

HOTĂRÂREA CURŢII (Marea Cameră)

22 octombrie 2013(*)

„Directiva 77/799/CEE – Asistență reciprocă acordată de autoritățile din statele membre în domeniul impozitării directe – Schimb de informații la cerere – Procedură fiscală – Drepturi fundamentale – Limita întinderii obligațiilor statului membru solicitant și ale statului membru solicitat în raport cu persoana impozabilă – Inexistența obligației de a informa persoana impozabilă cu privire la cererea de asistență – Inexistența obligației de a invita persoana impozabilă să participe la audierea unor martori – Dreptul contribuabilului de a repune în discuție informația trimisă – Conținut minim al informației trimise”

În cauza C-276/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Republica Cehă), prin decizia din 3 aprilie 2012, primită de Curte la 4 iunie 2012, în procedura

Jiří Sabou

împotriva

Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte, domnul A. Tizzano, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii M. Ilešič, M. Safjan și C. G. Fernlund (raportor), președinți de cameră, domnii J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot și D. Šváby, doamnele M. Berger și A. Prechal și domnul E. Jarašiňas, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul ceh, de M. Smolek și de J. Vlášil, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de M. Tassopoulou și de G. Papagianni, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de A. Rubio González, în calitate de agent;
- pentru guvernul francez, de G. de Bergues, de D. Colas și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de M. Szpunar, în calitate de agenți;
- pentru guvernul finlandez, de S. Hartikainen, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de C. Barslev, de M. Šimerdová și de W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 6 iunie 2013,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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 Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126, denumită în continuare „Directiva 77/799”), examinate în lumina drepturilor fundamentale.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Sabou, fotbalist profesionist, pe de o parte, și Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu (Direcția Fiscală a Orașului Praga), pe de altă parte, cu privire la cuantumul veniturilor sale impozabile aferente anului fiscal 2004.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 77/799

3 Directiva 77/799 a fost abrogată prin Directiva 2011/16/CE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799 (JO L 64, p. 1). Totuși, ținând seama de data faptelor din litigiul principal, acesta rămâne guvernat de Directiva 77/799.

4 Primul și al doilea considerent ale Directivei 77/799 aveau următorul cuprins:

„Întrucât practicile de fraudă și evaziune fiscală care s-au extins de-a lungul frontierelor statelor membre determină pierderi bugetare și încălcări ale principiului impozitării corecte și pot cauza distorsiuni ale circulației capitalurilor și ale condițiilor de concurență; întrucât acest lucru afectează funcționarea pieței comune;

întrucât, din aceste motive, Consiliul adoptă la 10 februarie 1975 o rezoluție privind măsurile care trebuie luate de Comunitate pentru a combate fraudă și evaziunea fiscală internațională [...]

5 Al cincilea și al șaselea considerent ale Directivei 77/799 aveau următorul cuprins:

„Întrucât, la cerere, statele membre trebuie să facă schimb de informații privind cazurile speciale; întrucât statul solicitant trebuie să facă cercetările necesare pentru a obține astfel de informații;

întrucât statele membre trebuie să comunice, chiar și în absența unei solicitări, orice informații relevante pentru evaluarea corectă a impozitelor pe venit și a impozitelor pe capital [...]

6 Articolul 1 din Directiva 77/799, intitulat „Dispoziții generale”, prevedea la alineatul (1):

„În conformitate cu dispozițiile prezentei directive, autoritățile competente ale statelor membre fac schimb de informații care le pot permite să efectueze o evaluare corectă a impozitelor pe venit și

pe capital [...]”

7 Potrivit articolului 2 din Directiva 77/799, intitulat „Schimbul la cerere”:

„(1) În anumite situații, autoritatea competentă a unui stat membru poate solicita autoritățile competente a altui stat membru să înainteze informațiile menționate la articolul 1 alineatul (1). Autoritatea competentă a statului solicitat nu este obligată să răspundă solicitării dacă autoritatea competentă a statului solicitant nu a epuizat sursele proprii de informații care puteau fi utilizate, potrivit împrejururilor, pentru a obține informațiile solicitate fără riscul de a pune în pericol obținerea rezultatului cutat.

(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.”

8 Articolul 6 din Directiva 77/799, intitulat „Colaborarea între reprezentanții statului implicat”, prevedea:

„În sensul dispozițiilor precedente, autoritatea competentă a statului membru care furnizează informațiile și autoritatea competentă a statului membru creia îi sunt destinate informațiile pot conveni, conform procedurii de consultare menționate în articolul 9, să autorizeze prezența în primul stat membru a reprezentanților administrației financiare a celuilalt stat membru. Detaliile aplicării prezentei dispoziții se stabilesc în cadrul aceleiași proceduri.”

9 Articolul 8 din Directiva 77/799, intitulat „Limitele schimbului de informații”, prevedea la alineatul (1):

„Prezența directivă nu impune unui stat membru creia îi sunt solicitate informații obligația să efectueze anchete sau să comunice informații, în cazul în care efectuarea acestor anchete sau obținerea informațiilor respective de către autoritatea competentă a statului în cauză ar fi contrară legislației sau practicilor sale administrative.”

Dreptul ceh

10 Legea nr. 253/2000 privind asistența internațională în materie fiscală și de modificare a Legii nr. 531/1990 privind autoritățile fiscale locale, cu modificările ulterioare, a transpus în dreptul ceh dispozițiile Directivei 77/799.

11 Legea nr. 337/1992 privind administrarea impozitelor și a taxelor prevede la articolele 16 și 31:

„Articolul 16

Controlul fiscal

[...]

4) Persoana impozabilă care este supusă unui control fiscal are dreptul, în raport cu agentul fiscalului,

e) să adreseze întrebări martorilor și experților la momentul audierii și a investigației la fața

locului,

[...]

Articolul 31

Activități de cercetare

[...]

2) [...] Administrația fiscală informează persoana impozabilă în timp util cu privire la organizarea unei audieri a martorilor, dacă nu există riscul unei întârzieri.”

Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

12 În cadrul declarației sale de impozit pe venit pentru anul fiscal 2004, în Republica Cehă, domnul Sabou a susținut că a efectuat cheltuieli în mai multe state membre în vederea unui eventual transfer al activității sale de fotbalist către unul dintre cluburile de fotbal din aceste state. Cheltuielile respective ar fi diminuat în aceeași măsură veniturile sale impozabile. Cuantumul impozitului său pe venitul aferent anului fiscal 2004 a fost stabilit astfel la 29 700 de coroane cehe (CZK) (aproximativ 1 100 de euro).

13 Administrația fiscală cehă a exprimat însă îndoieli cu privire la veridicitatea acestor cheltuieli și a efectuat un control care cuprindea solicitări de informații de la autoritățile fiscale ale statelor membre în cauză, întemeindu-se în special pe Legea nr. 253/2000 și pe Directiva 77/799. Aceasta a apelat astfel la asistența administrațiilor fiscale spaniolă, franceză și a Regatului Unit solicitându-le în special punctul de vedere al cluburilor de fotbal în cauză. Din răspunsurile oferite de autoritățile menționate rezultă că niciunul dintre cluburile pretins contactate nu îl cunoșteau pe domnul Sabou și nici pe agentul său.

14 Administrația fiscală cehă s-a adresat de asemenea administrației fiscale maghiare cu privire la mai multe facturi prezentate de domnul Sabou pentru servicii pretins prestate de o societate stabilită în Ungaria. Administrația solicitată a răspuns că această societate ar fi fost numai intermediara unei societăți stabilite într-o țară terță și că numai un control efectuat în această țară ar permite obținerea unor răspunsuri fiabile.

15 La finalul controlului său, administrația fiscală cehă a emis la 28 mai 2009 o decizie de impunere complementară prin care cuantumul impozitului pe venit datorat de domnul Sabou pentru anul fiscal 2004 era stabilit la 251 604 CZK (aproximativ 9 800 de euro). Acesta din urmă a contestat decizia respectivă la Finanční úřad pro hlavní město Prahu, care a modificat decizia menționată stabilind cuantumul impozitului la 283 604 CZK (aproximativ 11 000 de euro).

16 Domnul Sabou a formulat o acțiune împotriva deciziei modificate în fața Městský soud v Praze (Curtea de Apel Praga), care a respins acțiunea acestuia prin hotărârea din 27 iulie 2011. Domnul Sabou a formulat, așadar, recurs la Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă).

17 În fața acestei instanțe, domnul Sabou a susținut că administrația fiscală cehă obținuse în mod ilegal informații care îl priveau. În primul rând, aceasta nu l-ar fi informat cu privire la cererea de asistență depusă de administrația menționată la alte administrații, deși nu putuse să participe la formularea întrebărilor care le fuseseră adresate. În al doilea rând, nu ar fi fost nici invitat să participe la audierea unor martori în alte state membre, contrar drepturilor care îi sunt recunoscute de dreptul ceh în cadrul unor proceduri naționale similare.

18 În decizia sa de trimitere, Nejvyšší správní soud menționează că administrația fiscală cehă nu a cerut administrațiilor solicitate să efectueze audierea unor martori. Instanța de trimitere arată că dacă administrația respectivă ar fi formulat o astfel de cerere, i-ar fi comunicat-o domnului Sabou pentru a putea participa la aceasta în ipoteza în care legile statelor membre solicitate ar fi permis acest lucru.

19 În ceea ce privește conținutul răspunsurilor oferite, instanța de trimitere menționează că anumite administrații solicitate au indicat numele persoanelor interogate, în timp ce altele s-au limitat la a indica cluburile care se aflau la originea informației transmise. Pe de altă parte, modalitățile de obținere a informației, prin telefon, prin mijloace electronice sau în cursul unei audieri, nu ar fi fost precizate.

20 Instanța de trimitere ridică problema existenței unui drept al persoanei impozabile de a participa la schimburile de informații dintre administrații în temeiul Directivei 77/799 și dorește să afle în ce măsură drepturile fundamentale, astfel cum sunt garantate de Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), au o influență asupra existenței acestui drept.

21 Nejvyšší správní soud remarcă faptul că dacă un astfel de drept nu ar fi recunoscut persoanei impozabile, acest lucru ar determina o reducere a drepturilor sale procedurale în raport cu cele care îi sunt garantate de dreptul ceh în cadrul unei proceduri fiscale naționale. Această instanță face trimitere la două dintre hotărârile sale, din 30 ianuarie 2008 și, respectiv, din 26 martie 2009. În prima dintre acestea, instanța a statuat că, în ceea ce privește audierea unui martor, „garantarea unei posibilități reale [a persoanei impozabile] de a participa la [această] audiere este unul dintre elementele cheie ale evaluării legalității unei astfel de măsuri de administrare a probei și este strict necesar să se împiedice orice eludare a acesteia”. În cea de a doua, privind o procedură fiscală în Republica Cehă care implica recurgerea la asistența unui alt stat membru în temeiul Directivei 77/799 și la audierea unui martor în acest alt stat membru, instanța menționată a considerat că numai dacă administrația statului membru solicitat, în aplicarea propriei sale legislații, ar fi refuzat să îi permit persoanei impozabile cehe să participe la ședința de audiere, administrația fiscală cehă ar fi fost autorizat să utilizeze, cu titlu de probă, informațiile rezultate din depoziția martorului și obținute în conformitate cu dreptul statului solicitat.

22 În aceste condiții, Nejvyšší správní soud a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„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]? 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]? 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], 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.”

Cu privire la competența Curții

23 Comisia Europeană arată, cu titlu introductiv, că, prin intermediul întrebărilor sale referitoare la drepturile procedurale ale contribuabilului în situații în care administrația fiscală a decis să recurgă la mecanismul de asistență reciprocă prevăzut de Directiva 77/799, instanța de trimitere urmărește să afle dacă persoana impozabilă are anumite drepturi care rezultă din cartă. În realitate, potrivit Comisiei, aceste întrebări privesc, în parte, aplicarea cartei în coroborare cu dreptul național, iar Curtea nu este, prin urmare, competentă să răspundă la acestea.

24 Comisia subliniază astfel, pe de o parte, că cererea de asistență vizează stabilirea corectă a impozitului pe venit, un domeniu care nu este armonizat de dreptul Uniunii, și, pe de altă parte, că Directiva 77/799 nu indică modul în care statul solicitant trebuie să trateze informația pe care o primește în vederea stabilirii acestui impozit. Comisia adaugă că directiva menționată prevede o simplă posibilitate pentru statele membre de a recurge la asistența altor state membre. În consecință, aspectul dacă statul membru solicitant este obligat să informeze persoana impozabilă cu privire la cererea de asistență pe care a formulat-o nu ar intra sub incidența dreptului Uniunii, ci numai a dreptului național.

25 Mai întâi, în ceea ce privește cartă, trebuie arătat că, întrucât aceasta a intrat în vigoare la 1 decembrie 2009, nu se aplică procedurii de asistență care a condus la decizia de impunere complementară din 28 mai 2009.

26 În continuare, în ceea ce privește competența Curții, în prezenta cauză, de a interpreta Directiva 77/799, împrejurarea că statul membru solicitant nu este obligat să adreseze o cerere de asistență unui alt stat membru nu permite să se considere că normele privind solicitarea de informații și utilizarea informațiilor obținute de acest stat membru sunt în afara domeniului de aplicare al dreptului Uniunii. Odată ce un stat membru decide să recurgă la o astfel de asistență, acesta trebuie să se conformeze normelor prevăzute de Directiva 77/799. Rezultă astfel, în special din al cincilea considerent al acestei directive, că statele membre trebuie să respecte anumite obligații în cadrul asistenței reciproce.

27 În consecință, întrebările adresate referitoare la obligațiile statului membru solicitant cu privire la persoana impozabilă au ca obiect punerea în aplicare a dreptului Uniunii, iar Curtea este competentă să examineze aplicarea în acest context a drepturilor fundamentale și în special a dreptului de a fi ascultat.

28 Din jurisprudența Curții reiese că dreptul la apărare, care cuprinde dreptul de a fi ascultat, figurează printre drepturile fundamentale care fac parte integrantă din ordinea juridică a Uniunii (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 18 decembrie 2008, Sopropé, C-349/07, Rep., p. I-10369, punctele 33 și 36). Sesizat cu titlu preliminar, Curtea trebuie, atunci când o reglementare națională intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, să furnizeze toate elementele de interpretare necesare pentru aprecierea de către instanța națională a conformității acestei reglementări cu drepturile fundamentale (a se vedea în special Hotărârea din 18 iunie 1991, ERT, C-260/89, Rec., p. I-2925, punctul 42, precum și Hotărârea Sopropé, citată anterior, punctele 33 și 34).

29 În consecință, trebuie să se răspundă la toate întrebările adresate de instanța națională.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la primele două întrebări

30 Prin intermediul primelor două întrebări formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul Uniunii, astfel cum rezultă în special din Directiva 77/799 și din dreptul fundamental de a fi ascultat, conferă persoanei impozabile dintr-un stat membru dreptul de a fi informat cu privire la cererea de asistență adresată de acest stat unui alt stat membru, de a participa la formularea cererii adresate statului membru solicitat și de a lua parte la o audiere a unor martori organizată de acest din urmă stat.

31 În primul rând, trebuie să se verifice dacă mecanismul de asistență reciprocă instituit de Directiva 77/799 prevede un astfel de drept pentru persoana impozabilă.

32 În această privință, astfel cum Curtea a constatat la punctele 30 și 31 din Hotărârea din 27 septembrie 2007, *Twoh International* (C-184/05, Rep., p. I-7897), din primele două considerente ale Directivei 77/799 reiese că aceasta are ca obiectiv combaterea fraudei și a evaziunii fiscale internaționale și că a fost astfel adoptată cu scopul de a reglementa colaborarea între autoritățile fiscale ale statelor membre.

33 Curtea a arătat de asemenea că, potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva 77/799, administrația fiscală a unui stat membru „poate” solicita administrației fiscale a altui stat membru informații pe care nu le poate obține ea însăși. Aceasta a subliniat astfel că, prin utilizarea termenului „poate”, legiuitorul Uniunii a arătat că administrațiile fiscale naționale dispun de o posibilitate în această privință și nu sunt nicidecum obligate să recurgă la o astfel de solicitare (a se vedea în acest sens Hotărârea *Twoh International*, citată anterior, punctul 32).

34 În schimb, în urma unei solicitări prezentate de o autoritate competentă în condițiile prevăzute la articolul 2 din Directiva 77/799, statul membru solicitat este în principiu obligat să răspundă la această solicitare și, dacă se impune, să efectueze investigațiile necesare, în conformitate cu articolul 2 din Directiva 77/799.

35 Din articolul 2 alineatul (2) și din articolul 8 din Directiva 77/799 reiese că autoritatea competentă a statului membru solicitat răspunde la o astfel de solicitare prin aplicarea dreptului său național și în special a propriilor sale norme de procedură.

36 Din examinarea Directivei 77/799 reiese astfel că aceasta, care are ca obiect reglementarea colaborării dintre autoritățile fiscale ale statelor membre, coordonează transmiterea de informații între autoritățile competente prin impunerea anumitor obligații în sarcina statelor membre. Această directivă nu conferă în schimb drepturi specifice persoanei impozabile (a se vedea Hotărârea *Twoh International*, citată anterior, punctul 31) și nu prevede în mod specific nicio obligație pentru autoritățile competente ale statelor membre de a o consulta.

37 În aceste condiții, trebuie să se examineze, în al doilea rând, dacă persoana impozabilă poate să beneficieze totuși, în virtutea dreptului la apărare, de un drept de a participa la schimbul de informații dintre autoritățile competente.

38 Curtea a statuat anterior că respectarea dreptului la apărare constituie un principiu general al dreptului Uniunii care este aplicabil atunci când administrația își propune să adopte fața de o persoană un act care îi cauzează un prejudiciu (a se vedea Hotărârea *Sopropé*, citată anterior, punctul 36). În temeiul principiului menționat, destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea astfel posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul

de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia (a se vedea în special Hotărârea din 24 octombrie 1996, Comisia/Lisrestal și alții, C-32/95 P, Rec., p. I-5373, punctul 21, precum și Hotărârea Sopropé, citată anterior, punctul 37). Această obligație revine administrațiilor statelor membre atunci când adoptă decizii care intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, deși legislația Uniunii aplicabilă nu prevede în mod expres o astfel de formalitate (a se vedea Hotărârea Sopropé, citată anterior, punctul 38, precum și Hotărârea din 10 septembrie 2013, G. și R., C-383/13 PPU, punctul 35).

39 Se ridică problema dacă decizia unei autorități competente a unui stat membru de a solicita asistența unei autorități competente a unui alt stat membru și decizia acesteia din urmă de a efectua o audiere a unor martori în scopul de a răspunde la această cerere constituie acte care, din cauza consecințelor lor pentru persoana impozabilă, impun ca aceasta să fie ascultată.

40 Toate statele membre care au depus observații în fața Curții au arătat că solicitarea de informații adresată de un stat membru unei administrații fiscale a unui alt stat membru nu constituie un act care generează o astfel de obligație. Acestea consideră în mod întemeiat că, în cadrul procedurilor de control fiscal, trebuie să se distingă între faza de investigație în cursul căreia sunt colectate informații și de care aparține solicitarea de informații a unei administrații fiscale către alta și faza contradictorie, între administrația fiscală și persoana impozabilă care i se adresează, care debutează prin trimiterea către aceasta din urmă a unei propuneri de rectificare.

41 Atunci când administrația trece la colectarea de informații, aceasta nu este obligată să i le comunice persoanei impozabile și să îi solicite punctul de vedere.

42 Or, cererea de asistență prezentată de administrația fiscală în temeiul Directivei 77/799 se înscrie în procedura de colectare de informații.

43 Același lucru este valabil în ceea ce privește răspunsul comunicat de administrația fiscală solicitată și cercetările prealabile efectuate de această administrație, inclusiv audierea de martori.

44 Rezultă că respectarea dreptului la apărare al persoanei impozabile nu impune ca aceasta din urmă să participe la solicitarea de informații adresată de statul membru solicitant statului membru solicitat. Aceasta nu impune, cu atât mai mult, ca persoana impozabilă să fie ascultată la momentul la care cercetări care pot include audierea de martori sunt efectuate în statul membru solicitat și nici înainte ca acest stat membru să transmită informații statului membru solicitant.

45 Prin urmare, nimic nu împiedică un stat membru să extindă dreptul de a fi ascultat la alte etape ale fazei de investigație prin implicarea persoanei impozabile în diverse faze ale colectării de informații și în special în audierea unor martori.

46 În consecință, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că dreptul Uniunii, astfel cum rezultă în special din Directiva 77/799 și din dreptul fundamental de a fi ascultat, trebuie interpretat în sensul că nu conferă persoanei impozabile dintr-un stat membru nici dreptul de a fi informat cu privire la cererea de asistență adresată de acest stat unui alt stat membru cu scopul, printre altele, de a verifica datele furnizate de această persoană impozabilă în cadrul declarației sale de impozit pe venit, nici dreptul de a participa la formularea cererii adresate statului membru solicitat, nici dreptul de a participa la audierile unor martori organizate de acest din urmă stat.

Cu privire la a treia întrebare

47 Prin intermediul celei de a treia întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 77/799 trebuie interpretată în sensul că, pe de o parte, persoana

impozabil? poate contesta informa?ia care o prive?te transmis? administra?iei fiscale a statului membru solicitant ?i, pe de alt? parte, atunci c?nd administra?ia fiscal? a statului membru solicitat transmite informa?ia colectat?, aceasta este obligat? s? men?ioneze sursele informa?iei, precum ?i modalit???ile de ob?inere a acesteia.

48 În aceast? privin??, trebuie ar?tat c? Directiva 77/799 nu reglementeaz? dreptul persoanei impozabile de a contesta exactitatea informa?iei transmise ?i nu impune nicio cerin?? special? referitoare la con?inutul informa?iei transmise.

49 În aceste condi?ii, revine numai legisla?iilor na?ionale sarcina de a prevedea normele corespunz?toare. Persoana impozabil? poate contesta informa?ia care o prive?te transmis? administra?iei fiscale a statului membru solicitant potrivit normelor ?i procedurilor aplicabile în statul membru în cauz?.

50 Trebuie s? se r?spund?, a?adar, la a treia întrebare c? Directiva 77/799 nu reglementeaz? aspectul referitor la condi?iile în care persoana impozabil? poate contesta exactitatea informa?iei transmise de statul membru solicitat ?i nu impune nicio cerin?? special? în ceea ce prive?te con?inutul informa?iei transmise.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

51 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Camer?) declar?:

1) **Dreptul Uniunii, astfel cum rezult? în special din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asisten?a reciproc? acordat? de autorit???ile competente din statele membre în domeniul impozit?rii directe ?i al impozit?rii primelor de asigurare, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006, ?i din dreptul fundamental de a fi ascultat, trebuie interpretat în sensul c? nu confer? persoanei impozabile dintr?un stat membru nici dreptul de a fi informat? cu privire la cererea de asisten?? adresat? de acest stat unui alt stat membru cu scopul, printre altele, de a verifica datele furnizate de aceast? persoan? impozabil? în cadrul declara?iei sale de impozit pe venit, nici dreptul de a participa la formularea cererii adresate statului membru solicitat, nici dreptul de a participa la audierile unor martori organizate de acest din urm? stat.**

2) **Directiva 77/799, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/98, nu reglementeaz? aspectul referitor la condi?iile în care persoana impozabil? poate contesta exactitatea informa?iei transmise de statul membru solicitat ?i nu impune nicio cerin?? special? în ceea ce prive?te con?inutul informa?iei transmise.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: ceha.