

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

16 mai 2017(*)

„Trimitere preliminară – Directiva 2011/16/UE – Cooperare administrativă în domeniul fiscal – Articolul 1 alineatul (1) – Articolul 5 – Cerere de informații adresată unui terț – Refuz de a răspunde – Sancțiune – Noțiunea «relevanță previzibilă» a informațiilor solicitate – Control exercitat de autoritatea solicitată – Control exercitat de instanță – Întindere – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Articolul 51 – Punere în aplicare a dreptului Uniunii – Articolul 47 – Dreptul la o cale de atac juridică efectivă – Accesul instanței și al terțului la cererea de informații adresată de autoritatea solicitantă”

În cauza C-682/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour administrative (Curtea Administrativă, Luxemburg), prin decizia din 17 decembrie 2015, primită de Curte la 18 decembrie 2015, în procedura

Berlioz Investment Fund SA

împotriva

Directeur de l'administration des contributions directes,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, domnul A. Tizzano, vicepreședinte, domnii M. Ilešič, L. Bay Larsen și T. von Danwitz, doamnele M. Berger și A. Prechal, președini de cameră, domnul A. Arabadjiev, doamna C. Toader și domnii M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (raportor), C. Vajda și S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna V. Giacobbo-Peyronnel, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 noiembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Berlioz Investment Fund SA, de J.-P. Drescher, avocat;
- pentru guvernul luxemburghez, de A. Germeaux și de D. Holderer, în calitate de agenți, asistați de P.-E. Partsch și de T. Evans, avocați;
- pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux și de M. Jacobs, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze, în calitate de agent;

- pentru guvernul francez, inițial de S. Ghiandoni, în calitate de agent, ulterior de E. de Moustier, în calitate de agent;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de P. Garofoli, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru guvernul finlandez, de S. Hartikainen, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal, de J.-F. Brakeland, de H. Krämer și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 ianuarie 2017,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatul (1) și a articolului 5 din Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), precum 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 Berlioz Investment Fund SA (denumită în continuare „Berlioz”), pe de o parte, și directeur de l'administration des contributions directes (directorul administrației contribuțiilor directe, Luxemburg), pe de altă parte, în legătură cu sancțiunea pecuniară ce i-a fost aplicată de acesta din urmă din cauza faptului că a refuzat să răspundă la o cerere de informații în cadrul unui schimb de informații cu administrația fiscală franceză.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Carta

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

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

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

[...]”

Directiva 2011/16

4 Considerentele (1), (2), (6)-(9) și (19) ale Directivei 2011/16 au următorul cuprins:

„(1) [...] Mobilitatea contribuabililor, numărul tranzacțiilor transfrontaliere și internaționalizarea instrumentelor financiare au cunoscut o dezvoltare puternică, ceea ce îngreunează stabilirea corectă a taxelor și impozitelor de către statele membre. Această dificultate din ce în ce mai mare afectează funcționarea sistemelor de impozitare și atrage după sine apariția dublei impuneri, fapt care incită la fraudă fiscală și evaziune fiscală. [...]

(2) [...] Pentru contracararea efectelor negative ale acestui fenomen, este indispensabil să se instituie o nouă cooperare administrativă între administrațiile fiscale ale statelor membre. Este necesar să se creeze instrumente care să permită instaurarea încrederii între statele membre, prin instituirea de norme, obligații și drepturi identice pentru toate statele membre.

[...]

(6) [...] În acest sens, prezenta nouă directivă este considerată ca fiind instrumentul adecvat pentru a permite o cooperare administrativă eficientă.

(7) Prezenta directivă se bazează pe realizările Directivei 77/799/CEE [a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21)], însă prevede norme mai clare și mai precise care să reglementeze cooperarea administrativă dintre statele membre, în cazul în care acest lucru este necesar, în scopul de a institui, în special în ceea ce privește schimbul de informații, o sferă mai largă de cooperare administrativă între statele membre. [...]

(8) [...] [E]ste necesar să se prevadă dispoziții care să permită contacte mai directe între servicii în vederea unei cooperări mai eficiente și mai rapide. [...]

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

[...]

(19) Ar trebui să fie clar definite și delimitate situațiile în care un stat membru solicitat poate refuza furnizarea de informații, ținând seama de anumite interese private, care ar trebui să fie protejate, precum și de interesul public.”

5 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2011/16 prevede:

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

6 Articolul 5 din această directivă prevede:

„La cererea autorităţii solicitante, autoritatea solicitată comunică autorităţii solicitante orice informaţii la care se face referire la articolul 1 alineatul (1) pe care le deţine sau pe care le obţine în urma anchetelor administrative.”

7 Articolul 16 alineatul (1) din directiva menţionată are următorul cuprins:

„Informaţiile comunicate între statele membre sub orice formă conform prezentei directive într-un sub incident a secretului profesional şi se bucură de protecţia conferită informaţiilor de acest tip în temeiul legislaţiei interne a statului membru care le primeşte. [...]

[...]”

8 Articolul 17 din aceeaşi directivă, intitulat „Limite”, prevede:

„(1) Autoritatea solicitată dintr-un stat membru furnizează autorităţii solicitante dintr-un alt stat membru informaţiile menţionate la articolul 5, cu condiţia ca autoritatea solicitantă să fi epuizat sursele uzuale de informaţii pe care le-ar fi putut utiliza în această situaţie pentru a obţine informaţiile solicitate, fără a risca să pună în pericol atingerea scopului urmărit.

(2) Prezenta directivă nu impune unui stat membru solicitat obligaţia de a efectua anchete sau de a comunica informaţii, în cazul în care efectuarea acestor anchete sau obţinerea informaţiilor respective pentru propriile scopuri ar fi contrară legislaţiei aceluia stat membru.

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

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

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

9 Articolul 18 din Directiva 2011/16, intitulat „Obligaţii”, prevede:

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

(2) Dispoziţiile articolului 17 alineatele (2) şi (4) nu pot fi în niciun caz interpretate ca permiţând unei autorităţi solicitate a unui stat membru să refuze furnizarea de informaţii pentru simplul motiv că aceste informaţii sunt deţinute de o bancă, de o altă instituţie financiară, de o persoană desemnată sau care acţionează în calitate de agent sau de administrator, sau că informaţiile respective se referă la participaţiile la capitalul unei persoane.

[...]”

10 Articolul 20 alineatul (1) din Directiva 2011/16 prevede utilizarea, în măsura posibilului, a unui formular adoptat de Comisie, în cazul cererilor de informații și de anchete administrative formulate conform articolului 5 din această directivă. Alineatul (2) al articolului 20 respectiv are următorul cuprins:

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

- (a) identitatea persoanei care face obiectul examinării sau al anchetei;
- (b) scopul fiscal urmărit.

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

11 Articolul 22 din Directiva 2011/16 prevede la alineatul (1) litera (c) următoarele:

„Statele membre iau toate măsurile necesare pentru:

[...]

- (c) a asigura buna funcționare a sistemului de cooperare administrativă prevăzut de prezenta directivă.”

Dreptul luxemburghez

Legea din 29 martie 2013

12 Directiva 2011/16 a fost transpusă în dreptul luxemburghez prin loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs [Legea din 29 martie 2013 de transpunere a Directivei 2011/16 și privind: 1) modificarea Legii generale a impozitelor; 2) abrogarea Legii modificate din 15 martie 1979 privind asistența administrativă internațională în materie de impozite directe] (*Mémorial A* 2013, p. 756, denumită în continuare „Legea din 29 martie 2013”).

13 Articolul 6 din Legea din 29 martie 2013 prevede:

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

14 Articolul 8 alineatul (1) din Legea din 29 martie 2013 prevede:

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

Legea din 25 noiembrie 2014

15 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements

sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Legea din 25 noiembrie 2014 de stabilire a procedurii aplicabile în cazul schimbului de informații la cerere în materie fiscală și de modificare a Legii din 31 martie 2010 de aprobare a convențiilor fiscale și de stabilire a procedurii aplicabile în cazul schimbului de informații la cerere) (*Mémorial A* 2014, p. 4170, denumită în continuare „Legea din 25 noiembrie 2014”) dispune după cum urmează.

16 Articolul 1 alineatul (1) din Legea din 25 noiembrie 2014 prevede:

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

[...]

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

[...]”

17 Articolul 2 din Legea din 25 noiembrie 2014 prevede:

„(1) Administrațiile fiscale sunt autorizate să solicite informații de orice natură care sunt cerute pentru aplicarea schimbului de informații, astfel cum este prevăzut de convenții și de legi, de la deținătorul acestor informații.

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

[...]”

18 Potrivit articolului 3 din Legea din 25 noiembrie 2014:

„(1) Administrația fiscală competentă verifică dacă cererea de schimb de informații îndeplinește condițiile de formă. Cererea de schimb de informații îndeplinește condițiile de formă dacă aceasta conține indicarea temeiului juridic și a autorității competente emitente a cererii, precum și celelalte mențiuni prevăzute de convenții și de legi.

[...]

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

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

[...]”

19 Articolul 5 alineatul (1) din Legea din 25 noiembrie 2014 prevede:

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

20 Articolul 6 din Legea din 25 noiembrie 2014 prevede:

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

(2) De instanțele informațiilor poate introduce o acțiune în reformare în fața tribunalului administrativ (Tribunalul Administrativ) împotriva deciziilor prevăzute la articolul 5. Această acțiune poate fi introdusă în termen de o lună de la notificarea deciziei de instanțelor informațiilor solicitate. Acțiunea are efect suspensiv. [...]

Împotriva deciziilor pronunțate de tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) se poate formula apel la Cour administrative (Curtea Administrativă). Apelul trebuie formulat în termen de 15 zile de la data notificării hotărârii efectuate prin intermediul grefei. [...] Cour administrative (Curtea administrativă) se pronunță în termen de o lună de la data comunicării memoriului în răspuns sau de la expirarea termenului pentru depunerea acestui memoriu.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

21 Berlioz este o societate pe acțiuni de drept luxemburghez care a beneficiat de dividendele plătite de filiala sa, societatea pe acțiuni simplificată de drept francez Cofima, cu scutire de taxă reținută la sursă.

22 La 3 decembrie 2014, administrația fiscală franceză, având îndoieli cu privire la aspectul dacă scutirea de care a beneficiat Cofima respecta condițiile prevăzute de dreptul francez, a adresat administrației fiscale luxemburgheze o cerere de informații cu privire la Berlioz, în temeiul în special al Directivei 2011/16.

23 În urma acestei cereri, directorul administrației contribuțiilor directe a emis, la 16 martie 2015, o decizie în care a arătat că autoritățile fiscale franceze verificau situația fiscală a Cofima și aveau nevoie de informații pentru a se putea pronunța cu privire la aplicarea taxei reținute la sursă pentru dividendele plătite de Cofima către Berlioz. În această decizie, pe baza articolului 2 alineatul (2) din Legea din 25 noiembrie 2014, el a dispus ca Berlioz să îi comunice un anumit număr de informații, solicitându-i în special:

— să precizeze dacă societatea dispune de un sediu al conducerii efective în Luxemburg și să indice caracteristicile principale ale acestuia, și anume descrierea sediului respectiv, suprafața birourilor sale, echipamentul material și informatic care îi aparține, să prezinte copia contractului de închiriere a spațiilor și să indice adresa de domiciliu, depunând înscrisuri în susținerea celor arătate;

— să furnizeze o listă a salariaților și cu indicarea funcției pe care o deține în cadrul societății și să identifice salariații care au legătură cu sediul social al societății;

— să precizeze dacă aceasta angajează forță de muncă în Luxemburg;

— să precizeze dacă există un contract între Berlioz și Cofima și, în caz afirmativ, să furnizeze

o copie a contractului;

– s? indice participa?iile sale în cadrul altor societ??i ?i s? precizeze modalitatea de finan?are a acestor participa?ii, depunând înscrisuri în sus?inerea celor ar?tate;

– s? precizeze numele ?i adresele asocia?ilor s?i, precum ?i valoarea capitalului de?inut de fiecare asociat ?i procentul de capital de?inut de fiecare asociat ?i

– s? precizeze care este valoarea la care au fost înscrise în activul Berlioz titlurile Cofima anterior adun?rii generale a societ??ii Cofima din 7 martie 2012 ?i s? furnizeze istoricul valorilor de intrare a titlurilor Cofima în cadrul activului cu ocazia aportului din 5 decembrie 2002, a aportului din 31 octombrie 2003 ?i a achizi?iei din 2 octombrie 2007.

24 La 21 aprilie 2015, Berlioz a ar?tat c? r?spunde deciziei din 16 martie 2015 prin care se dispune furnizarea de informa?ii, mai pu?in în ceea ce prive?te numele ?i adresele asocia?ilor s?i, valoarea capitalului de?inut de fiecare asociat ?i procentul de capital de?inut de fiecare asociat, motivând c? aceste informa?ii nu aveau relevan?? previzibil? în sensul Directivei 2011/16 pentru a aprecia dac? distribuiri de dividende realizate de filiala sa trebuiau supuse taxei re?inute la surs?, aspect ce constituia obiectul controlul efectuat de administra?ia fiscal? francez?.

25 Prin decizia din 18 mai 2015, directorul administra?iei contribu?iilor directe a aplicat Berlioz o amend? administrativ? de 250 000 de euro, pe baza articolului 5 alineatul (1) din Legea din 25 noiembrie 2014, din cauza refuzului acesteia de a furniza informa?iile solicitate.

26 La 18 iunie 2015, Berlioz a sesizat tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ, Luxemburg) cu o ac?iune împotriva deciziei directorului administra?iei contribu?iilor directe prin care i?a fost aplicat? o sanc?iune, solicitând verificarea temeiniciei deciziei din 16 martie 2015 prin care se dispune furnizarea de informa?ii.

27 Prin hot?rârea din 13 august 2015, tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) a constatat c? ac?iunea în reformare formulat? cu titlu principal era întemeiat? în parte ?i a redus amenda la 150 000 de euro, îns? a respins în rest ac?iunea, ar?tând c? nu mai era necesar s? se pronun?e asupra fondului ac?iunii în anulare formulate în subsidiar.

28 Prin cererea din 31 august 2015, Berlioz a formulat apel la Cour administrative (Curtea Administrativ?, Luxemburg), sus?inând c? refuzul tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ), întemeiat pe articolul 6 alineatul (1) din Legea din 25 noiembrie 2014, de a verifica temeinicia deciziei din 16 martie 2015 prin care se dispune furnizarea de informa?ii aducea atingere dreptului s?u la o cale de atac juridic?ional? efectiv?, astfel cum este garantat la articolul 6 paragraful 1 din Conven?ia european? pentru ap?rarea drepturilor omului ?i a libert??ilor fundamentale, semnat? la Roma la 4 noiembrie 1950 (denumit? în continuare „CEDO”).

29 Cour administrative (Curtea Administrativ?) a considerat c? putea fi necesar s? se ?in? seama în special de articolul 47 din cart?, care reflect? dreptul prev?zut la articolul 6 paragraful 1 din CEDO, ?i a invitat p?r?ile din litigiul principal s? î?i prezinte observa?iile cu privire la acest aspect.

30 Instan?a men?ionat? ridic? problema dac? un subiect de drept administrativ, precum Berlioz, beneficiaz? de dreptul la o cale de atac efectiv? dac? nu poate ob?ine controlul, cel pu?in pe cale de excep?ie, al validit??ii deciziei prin care se dispune furnizarea de informa?ii care constituie temeiul sanc?iunii ce i?a fost aplicat?. Ea solicit? s? se stabileasc? în special sensul no?iunii „relevan?? previzibil?” a informa?iilor solicitate, vizat? la articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2011/16, ?i întinderea controlului pe care autorit??ile fiscale ?i autorit??ile judiciare ale

statului solicitat trebuie să îl exercite în această privință? Fără a pune în pericol scopul directivei amintite.

31 În aceste condiții, Curtea administrativă (Curtea Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii și, prin urmare, face aplicabilă cartă, în conformitate cu articolul 51 alineatul (1) din această, într-o situație precum cea din speță, în cazul în care acesta stabilește o sancțiune administrativă pecuniară în privința unui subiect de drept administrativ din cauza neîndeplinirii, imputată acestuia din urmă, a obligațiilor sale de cooperare care decurg dintr-o decizie prin care se dispune furnizarea de informații, adoptată de autoritatea sa națională competentă în temeiul normelor de procedură din dreptul intern, instituite în acest scop în cadrul executării de către acest stat membru, în calitate de stat solicitat, a unei cereri de schimb de informații formulate de un alt stat membru și care este întemeiată de acesta din urmă în special pe dispozițiile Directivei 2011/16 referitoare la schimbul de informații la cerere?

2) În cazul în care se confirmă aplicarea cartei în speță, un subiect de drept administrativ poate să invoce articolul 47 din cartă în cazul în care apreciază că sancțiunea administrativă pecuniară menționată anterior care i-a fost aplicată ar avea ca scop obligarea sa la furnizarea unor informații în cadrul executării de către autoritatea competentă a statului membru solicitat, al cărui rezident este, a unei cereri de informații formulate de un alt stat membru care nu ar avea nicio justificare în ceea ce privește scopul fiscal real, astfel încât în prezenta cauză nu ar exista un scop legitim, și care ar viza obținerea de informații care nu ar fi în mod previzibil relevante pentru cazul de impozitare respectiv?

3) În cazul în care se confirmă aplicarea cartei în speță, dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil, astfel cum este consacrat la articolul 47 din cartă, impune, fără ca articolul 52 alineatul (1) din Cartă să permită prevederea unor restricții, ca instanța națională competentă să dispună de o competență de fond și, astfel, de competența de a controla, cel puțin pe cale de excepție, validitatea unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații, adoptată de autoritatea competentă a unui stat membru în cadrul executării unei cereri de schimb de informații înaintate de autoritatea competentă a altui stat membru, în special în temeiul Directivei 2011/16, în cadrul acțiunii introduse de terțul deținător de informații, destinat al acestei decizii prin care se dispune furnizarea de informații, acțiune îndreptată împotriva unei decizii de stabilire a unei sancțiuni administrative pecuniare din cauza neîndeplinirii, imputată acestui justițiabil, a obligației de colaborare pe care acesta o are în cadrul executării cererii în cauză?

4) În cazul în care se confirmă aplicarea cartei în speță, [articolul] 1 alineatul (1) și [articolul] 5 din Directiva 2011/16 trebuie interpretate, având în vedere, pe de o parte, paralelismul cu standardul relevanței previzibile care decurge din Modelul de convenție fiscală al [Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE)] privind venitul și averea și, pe de altă parte, principiul cooperării loiale prevăzut la articolul 4 TUE, ambele [alături de] scopul Directivei 2011/16, în sensul în care caracterul în mod previzibil relevant, în raport cu cazul de impozitare vizat și cu scopul fiscal indicat, al informațiilor solicitate de un stat membru de la un alt stat membru constituie o condiție care trebuie să fie îndeplinită de cererea de informații pentru a putea da naștere obligației autorității competente a statului membru solicitat de a da curs cererii în cauză și pentru a legitima o decizie prin care se dispune furnizarea de informații impusă de aceasta unui terț deținător?

5) În cazul în care se confirmă aplicarea cartei în speță, dispozițiile coroborate ale [articolului] 1 alineatul (1) și ale [articolului] 5 din Directiva 2011/16, precum și ale [articolului] 47 din cartă trebuie interpretate în sensul că acestea se opun unei dispoziții legale a unui stat membru care

limitează într-o manieră generală examinarea validității unei cereri de informații de către autoritatea națională competentă, care acționează în calitate de autoritate a statului solicitat, la un control al îndeplinirii condițiilor de formă și dacă acestea impun instanței naționale, în cadrul unei acțiuni contencioase, astfel cum este descris în cadrul celei de a treia întrebări de mai sus, cu care aceasta este sesizată, să verifice respectarea condițiilor relevante prezicibile a informațiilor solicitate din perspectiva tuturor aspectelor care au legătură cu cazul de impozitare concret care este examinat, cu scopul fiscal invocat și cu respectarea articolului 17 din Directiva 2011/16?

6) În cazul în care se confirmă aplicarea cartei în speță, articolul 47 [al doilea paragraf] din cartă se opune unei dispoziții legale a unui stat membru care exclude controlul exercitat de instanța națională competentă a statului solicitat, în cadrul unei acțiuni contencioase, asemenea celei descrise în cadrul celei de a treia întrebări de mai sus, cu a cărei soluționare aceasta este învestită, asupra cererii de informații formulate de autoritatea competentă a altui stat membru și impune prezentarea acestui document în fața instanței naționale competente și acordarea accesului terțului deținător, sau chiar prezentarea acestui document în fața instanței naționale, fără a-i conferi acces terțului deținător din cauza caracterului confidențial al acestui document, cu condiția ca toate dificultățile cauzate terțului deținător de o limitare a drepturilor sale să fie compensate suficient de procedura desfășurată în fața instanței naționale competente?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

32 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 51 alineatul (1) din cartă trebuie interpretat în sensul că un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii, în sensul acestei dispoziții, și dacă, prin urmare, cartă este aplicabilă în cazul în care acesta prevede în legislația sa o sancțiune pecuniară în privința unui subiect de drept administrativ care refuză să furnizeze informații în cadrul unui schimb de informații între autorități fiscale întemeiat în special pe dispozițiile Directivei 2011/16.

33 Potrivit articolului 51 alineatul (1) din cartă, dispozițiile sale se adresează statelor membre numai în cazul în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii. Trebuie, așadar, să se stabilească dacă o măsură națională care prevede o astfel de sancțiune poate fi considerată o aplicare a dreptului Uniunii.

34 În această privință trebuie arătat că Directiva 2011/16 impune anumite obligații statelor membre. În special, articolul 5 din această directivă prevede că autoritatea solicitată comunică anumite informații autorității solicitante.

35 Pe de altă parte, potrivit articolului 18 din Directiva 2011/16, intitulat „Obligații”, statul membru solicitat recurge la propriul mecanism de colectare de informații pentru a obține informațiile solicitate.

36 În plus, potrivit articolului 22 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2011/16, statele membre trebuie să ia măsurile necesare pentru a asigura buna funcționare a sistemului de cooperare administrativă prevăzut de această directivă.

37 Făcând trimitere la mecanismele de colectare de informații care există în dreptul național, Directiva 2011/16 impune deci statelor membre să ia măsurile necesare pentru a obține informațiile solicitate, astfel încât să asigure respectarea obligațiilor care le revin în materie de schimb de informații.

38 Or, este necesar s? se constate c?, pentru a garanta efectul util al directivei men?ionate, aceste m?suri trebuie s? cuprind? mecanisme, precum sanc?iunea pecuniar? în discu?ie în litigiul principal, care s? asigure existen?a unei impulsioni suficiente a subiectului de drept administrativ pentru a r?spunde la cererile autorit??ilor fiscale ?i în acest mod s? permit? autorit??ii solicitate s? î?i îndeplineasc? obliga?iile fa?? de autoritatea solicitant?.

39 Împrejurarea c? Directiva 2011/16 nu prevede în mod expres aplicarea unor m?suri sanc?ionatorii nu constituie un obstacol pentru a considera c? acestea ?in de aplicarea respectivei directive ?i, prin urmare, de domeniul de aplicare al dreptului Uniunii. Astfel, no?iunea „mecanism de colectare de informa?ii”, în sensul articolului 18 din directiva men?ionat?, ?i no?iunea „m?suri necesare pentru a asigura buna func?ionare a sistemului de cooperare administrativ?”, în sensul articolului 22 alineatul (1) din aceea?i directiv?, sunt de natur? s? includ? asemenea m?suri.

40 În aceste condi?ii, nu prezint? importan?? faptul c? dispozi?ia na?ional? care serve?te drept temei pentru o m?sur? sanc?ionatorie, precum cea aplicat? Berlioz, se reg?se?te într-o lege care nu a fost adoptat? în vederea transpunerii Directivei 2011/16, din moment ce prin aplicarea acestei dispozi?ii na?ionale se urm?re?te s? se asigure aplicarea directivei men?ionate (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, punctul 28).

41 O legisla?ie na?ional? precum cea în discu?ie în litigiul principal, care prevede o m?sur? sanc?ionatorie în cazul lipsei r?spunsului la o cerere formulat? de autoritatea fiscal? na?ional? prin care se urm?re?te s? i se permit? acesteia din urm? s? respecte obliga?iile prev?zute de Directiva 2011/16 trebuie considerat?, în consecin??, ca fiind o punere în aplicare a acestei directive.

42 Se impune, a?adar, s? se r?spund? la prima întrebare c? articolul 51 alineatul (1) din cart? trebuie interpretat în sensul c? un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii, în sensul acestei dispozi?ii, ?i c?, prin urmare, cart? este aplicabil? atunci când acesta prevede în legisla?ia sa o sanc?iune pecuniar? în privin?a unui subiect de drept administrativ care refuz? s? furnizeze informa?ii în cadrul unui schimb între autorit??i fiscale întemeiat în special pe dispozi?iile Directivei 2011/16.

Cu privire la a doua întrebare

43 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 47 din cart? trebuie interpretat în sensul c? un subiect de drept administrativ c?ruia i?a fost aplicat? o sanc?iune pecuniar? pentru nerespectarea unei decizii administrative prin care i s?a impus s? furnizeze informa?ii în cadrul unui schimb între administra?ii fiscale na?ionale în temeiul Directivei 2011/16 este îndrituit s? conteste legalitatea acestei decizii.

Cu privire la existen?a unui drept la o cale de atac întemeiat pe articolul 47 din cart?

44 Potrivit articolului 47 din cart?, intitulat „Dreptul la o cale de atac eficient? ?i la un proces echitabil”, orice persoan? ale c?rei drepturi ?i libert??i garantate de dreptul Uniunii au fost înc?lcate are dreptul la o cale de atac eficient? în fa?a unei instan?e judec?tore?ti. Acestui drept îi corespunde obliga?ia instituit? în sarcina statelor membre la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf TUE de a stabili c?ile de atac necesare pentru a asigura o protec?ie jurisdic?ional? efectiv? în domeniile reglementate de dreptul Uniunii.

45 Mai multe guverne au sus?inut c?, într-un caz precum cel în discu?ie în litigiul principal, un

„drept garantat de dreptul Uniunii”, în sensul articolului 47 din cartă, lipsește pentru motivul că Directiva 2011/16 nu conferă niciun drept particularilor. În opinia acestor guverne, directiva menționată, asemenea Directivei 77/799, analizată de Curte în Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), are ca scop doar schimbul de informații între administrații fiscale și nu conferă drepturi decât acestora din urmă. În consecință, un subiect de drept administrativ precum Berlioz nu ar putea pretinde că dispune de un drept la o cale de atac efectivă în temeiul articolului 47 din cartă.

46 În acest sens, la punctele 30-36 din hotărârea menționată, Curtea a statuat că Directiva 77/799, care are ca obiect reglementarea colaborării dintre autoritățile fiscale ale statelor membre, coordonează transmiterea de informații între autoritățile competente prin impunerea anumitor obligații statelor membre, însă nu conferă drepturi specifice persoanei impozabile în ceea ce privește participarea sa la procedura de schimb de informații între aceste autorități. În special, directiva menționată nu prevede nicio obligație în sarcina respectivelor autorități de a asculta persoana impozabilă.

47 În ceea ce privește Directiva 2011/16, aceasta enunță în considerentul (7) că se bazează pe realizările Directivei 77/799, prevăzând norme mai clare și mai precise care să reglementeze cooperarea administrativă dintre statele membre, în cazul în care acest lucru este necesar, în scopul de a institui o sferă mai largă de aplicare pentru această cooperare. Este necesar să se constate că, în aceste condiții, Directiva 2011/16 urmărește un obiectiv analog celui al Directivei 77/799, pe care o înlocuiește.

48 Această împrejurare nu presupune însă că un subiect de drept administrativ aflat în situația societății Berlioz nu ar putea, în conformitate cu articolul 47 din cartă, să își susțină cauza în fața unei instanțe judecătorești în cadrul aplicării Directivei 2011/16.

49 Astfel, dintr-o jurisprudență constantă a Curții rezultă că drepturile fundamentale garantate de ordinea juridică a Uniunii au vocație de a fi aplicate în toate situațiile reglementate de dreptul Uniunii și că aplicabilitatea acestui drept o implică pe cea a drepturilor fundamentale garantate de cartă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctele 19-21, precum și Hotărârea din 26 septembrie 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punctele 72 și 73).

50 În speță, litigiul principal privește o măsură prin care un subiect de drept administrativ a fost sancționat pentru nerespectarea unei decizii prin care i s-a impus să furnizeze autorității solicitate informații de natură să îi permită acesteia din urmă să dea curs unei cereri formulate de autoritatea solicitantă în temeiul în special al Directivei 2011/16. Întrucât această măsură sancționatorie era întemeiată pe o dispoziție națională care, astfel cum reiese din răspunsul la prima întrebare, pune în aplicare dreptul Uniunii, în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă, rezultă că dispozițiile acesteia din urmă, în special articolul 47, sunt aplicabile în împrejurările din litigiul principal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punctele 74-77).

51 În ceea ce privește mai precis cerința existenței unui drept garantat de dreptul Uniunii, în sensul articolului 47 din cartă, este necesar a se aminti că, potrivit unei jurisprudențe constante, protecția împotriva intervențiilor puterii publice în sfera privată a unei persoane fizice sau juridice, care ar fi arbitrară sau disproporționate, constituie un principiu general al dreptului Uniunii (Hotărârea din 21 septembrie 1989, Hoechst/Comisia, 46/87 și 227/88, EU:C:1989:337, punctul 19, și Hotărârea din 22 octombrie 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, punctul 27, precum și Ordonanța din 17 noiembrie 2005, Minoan Lines/Comisia, C-121/04 P, nepublicată, EU:C:2005:695, punctul 30).

52 Această protecție poate fi invocată de un subiect de drept administrativ, ca Berlioz, împotriva unui act care îi cauzează prejudicii, precum decizia prin care se dispune furnizarea de informații și măsura sancționatorie în discuție în litigiul principal, astfel încât un subiect de drept administrativ din această categorie poate să se prevaleze de un drept garantat de dreptul Uniunii, în sensul articolului 47 din cartă, care îi conferă dreptul la o cale de atac efectivă.

Cu privire la obiectul dreptului la o cale de atac

53 Fiind vorba despre o măsură sancționatorie, trebuie să se verifice dacă un drept la o cale de atac împotriva acestei măsuri, asemănător prevederilor din reglementarea în discuție în litigiul principal, este suficient pentru a-i permite subiectului de drept administrativ să își valorifice drepturile pe care le deduce din articolul 47 din cartă sau dacă articolul menționat impune ca el să aibă totodată posibilitatea, cu această ocazie, de a contesta legalitatea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații pe care se întemeiază măsura sancționatorie.

54 În această privință se impune a se aminti că principiul protecției jurisdicționale efective constituie un principiu general al dreptului Uniunii care este exprimat în prezent la articolul 47 din cartă. Respectivul articol 47 asigură în dreptul Uniunii protecția conferită de articolul 6 paragraful 1 și de articolul 13 din CEDO. Este necesar, prin urmare, să se facă referire numai la această primă dispoziție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 noiembrie 2012, Otis și alții, C-199/11, EU:C:2012:684, punctele 46 și 47).

55 În ceea ce privește articolul 47 al doilea paragraf din cartă, acesta prevede că orice persoană are dreptul la un proces în fața unei instanțe judecătorești independente și imparțiale. Respectarea acestui drept presupune ca decizia unei autorități administrative care nu îndeplinește ea însăși condițiile de independență și de imparțialitate să fie supusă controlului ulterior al unui organ jurisdicțional, care trebuie să aibă în special competența de a examina toate problemele pertinente.

56 În consecință, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 80 din concluzii, instanța națională, sesizată cu o acțiune împotriva sancțiunii administrative pecuniare aplicate subiectului de drept administrativ pentru nerespectarea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații, trebuie să poată examina legalitatea acesteia din urmă pentru ca cerințele articolului 47 din cartă să fie îndeplinite.

57 Comisia a susținut că a admite existența unui drept la o cale de atac al unui subiect de drept administrativ împotriva unei astfel de decizii prin care se dispune furnizarea de informații ar însemna să i se recunoască acestuia mai multe drepturi procedurale decât unei persoane impozabile. În opinia sa, din cuprinsul punctului 40 din Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), rezultă că cererea de informații adresată unei persoane impozabile, care face parte din faza de investigație în cursul căreia sunt colectate informații, nu constituie decât un act premergător deciziei finale și nu ar putea fi contestat.

58 Este necesar totuși să se facă distincție între împrejurările cauzei principale și cele ale cauzei în care a fost pronunțată Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). Astfel, această din urmă cauză privea cereri de informații adresate de administrația fiscală a unui stat membru administrației fiscale a unui alt stat membru și în special dreptul unei persoane impozabile care făcea obiectul unei investigații fiscale în statul membru solicitant de a participa la procedura referitoare la aceste cereri. O cerere de informații nu fusese însă adresată subiectului de drept administrativ respectiv, spre deosebire de situația societății Berlioz din cauza principală. Astfel, în cauza care se află la originea acelei hotărâri, Curtea a fost investită să se pronunțe cu privire la existența unui drept al persoanei impozabile, care făcea

obiectul unor cereri de informații între administrații fiscale naționale, de a fi ascultat în cadrul acestei proceduri, iar nu cu privire la existența, cum este cazul în speță, a unui drept la o cale de atac în favoarea unui subiect de drept administrativ din statul membru solicitat împotriva unei măsuri sancționatorii aplicate acestui subiect de drept administrativ pentru nerespectarea unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații, luat în privința sa de către autoritatea solicitată ca urmare a unei cereri de informații adresate acestei autorități de autoritatea solicitantă.

59 Prin urmare, se impune a se răspunde la a doua întrebare că articolul 47 din cartă trebuie interpretat în sensul că un subiect de drept administrativ căruia i-a fost aplicată o sancțiune pecuniară pentru nerespectarea unei decizii administrative prin care i se impune furnizarea de informații în cadrul unui schimb între administrații fiscale naționale în temeiul Directivei 2011/16 este îndrituit să conteste legalitatea acestei decizii.

Cu privire la a patra întrebare

60 Prin intermediul celei de a patra întrebări, care trebuie examinate înaintea celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (1) și articolul 5 din Directiva 2011/16 trebuie interpretate în sensul că „relevantă previzibil” a informațiilor solicitate de un stat membru de la un alt stat membru constituie o condiție care trebuie să fie îndeplinită de cererea de informații pentru a declanșa obligația statului membru solicitat de a da curs cererii respective și reprezintă, prin urmare, o condiție de legalitate a deciziei prin care se dispune furnizarea de informații adresate de acest stat membru unui subiect de drept administrativ.

61 În temeiul articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2011/16, referitor la obiectul acestei directive, statele membre cooperează între ele în vederea realizării unui schimb de informații „în mod previzibil relevant[e]” pentru administrația solicitantă, ținând seama de dispozițiile legislației în materie fiscală a statului membru de care ține această administrație.

62 Articolul 5 din Directiva 2011/16 menționează aceste informații, prevăzând că, la cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată comunică autorității solicitante orice informații la care se face referire la articolul 1 alineatul (1) pe care le deține sau pe care le obține în urma anchetelor administrative. Articolul 5 menționat impune astfel o obligație autorității solicitate.

63 Din modul de redactare a acestor dispoziții rezultă că termenii „în mod previzibil relevant[e]” desemnează nivelul de calitate pe care trebuie să îl îndeplinească informațiile solicitate. Obligația care îi revine autorității solicitate potrivit articolului 5 din Directiva 2011/16 de a coopera cu autoritatea solicitantă nu se extinde la comunicarea unor informații care ar fi lipsite de acest nivel de calitate.

64 Prin urmare, calitatea de „relevantă previzibil” a informațiilor solicitate constituie o condiție a cererii care se referă la acestea.

65 În plus, se impune a se stabili cine evaluează această calitate și în ce modalitate și dacă subiectul de drept administrativ căruia i se adresează autoritatea solicitată pentru a obține informațiile solicitate de autoritatea solicitantă poate invoca lipsa unei astfel de calități.

66 În această privință se impune a se face referire la termenii considerentului (9) al Directivei 2011/16, potrivit căruia standardul „relevanței previzibile” are rolul de a crea condițiile pentru schimbul de informații în domeniul fiscal în cea mai mare măsură posibil și, în același timp, de a clarifica faptul că statele membre nu au posibilitatea de a se implica în „anchete pentru găsirea probelor” sau de a solicita informații puțin probabil a fi relevante pentru veniturile impozabile ale unui contribuabil dat.

67 Astfel cum au arătat mai multe guverne și Comisia, această noțiune de relevanță previzibilă o reflectă pe cea utilizată la articolul 26 din Modelul de convenție fiscală al OCDE, atât în considerarea similitudinii conceptelor utilizate, cât și a trimiterilor la convențiile OCDE realizate în expunerea de motive a propunerii de Directivă a Consiliului COM(2009) 29 final din 2 februarie 2009 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal, care a condus la adoptarea Directivei 2011/16. Potrivit comentariilor referitoare la acest articol adoptate de Consiliul OCDE la 17 iulie 2012, statelor contractante nu le este permis să participe la „anchete pentru găsirea probelor” sau să solicite informații care, cel mai probabil, nu sunt relevante pentru clarificarea cauzelor fiscale care vizează un anumit contribuabil. Dimpotrivă, trebuie să existe în acest caz o posibilitate rezonabilă ca informațiile solicitate să prezinte relevanță.

68 Obiectivul noțiunii de relevanță previzibilă, după cum reiese din considerentul (9) al Directivei 2011/16, este astfel de a permite autorităților solicitante să obțină orice informație care i se pare întemeiată pentru ancheta sa, fără însă a fi autorizată să depășească în mod vădit cadrul acestei anchete și fără a impune o sarcină excesivă autorităților solicitate.

69 Trebuie astfel ca autoritatea solicitantă să poată determina, în cadrul anchetei sale, informațiile de care consideră că are nevoie în raport cu dreptul său național, pentru a stabili în mod corect, în conformitate cu considerentul (1) al Directivei 2011/16, cuantumul impozitelor și al taxelor pe care trebuie să le încaseze.

70 Îi revine, așadar, acestei autorități, care conduce ancheta ce se află la originea cererii de informații, sarcina de a aprecia, în funcție de împrejurările cauzei, relevanța previzibilă a informațiilor solicitate în scopul acestei anchete, în funcție de evoluția procedurii și, în conformitate cu articolul 17 alineatul (1) din Directiva 2011/16, de utilizarea surselor uzuale de informații la care a putut recurge.

71 Deși autoritatea solicitantă deține o marjă de apreciere în această privință, ea nu poate totuși să solicite informații care nu prezintă nicio relevanță pentru ancheta în discuție.

72 O asemenea cerere nu ar fi astfel conformă articolelor 1 și 5 din Directiva 2011/16.

73 În ceea ce privește subiectul de drept administrativ, în ipoteza în care autoritatea solicitantă s-ar îndrepta totuși către acesta pentru a-i adresa, dacă este cazul, o decizie prin care se dispune furnizarea de informații în vederea obținerii informațiilor solicitate, din răspunsul la a doua întrebare rezultă că trebuie să i se recunoască acestuia dreptul de a invoca în fața unei instanțe lipsa conformității respectivei cereri de informații cu articolul 5 din Directiva 2011/16 și nelegalitatea deciziei prin care se dispune furnizarea de informații, care rezultă din această lipsă de conformitate.

74 În consecință, este necesar să se răspundă la a patra întrebare că articolul 1 alineatul (1) și articolul 5 din Directiva 2011/16 trebuie interpretate în sensul că „relevanța previzibilă” a informațiilor solicitate de un stat membru de la un alt stat membru constituie o condiție care trebuie îndeplinită de cererea de informații pentru a declanșa obligația statului membru solicitat de a da curs acestei cereri și reprezintă, în consecință, o condiție de legalitate a deciziei prin care

se dispune furnizarea de informații adresate de acest stat membru unui subiect de drept administrativ și a măsurii sancționatorii aplicate acestuia din urmă pentru nerespectarea deciziei amintite.

Cu privire la a treia și la a cincea întrebare

75 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a cincea întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească, pe de o parte, dacă articolul 47 din cartă trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unei acțiuni introduse de un subiect de drept administrativ împotriva unei măsuri sancționatorii care i-a fost aplicată de către autoritatea solicitată din cauza nerespectării unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații, adoptată de aceasta ca urmare a unei cereri de informații adresate de autoritatea solicitantă în temeiul Directivei 2011/16, instanța națională dispune de o competență de fond pentru a controla legalitatea acestei decizii prin care se dispune furnizarea de informații. Ea solicită să se stabilească, pe de altă parte, dacă articolul 1 alineatul (1) și articolul 5 din Directiva 2011/16, precum și articolul 47 din cartă trebuie interpretate în sensul că se opun ca examinarea de către autoritatea solicitată a validității unei cereri de informații emise de autoritatea solicitantă să fie limitată doar la verificarea îndeplinirii condițiilor de formă ale unei asemenea cereri și că acestea impun instanței naționale, în cadrul unei astfel de acțiuni, obligația de a verifica respectarea condiției relevantei previzibile sub toate aspectele sale, inclusiv în raport cu articolul 17 din Directiva 2011/16.

76 În ceea ce privește, în primul rând, controlul exercitat de autoritatea solicitată, s-a subliniat la punctele 70 și 71 din prezenta hotărâre că autoritatea solicitantă dispune de o marjă de apreciere pentru a evalua relevanța previzibilă a informațiilor solicitate autorității solicitate, astfel încât întinderea controlului exercitat de aceasta din urmă cu privire la același aspect este, în acest mod, limitată.

77 Astfel, având în vedere mecanismul de cooperare dintre autoritățile fiscale stabilit prin Directiva 2011/16, care se întemeiază, după cum reiese din considerentele (2), (6) și (8) ale Directivei 2011/16, pe norme menite să instaureze încrederea între statele membre care să permită o cooperare eficientă și rapidă, autoritatea solicitată trebuie, în principiu, să acorde încredere autorității solicitante și să prezume că cererea de informații care îi este transmisă este conformă cu dreptul național al autorității solicitante și totodată necesară pentru nevoile anchetei sale. Autoritatea solicitată nu dispune în general de o cunoaștere aprofundată a cadrului factual și juridic care există în statul solicitant și nu se poate pretinde ca aceasta să dețină un asemenea nivel de cunoaștere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 aprilie 2000, W.N., C-420/98, EU:C:2000:209, punctul 18). În orice caz, autoritatea solicitată nu poate substitui aprecierea realizată de autoritatea solicitantă cu propria apreciere în ceea ce privește utilitatea eventuală a informațiilor solicitate.

78 În aceste condiții, autoritatea solicitată trebuie totuși să verifice dacă informațiile solicitate nu sunt lipsite de orice relevanță previzibilă pentru ancheta desfășurată de autoritatea solicitantă.

79 În această privință, astfel cum reiese din considerentul (9) al Directivei 2011/16, este necesar a se face referire la articolul 20 alineatul (2) din aceasta, care menționează elementele relevante pentru scopurile controlului respectiv. Acestea cuprind, pe de o parte, informații care trebuie furnizate de autoritatea solicitantă, și anume, identitatea persoanei care face obiectul unei examinări sau al unei anchete și scopul fiscal al informațiilor solicitate, și, pe de altă parte, dacă este cazul, coordonatele oricărei persoane despre care se crede că deține informațiile solicitate, precum și orice element care poate facilita colectarea de informații de către autoritatea solicitată.

80 Pentru a permite autorității solicitate să realizeze verificarea menționată la punctele 78 și

79 din prezenta hotărâre, autoritatea solicitantă trebuie să furnizeze o motivare adecvată în ceea ce privește scopul informațiilor solicitate în cadrul procedurii fiscale desfășurate împotriva contribuabilului identificat în cererea de informații.

81 La nevoie, autoritatea solicitată poate să solicite autorității solicitante, în interesul acestei verificări, în temeiul cooperării administrative instituite în materie fiscală de Directiva 2011/16, elementele de informare suplimentare care ar fi necesare pentru a exclude, din punctul său de vedere, lipsa veridicității de relevanță previzibilă a informațiilor solicitate în raport cu elementele menționate la punctele 78 și 79 din prezenta hotărâre.

82 Controlul exercitat de autoritatea solicitată nu este limitat, așadar, la o verificare sumară și de formă a regularității cererii de informații în raport cu elementele menționate, ci trebuie să permită în același timp acestei autorități să se asigure că informațiile solicitate nu sunt complet lipsite de relevanță previzibilă cu privire la identitatea contribuabilului în discuție și a terțului care deține eventual informațiile, precum și fața de nevoile anchetei fiscale în cauză.

83 În ceea ce privește, în al doilea rând, controlul exercitat de instanța sesizată cu o acțiune a unui subiect de drept administrativ împotriva sancțiunii care i-a fost aplicată în temeiul unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații, adoptată de autoritatea solicitată pentru a da curs cererii de informații formulate de autoritatea solicitantă, acest control poate să vizeze nu numai proporționalitatea sancțiunii menționate și să conducă, dacă este cazul, la o modificare a acesteia, ci poate totodată să privească legalitatea deciziei respective, astfel cum reiese din răspunsul la a doua întrebare.

84 În această privință, caracterul efectiv al controlului jurisdicțional garantat de articolul 47 din cartă impune ca motivarea furnizată de autoritatea solicitantă să permită instanței naționale să exercite controlul legalității cererii de informații (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, punctul 53, și Hotărârea din 23 octombrie 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, punctul 20).

85 Având în vedere aspectele expuse în cuprinsul punctelor 70 și 71 din prezenta hotărâre cu privire la marja de apreciere de care dispune autoritatea solicitantă, este necesar să se considere că limitele aplicabile controlului exercitat de autoritatea solicitată se impun în același mod și controlului exercitat de instanță.

86 Prin urmare, instanța trebuie doar să verifice dacă decizia prin care se dispune furnizarea de informații se întemeiază pe o cerere suficient motivată a autorității solicitante și care are ca obiect informații ce nu apar în mod veridic ca fiind lipsite de orice relevanță previzibilă cu privire, pe de o parte, la contribuabilul în cauză, precum și la terțul care deține eventual informații și, pe de altă parte, la scopul fiscal urmărit.

87 Instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă controlul exercitat de instanță trebuie să vizeze respectarea dispozițiilor articolului 17 din Directiva 2011/16, care prevede limite în ceea ce privește transmiterea informațiilor solicitate de autoritatea unui stat membru.

88 În această privință trebuie arătat că dispozițiile menționate, dintre care unele ar putea fi luate în considerare pentru a stabili legalitatea unei cereri de informații adresate subiectului de drept administrativ, nu se aplică totuși în situația controlului relevanței previzibile a acestor informații. Or, astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară și din observațiile scrise și orale ale Berlioz, refuzul acesteia de a comunica unele dintre informațiile solicitate se întemeiază doar pe pretinsa lipsă de relevanță previzibilă a acestor informații, iar nu pe invocarea unei „limite”, în sensul articolului 17 din Directiva 2011/16.

89 În consecință, este necesar să se răspundă la a treia și la a cincea întrebare că articolul 1 alineatul (1) și articolul 5 din Directiva 2011/16 trebuie interpretate în sensul că verificarea realizată de autoritatea solicitată, sesizată cu o cerere de informații din partea autorității solicitante în temeiul acestei directive, nu se limitează la îndeplinirea condițiilor de formă ale cererii respective, ci trebuie să permită acestei autorități solicitate să se asigure că informațiile solicitate nu sunt lipsite de orice relevanță previzibilă având în vedere identitatea contribuabilului în discuție și a terțului care deține eventual informații, precum și nevoile anchetei fiscale în cauză. Aceleași dispoziții ale Directivei 2011/16 și articolul 47 din cartă trebuie interpretate în sensul că, în cadrul unei acțiuni introduse de un subiect de drept administrativ împotriva unei măsuri sancționatorii care i-a fost aplicată de autoritatea solicitată din cauza nerespectării unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații, adoptată de aceasta ca urmare a unei cereri de informații adresate de autoritatea solicitantă în temeiul Directivei 2011/16, instanța națională dispune, pe lângă o competență de a modifica sancțiunea aplicată, de o competență de a controla legalitatea acestei decizii prin care se dispune furnizarea de informații. În ceea ce privește condiția de legalitate a deciziei menționate sub aspectul relevanței previzibile a informațiilor solicitate, controlul jurisdicțional se limitează la verificarea lipsei vădite a unei astfel de relevanțe.

Cu privire la a șasea întrebare

90 Prin intermediul celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 47 al doilea paragraf din cartă trebuie interpretat în sensul că, în cadrul controlului jurisdicțional exercitat de o instanță a statului membru solicitat, această instanță trebuie să aibă acces la cererea de informații adresată de statul membru solicitant statului membru solicitat și dacă acest document trebuie să fie comunicat și subiectului de drept administrativ vizat în acest din urmă stat membru, astfel încât cauza să se poată fi examinată în mod echitabil, sau dacă îi poate fi refuzat accesul la acest document din motive de confidențialitate.

91 În această privință se impune a se aminti că examinarea unei eventuale lipse vădite de relevanță previzibilă a informațiilor solicitate trebuie să se realizeze în raport cu respectivul document.

92 Astfel, pentru a permite instanței statului membru solicitat să exercite controlul jurisdicțional, trebuie ca aceasta să poată avea acces la cererea de informații transmisă de statul membru solicitant statului membru solicitat. În această privință, instanța menționată poate să solicite autorității solicitate, în cazul în care este necesar, elementele de informare suplimentare pe care aceasta le-ar fi obținut de la autoritatea solicitantă și care ar fi necesare pentru a exclude, din punctul său de vedere, lipsa vădită de relevanță previzibilă a informațiilor solicitate.

93 În ceea ce privește existența unui drept de acces al subiectului de drept administrativ la cererea de informații, trebuie să se țină seama de caracterul secret care este atribuit acestui document în conformitate cu articolul 16 din Directiva 2011/16.

94 Acest caracter secret se explică prin discreția de care trebuie să dea dovadă în mod normal autoritatea solicitantă în etapa strângerii de informații și pe care ea este îndreptățită să o pretindă autoritățile solicitate pentru a nu se pune în pericol eficacitatea anchetei sale.

95 Secretul cererii de informații poate să fie astfel opus oricărei persoane în cadrul unei anchete.

96 În cadrul unei cauze de atac jurisdicțional, se impune a se aminti că principiul egalității armelor, care este un corolar al noțiunii înseși de proces echitabil, presupune obligația de a oferi fiecărei părți o posibilitate rezonabilă de a-și susține cauza, inclusiv probele, în condiții care nu o plasează într-o situație de dezavantaj net în raport cu adversarul acesteia (Hotărârea din 6 noiembrie 2012, *Otis și alții*, C-199/11, EU:C:2012:684, punctul 71).

97 Curtea a statuat că există existența unei încălcări a dreptului la apărare, inclusiv a dreptului de acces la dosar, trebuie apreciat 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 (a se vedea Hotărârea din 18 iulie 2013, *Comisia și alții/Kadi*, C-584/10 P, C-593/10 P și C-595/10 P, EU:C:2013:518, punctul 102, precum și Hotărârea din 10 septembrie 2013, *G. și R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punctele 32 și 34).

98 Se impune a se verifica, în lumina acestor considerații, dacă un subiect de drept administrativ, precum *Berlioz*, care apreciază că informațiile care i-au fost solicitate pe calea unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații nu sunt în mod previzibil relevante, trebuie să aibă acces la cererea de informații adresată de autoritatea solicitantă autorităților solicitate, astfel încât să își poată susține pe deplin cauza în fața unei instanțe.

99 În această privință, din răspunsul la a treia și la a cincea întrebare rezultă că, pentru a stabili caracterul nelegal al deciziei prin care se dispune furnizarea de informații întemeiate pe cererea de informații și al măsurii sancționatorii aplicate pentru nerespectarea deciziei menționate, este necesar, dar și suficient să se demonstreze lipsa vădită de relevanță previzibilă, în totalitate sau în parte, a informațiilor solicitate în raport cu ancheta efectuată, ținând seama de identitatea contribuabilului vizat și de scopul fiscal al informațiilor solicitate.

100 În acest scop, nu este necesar ca subiectul de drept administrativ respectiv să aibă acces la ansamblul cererii de informații pentru a-și putea susține cauza în mod echitabil cu privire la condiția relevanței previzibile. Este suficient să aibă acces la informația minimală menționată la articolul 20 alineatul (2) din Directiva 2011/16, și anume la identitatea contribuabilului vizat și la scopul fiscal al informațiilor solicitate. Cu toate acestea, dacă instanța statului membru solicitat consideră că respectiva informație minimală nu este suficientă în această privință și dacă solicită autorităților solicitate elemente de informare suplimentare în sensul menționat la punctul 92 din prezenta hotărâre, această instanță are obligația de a furniza respectivele elemente de informare suplimentare subiectului de drept administrativ vizat, ținând seama în mod corespunzător de confidențialitatea eventuală a unora dintre aceste elemente.

101 În consecință, este necesar să se răspundă la a șasea întrebare că articolul 47 al doilea paragraf din cartă trebuie interpretat în sensul că, în cadrul exercitării controlului jurisdicțional de către o instanță a statului membru solicitat, această instanță trebuie să aibă acces la cererea de informații adresată de statul membru solicitant statului membru solicitat. Subiectul de drept administrativ vizat nu dispune, în schimb, de un drept de acces la ansamblul acestei cereri de informații, care își păstrează caracterul de document secret, în conformitate cu articolul 16 din Directiva 2011/16. Pentru a-și putea susține pe deplin cauza cu privire la lipsa de relevanță previzibilă a informațiilor solicitate, este suficient, în principiu, să dispună de informațiile

menționate la articolul 20 alineatul (2) din directiva amintită.

Cu privire la cheltuielile de judecată

102 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 (Marea Cameră) declară:

1) **Articolul 51 alineatul (1) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii, în sensul acestei dispoziții, și că, prin urmare, Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene este aplicabilă atunci când acesta prevede în legislația sa o sancțiune pecuniară în privința unui subiect de drept administrativ care refuză să furnizeze informații în cadrul unui schimb între autorități fiscale întemeiat în special pe dispozițiile Directivei 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE.**

2) **Articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că un subiect de drept administrativ căruia i-a fost aplicată o sancțiune pecuniară pentru nerespectarea unei decizii administrative prin care i se impune furnizarea de informații în cadrul unui schimb între administrații fiscale naționale în temeiul Directivei 2011/16 este îndrituit să conteste legalitatea acestei decizii.**

3) **Articolul 1 alineatul (1) și articolul 5 din Directiva 2011/16 trebuie interpretate în sensul că „relevanța previzibilă” a informațiilor solicitate de un stat membru de la un alt stat membru constituie o condiție care trebuie îndeplinită de cererea de informații pentru a declanșa obligația statului membru solicitat de a da curs acestei cereri și reprezintă, în consecință, o condiție de legalitate a deciziei prin care se dispune furnizarea de informații adresate de acest stat membru unui subiect de drept administrativ și a măsurii sancționatorii aplicate acestuia din urmă pentru nerespectarea deciziei amintite.**

4) **Articolul 1 alineatul (1) și articolul 5 din Directiva 2011/16 trebuie interpretate în sensul că verificarea realizată de autoritatea solicitată, sesizată cu o cerere de informații din partea autorității solicitante în temeiul acestei directive, nu se limitează la îndeplinirea condițiilor de formă ale cererii respective, ci trebuie să permită acestei autorități solicitate să se asigure că informațiile solicitate nu sunt lipsite de orice relevanță previzibilă având în vedere identitatea contribuabilului în discuție și a țării care deține eventual informații, precum și nevoile anchetei fiscale în cauză. Aceleași dispoziții ale Directivei 2011/16 și articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că, în cadrul unei acțiuni introduse de un subiect de drept administrativ împotriva unei măsuri sancționatorii care i-a fost aplicată de autoritatea solicitată din cauza nerespectării unei decizii prin care se dispune furnizarea de informații, adoptată de aceasta ca urmare a unei cereri de informații adresate de autoritatea solicitantă în temeiul Directivei 2011/16, instanța națională dispune, pe lângă o competență de a modifica sancțiunea aplicată, de o competență de a controla legalitatea acestei decizii prin care se dispune furnizarea de informații. În ceea ce privește condiția de legalitate a deciziei menționate sub aspectul relevanței previzibile a informațiilor solicitate, controlul jurisdicțional se limitează la verificarea lipsei vătădite a unei astfel de relevanțe.**

5) Articolul 47 al doilea paragraf din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că, în cadrul exercitării controlului juridic de către o instanță a statului membru solicitat, această instanță trebuie să aibă acces la cererea de informații adresată de statul membru solicitant statului membru solicitat. Subiectul de drept administrativ vizat nu dispune, în schimb, de un drept de acces la ansamblul acestei cereri de informații, care își păstrează caracterul de document secret, în conformitate cu articolul 16 din Directiva 2011/16. Pentru a-și putea susține pe deplin cauza cu privire la lipsa de relevanță previzibilă a informațiilor solicitate, este suficient, în principiu, să dispună de informațiile menționate la articolul 20 alineatul (2) din directiva amintită.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.