



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 6 iunie 2013¹

Cauza C-276/12

Jiří Sabou
împotriva
Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu

[cerere de decizie preliminară formulată de Nejvyšší správní soud (Republica Cehă)]

„Drept fiscal — Proceduri — Asistență administrativă între statele membre în domeniul impozitelor directe — Directiva 77/799/CEE — Schimbul la cerere — Drepturi procedurale ale persoanei impozabile”

I – Introducere

1. În prezent, este dificil să se facă abstracție de afacerile din fotbal. Aproape toată lumea este interesată de fotbal, inclusiv administrația fiscală.
2. Prezenta cerere de decizie preliminară privește interesul administrației fiscale cehe în legătură cu veniturile obținute de un jucător de fotbal profesionist. La verificarea pe care a întreprins-o, administrația a găsit aliați interesați în cadrul administrațiilor fiscale ale altor state membre, care efectuau investigații la cluburile profesioniste de fotbal și la o agenție. Informațiile furnizate de administrațiile fiscale aliante au fost însă atât de dezavantajoase pentru jucătorul de fotbal profesionist încât acesta a atacat rezultatele investigațiilor, în special deoarece a considerat că la momentul efectuării acestor investigații i-au fost lezate drepturile procedurale.
3. Drept urmare, Curtea trebuie să examineze întinderea drepturilor procedurale de care beneficiază o persoană impozabilă în cadrul cooperării transfrontaliere dintre administrațiile fiscale ale statelor membre. Acest demers necesită nu numai luarea în considerare a dreptului derivat aplicabil, ci și a drepturilor fundamentale ale unui jucător de fotbal profesionist. Constatările Curții cu privire la drepturile procedurale vor avea relevanță nu numai pentru cei cu interese în fotbal, ci vor produce efecte mai ales în privința dreptului fiscal în ansamblu și a înțelegerilor din domeniul concurenței.

¹ — Limba originală: germana.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

1. Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene

4. Articolul 41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene din 7 decembrie 2000, în versiunea adaptată la 12 decembrie 2007 (denumită în continuare „carta”), reglementează, sub titlul „Dreptul la bună administrare”, dreptul de a fi ascultat:

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

(2) Acest drept include în principal:

(a) dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere;

[...]”

2. Directiva 77/799/CEE

5. Directiva 77/799/CEE² (denumită în continuare „Directiva 77/799 privind asistența reciprocă”) a reglementat, până la data de 31 decembrie 2012³, în special asistența reciprocă dintre statele membre în domeniul impozitării directe. Potrivit articolului 1 alineatul (1), autoritățile competente ale statelor membre fac schimb „de informații care le pot permite să efectueze o evaluare corectă a impozitelor pe venit [...]”.

6. La articolul 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă este reglementat „Schimbul la cerere”:

„(1) În anumite situații, autoritatea competentă a unui stat membru poate solicita autorității competente a altui stat membru să înainteze informațiile menționate la articolul 1 alineatul (1). [...]

(2) Pentru a prezenta informațiile menționate la alineatul (1), autoritatea competentă a statului membru solicitat organizează orice investigații necesare pentru a obține astfel de informații.

Pentru a obține informațiile solicitate, autoritatea solicitată sau autoritatea administrativă la care aceasta din urmă apelează procedează ca și când ar acționa în nume propriu sau la cererea altei autorități din statul său membru.”

2 — Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și al impozitării primelor de asigurare (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directivele 79/1070/CEE din 6 decembrie 1979 (JO L 331, p. 8, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 32), 92/12/CEE din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), 2003/93/CE din 7 octombrie 2003 (JO L 264, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 96), 2004/56/CE din 21 aprilie 2004 (JO L 127, p. 70, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 125), 2004/106/CE din 16 noiembrie 2004 (JO L 359, p. 30, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 154) și 2006/98/CE din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126).

3 — A se vedea articolul 28 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 L 64, p. 1).

B – Dreptul ceh

7. Directiva 77/799 privind asistența reciprocă a fost transpusă în dreptul ceh prin intermediul Legii nr. 253/2000⁴.

8. Potrivit dreptului procedural ceh, în cazul administrării elementelor de probă de către autoritățile fiscale din Cehia, persoana impozabilă are dreptul să participe la audierea unui martor și să pună întrebări.

III – Procedura principală și procedura în fața Curții

9. În cadrul procedurii principale, domnul Jiří Sabou a formulat acțiune împotriva unei decizii de impunere privind veniturile sale realizate în anul 2004 în Republica Cehă. În anul respectiv, domnul Sabou activa ca fotbalist profesionist.

10. Decizia contestată a fost emisă la 28 mai 2009 în urma unui control fiscal și a majorat impozitul față de decizia inițială cu 221 904 coroane cehe (aproximativ 8 600 de euro). Majorarea a rezultat din nerecunoașterea cheltuielilor pe care domnul Sabou le-a consemnat ca aferente serviciilor prestate de Solomon Group Kft, cu sediul în Budapesta, și pe care recurentul susține că le-a realizat, printre altele, în legătură cu negocieri pentru posibilul său transfer la cluburi de fotbal din străinătate.

11. Pentru verificarea datelor prezentate de domnul Sabou, înainte de adoptarea deciziei, administrația fiscală cehă a solicitat informații de la autoritățile fiscale ale altor state membre, printre altele în temeiul Directivei 77/799 privind asistența reciprocă. Astfel, autoritățile fiscale spaniole, franceze și britanice au fost solicitate să precizeze dacă cluburile de fotbal numite de domnul Sabou puteau confirma că purtaseră negocieri cu acesta sau cu Solomon Group Kft. Potrivit informațiilor furnizate de autoritățile fiscale respective, situația reală era însă cu totul alta: domnul Sabou nu era nici măcar cunoscut cluburilor de fotbal.

12. În plus, administrația fiscală cehă a solicitat autorităților fiscale din Ungaria să verifice dacă serviciile fuseseră prestate efectiv de către Solomon Group Kft. În acest scop, în Ungaria a fost audiată ca martor administratorul societății. Printre altele, aceasta a arătat că societatea sa nu a avut decât calitatea de intermediar al serviciilor, care în realitate fuseseră prestate de firma Solomon International Ltd, cu sediul în Bahamas. În concluzie, autoritățile fiscale maghiare au făcut cunoscut administrației fiscale din Cehia faptul că numai un control la Solomon International Ltd ar putea confirma prestarea efectivă a serviciilor.

13. Domnul Sabou a atacat la Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (Direcția Fiscală a Capitalei Praga) decizia de impunere modificată, cu argumentul că administrația fiscală cehă a obținut prin mijloace nelegale informațiile de la autoritățile fiscale din celelalte state membre. În primul rând, recurentul ar fi trebuit informat în prealabil cu privire la solicitarea de informații pentru a i se da posibilitatea să formuleze propriile întrebări. În al doilea rând, ar fi trebuit să beneficieze de dreptul de a participa la audierile martorilor întreprinse de autoritățile fiscale din alte state deoarece ar fi beneficiat de acest drept în cazul audierilor realizate de autoritățile fiscale cehe. În al treilea rând, din informațiile furnizate de autoritățile fiscale spaniole, franceze și britanice nu rezultă cum au ajuns respectivele autorități la constatările lor.

4 — Legea nr. 253/2000 privind cooperarea internațională în domeniul administrației fiscale și de modificare a Legii nr. 531/1990 privind autoritățile fiscale teritoriale.

14. În acest context, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă), care este instanța sesizată cu soluționarea litigiului, a adresat Curții, în conformitate cu articolul 267 TFUE, următoarele întrebări preliminare prin intermediul cărora, potrivit motivării ordonanței sale, solicită Curții să se pronunțe, printre altele, cu privire la interpretarea articolului 41 alineatul (2) litera (a) din cartă:

„1) Din dreptul Uniunii rezultă că o persoană impozabilă are dreptul de a fi informată cu privire la o decizie a administrației fiscale de a solicita informații în conformitate cu Directiva 77/799/CEE? Persoana impozabilă are dreptul de a participa la formularea cererii adresate statului membru solicitat? În cazul în care persoana impozabilă nu are aceste drepturi în temeiul dreptului Uniunii, este posibil ca legislația internă să îi acorde drepturi similare?

2) O persoană impozabilă are dreptul să participe la audierea martorilor în statul solicitat în cursul soluționării unei solicitări de informații în temeiul Directivei 77/799/CEE? Statul membru solicitat are obligația de a informa în prealabil persoana impozabilă cu privire la data audierii martorului în cazul în care statul membru solicitant a cerut acest lucru?

3) Administrația fiscală din statul membru solicitat este obligată, atunci când furnizează informații în temeiul Directivei 77/799/CEE, să îndeplinească anumite cerințe minime cu privire la conținutul răspunsului astfel încât să rezulte în mod clar sursele și metoda utilizate pentru a obține informațiile furnizate? Persoana impozabilă poate contesta veridicitatea informațiilor astfel furnizate, de exemplu pentru motive de vicii de procedură în cadrul procedurii desfășurate în statul membru solicitat anterior furnizării informațiilor sau se aplică principiul încrederii reciproce și cooperării, potrivit căruia informațiile furnizate de administrația fiscală solicitată nu pot fi contestate?”

15. În procedura în fața Curții au prezentat observații scrise Republica Cehă, Republica Elenă, Regatul Spaniei, Republica Franceză, Republica Polonă, Republica Finlanda și Comisia Europeană.

IV – Apreciere juridică

A – Competența Curții

16. În primul rând trebuie examinată competența Curții, care a fost într-o anumită măsură pusă la îndoială de către Comisie.

17. În opinia Comisiei, *stabilirea* impozitului pe venit într-un stat membru, care face obiectul procedurii principale, nu este reglementată nici de Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, nici de o altă reglementare din dreptul Uniunii. În măsura în care întrebările preliminare privesc stabilirea impozitului, nu există o legătură cu dreptul Uniunii. În plus, potrivit articolului 51 alineatul (1) din cartă, aceasta din urmă nu este aplicabilă decât în cazul în care statele membre pun în aplicare dreptul Uniunii. Această premisă nu este însă îndeplinită în cazul în care un stat membru adresează unui alt stat membru o solicitare de informații. În opinia Comisiei, Curtea nu are competență pentru a răspunde unor aspecte ale primei și ale celei de a treia întrebări preliminare.

18. Potrivit articolului 267 alineatul (1) litera (a) TFUE, Curtea este competentă să se pronunțe cu privire la interpretarea dreptului Uniunii. Prin intermediul întrebărilor preliminare se urmărește să se clarifice ce efect are dreptul Uniunii asupra obținerii și utilizării transfrontaliere a informațiilor într-o procedură națională privind impozitarea venitului. Dacă și în ce mod aceasta este situația în speță nu se poate determina decât prin interpretarea dreptului Uniunii. În ceea ce privește în special interpretarea cartei solicitată de instanța de trimitere, trebuie să subliniem în plus că și clarificarea

aplicabilității unei dispoziții din dreptul Uniunii reprezintă o problemă de interpretare a dreptului Uniunii. Prin urmare, întrebările preliminare privesc în ansamblu interpretarea dreptului Uniunii, astfel încât, în esență, Curtea este competentă să se pronunțe, potrivit articolului 267 primul paragraf litera (a) TFUE.

19. Este adevărat că, potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea își declină competența și în cazul în care este evident că dispoziția de drept al Uniunii a cărei interpretare i se solicită nu poate fi aplicată în procedura principală⁵. În speță, situația este însă diferită. Câtă vreme este indubitabil că Directiva 77/799 privind asistența reciprocă trebuie luată în considerare în acțiunea principală, nici efectul drepturilor fundamentale conferite de dreptul Uniunii nu poate fi în mod evident exclus, în special deoarece, în temeiul Directivei 77/799 privind asistența reciprocă, administrația fiscală națională a uzat de o procedură de drept al Uniunii pentru obținerea de informații.

20. Prin urmare, Curtea este competentă pentru a răspunde integral întrebărilor preliminare.

B – Cu privire al doilea aspect al celei de a treia întrebări preliminare: efectele informării

21. Vom începe analiza cu cea de a treia întrebare preliminară, în măsura în care răspunsul la aceasta influențează examinarea celorlalte întrebări preliminare. Al doilea aspect al celei de a treia întrebări preliminare privește practic efectele pe care informațiile furnizate conform articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă din partea unui alt stat membru le produc în procedura fiscală națională. În acest sens, instanța de trimitere urmărește să afle dacă o persoană impozabilă mai poate contesta rezultatul unei asemenea informări sau dacă constatarea furnizată de statul membru solicitat pentru situația de fapt are caracter definitiv și obligatoriu. În procedura principală se pune în primul rând problema dacă, având în vedere informațiile furnizate de statul membru solicitat, pentru procedura administrativă și judiciară din Republica Cehă este un fapt clar stabilit că domnul Sabou nu a purtat negocieri cu cluburile de fotbal chestionate.

22. În această privință, Republica Elenă a susținut teza conform căreia persoana impozabilă nu mai poate pune în discuție informațiile obținute în temeiul Directivei 77/799 privind asistența reciprocă. Motivul este că aceasta ar fi contrară principiului încrederii reciproce. De altfel, dacă informațiile furnizate nu ar avea valoare probatorie, ar fi pus în discuție spiritul procedurii prevăzute de Directiva 77/799 privind asistența reciprocă.

23. Nu împărtășim această părere.

24. Curtea a arătat cu claritate deja în Hotărârea Twoh International că informațiile pe care un stat membru le furnizează cu privire la o anumită situație de fapt în temeiul Directivei 77/799 privind asistența reciprocă nu constituie o dovadă decisivă pentru faptul care trebuie stabilit⁶.

25. Nici Directiva 77/799 privind asistența reciprocă nu cuprinde dispoziții referitoare la recunoașterea informațiilor de către statul membru solicitant și cu atât mai puțin referitoare la valoarea probatorie a informațiilor. Din acest motiv, Republica Cehă și Republica Franceză au subliniat în mod întemeiat că aprecierea probelor în procedura fiscală națională, cu alte cuvinte modalitatea de valorificare a informațiilor trebuie evaluată conform dreptului procedural național.

5 — Hotărârea din 21 iunie 2012, Susisalo și alții (C-84/11, punctul 17 și jurisprudența citată).

6 — A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International (C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 37).

26. Prin urmare, instanța națională are obligația să clarifice ce valoare probatorie au în fiecare situație particulară informațiile furnizate de către un stat membru conform Directivei 77/799 privind asistența reciprocă⁷. În acest sens, instanța națională poate aprecia în mod autonom dacă informația necesită o probă contrară din partea persoanei impozabile sau dacă nu poate fi valorificată întrucât nu sunt specificate sursele de informare ori din alte motive. În măsura în care obiectul informării îl constituie o activitate a persoanei impozabile protejată în temeiul libertăților fundamentale, instanța națională trebuie în orice caz să respecte, pe lângă aceste drepturi, și principiul echivalenței efectivității⁸.

27. Prin urmare, trebuie să se constate că dreptul Uniunii nu împiedică o persoană impozabilă să conteste, în cadrul procedurii fiscale naționale, corectitudinea informațiilor furnizate de alte state membre în conformitate cu articolul 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă.

C – Cu privire la prima întrebare preliminară: drepturi procedurale ale persoanei impozabile în statul membru solicitant

28. Pentru a răspunde la prima întrebare preliminară, trebuie examinat în ce măsură dreptul Uniunii cuprinde precizări cu privire la drepturile procedurale ale persoanei impozabile în raport cu administrația fiscală în jurisdicția căreia se află, în cazul în care aceasta din urmă solicită unui alt stat membru informații potrivit articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă. Trebuie, prin urmare, clarificat dacă dreptul Uniunii însuși conferă anumite drepturi procedurale (a se vedea în acest sens punctul 1) și dacă dreptul Uniunii interzice eventuale drepturi procedurale naționale (a se vedea în acest sens punctul 2).

1. Dreptul Uniunii conferă drepturi procedurale?

29. În primul rând, instanța de trimitere urmărește să afle dacă, în conformitate cu dreptul Uniunii, persoana impozabilă trebuie informată în prealabil de către autoritatea fiscală în jurisdicția căreia se află cu privire la o solicitare de informații și dacă are dreptul să participe la formularea acesteia.

a) Directiva 77/799 privind asistența reciprocă

30. În primul rând, trebuie constatat că Directiva 77/799 privind asistența reciprocă nu prevede astfel de drepturi ale persoanei impozabile. Directiva nu cuprinde de fapt drepturi ale persoanelor impozabile⁹, ci reglementează numai drepturile și obligațiile autorităților fiscale din statele membre¹⁰.

b) Carta

31. Instanța de trimitere ridică totuși problema dacă articolul 41 alineatul (2) litera (a) din cartă conferă persoanei impozabile asemenea drepturi procedurale. Potrivit acestei dispoziții, orice persoană are dreptul de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere.

7 — A se vedea în acest sens și Hotărârea din 6 decembrie 2012, BONIK (C-285/11, punctul 32), referitoare la TVA.

8 — A se vedea Hotărârea din 30 iunie 2011, Meilicke și alții (C-262/09, Rep., p. I-5669, punctul 55).

9 — A se vedea Hotărârea Twoh International (citată la nota de subsol 6, punctul 31).

10 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 61).

32. În speță, împotriva aplicării articolului 41 alineatul (2) litera (a) din cartă se poate obiecta în primul rând că – după cum a argumentat și Comisia –, potrivit formulării sale, această dispoziție nu se adresează defel autorităților din statele membre¹¹. Ea nu se adresează decât instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor *Uniunii*.

33. Nu trebuie pus în discuție aici dacă din Hotărârea M., recent pronunțată, trebuie dedus că articolul 41 alineatul (2) litera (a) din cartă are totuși caracter obligatoriu și pentru autoritățile statelor membre¹².

34. Aceasta deoarece, independent de problema aplicabilității articolului 41 alineatul (2) litera (a) din cartă în cazul autorităților din statele membre, dispoziția menționată este limitată și din punctul de vedere al perioadei sale de valabilitate: cartă nu a dobândit caracter juridic obligatoriu decât în temeiul articolului 6 alineatul (1) TUE, în versiunea Tratatului de la Lisabona care a intrat la rândul său în vigoare la 1 decembrie 2009. Solicitățile de informații care fac obiectul prezentei proceduri au fost însă formulate și prelucrate anterior acestei date, dat fiind că decizia de impunere contestată a fost pronunțată deja la 28 mai 2009.

35. Prin urmare, pentru procedura principală, articolul 41 alineatul (2) litera (a) din cartă nu conferă persoanei impozabile niciun drept procedural.

c) Principiul general al respectării dreptului la apărare

36. Este adevărat că dreptul Uniunii aplicabil în acțiunea principală include și principiul general al respectării dreptului la apărare¹³. Un element constitutiv al acestui principiu este dreptul de a fi ascultat¹⁴. De aici ar putea rezulta pentru persoana impozabilă drepturile procedurale în discuție în procedura principală.

i) Aplicabilitatea principiului general de drept

37. Acesta pornește în primul rând de la premisa că administrația fiscală a unui stat membru este obligată să aplice principiul general al respectării dreptului la apărare mai ales în situația în care adresează unui alt stat membru o solicitare de informații în conformitate cu articolul 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă.

38. Administrațiile statelor membre trebuie de fapt să respecte acest principiu de drept, ca și celelalte drepturi fundamentale de drept al Uniunii, numai atunci când iau decizii care intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii¹⁵. Recent, Curtea a statuat în Hotărârea Åkerberg Fransson că jurisprudența constantă referitoare la aplicabilitatea principiilor generale de drept este confirmată de

11 — În legătură cu litera (c) a acestei dispoziții, a se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2011, Cicala (C-482/10, Rep., p. I-14139, punctul 28).

12 — A se vedea Hotărârea din 22 noiembrie 2012, M. (C-277/11, punctele 83-89).

13 — A se vedea printre altele Hotărârea din 12 februarie 1992, Țările de Jos și alții/Comisia (C-48/90 și C-66/90, Rec., p. I-565, punctul 44), Hotărârea din 24 octombrie 1996, Comisia/Lisrestal și alții (C-32/95 P, Rec., p. I-5373, punctul 21), Hotărârea din 18 decembrie 2008, Sopropé (C-349/07, Rep., p. I-10369, punctul 36), Hotărârea din 25 octombrie 2011, Solvay/Comisia (C-110/10 P, Rep., p. I-10439, punctul 47), și Hotărârea M. (citată la nota de subsol 12, punctul 81).

14 — Hotărârea M. (citată la nota de subsol 12, punctul 82); referitor la acordarea dreptului de a fi ascultat, a se vedea Hotărârea din 4 iulie 1963, Alvis/Consiliul (32/62, Rec., p. 109, 123), Hotărârea din 13 februarie 1979, Hoffmann-La Roche/Comisia (85/76, Rec., p. 461, punctul 9), Hotărârea din 10 iulie 1986, Belgia/Comisia (234/84, Rec., p. 2263, punctul 27), și Hotărârea Comisia/Lisrestal și alții (citată nota de subsol 13, punctele 21, 31 și următoarele).

15 — A se vedea Hotărârea Sopropé (citată la nota de subsol 13, punctul 38), și Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, punctul 19 și jurisprudența citată).

articolul 51 alineatul (1) din cartă, care reglementează domeniul de aplicare al cartei¹⁶. Altfel spus, articolul 51 alineatul (1) din cartă nu reprezintă decât o codificare a premiselor care au fost dintotdeauna valabile pentru aplicarea principiilor generale de drept al Uniunii. În acest fel, Curtea a unificat condițiile pentru aplicarea cartei și a principiilor generale de drept.

39. Din acest motiv considerăm oportun ca și în speță – după cum a propus, de altfel, și Comisia – clarificarea aplicabilității principiului general al respectării dreptului la apărare să se facă prin raportare la articolul 51 alineatul (1) din cartă. Potrivit acestei dispoziții, cartea se adresează statelor membre numai în cazul în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii.

40. În opinia Comisiei, atunci când solicită informații de la un alt stat membru în temeiul articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, statele membre nu pun în aplicare dreptul Uniunii. Aceasta deoarece din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă nu decurge nicio obligație a statelor membre de a adresa o asemenea cerere. Dimpotrivă, aici este vorba doar de o etapă procedurală facultativă în cadrul determinării impozitului și care se bazează la rândul său exclusiv pe dreptul național.

41. Este însă adevărat și că Directiva 77/799 privind asistența reciprocă nu conține nicio obligație a statelor membre de a adresa o solicitare de informații unui alt stat membru¹⁷. Și Curtea a considerat în hotărârea pronunțată în cauza Åkerberg Fransson că dreptul Uniunii se implementează pe baza obligațiilor existente ale statelor membre¹⁸.

42. Nu este însă convingător să se presupună că dreptul Uniunii este pus în aplicare în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă doar atunci când statele membre îndeplinesc o obligație ce le revine în temeiul dreptului Uniunii. Statele membre pun mai curând în aplicare dreptul Uniunii atunci când își exercită un drept conferit în temeiul dreptului Uniunii, precum în cazul Directivei 77/799 privind asistența reciprocă. Prin solicitarea de informații prevăzută la articolul 2, această directivă pune la dispoziția statelor membre o procedură de drept al Uniunii cu ajutorul căreia pot obține de la un alt stat membru informații relevante pentru impozitare. În cazul în care un stat membru utilizează această procedură de drept al Uniunii, implicit pune în aplicare dreptul Uniunii.

43. O altă perspectivă ar însemna diferențierea aplicabilității principiilor generale de drept de cea a cartei după cum dreptul Uniunii instituie obligații pentru un stat membru sau îi conferă drepturi. Elementul decisiv este însă acela dacă o acțiune a unui stat membru se întemeiază sau nu se întemeiază pe dreptul Uniunii. Dacă un stat membru acționează în temeiul dreptului Uniunii, pune astfel în aplicare și dreptul Uniunii, chiar dacă nu ia naștere nicio obligație pentru statul respectiv.

44. Întrucât în speță administrația fiscală cehă s-a prevalat de Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, nu mai este necesar să examinăm dacă dreptul Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă se consideră deja pus în aplicare din alte motive. În acest sens, opinia Comisiei potrivit căreia stabilirea impozitului pe venit se plasează, fără excepție, în afara sferei de aplicare a dreptului Uniunii nu este lipsită de ambiguitate. În măsura în care domnul Sabou beneficia, la recunoașterea fiscală a cheltuielilor sale aferente căutării unui angajament la un club de fotbal din alt stat membru, de protecție în temeiul liberei circulații a lucrătorilor potrivit articolului 39 CE sau al liberei prestări a serviciilor potrivit articolului 49 CE, administrația fiscală cehă ar fi putut de asemenea să fi aplicat și în această privință dreptul Uniunii.

16 — Hotărârea Åkerberg Fransson (citată la nota de subsol 15, punctul 17 și următorul).

17 — A se vedea printre altele Hotărârea Twoh International (citată la nota de subsol 6, punctul 32), Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 65), și Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, Rep., p. I-8115, punctul 98).

18 — A se vedea Hotărârea Åkerberg Fransson (citată la nota de subsol 15, punctele 24-27).

45. Prin urmare, în cazul în care Curtea nu ar considera faptul că statul membru solicitant s-a prevalat de Directiva 77/799 privind asistența reciprocă ca echivalând cu o aplicare a dreptului Uniunii, ar trebui să se examineze în continuare dacă modalitățile de impozitare în situații de fapt transfrontaliere cum este aceea a domnului Sabou reprezintă o restricție privind o libertate fundamentală și dacă un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii și într-o asemenea situație, dat fiind că trebuie să țină seama de obligațiile care decurg din dreptul Uniunii¹⁹.

46. În concluzie, trebuie reținut că, atunci când adresează unui alt stat membru o solicitare de informații potrivit articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, administrațiile fiscale din statele membre trebuie să respecte principiul general al respectării dreptului la apărare.

ii) Condițiile privind dreptul de a fi ascultat

47. Dacă administrația fiscală cehă trebuia, în esență, să asigure în speță dreptul la apărare conferit domnului Sabou de dreptul Uniunii, se pune totuși în continuare întrebarea dacă o persoană imposibilă beneficiază de dreptul de a fi ascultată tocmai având în vedere decizia unei autorități dintr-un stat membru de a adresa o solicitare de informații altui stat membru.

48. Practic, acest drept de a fi ascultat le garantează numai destinatarilor anumitor decizii administrative posibilitatea de a face o prezentare pragmatică a punctului lor de vedere asupra elementelor pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia²⁰.

49. Mai întâi, destinatarul deciziei de a formula o solicitare de informații către alt stat membru nu este deloc persoana imposibilă. Solicitarea de informații servește într-adevăr pentru pregătirea unei decizii care urmează să fie adresată persoanei imposibile, mai precis pentru stabilirea impozitului pe venit. Totuși, solicitarea propriu-zisă se adresează exclusiv statului membru solicitat.

50. În orice caz, în anumite situații, și persoanele cărora nu le este adresată o decizie pot beneficia de dreptul de a fi ascultate. În acest sens, dreptul Uniunii prevede, la articolul 108 alineatul (2) TFUE, un exemplu în care toate părțile potențial interesate de o decizie a Comisiei în domeniul ajutoarelor de stat trebuie audiate, cu toate că destinatarul deciziei respective nu este decât statul membru în cauză²¹. Motivul pentru aceasta este că decizia în domeniul ajutoarelor de stat poate afecta și interesele altor persoane decât destinatarul, cum ar fi, de exemplu, beneficiarul ajutorului. În consecință, potrivit jurisprudenței, elementul determinant pentru existența dreptului de a fi ascultat este ce efecte are o decizie în privința persoanei respective²².

19 — Un argument în favoarea acestui punct de vedere este referirea făcută în Hotărârea Åkerberg Fransson (citată la nota de subsol 15, punctul 19) la Hotărârea din 18 iunie 1991, ERT (C-260/89, Rec., p. I-2925, punctul 43); un argument care susține contrariul se regăsește în Hotărârea din 27 noiembrie 2012, Pringle (C-370/12, punctul 180), în care dreptul Uniunii nu a fost considerat implementat, în pofida obligațiilor impuse de articolul 125 alineatul (1) a doua teză TFUE (a se vedea punctul 136).

20 — Hotărârea Sopropé (citată la nota de subsol 13, punctul 37); a se vedea Hotărârea Comisia/Lisrestal și alții (citată la nota de subsol 13, punctul 21), Hotărârea din 9 iunie 2005, Spania/Comisia (C-287/02, Rec., p. I-5093, punctul 37), și Hotărârea M. (citată la nota de subsol 12, punctul 87).

21 — A se vedea articolul 6 alineatul (1) a doua teză coroborat cu articolul 1 litera (h) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE (JO L 83, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 41); a se vedea de asemenea, înainte de intrarea în vigoare a acestui regulament, Hotărârea din 14 noiembrie 1984, Intermills/Comisia (323/82, Rec., p. 3809, punctul 16 și următorul).

22 — A se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Lisrestal și alții (citată la nota de subsol 13, punctul 22 și următoarele).

51. Această apreciere în funcție de efectele unei decizii este în concordanță cu o altă cerință a jurisprudenței, potrivit căreia dreptul de a fi ascultat nu există pentru toate deciziile unei autorități, ci numai pentru acele decizii care au caracter punitiv²³. În acest sens Curtea nu menționează nici acte „cauzatoare de prejudiciu”²⁴ și nici decizii care „afectează în mod sensibil” „interesele” unei persoane²⁵.

52. Instanța de trimitere arată în mod întemeiat că în prezenta cauză se pune problema dacă solicitarea de informații potrivit articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă reprezintă o asemenea decizie, întrucât are efecte juridice directe doar asupra statului membru solicitat, căruia îi revine obligația de a răspunde²⁶. După cum s-a arătat deja²⁷, dreptul Uniunii nu prevede nici faptul că în procedura fiscală națională informațiile furnizate sunt obligatorii, astfel încât nici în această privință nu rezultă existența unor efecte juridice directe asupra persoanei impozabile.

53. Cercetările întreprinse de statul membru solicitat pot însă aduce dovezi care să influențeze *de facto* stabilirea impozitului național pe venit prin confirmarea sau prin infirmarea datelor furnizate de persoana impozabilă. Astfel, decizia referitoare la o solicitare de informații potrivit articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă poate avea efecte juridice indirecte asupra persoanei impozabile și, implicit, caracter punitiv. În plus, această decizie poate fi în fapt și cauzatoare de prejudiciu dacă, de exemplu, reputația persoanei impozabile în fața persoanelor chestionate are de suferit ca urmare a investigațiilor.

54. Izvoarele de drept uzuale ale principiilor generale ale dreptului Uniunii nu furnizează niciun fel de asistență pentru a se putea determina dacă astfel de efecte sunt suficiente pentru a fundamenta dreptul de a fi ascultat al persoanei impozabile. Astfel, la articolul 6 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale este prevăzut dreptul de a fi ascultat, dar numai în cadrul procedurilor jurisdicționale și al procedurilor asimilate, nu și în cadrul procedurilor administrative²⁸. Chiar și tradițiile constituționale comune ale statelor membre includ dreptul de a fi ascultat în cadrul procedurii administrative doar sporadic și numai de curând²⁹.

55. Drept urmare, demersul de clarificare trebuie construit pe obiectivele recunoscute ale dreptului de a fi ascultat. După cum a demonstrat recent avocatul general Bot, dreptul de a fi ascultat are două obiective: pregătirea unei decizii fundamentate și protecția persoanei interesate³⁰.

23 — A se vedea în acest sens Concluziile fundamentale ale avocatului general Warner prezentate la 19 septembrie 1974 în cauza *Transocean Marine Paint Association/Comisia* (Hotărârea Curții din 23 octombrie 1974, 17/74, Rec., p. 1063), pagina 1090.

24 — A se vedea între altele Hotărârea *Belgia/Comisia* (citată la nota de subsol 14, punctul 27), Hotărârea *Țările de Jos și alții/Comisia* (citată la nota de subsol 13, punctul 44), Hotărârea din 29 iunie 1994, *Fiskano/Comisia* (C-135/92, Rec., p. I-2885, punctul 39), Hotărârea *Comisia/Lisrestal și alții* (citată la nota de subsol 13, punctul 21), Hotărârea din 12 decembrie 2002, *Cipriani* (C-395/00, Rec., p. I-11877, punctul 51), și Hotărârea *Spania/Comisia* (citată la nota de subsol 20, punctul 37).

25 — Hotărârea *Sopropé* (citată la nota de subsol 13, punctul 37); a se vedea și Hotărârea *Comisia/Lisrestal și alții* (citată la nota de subsol 13, punctul 21), și Hotărârea *Spania/Comisia* (citată la nota de subsol 20, punctul 37); în mod similar, a se vedea și Hotărârea *Transocean Marine Paint Association/Comisia* (citată la nota de subsol 23, punctul 15).

26 — Referitor la obligația statului membru solicitat, a se vedea punctul 83 din Concluziile noastre prezentate la 2 iunie 2005 în cauza *Comisia/Consiliul* (Hotărârea Curții din 26 ianuarie 2006, C-533/03, Rec., p. I-1025).

27 — A se vedea punctul 21 și următoarele de mai sus.

28 — A se vedea 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, Rec., p. I-123, punctul 70).

29 — A se vedea Kai-Dieter Classen, *Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union*, 2008, p. 177 și următoarele.

30 — A se vedea punctele 35 și 36 din Concluziile avocatului general Bot prezentate la 26 aprilie 2012 în cauza *M.* (hotărârea citată la nota de subsol 12).

56. În primul rând, trebuie subliniat că decizia de a adresa o solicitare de informații în temeiul articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă nu poate fi privită izolat. Această decizie reprezintă de fapt o măsură de cercetare întreprinsă în cadrul unei proceduri administrative care se finalizează cu o decizie de impunere. Ea servește pregătirii unei decizii care produce asupra persoanei impozabile efecte juridice determinante. În jurisprudență se recunoaște, în principiu, că în privința dreptului de a fi ascultat trebuie făcută o diferență între asemenea măsuri de cercetare și deciziile de la sfârșitul unei proceduri³¹.

57. Scopul unei asemenea diferențieri este evident. Dacă înaintea fiecărei măsuri de cercetare întreprinse de o autoritate persoana interesată ar dispune de dreptul de a fi ascultată, efortul procedural implicat mai degrabă ar împiedica pregătirea unei decizii fundamentate, fără ca protecția persoanei interesate să fie sensibil amplificată. Protecția acesteia este asigurată constant în mod suficient prin faptul că persoana în cauză este audiată înainte de adoptarea deciziei la sfârșitul procedurii administrative.

58. Cu toate că nu intenționăm să excludem existența unor măsuri de cercetare care au în sine un caracter punitiv atât de accentuat încât protecția persoanei interesate să impună și în această privință dreptul de a fi ascultată, situația în speță nu este aceasta.

59. După cum am demonstrat deja mai sus, solicitările de informații adresate în temeiul Directivei 77/799 privind asistența reciprocă au, în esență, menirea de a verifica datele și dovezile furnizate de persoana impozabilă³². Și în speță, administrația fiscală cehă a urmărit să verifice datele pe care persoana impozabilă le furnizase anterior în procedura administrativă. În astfel de situații, protecția persoanei în cauză nu impune audierea în conexiune cu o măsură de cercetare. Pe de o parte, aceasta și-a expus deja punctul de vedere prin datele pe care le-a furnizat personal, iar pe de altă parte, consecințele negative efective ale cercetărilor ar fi în primul rând efectul informațiilor eronate pe care le-a furnizat. În plus – după cum am arătat anterior³³ –, dreptul Uniunii nu împiedică persoana impozabilă să pună în discuție informațiile furnizate în cadrul procedurii fiscale naționale; persoana impozabilă va avea în mod constant prilejul să își exprime din nou punctul de vedere în această privință.

60. Deși nu există, așadar, un drept de a fi ascultat în cazul unor astfel de solicitări de informații, trebuie totuși subliniat că statele membre sunt de asemenea obligate să respecte celelalte principii generale ale dreptului Uniunii întrucât pun în aplicare dreptul Uniunii. Atunci când decide să adreseze unui alt stat membru o solicitare de informații potrivit articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, autoritatea fiscală națională trebuie să respecte atât principiul proporționalității, cât și celelalte drepturi fundamentale ale persoanei impozabile.

61. În situația în care, contrar considerațiilor noastre, Curtea ar admite și în speță existența unui drept de a fi ascultat, trebuie să se facă trimitere la evaluarea comparativă necesară în fiecare caz particular. Astfel, deja avocatul general Warner a admis o excepție de la dreptul de a fi ascultat în cazul în care „scopul deciziei ar putea fi zădărnicit, fie și numai potențial, dacă dreptul ar fi acordat”³⁴. Curtea a admis această limitare a dreptului de a fi ascultat³⁵. În acest sens, Republica Franceză a arătat în mod întemeiat că informarea în prealabil a persoanei impozabile cu privire la solicitarea de informații

31 — A se vedea Hotărârea din 14 iulie 1972, ACNA/Comisia (57/69, Rec., p. 933, punctele 12-14), și Hotărârea din 26 iunie 1980, National Panasonic/Comisia (136/79, Rec., p. 1980, 2033, punctul 21).

32 — Punctul 23 din Concluziile prezentate la 11 ianuarie 2007 în cauza Twoh International (hotărârea citată la nota de subsol 6).

33 — A se vedea punctul 21 și următoarele de mai sus.

34 — Concluziile avocatului general Warner prezentate la 30 aprilie 1980 în cauza National Panasonic/Comisia (Hotărârea din 26 iunie 1980, 136/79, Rec., p. 2033), pagina 2069.

35 — A se vedea Hotărârea din 3 septembrie 2008, Kadi și Al Barakaat International Foundation/Consiliul și Comisia (C-402/05 P și C-415/05 P, Rep., p. I-6351, punctul 338 și următoarele).

preconizată ar putea pune sub semnul întrebării și valoarea unei informări, deoarece martorii ar putea fi influențați³⁶. Întrucât solicitarea de informații vizează verificarea datelor furnizate de persoana impozabilă, rezultă că în fiecare situație particulară trebuie analizat dacă o informare prealabilă a persoanei impozabile ar putea zădărnici acest scop.

d) Concluzie intermediară

62. Ca o concluzie generală, constatăm că persoana impozabilă nu beneficiază de dreptul de a fi ascultată, în temeiul dreptului Uniunii, în legătură cu decizia administrației fiscale în a cărei jurisdicție se află de a solicita informații de la un alt stat membru în conformitate cu articolul 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, în cazul în care solicitarea vizează doar verificarea datelor furnizate de persoana impozabilă. Prin urmare, dreptul Uniunii nu impune în acest caz informarea în prealabil a persoanei impozabile de către administrația fiscală în jurisdicția căreia se află cu privire la o asemenea solicitare de informații și nici nu prevede că acesteia îi este permis să ia parte la formularea cererii.

2. Interzice dreptul Uniunii drepturi procedurale?

63. Astfel, al doilea aspect al primei întrebări preliminare impune doar să se mai clarifice dacă acordarea, în dreptul *național*, a unor asemenea drepturi procedurale în legătură cu solicitarea de informații potrivit articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă este compatibilă cu dreptul Uniunii.

64. În această privință nu se poate constata existența unei interdicții în dreptul Uniunii. După cum au arătat Republica Polonia și Republica Finlanda, în principiu, în absența reglementărilor din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, drepturile persoanei impozabile pot fi mai curând definite în dreptul național.

65. Prin urmare, la al doilea aspect al primei întrebări preliminare trebuie să se răspundă că acordarea, în dreptul național, a drepturilor procedurale ale unei persoane impozabile în discuție în procedura principală în statul membru solicitant este compatibilă cu dreptul Uniunii.

D – Cu privire la a doua întrebare preliminară: drepturile procedurale ale persoanei impozabile în statul membru solicitat

66. Cea de a doua întrebare preliminară privește drepturile procedurale de care beneficiază o persoană impozabilă în statul membru *solicitat*. Instanța de trimitere urmărește în special să afle dacă statul membru solicitat trebuie să informeze persoana impozabilă, la cererea statului membru solicitant, cu privire la o preconizată audiere a martorilor și să îi permită totodată participarea la audiere, cum prevede dreptul procedural ceh.

67. Din cuprinsul Directivei 77/799 privind asistența reciprocă nu rezultă în mod direct o asemenea obligație pentru statul membru solicitat.

68. Comisia are o opinie contrară în această privință, potrivit căreia statul membru solicitat trebuie totuși să asigure îndeplinirea obiectivului Directivei 77/799 privind asistența reciprocă. Prin urmare, o solicitare de informații ar trebui să poată fi utilizată și în statul membru solicitant. De aceea, la cererea statului membru solicitant, statul membru solicitat trebuie să informeze persoana impozabilă cu privire la audierea martorilor în măsura în care dreptul procedural al statului membru solicitat nu

36 — A se vedea în acest sens și trimiterea la „riscul de a pune în pericol obținerea rezultatului căutat” făcută la articolul 2 alineatul (1) a doua teză din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă.

se opune acestei informări. Republica Cehă a exprimat un punct de vedere asemănător, potrivit căruia din principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE decurge o obligație de cooperare pentru statul membru solicitat, în condițiile în care trebuie respectate cerințele de drept procedural în statul membru solicitant.

69. La acest argument se poate subscrie în măsura în care, în conformitate cu Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, statului membru solicitat îi revine obligația de a furniza informații cât mai utile posibil. Potrivit articolului 1 alineatul (1) din directivă, statele membre fac schimb de informații care „le pot permite” să efectueze o evaluare corectă a impozitelor pe venit. Până în prezent, Curtea a interpretat această dispoziție doar din perspectiva statului membru solicitant, în legătură cu informațiile care pot fi solicitate³⁷. Însă din perspectiva statului membru solicitat, din cuprinsul acestei dispoziții rezultă de asemenea că informațiile trebuie să permită stabilirea unui impozit pe venit. De fapt, potrivit articolului 1 alineatul (1) și articolului 2 alineatul (1) prima teză din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, acesta este scopul care trebuie îndeplinit prin intermediul acestei solicitări. Însă pentru ca informațiile să permită stabilirea unui impozit pe venit, trebuie să poată fi valorificate și în statul membru solicitant.

70. Este însă adevărat și că această obligație a statului membru solicitat de a furniza informații adecvate, ce rezultă din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, nu trebuie îndeplinită decât în limitele celorlalte dispoziții ale directivei. În acest sens, o atenție deosebită trebuie acordată articolului 2 alineatul (2) al doilea paragraf și articolului 8 alineatul (1) în ceea ce privește procedura pe care statul membru solicitat trebuie să o urmeze.

71. Potrivit articolului 8 alineatul (1) din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, statul membru solicitat nu este obligat să efectueze cercetări în cazul în care efectuarea lor contravine legislației sau practicilor sale administrative. De aici rezultă nu numai că statul membru solicitat nu trebuie să acționeze contrar propriilor dispoziții de drept procedural, ci și că nu trebuie să se abată de la practicile administrative naționale. Întrucât aceste practici ar trebui să respecte dreptul procedural în vigoare în statul membru solicitat, obligația de a urma o dispoziție de drept procedural din statul membru solicitant care derogă de la dreptul său procedural ar încălca articolul 8 alineatul (1) din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă.

72. În plus, Republica Franceză a evidențiat în mod întemeiat că obligația de a respecta dreptul procedural din statul membru solicitant ar fi contrară articolului 2 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă. Potrivit acestei dispoziții, pentru a obține informațiile solicitate, autoritatea solicitată procedează ca și când ar acționa în nume propriu sau la cererea altei autorități din statul său membru. După cum se arată și în considerentul (2) al Directivei 2004/56/CE, prin intermediul căreia această dispoziție a fost inserată în Directiva 77/799 privind asistența reciprocă³⁸, prin aceasta se urmărește asigurarea faptului că obținerea informațiilor se supune unui singur set de norme. Prin urmare, cercetările întreprinse de statul membru solicitat se supun exclusiv dreptului său procedural din care rezultă drepturile și obligațiile participanților.

73. În plus, recunoașterea unei obligații a statului membru solicitat de a ține seama, pe cât posibil, și de dreptul procedural al statului membru solicitant ar putea periclita scopul Directivei 77/799 privind asistența reciprocă. După cum a stabilit Curtea de Conturi în lumina Regulamentului (CE) nr. 1798/2003³⁹, cooperarea administrativă a statelor membre în domeniul TVA-ului este afectată de

37 — A se vedea Hotărârea Persche (citată la nota de subsol 17, punctul 62).

38 — A se vedea articolul 1 punctul 2 din Directiva 2004/56/CE a Consiliului din 21 aprilie 2004 de modificare a Directivei 77/799/CEE privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe, al anumitor accize și al impozitării primelor de asigurare (JO L 127, p. 70, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 125).

39 — Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85).

întârzieri considerabile în furnizarea informațiilor⁴⁰. Aceste întârzieri ar putea fi motivate în primul rând de faptul că autoritățile solicitate nu fac investigații în chestiuni proprii, situație-cadru valabilă și în cazul Directivei 77/799 privind asistența reciprocă. Dacă însă Curtea ar admite că această directivă prevede o obligație a statului membru solicitat de a lua în considerare și dreptul procedural al statului membru solicitant, acest lucru ar îngreuna și mai mult furnizarea informațiilor.

74. În sfârșit, nici din principiul general al respectării dreptului la apărare nu rezultă o obligație a statului membru solicitat de a permite participarea persoanei impozabile la audierea martorilor. Este adevărat că, în cercetările pe care le întreprinde pe baza unei solicitări de informații potrivit articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, statul membru solicitat trebuie să respecte acest principiu de drept, deoarece în această privință pune în aplicare dreptul Uniunii. În speță însă, acest principiu de drept nu impune informarea persoanei impozabile cu privire la o audiere planificată a martorilor și nici obligația de a-i facilita participarea la audiere.

75. Această constatare este valabilă în special în ceea ce privește dreptul de a fi ascultat invocat de instanța de trimitere. Pe de o parte, din existența dreptului de a fi ascultat nu ar rezulta implicit și dreptul de a participa la audierea martorilor. Acest drept nu servește la supravegherea activității de cercetare a autorității administrative, ci este menit să permită persoanei interesate să își exprime punctul de vedere. Pe de altă parte, nici în legătură cu informațiile furnizate de statul membru solicitat persoana impozabilă nu beneficiază de un drept de a fi ascultată. În acest sens, facem trimitere la considerațiile pe care le-am prezentat în legătură cu *solicitarea* de informații⁴¹, care sunt valabile *a fortiori* și pentru furnizarea acestora.

76. Din principiul general al respectării dreptului la apărare nu rezultă, nici din alte perspective, un drept de participare al persoanei impozabile la audierea martorilor în cadrul procedurii administrative. În acest sens, este semnificativ faptul că articolul 6 alineatul (3) litera (d) din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale prevede dreptul de a fi audiat numai pentru persoanele inculcate într-o procedură penală.

77. Prin urmare, dreptul Uniunii nici nu prevede o obligație a statului membru solicitat de informare prealabilă a persoanei impozabile, în cadrul cercetărilor întreprinse pe baza unei solicitări de informații potrivit articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, cu privire la audierea martorilor, nici nu conferă persoanei impozabile dreptul de a participa la o astfel de audiere.

E – Cu privire la primul aspect al celei de a treia întrebări preliminare: conținutul informării

78. În cadrul celei de a treia întrebări preliminare mai trebuie finalmente clarificat dacă, atunci când furnizează informații, statul membru solicitat este obligat să îndeplinească anumite cerințe minime cu privire la conținutul răspunsului, astfel încât să rezulte în mod clar sursele și metoda pe care administrația fiscală le-a utilizat pentru a obține informațiile furnizate.

79. Directiva 77/799 privind asistența reciprocă nu conține nicio dispoziție referitoare la conținutul formal al informațiilor care trebuie furnizate potrivit articolului 2. Cu toate acestea, potrivit Directivei 77/799 privind asistența reciprocă, statul membru solicitat este obligat să furnizeze informații cât mai utile posibil⁴².

40 — Raportul special nr. 8/2007 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată, însoțit de răspunsurile Comisiei (JO 2008, C 20, p. 1), pagina 5, considerentul V literele (b) și (c).

41 — A se vedea punctul 56 și următoarele de mai sus.

42 — A se vedea punctul 69 de mai sus.

80. Pentru ca informațiile furnizate să fie adecvate în vederea stabilirii unui impozit pe venit în statul membru solicitant, trebuie de asemenea să se ofere suficiente date în legătură cu cercetările întreprinse în temeiul articolului 2 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, care stau la baza rezultatului informării. Simpla comunicare a rezultatului nu este în principiu suficientă, deoarece valoarea probatorie a unei asemenea informări este, de regulă, puternic limitată.

81. Directiva nu conține nicio dispoziție care să se opună obligației statului membru solicitat de a comunica sursele sale de informare. În special dispozițiile menționate anterior⁴³, articolul 2 alineatul (2) al doilea paragraf și articolul 8 alineatul (1) din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, se referă numai la efectuarea cercetărilor, precum și la posibilitatea esențială de informare, dar nu și la conținutul acesteia.

82. Prin urmare, la primul aspect al celei de a treia întrebări preliminare trebuie să se răspundă că, în conformitate cu articolul 1 alineatul (1) și cu articolul 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, statul membru solicitat are, în principiu, obligația de a informa și cu privire la cercetările care stau la baza rezultatelor comunicate.

V – Concluzie

83. Astfel, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Nejvyšší správní soud după cum urmează:

- „1) Dreptul Uniunii nu conferă unei persoane impozabile dreptul de a fi informată în prealabil în legătură cu decizia administrației fiscale în jurisdicția căreia se află de a solicita informații de la un alt stat membru în conformitate cu articolul 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă sau de a participa la formularea solicitării de informații, în cazul în care solicitarea vizează doar verificarea datelor furnizate de persoana impozabilă. Dreptul Uniunii nu împiedică însă acordarea drepturilor corespunzătoare prin legislația națională.
- 2) Dreptul Uniunii nu prevede nici obligația statului membru solicitat de a informa în prealabil persoana impozabilă, în cadrul cercetărilor întreprinse pe baza unei solicitări de informații potrivit articolului 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, asupra audierii martorilor, nici obligația statului respectiv de a acorda persoanei impozabile dreptul de a participa la o astfel de audiere.
- 3) În conformitate cu articolul 1 alineatul (1) și cu articolul 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă, statul membru solicitat are, în principiu, obligația de a informa și cu privire la cercetările care stau la baza rezultatelor comunicate.
- 4) Dreptul Uniunii nu împiedică o persoană impozabilă să pună în discuție, în cadrul procedurii fiscale naționale, corectitudinea informațiilor furnizate de alte state membre în conformitate cu articolul 2 din Directiva 77/799 privind asistența reciprocă.”

43 — A se vedea punctul 70 și următoarele de mai sus.