

62018CJ0189

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

16 octombrie 2019 (*1)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167 și 168 – Dreptul de deducere a TVA-ului – Refuz – Fraudă – Administrarea probelor – Principiul respectării dreptului la apărare – Dreptul de a fi ascultat – Acces la dosar – Articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Control juridic efectiv – Principiul egalității armelor – Principiul contradictorialității – Reglementare sau practică națională potrivit căreia, cu ocazia unei verificări a dreptului de deducere a TVA-ului exercitat de o persoană impozabilă, administrația fiscală este ținută de constatările de fapt și de calificările juridice care au fost efectuate de ea în cadrul unor proceduri administrative conexe la care această persoană impozabilă nu era parte”

În cauza C-189/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), prin decizia din 14 februarie 2018, primită de Curte la 13 martie 2018, în procedura

Glencore Agriculture Hungary Kft.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii I. Jarukaitis (raportor), E. Juhász, M. Ilešič și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: doamna R. Fereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 martie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

–

pentru Glencore Agriculture Hungary Kft., de Z. Várszegi, de D. Kelemen și de B. Balog, ügyvédek;

–

pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți;

–

pentru Comisia Europeană, de L. Havas și de J. Jokubauskaitis, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 iunie 2019,
pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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, denumită în continuare „Directiva TVA”), a principiului respectării dreptului la apărare și a articolului 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Glencore Agriculture Hungary Kft. (denumită în continuare „Glencore”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu două decizii prin care se dispune în special plata unor sume aferente taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru exercițiile 2010 și 2011.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

4

Articolul 168 din această directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a plăti, următoarele sume:

(a)

TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

Dreptul maghiar

5

Articolul 119 alineatul 1 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) prevede:

„Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care trebuie să se stabilească taxa datorată corespunzând taxei calculate în amonte (articolul 120).”

6

Potrivit articolului 120 din această lege:

„În măsura în care persoana impozabilă, acționând în această calitate, utilizează sau exploatează în mod diferit produse și servicii pentru a livra bunuri și a presta servicii impozitate, ea are dreptul să își deducă, din taxa pe care o datorează, suma care:

(a)

îi a fost facturat de altă persoană impozabilă, inclusiv persoanele sau organismele care fac obiectul regimului simplificat al impozitului pe profit, cu ocazia achiziției bunurilor sau a utilizării serviciilor;

[...]”

7

Articolul 1 alineatul 3a din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind Codul de procedură fiscală, denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”) prevede:

„În cadrul controlului efectuat cu privire la părțile la raportul juridic (contract, operațiune) care dă naștere unei obligații fiscale, administrația fiscală tratează în mod identic pentru fiecare contribuabil orice raport care a fost deja analizat și care a fost deja obiectul unei calificări și aplică din oficiu constatările efectuate la una dintre părțile la raportul juridic respectiv în cazul unui control efectuat la orice altă parte la raportul respectiv.”

8

În conformitate cu articolul 12 alineatele 1 și 3 din Codul de procedură fiscală, persoanele impozabile, precum și orice persoană obligată la plata impozitului în temeiul articolului 35 alineatele 2 și 7 au dreptul să ia cunoștință de documentele referitoare la impozitare. Acestea pot consulta, efectua sau solicita copii ale tuturor documentelor necesare exercitării drepturilor lor sau îndeplinirii obligațiilor lor. Cu toate acestea, persoanele impozabile nu pot consulta în special orice parte a unui document care conține informații referitoare la o altă persoană și a căror divulgare ar încălca o dispoziție în materie de secret fiscal.

9

Articolul 97 alineatele 4 și 5 din acest cod prevede:

„4. În cursul controlului, administrația fiscală are obligația de a stabili și de a proba faptele, cu excepția cazurilor în care sarcina probei revine, în temeiul legii, contribuabilului.

5. În special, sunt considerate mijloace de probă și dovezi admisibile [...] constatările făcute în

cadrul controalelor conexe care au fost dispuse [...]”

10

Potrivit articolului 100 alineatul 4 din codul menționat:

„În cazul în care administrația fiscală susține concluziile unei anchete cu ajutorul rezultatelor unui control conex efectuat la altă persoană impozabilă sau cu ajutorul datelor și al probelor obținute cu această ocazie, contribuabilul primește o comunicare detaliată a părții care îl privește din procesul verbal și din decizia referitoare la acesta și a datelor și a probelor strânse în cadrul controlului conex.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11

Glencore este o societate cu sediul în Ungaria care desfășoară în principal o activitate de comerț angro cu cereale, cu semințe oleaginoase și cu hrană pentru animale, precum și cu materii prime.

12

În urma unor controale privind, pe de o parte, toate impozitele și subvențiile pentru exercițiile 2010 și 2011, cu excepția TVA-ului aferent lunilor septembrie și octombrie 2011, și, pe de altă parte, TVA-ul aferent lunii octombrie 2011, administrația fiscală a adoptat două decizii, prin cea dintâi dispunându-se, printre altele, obligarea Glencore la plata sumei de 1951418000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 6000000 de euro) cu titlu de TVA, precum și o amendă și o penalitate de întârziere, cea de a doua impunându-i plata unui TVA stabilit suplimentar în cuantum de 130171000 HUF (aproximativ 400000 de euro).

13

În aceste decizii, administrația fiscală a apreciat că Glencore a dedus în mod nelegal TVA-ul în măsura în care ținută sau ar fi trebuit să țină operațiunile pe care le-a efectuat cu furnizorii și erau implicate într-o fraudă în materie de TVA. Ea s-a întemeiat pe constatări efectuate la acești furnizori considerând fraudă respectiv un fapt dovedit.

14

După respingerea recursului său administrativ formulat împotriva acestor două decizii, Glencore a introdus o acțiune în anulare la Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), instanța de trimitere.

15

În susținerea acestei acțiuni, Glencore arată în special că administrația fiscală a încălcat dreptul la un proces echitabil garantat de articolul 47 din cartă, precum și cerințele pe care le implică acest drept și a încălcat, în particular, principiul egalității armelor. În opinia sa, această administrație a încălcat, în plus, principiul respectării dreptului la apărare sub două aspecte. Pe de o parte, numai administrația menționată ar fi avut acces la întregul dosar referitor la o procedură penală care îi vizează pe furnizori, la care Glencore nu era parte și în cadrul creia nu putea, aadar, să se prevaleze de niciun drept, și astfel ar fi fost colectate și utilizate elemente de probă împotriva sa. Pe de altă parte, aceeași administrație nu i-ar fi pus la dispoziție nici dosarul referitor la controalele efectuate la acești furnizori, în special înscrisurile pe care se întemeiază constatările pe care le-a efectuat, nici procesul verbal al acesteia, nici deciziile administrative pe

care le-a adoptat, limitându-se să îi comunice numai o parte, pe care a selectat-o în funcție de propriile criterii.

16

Administrația fiscală susține că, deși Glencore nu poate dispune de drepturile aferente calității de parte într-o procedură fiscală care vizează o altă persoană impozabilă, dreptul la apărare nu a fost totuși încălcat, întrucât aceasta a putut examina, în cadrul procedurii care o privea, înscrisurile și declarațiile care provin din proceduri conexe și care sunt depuse la dosarul său, și să conteste valoarea lor probatorie prin exercitarea dreptului său la o cale de atac.

17

Instanța de trimitere subliniază că dreptul de deducere a TVA-ului constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului și că în principiu nu poate fi refuzat dacă sunt îndeplinite condițiile materiale necesare. Or, practica administrației fiscale aplicată în procedura principală, întemeiată în special pe o interpretare a articolului 1 alineatul 3a din Codul de procedură fiscală, potrivit căreia administrația menționată este ținută de constatările care figurează în deciziile luate de aceasta în urma unor controale efectuate la furnizorii persoanei impozabile și care au un caracter definitiv, ar fi condus la negarea acestui drept de deducere societății Glencore.

18

Această instanță arată că articolul 1 alineatul 3a din Codul de procedură fiscală are drept obiectiv garantarea securității juridice, impunând ca din aceeași operațiune să se deducă aceleași concluzii. Totuși, în opinia sa, se pune problema dacă acest obiectiv justifică o practică precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia administrația fiscală se eliberează de sarcina probei care îi revine prin luarea în considerare din oficiu a constatrilor efectuate în cadrul unei proceduri anterioare, în care persoana impozabilă nu avea calitatea de parte, nu putea, așadar, să exercite drepturile aferente acestei calități și nu a luat cunoștință de deciziile adoptate în urma acestor proceduri și rămase definitive decât în cadrul controalelor care au vizat-o pe ea.

19

Instanța menționată adaugă că Glencore nu a luat cunoștință decât parțial de aceste decizii și de înscrisurile pe care sunt întemeiate, întrucât administrația fiscală s-a limitat să indice, în procesul-verbal, fiecare dintre constatările care figurează în deciziile respective, fără a le prezenta nici pe acestea și nici documentele pe care sunt întemeiate.

20

Instanța de trimitere ridică problema conformității unei astfel de practici cu principiul respectării dreptului la apărare, precum și cu dreptul la un proces echitabil consacrat la articolul 47 din cartă, ținând seama de limitele controlului jurisdicțional pe care îl poate efectua, nefiind abilitată să examineze legalitatea deciziilor adoptate în urma unor controale care au vizat alte persoane impozabile și în special să verifice dacă probele pe care se întemeiază aceste decizii au fost obținute în mod legal. Referindu-se la Hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), aceasta solicită să se stabilească dacă cerințele unui proces echitabil necesită ca instanța sesizată cu o acțiune împotriva deciziei administrației fiscale prin care se efectuează o rectificare fiscală să fie abilitată să controleze și probele care provin dintr-o procedură administrativă conexă au fost obținute în conformitate cu drepturile garantate de dreptul Uniunii și că constatările care se întemeiază pe acestea nu încalcă drepturile menționate.

21

În aceste condiții, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

Dispozițiile Directivei TVA, precum și, în ceea ce le privește, principiul fundamental al respectării dreptului la apărare și articolul 47 din [cartă] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru și unei practici naționale care se întemeiază pe aceasta, în temeiul cărora constatările efectuate de autoritățile fiscale, în cadrul controlului care vizează părțile la raportul juridic (contract, operațiune) și care privește obligația fiscală, în urma unei proceduri desfășurate la una dintre părțile la respectivul raport juridic (emitentul facturilor în cauza principală) și care implică o recalificare a raportului juridic, trebuie luate în considerare din oficiu de către autoritatea fiscală în cadrul controlului care vizează o altă parte la raportul juridic (destinatarul facturilor în cauza principală), ținând seama că cealaltă parte la raportul juridic nu dispune de niciun drept, în special de drepturile aferente calității de parte, în procedura de control inițială?

2)

În cazul unui răspuns negativ al Curții la prima întrebare, dispozițiile Directivei TVA, precum și, în ceea ce le privește, principiul fundamental al respectării dreptului la apărare și articolul 47 din [cartă] se opun unei practici naționale care permite o procedură precum cea avută în vedere la prima întrebare, astfel încât cealaltă parte la raportul juridic (destinatarul facturilor) nu dispune, în cadrul procedurii de control inițiale, de drepturile aferente calității de parte și, prin urmare, nu poate exercita niciun drept la o cale de atac în cadrul unei proceduri de control ale cărei constatări trebuie luate în considerare din oficiu de către autoritatea fiscală în cadrul procedurii de control cu privire la obligația fiscală a celeilalte părți și pot fi reținute împotriva acesteia din urmă, ținând seama de faptul că autoritatea fiscală nu pune la dispoziția celeilalte părți dosarul corespunzător al controlului efectuat la prima parte la raportul juridic (emitentul facturilor), în special înscrisurile care stau la baza constatărilor, a proceselor verbale și a deciziilor administrative, ci îi comunică doar o parte sub forma unui rezumat, autoritatea fiscală neoferind astfel celeilalte părți posibilitatea de a cunoaște dosarul decât în mod indirect, făcând o selecție în funcție de propriile criterii și asupra cărora cealaltă parte nu poate exercita niciun control?

3)

Dispozițiile Directivei TVA, precum și, în ceea ce le privește, principiul fundamental al respectării

dreptului la apărare și articolul 47 din [carta] trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia constatările, în cadrul controlului care vizează părțile la raportul juridic care se referă la obligația fiscală, care sunt efectuate de autoritatea fiscală în urma unei proceduri desfășurate la emitentul facturilor și care includ constatarea că emitentul respectiv a participat la o fraudă fiscală activă, trebuie luate în considerare din oficiu de autoritatea fiscală cu ocazia controlului care vizează destinatarul facturilor, ținând seama că destinatarul respectiv nu dispune, în cadrul procedurii de control desfășurate la emitent, de drepturile aferente calității de parte și, prin urmare, nu poate exercita niciun drept la o cale de atac în cadrul unei proceduri de control ale cărei constatări trebuie luate în considerare din oficiu de către autoritatea fiscală în procedura de control care privește obligația fiscală a destinatarului și pot fi reținute împotriva acestuia din urmă, fiind de la sine înțelese că [autoritatea fiscală] nu pune la dispoziția destinatarului dosarul corespunzător al controlului efectuat la emitent, în special înscrisurile care stau la baza constatrilor, a proceselor verbale și a deciziilor administrative, ci îi le comunică doar în parte, sub forma unui rezumat, autoritatea fiscală neoferind astfel destinatarului posibilitatea de a cunoaște dosarul decât în mod indirect, făcând o selecție în funcție de propriile criterii și asupra căreia acesta nu poate exercita niciun control.”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

22

Din decizia de trimitere reiese că în urma controalelor fiscale la care au fost supuși furnizorii Glencore și societatea înșși, acesteia i s-a refuzat exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului și i s-au impus, în consecință, rectificări de TVA. Administrația fiscală a întemeiat acest refuz, în conformitate cu articolul 1 alineatul 3a din Codul de procedură fiscală, în special pe constatări efectuate în cadrul unor proceduri desfășurate împotriva acestor furnizori și la care Glencore nu era, așadar, parte, în care s-au adoptat decizii rămase definitive, potrivit căreia furnizorii menționați s-vârșiseră o fraudă în materie de TVA.

23

Întrucât cererea de decizie preliminară menționează o procedură penală și o procedură administrativă fiscală anterioară și decizii administrative cu privire la furnizorii Glencore, Curtea, în conformitate cu articolul 101 din Regulamentul de procedură, a solicitat instanței de trimitere să furnizeze clarificări cu privire la procedura sau procedurile penale în discuție și să indice dacă acestea au fost încheiate prin decizii ale unei instanțe penale rămase definitive. Ca răspuns la această cerere, instanța de trimitere a arătat că nu dispunea de informații în legătură cu încheierea prin hotărâre pe fond a procedurilor penale împotriva furnizorilor Glencore și a comunicat patru decizii administrative fiscale definitive cu privire la unii dintre acești furnizori.

24

În vederea, Glencore și guvernul maghiar au precizat că două proceduri penale cu privire la fraudă în discuție erau încă pendinte atunci când administrația fiscală a consultat înscrisurile din aceste proceduri și a adoptat cele două decizii administrative atacate de Glencore în cauza principală. Prin urmare, aceste proceduri nu fuseseră încă încheiate printr-o hotărâre pronunțată pe fond de o instanță penală. Rezultatul prezenta cauză nu ridică probleme legate de autoritatea de lucru judecat.

25

Având în vedere aceste precizări, trebuie să se considere că prin intermediul celor trei întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, principiul respectării dreptului la apărare și articolul 47 din cartă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici a unui stat membru potrivit căreia, în cadrul unei verificări a dreptului de deducere a TVA-ului exercitat de o persoană impozabilă, administrația fiscală este ținută de constatările de fapt și de calificările juridice, deja efectuate de aceasta în cadrul unor proceduri administrative conexe desfășurate împotriva unor furnizori ai acestei persoane impozabile, pe care sunt întemeiate deciziile rămase definitive de constatare a existenței unei fraude în materie de TVA, săvârșite de acești furnizori.

26

Potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, administrația fiscală consideră că faptul de a fi ținută de constatările de fapt și de calificările juridice care figurează în aceste decizii care au dobândit un caracter definitiv o scutește de obligația de a prezenta din nou probele privind fraudă în procedura care o vizează pe persoana impozabilă. În acest context, instanța menționată ridică în special problema dacă Directiva TVA și principiul respectării dreptului la apărare se opun unei practici a administrației fiscale care constă, precum în cauza principală, în a nu acorda acestei persoane impozabile accesul la dosarul referitor la proceduri conexe și în special la ansamblul înscrisurilor pe care se întemeiază aceste constatări, la procesele verbale întocmite și la deciziile adoptate și în a nu îi comunica indirect, sub forma unui rezumat, decât o parte dintre aceste elemente pe care ea le-a selectat potrivit unor criterii care îi sunt proprii și asupra cărora persoana impozabilă nu poate exercita niciun control.

27

În această privință, în vederea să se precizie că, pentru a dovedi implicarea Glencore în această fraudă, administrația fiscală s-a întemeiat pe elemente de probă colectate în cadrul procedurilor penale pendente, al procedurilor administrative inițiate împotriva unor furnizori Glencore și al procedurii administrative care o vizează pe aceasta din urmă.

28

Arătând, pe de altă parte, că nu este abilitat să examineze legalitatea deciziilor anterioare adoptate în urma unor controale privind alte persoane impozabile și în special să verifice dacă probele pe care se întemeiază aceste decizii au fost obținute în mod legal, instanța de trimitere, referindu-se la Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), ridică de asemenea problema dacă cerințele unui proces echitabil necesită ca instanța sesizată cu o acțiune împotriva deciziei administrației fiscale prin care se efectuează o rectificare a TVA-ului să fie abilitat să verifice dacă probele care provin dintr-o procedură administrativă conexă au fost obținute în conformitate cu drepturile garantate de dreptul Uniunii și dacă constatările care se întemeiază pe acestea nu încalcă aceste drepturi.

29

În măsura în care, în observațiile sale scrise și orale, guvernul maghiar a dat o interpretare a dispozițiilor naționale și o explicație a practicilor administrației fiscale, în ceea ce privește atât administrarea probelor, întinderea accesului la dosar și întinderea controlului jurisdicțional, diferite de cele prezentate de instanța de trimitere, trebuie amintit că, în cadrul sistemului de cooperare judiciară stabilit de articolul 267 TFUE, Curtea nu are sarcina de a verifica sau de a pune în discuție exactitatea interpretării dreptului național făcută de instanța națională, întrucât această interpretare intră în competența exclusivă a acesteia din urmă. Prin urmare, atunci când este

sesizat? de o instan?? na?ional? cu o întrebare preliminar?, Curtea trebuie s? se limiteze la a lua în considerare interpretarea dreptului na?ional astfel cum a fost prezentat? de instan?a men?ionat? (Hot?rârea din 6 octombrie 2015, Târ?ia, C?69/14, EU:C:2015:662, punctul 13 ?i jurispruden?a citat?).

30

De asemenea, nu este de competen?a Cur?ii, ci a instan?ei na?ionale s? stabileasc? faptele care au stat la baza litigiului ?i s? desprind? din acestea consecin?ele pentru decizia pe care trebuie s? o pronun?e. Astfel, Curtea trebuie s? ia în considerare, în cadrul repartiz?rii competen?elor între instan?ele Uniunii ?i cele na?ionale, contextul factual ?i normativ în care se încadreaz? întreb?rile preliminare, astfel cum este definit în decizia de trimitere (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 7 iunie 2018, Scotch Whisky Association, C?44/17, EU:C:2018:415, punctul 24 ?i jurispruden?a citat?).

31

În plus, nu este de competen?a Cur?ii nici s? aprecieze conformitatea unei legisla?ii na?ionale cu dreptul Uniunii, nici s? interpreteze acte cu putere de lege sau norme administrative na?ionale (Hot?rârea din 1 martie 2012, Ascafor ?i Asidac, C?484/10, EU:C:2012:113, punctul 33, precum ?i jurispruden?a citat?, ?i Hot?rârea din 6 octombrie 2015, Consorci Sanitari del Maresme, C?203/14, EU:C:2015:664, punctul 43). Curtea este îns? competent? s? furnizeze instan?ei de trimitere toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot s? îi permit? acesteia s? aprecieze o asemenea conformitate sau o asemenea compatibilitate în vederea solu?ion?rii cauzei cu care este sesizat? (a se vedea Hot?rârea din 1 martie 2012, Ascafor ?i Asidac, C?484/10, EU:C:2012:113, punctul 34, precum ?i jurispruden?a citat?, ?i Hot?rârea din 26 iulie 2017, Europa Way ?i Persidera, C?560/15, EU:C:2017:593, punctul 35).

32

Având în vedere aceste observa?ii introductive, este necesar s? se examineze succesiv cerin?ele care decurg din Directiva TVA, din principiul respect?rii dreptului la ap?rare ?i din articolul 47 din cart? în ceea ce prive?te administrarea probelor, întinderea accesului persoanei impozabile la dosar ?i întinderea controlului jurisdic?ional într-o cauz? precum cea principal?.

Cu privire la administrarea probelor în lumina Directivei TVA ?i a principiului respect?rii dreptului la ap?rare

33

Potrivit unei jurispruden?e constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA?ul pe care îl datoreaz? TVA?ul datorat sau achitat pentru bunurile achizi?ionate ?i pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA?ului instituit prin legisla?ia Uniunii. Astfel cum a statuat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prev?zut la articolul 167 ?i urm?toarele din Directiva TVA face parte integrant? din mecanismul TVA?ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat (Hot?rârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punctele 25 ?i 26, Hot?rârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punctele 35 ?i 36, precum ?i Hot?rârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punctele 37 ?i 39).

34

În aceste condi?ii, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este un

obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, iar Curtea a statuat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 35-37, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 50).

35

Dacă această regulă se aplică atunci când o fraudă este săvârșită de însăși persoana impozabilă, ea se aplică și atunci când o persoană impozabilă ția sau ar fi trebuit să ție că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA. Astfel, dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă, creia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, ția sau ar fi trebuit să ție că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii, participa la o operațiune implicată într-o fraudă în materie de TVA săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 38-40, precum și Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctele 27 și 28).

36

Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă ția sau ar fi trebuit să ție că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată într-o astfel de fraudă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 29 și jurisprudența citată).

37

Întrucât dreptul Uniunii nu prevede norme privind modalitățile de administrare a probelor în materie de fraudă privind TVA-ul, aceste elemente obiective trebuie să fie stabilite de administrația fiscală în conformitate cu regulile de probă prevăzute de dreptul național. Totuși, aceste reguli nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii și trebuie să respecte drepturile garantate de acest drept, în special de cartă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 65-67).

38

Astfel și sub aceste condiții, Curtea, în Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), a statuat la punctul 68 din aceasta că dreptul Uniunii nu se opune posibilității administrației fiscale de a utiliza, în cadrul unei proceduri administrative, pentru a constata existența unei practici abuzive în materie de TVA, probe obținute în cadrul unei proceduri penale paralele neîncheiate încă privind persoana impozabilă. Astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 39 din concluziile sale, o astfel de apreciere se aplică și în cazul utilizării, pentru a constata existența unei fraude în materie de TVA, a unor probe obținute în cadrul unor proceduri penale neîncheiate care nu o vizează pe persoana impozabilă sau colectate în cursul unor proceduri administrative conexe la care, precum în cauza principală, persoana impozabilă nu era parte.

Printre drepturile garantate de dreptul Uniunii figurează respectarea dreptului la apărare, care, potrivit unei jurisprudențe constante, constituie un principiu general al dreptului Uniunii care este aplicabil atunci când administrația își propune să adopte față de o persoană un act care îi cauzează un prejudiciu. În temeiul acestui principiu, destinatarii deciziilor care le afectează în mod semnificativ interesele trebuie să li se dea astfel 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 măsuri care intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, deși legislația Uniunii aplicabilă nu prevede în mod expres o astfel de formalitate (Hotărârea din 18 decembrie 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, punctele 36-38, și Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punctul 38).

Astfel, acest principiu general 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, supune un contribuabil unei proceduri de inspecție fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punctul 27).

Face parte integrantă din respectarea dreptului la apărare dreptul de a fi ascultat care garantează oricărei persoane posibilitatea de a-și exprima în mod util și efectiv punctul de vedere în cursul procedurii administrative și înainte de adoptarea oricărei decizii susceptibile să îi afecteze în mod defavorabil interesele. Potrivit jurisprudenței Curții, regula potrivit căreia destinatarul unei decizii cauzatoare de prejudicii trebuie să aibă posibilitatea să își susțină observațiile înainte de adoptarea deciziei 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 vizate, aceasta are ca obiect, printre altele, ca persoana 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 (Hotărârea din 5 noiembrie 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punctele 46 și 47, precum și jurisprudența citată).

Dreptul de a fi ascultat implică de asemenea faptul că administrația acordă toată atenția necesară observațiilor astfel prezentate de persoana interesată prin examinarea, cu grijă și cu imparțialitate, a tuturor elementelor relevante ale speței și prin motivarea deciziei sale în mod detaliat, obligația de motivare a unei decizii într-un mod suficient de specific și de concret pentru a permite persoanei interesate să înțeleagă motivele respingerii cererii sale constituind astfel corolarul principiului respectării dreptului la apărare (Hotărârea din 5 noiembrie 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punctul 48 și jurisprudența citată).

Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiul 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 disproporționat și intolerabilă care ar aduce atingere substanței înseși a drepturilor astfel garantate (Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punctul 35 și jurisprudența citată).

44

În plus, existența unei încălcări a dreptului la apărare trebuie apreciată în funcție de împrejurările specifice fiecărei spețe, în special de natura actului în cauză, de contextul adopției sale și de normele juridice care reglementează materia respectivă (Hotărârea din 5 noiembrie 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punctul 54 și jurisprudența citată).

45

Pe de altă parte, trebuie amintit că securitatea juridică se numără printre principiile generale recunoscute în dreptul Uniunii. Astfel, Curtea a constatat în special că caracterul definitiv al unei decizii administrative, dobândit la expirarea unor termene de introducere a acțiunii rezonabile sau prin epuizarea căilor de atac, contribuie la securitatea juridică și că dreptul Uniunii nu impune ca un organ administrativ să fie obligat, în principiu, să revină asupra deciziei care a dobândit un astfel de caracter definitiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 ianuarie 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, punctul 24, Hotărârea din 12 februarie 2008, Kempster, C-2/06, EU:C:2008:78, punctul 37, precum și Hotărârea din 4 octombrie 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, punctul 76).

46

În ceea ce privește o normă precum cea care figurează la articolul 1 alineatul 3a din Codul de procedură fiscală, în temeiul căreia, potrivit instanței de trimitere, administrația fiscală este ținută de constatările de fapt și de calificările juridice care au fost efectuate de aceasta în cadrul unor proceduri administrative conexe inițiate împotriva unor furnizori ai persoanei impozabile, la care aceasta din urmă nu era, așadar, parte, rezultatul este că ea este de natură, astfel cum a susținut guvernul maghiar și astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 46 din concluziile sale, să garanteze securitatea juridică, precum și egalitatea între contribuabili, prin faptul că obligă această administrație să dea dovadă de coerență, dând aceluiași fapt calificări juridice identice. Prin urmare, dreptul Uniunii nu se opune în principiu aplicării unei astfel de norme.

47

Cu toate acestea, situația este diferită în cazul în care, în temeiul acestei norme și dat fiind caracterul definitiv al deciziilor adoptate în urma acestor proceduri administrative conexe, administrația fiscală este scutită de obligația de a aduce la cunoștința persoanei impozabile elementele de probă, inclusiv pe cele care provin din aceste proceduri, pe baza căroră intenționează să ia o decizie, iar această persoană impozabilă este astfel privată de dreptul de a repune în discuție în mod util, în cursul procedurii care o vizează, aceste constatări de fapt și aceste calificări juridice.

48

Astfel, pe de o parte, o asemenea aplicare a normei menționate, care echivalează cu a conferi autoritate unei decizii administrative definitive, de constatare a existenței unei fraude, în privința unei persoane impozabile care nu era parte la procedura care a condus la această constatare, este contrară obligației care revine administrației fiscale, amintită la punctul 36 din prezenta hotărâre, de a stabili corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă în cauză sau ar fi trebuit să fi făcută operațiunea invocată ca

temei pentru dreptul de deducere era implicat într-o fraudă, dat fiind că această obligație presupune ca administrația respectivă să facă, în procedura care o vizează pe persoana impozabilă, dovada existenței fraudei la care i se reproșează că a participat în mod pasiv.

49

Pe de altă parte, în cadrul unei proceduri de control fiscal precum cea în discuție în litigiul principal, principiul securității juridice nu poate justifica o astfel de restricție a dreptului la apărare, al cărui conținut este amintit la punctele 39 și 41 din prezenta hotărâre, restricție care constituie, în raport cu scopul urmărit, o intervenție disproporționată și intolerabilă care aduce atingere substanței înseși a acestor drepturi. Astfel, aceasta privează persoana impozabilă căreia se intenționează să i se refuze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util și eficace, în cursul procedurii administrative și înainte de adoptarea unei decizii care este defavorabilă intereselor sale, punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să se întemeieze. Aceasta afectează posibilitatea ca autoritatea competentă să fie în măsură să înțelegă în mod util de ansamblul elementelor relevante, iar persoana în cauză să corecteze, dacă este cazul, o eroare. În sfârșit, aceasta scutește administrația de obligația sa de a acorda toată atenția necesară observațiilor prezentate de persoana interesată, prin examinarea, cu grijă și cu imparțialitate, a tuturor elementelor relevante ale speței și prin motivarea deciziei sale în mod detaliat.

50

În consecință, dacă Directiva TVA și principiul respectării dreptului la apărare nu se opun, în principiu, unei astfel de norme, aceasta este numai cu condiția ca aplicarea sa să nu scutească administrația fiscală de obligația de a aduce la cunoștința persoanei impozabile elementele de probă, inclusiv pe cele care provin din procedurile conexe inițiate împotriva furnizorilor și, pe baza cărora intenționează să ia o decizie, și ca această persoană impozabilă să nu fie astfel privată de dreptul de a repune în discuție în mod util, în cursul procedurii care o vizează, constatările de fapt și calificările juridice efectuate de această administrație în cadrul procedurilor conexe menționate.

Cu privire la întinderea accesului persoanei impozabile la dosar în lumina principiului respectării dreptului la apărare

51

Cerința, amintită la punctele 39 și 41 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 destinatarul acesteia să fie în măsură să ia cunoștință de aceste elemente (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punctul 31). Principiul respectării dreptului la apărare are astfel drept corolar dreptul de acces la dosar (a se vedea în acest sens 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).

52

Întrucât destinatarul unei decizii cauzatoare de prejudicii trebuie să aibă posibilitatea să își susțină observațiile înainte de adoptarea acesteia, în special pentru ca autoritatea competentă să poată să înțelegă în mod util de ansamblul elementelor relevante și pentru ca, dacă este cazul, acest destinatar să poată să corecteze o eroare și să invoce în mod util astfel de elemente referitoare la situația sa personală, trebuie să se acorde accesul la dosar în cursul procedurii administrative.

Prin urmare, o încercare a dreptului de acces la dosar s'vârșit în cursul procedurii administrative nu este remediat prin simplul fapt că accesul a devenit posibil în cursul procedurii juridice privind o eventuală acțiune în anulare a deciziei atacate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 iulie 1999, Hercules Chemicals/Comisia, C-51/92 P, EU:C:1999:357, punctul 78, Hotărârea din 15 octombrie 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij și alții/Comisia, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P-C-252/99 P și C-254/99 P, EU:C:2002:582, punctul 318, precum și 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 104).

53

Rezultatul într-o procedură administrativă fiscală precum cea în discuție în litigiul principal persoana impozabilă trebuie să poată avea acces la ansamblul elementelor din dosar pe care administrația fiscală intenționează să își întemeieze decizia. Astfel, atunci când administrația fiscală intenționează să își întemeieze decizia pe elemente de probă obținute, precum în cauza principală, în cadrul unor proceduri penale și al unor proceduri administrative conexe inițiate împotriva furnizorilor și, această persoană impozabilă trebuie să poată avea acces la elementele menționate.

54

În plus, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctele 59 și 60 din concluziile sale, persoanei impozabile trebuie să i se permită de asemenea să aibă acces la documentele care nu sunt utilizate în mod direct pentru motivarea deciziei administrației fiscale, dar care pot fi utile pentru exercitarea dreptului la apărare, în special în ceea ce privește elementele dezincriminatorie pe care această administrație le-a putut reuni (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 septembrie 2018, UBS Europe și alții, C-358/16, EU:C:2018:715, punctul 66, precum și jurisprudența citată).

55

Cu toate acestea, în măsura în care, astfel cum s'a amintit la punctul 43 din prezenta hotărâre, principiul respectării dreptului la apărare nu constituie o prerogativă absolută, ci poate presupune restricții, trebuie să se arate că, în cadrul unei proceduri de inspecție fiscală, asemenea restricții, consacrate de reglementarea națională, pot viza printre altele protecția cerințelor de confidențialitate sau de secret profesional (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punctul 36), precum și, astfel cum a susținut guvernul maghiar, viața privată a terților, datele cu caracter personal care îi privesc sau eficiența acțiunii represive, căror accesul la anumite informații și la anumite documente le poate aduce atingere.

56

Principiul respectării dreptului la apărare, într-o procedură administrativă precum cea în discuție în litigiul principal, nu impune, așadar, administrației fiscale o obligație generală de a oferi un acces integral la dosarul de care dispune, ci impune ca persoana impozabilă 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 această administrație la adoptarea deciziei sale, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele informații și documente (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punctele 32 și 39). În acest din urmă caz, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 64 din concluziile sale, revine administrației fiscale sarcina de a examina dacă este posibil un acces parțial.

57

Rezultă că atunci când administrația fiscală intenționează să își întemeieze decizia pe elemente de probă obținute, precum în cauza principală, în cadrul unor proceduri penale și al unor proceduri administrative conexe inițiate împotriva furnizorilor persoanei impozabile, principiul respectării dreptului la apărare impune ca aceasta din urmă să poată avea acces, în cursul procedurii care o vizează, la ansamblul acestor elemente și la cele care îi pot fi utile în apărarea sa, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea acestui acces.

58

Nu îndeplinește această cerință o practică a administrației fiscale care constă în a nu acorda persoanei impozabile în cauză niciun acces la aceste elemente și în special la înscrisurile pe care se întemeiază constatările efectuate, la procesele verbale întocmite și la deciziile adoptate în urma procedurilor administrative conexe și în a nu îi comunica indirect, sub forma unui rezumat, decât o parte dintre aceste elemente pe care ea le-a selectat potrivit unor criterii care îi sunt proprii și asupra căreia persoana impozabilă nu poate exercita niciun control.

Cu privire la întinderea controlului jurisdicțional în lumina articolului 47 din cartă

59

Întrucât instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă cerințele unui proces echitabil necesită ca instanța sesizată cu o acțiune împotriva unei decizii a administrației fiscale prin care s-a efectuat o rectificare de TVA să fie abilitată să verifice dacă probele care provin dintr-o procedură administrativă conexă au fost obținute în conformitate cu drepturile garantate de dreptul Uniunii și dacă constatările întemeiate pe acestea nu încalcă aceste drepturi, trebuie amintit că drepturile fundamentale garantate de cartă au vocație să se aplice într-o astfel de situație, din moment ce o rectificare de TVA ca urmare a constatării unei fraude, precum cea care face obiectul litigiului principal, constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii, în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctele 19 și 27, precum și Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 67).

60

Potrivit articolului 47 din cartă, orice persoană ale cărei drepturi și libertăți garantate de dreptul Uniunii sunt încălcate are dreptul la o cale de atac efectivă în fața unei instanțe judecătorești, în conformitate cu condițiile stabilite de acest articol. Orice persoană are dreptul în special la un proces echitabil.

61

Principiul egalității armelor, care face parte integrantă din principiul protecției jurisdicționale efective a drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, consacrat la articolul 47 din cartă, întrucât este un corolar al noțiunii înseși de proces echitabil, precum, printre altele, principiul contradictorialității, presupune obligația de a oferi fiecărei părți o posibilitate rezonabilă de a își susține cauza, inclusiv probele, în condiții care nu o plasează într-o situație de dezavantaj net în raport cu adversarul acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 2014, Sánchez Morcillo și Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, punctul 49, și Hotărârea din 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punctul 96, precum și jurisprudența citată).

62

Acest principiu are drept scop asigurarea echilibrului procedural între părțile la o procedură judiciară, garantând egalitatea drepturilor și obligațiilor acestor părți în ceea ce privește în special regulile care reglementează administrarea probelor și dezbaterile contradictorii în fața instanței, precum și dreptul la o cale de atac al acestor părți (Hotărârea din 28 iulie 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții*, C-543/14, EU:C:2016:605, punctul 41). În vederea îndeplinirii cerințelor privind dreptul la un proces echitabil, este important ca părțile să aibă cunoștințe și să poată discuta în contradictoriu atât elementele de fapt, cât și elementele de drept care sunt decisive pentru rezultatul procedurii (Hotărârea din 2 decembrie 2009, *Comisia/Irlanda și alții*, C-89/08 P, EU:C:2009:742, punctul 56).

63

În Hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), la care se referă instanța de trimitere, Curtea a arătat, la punctul 87 din această hotărâre, în ceea ce privește, în cauza care a determinat pronunțarea acestei hotărâri, probele obținute în cadrul unei proceduri penale neîncheiate încă, furtul și țigara persoanei impozabile, prin intermediul unor interceptări de telecomunicații și al unor ridicări de mesaje electronice susceptibile să constituie o încălcare a articolului 7 din cartă, și utilizarea lor în cadrul unei proceduri administrative, că efectivitatea controlului jurisdicțional garantat de articolul 47 din cartă impune ca instanța care a efectuat controlul legalității unei decizii ce constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii 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.

64

Curtea a subliniat la punctul 88 din hotărârea menționată că această cerință este îndeplinită dacă instanța sesizată cu o acțiune împotriva deciziei administrației fiscale prin care se efectuează o rectificare de TVA este abilitată să controleze că aceste probe pe care se întemeiază această decizie au fost obținute în cadrul respectivei proceduri penale în conformitate cu drepturile garantate de dreptul Uniunii sau poate cel puțin să se asigure, în temeiul unui control deja exercitat de o instanță penală în cadrul unei proceduri contradictorii, că probele menționate au fost obținute în conformitate cu acest drept.

65

Efectivitatea controlului jurisdicțional garantat de articolul 47 din cartă impune, de asemenea, ca instanța sesizată cu o acțiune împotriva unei decizii a administrației fiscale prin care se efectuează o rectificare de TVA să fie abilitată să verifice dacă probele colectate în cursul unei proceduri administrative conexe, la care persoana impozabilă nu era parte, și utilizate pentru a motiva această decizie nu au fost colectate cu încălcarea drepturilor garantate de dreptul Uniunii și în special de cartă. Situația este aceeași și atunci când, precum în cauza principală, aceste probe au constituit temeiul unor decizii administrative adoptate în privința altor persoane impozabile și care au dobândit un caracter definitiv.

66

În această privință, trebuie subliniat că, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 74 din concluziile sale, declarațiile și constatările autorităților administrative nu pot fi obligatorii pentru instanțe.

În mod mai general, această instanță trebuie să poată verifica, în cadrul unei dezbateri contradictorii, legalitatea obținerii și a utilizării probelor colectate în cursul unor proceduri administrative conexe inițiate împotriva altor persoane impozabile, precum și constatările efectuate în deciziile administrative adoptate în urma acestor proceduri, care sunt decisive pentru soluționarea cererii de atac. Astfel, egalitatea armelor ar fi afectată, iar principiul contradictorialității nu ar fi respectat dacă administrația fiscală, pentru motivul că este înut de deciziile adoptate în privința altor persoane impozabile și care au dobândit un caracter definitiv, nu ar fi obligată să prezinte aceste probe în fața sa, dacă persoana impozabilă nu ar putea să aibă cunoștințe de acestea, dacă părțile nu ar putea dezbate în contradictoriu atât respectivele probe, cât și aceste constatări și dacă instanța respectivă nu ar fi în măsură să verifice toate elementele de fapt și de drept pe care sunt întemeiate aceste decizii și care sunt decisive pentru soluționarea litigiului cu care este sesizat.

Dacă instanța menționată nu este abilitată să efectueze această verificare și, prin urmare, dreptul la o cale de atac juridicțională nu este efectiv, probele colectate în cadrul procedurilor administrative conexe și constatările efectuate în deciziile administrative adoptate în privința altor persoane impozabile în urma acestor proceduri trebuie înlăturate și decizia atacată care se bazează pe aceste probe și pe aceste constatări trebuie anulată dacă, pentru acest motiv, este lipsită de fundament (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 89).

Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate de Directiva TVA, principiul respectării dreptului la apărare și articolul 47 din cartă trebuie interpretate în sensul că nu se opun, în principiu, unei reglementări sau unei practici a unui stat membru, potrivit căreia, în cadrul unei verificări a dreptului de deducere a TVA-ului exercitat de o persoană impozabilă, administrația fiscală este înut de constatările de fapt și de calificările juridice, deja efectuate de aceasta în cadrul unor proceduri administrative conexe inițiate împotriva unor furnizori ai acestei persoane impozabile, pe care sunt întemeiate decizii rămase definitive de constatare a existenței unei fraude în materie de TVA, săvârșite de acești furnizori, cu condiția ca, în primul rând, aceasta să nu scutească administrația fiscală de obligația de a aduce la cunoștința persoanei impozabile elementele de probă, inclusiv cele care provin din aceste proceduri administrative conexe, pe baza cărora intenționează să ia o decizie, iar această persoană impozabilă să nu fie astfel privată de dreptul de a repune în discuție în mod util, în cursul procedurii care o vizează, aceste constatări de fapt și aceste calificări juridice, în al doilea rând, persoana impozabilă menționată să poată avea acces în timpul acestei proceduri la ansamblul elementelor colectate în cursul respectivelor proceduri administrative conexe sau al oricărei alte proceduri pe care administrația menționată intenționează să își întemeieze decizia sau care pot fi utile exercitării dreptului la apărare, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea acestui acces și, în al treilea rând, instanța sesizată cu o acțiune împotriva acestei decizii să poată verifica legalitatea obținerii și a utilizării acestor elemente, precum și constatările efectuate în deciziile administrative adoptate în privința furnizorilor menționați, care sunt decisive pentru soluționarea cererii de atac.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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 cincea) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, principiul respectării dreptului la apărare și articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că nu se opun, în principiu, unei reglementări sau unei practici a unui stat membru, potrivit căreia, în cadrul unei verificări a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) exercitat de o persoană impozabilă, administrația fiscală este ținută de constatările de fapt și de calificările juridice, deja efectuate de aceasta în cadrul unor proceduri administrative conexe inițiate împotriva unor furnizori ai acestei persoane impozabile, pe care sunt întemeiate deciziile rămase definitive de constatare a existenței unei fraude în materie de TVA, săvârșite de acești furnizori, cu condiția ca, în primul rând, aceasta să nu scutească administrația fiscală de obligația de a aduce la cunoștința persoanei impozabile elementele de probă, inclusiv pe cele care provin din aceste proceduri administrative conexe, pe baza cărora intenționează să ia o decizie, iar această persoană impozabilă să nu fie astfel privată de dreptul de a repune în discuție în mod util, în cursul procedurii care o vizează, aceste constatări de fapt și aceste calificări juridice, în al doilea rând, persoana impozabilă menționată să poată avea acces în timpul acestei proceduri la ansamblul elementelor colectate în cursul respectivelor proceduri administrative conexe sau al oricărei alte proceduri, pe care administrația menționată intenționează să își întemeieze decizia sau care pot fi utile exercitării dreptului la apărare, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea acestui acces și, în al treilea rând, instanța sesizată cu o acțiune împotriva acestei decizii să poată verifica legalitatea obținerii și a utilizării acestor elemente, precum și constatările efectuate în deciziile administrative adoptate în privința furnizorilor menționați, care sunt decisive pentru soluționarea cauzei de atac.

Semnături

(*1) Limba de procedură: maghiara.