

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

22 oktober 2013 (*)

„Richtlijn 77/799/EEG – Wederzijdse bijstand van de autoriteiten van lidstaten op het gebied van directe belastingen – Uitwisseling van inlichtingen op verzoek – Fiscale procedure – Grondrechten – Begrenzing van de omvang van verplichtingen van de verzoekende lidstaat en aangezochte lidstaat ten aanzien van de belastingplichtige – Geen verplichting om de belastingplichtige van het verzoek om bijstand in kennis te stellen – Geen verplichting om de belastingplichtige uit te nodigen deel te nemen aan getuigenverhoor – Recht van de belastingplichtige om uitgewisselde inlichtingen ter discussie te stellen – Minimuminhoud van uitgewisselde inlichtingen”

In zaak C-276/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Nejvyšší správní soud (Tsjechië) bij beslissing van 3 april 2012, ingekomen bij het Hof op 4 juni 2012, in de procedure

Jiří Sabou

tegen

Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, K. Lenaerts, vicepresident, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, M. Safjan en C. G. Fernlund (rapporteur), kamerpresidenten, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal en M. E. Jarašič, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek en J. Vlášil als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Tassopoulou en G. Papagianni als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door A. Rubio González als gemachtigde,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues, D. Colas en J.-S. Pilczer als gemachtigden,

- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en M. Szpunar als gemachtigden,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door S. Hartikainen als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Barslev, M. Šimerdová en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 juni 2013,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006 (PB L 363, blz. 129; hierna: „richtlijn 77/799”), tegen de achtergrond van de grondrechten.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen J. Sabou, profvoetballer, en de Finanční úřad pro hlavní město Prahu (belastinghoofdkantoor voor de stad Praag) over het bedrag van zijn belastbare inkomsten over 2004.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 77/799

3 Richtlijn 77/799 is ingetrokken bij richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799 (PB L 64, blz. 1). Evenwel blijft op het hoofdgeding, gelet op het tijdstip van de feiten, richtlijn 77/799 van toepassing.

4 In de eerste en de tweede overweging van de considerans van richtlijn 77/799 werd verklaard:

„Overwegende dat belastingfraude en belastingvlucht over de landsgrenzen der lidstaten leiden tot verlies van overheidsinkomsten en inbreuk maken op het beginsel van fiscale rechtvaardigheid en dat zij verstoringen kunnen veroorzaken in het kapitaalverkeer en in de concurrentievoorwaarden; dat zij dus van invloed zijn op de werking van de gemeenschappelijke markt;

Overwegende dat de Raad om deze redenen op 10 februari 1975 een resolutie heeft aangenomen betreffende de door de Gemeenschap te treffen maatregelen ter bestrijding der internationale belastingfraude en belastingvlucht [...]”.

5 De vijfde en de zesde overweging van de considerans van richtlijn 77/799 luiden:

„Overwegende dat de lidstaten elkaar op verzoek inlichtingen moeten verschaffen met betrekking tot een bepaald geval en dat de aangezochte lidstaat de noodzakelijke onderzoeken moet laten verrichten om deze inlichtingen te verkrijgen;

Overwegende dat de lidstaten ook zonder verzoek alle inlichtingen moeten uitwisselen welke

nuttig kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en naar het vermogen [...]”.

6 Artikel 1 van richtlijn 77/799, „Algemene bepalingen”, bepaalde in lid 1:

„De bevoegde autoriteiten van de lidstaten verstrekken elkaar overeenkomstig deze richtlijn alle inlichtingen die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen [...]”.

7 Artikel 2 van richtlijn 77/799, met als opschrift „Uitwisseling van inlichtingen op verzoek”, luidde:

„1. De bevoegde autoriteit van een lidstaat kan de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat om de verstrekking van de in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen verzoeken voor een bepaald geval. De bevoegde autoriteit van de aangezochte staat is niet gehouden aan dit verzoek gevolg te geven wanneer blijkt dat de bevoegde autoriteit van de verzoekende staat niet eerst alle eigen gebruikelijke mogelijkheden voor het verkrijgen van de inlichtingen heeft benut, die zij in de gegeven situatie had kunnen benutten zonder het beoogde resultaat in gevaar te brengen.

2. De bevoegde autoriteit van de aangezochte staat laat zo nodig een onderzoek instellen om de in lid 1 bedoelde inlichtingen te kunnen verstrekken.

Om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen, gaat de aangezochte autoriteit of de administratieve instantie waarop zij een beroep doet, op dezelfde wijze te werk als wanneer zij uit eigen beweging of op verzoek van een andere autoriteit in de eigen lidstaat een onderzoek instelt.”

8 Artikel 6 van richtlijn 77/799, met het opschrift „Samenwerking met ambtenaren van de staat waarvoor de inlichtingen zijn bestemd”, bepaalde:

„Voor de toepassing van de voorgaande bepalingen kunnen de bevoegde autoriteit van de lidstaat die de inlichtingen verstrekt en die van de lidstaat voor welke de inlichtingen zijn bestemd, in het kader van de overlegprocedure als bedoeld in artikel 9, overeenkomen dat ambtenaren van de belastingadministratie van laatstgenoemde lidstaat op het grondgebied van eerstgenoemde lidstaat aanwezig mogen zijn. De wijze waarop deze bepaling wordt toegepast, wordt eveneens in het kader van de overlegprocedure als bedoeld in artikel 9 vastgesteld.”

9 Artikel 8 van richtlijn 77/799, met het opschrift „Begrenzing van de uitwisseling van inlichtingen”, bepaalde in lid 1:

„De bepalingen van deze richtlijn verplichten een aangezochte lidstaat niet tot het instellen van een onderzoek of het verstrekken van inlichtingen wanneer de wetgeving of de bestuurlijke praktijk van de aangezochte lidstaat de bevoegde autoriteit van die lidstaat niet toestaat een zodanig onderzoek in te stellen of de gevraagde inlichtingen in te winnen.”

Tsjechisch recht

10 De bepalingen van richtlijn 77/799 zijn in Tsjechisch recht omgezet bij wet nr. 253/2000 betreffende de internationale wederzijdse bijstand op het gebied van de belastingen en tot wijziging van wet nr. 531/1990 betreffende de territoriaal bevoegde belastingdiensten, zoals gewijzigd.

11 De §§ 16 en 31 van wet nr. 377/1992 betreffende de belastingdiensten bepalen:

„§ 16

Belastingcontrole

[...]

4) De belastingplichtige bij wie een belastingcontrole wordt verricht, heeft jegens de belastingambtenaar het recht om,

[...]

e) tijdens de hoorzitting en het onderzoek ter plaatse vragen te stellen aan de getuigen en de deskundigen,

[...]

§ 31

Onderzoeksmaatregelen

[...]

2) [...] De belastingdienst stelt de belastingplichtige ervan tijdig in kennis dat een getuigengehoor zal plaatsvinden, indien geen vertraging dreigt.”

Aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vragen

12 In zijn aangifte in de inkomstenbelasting voor 2004, in de Tsjechische Republiek, heeft Sabou verklaard dat hij in verschillende lidstaten uitgaven had gedaan met het oog op zijn eventuele transfer als voetballer naar een voetbalclub in die staten. Deze uitgaven hadden zijn belastbaar inkomen navenant verminderd. Voor 2004 moest hij aldus 29 700 Tsjechische kroon (CZK) (ongeveer 1 100 EUR) aan inkomstenbelasting betalen.

13 De Tsjechische belastingdienst betwijfelde evenwel of die uitgaven daadwerkelijk waren gedaan en heeft een controle verricht en daarbij de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaten om inlichtingen verzocht op grond van met name wet nr. 253/2000 en richtlijn 77/799. Hij heeft verzocht om bijstand van de Spaanse en de Franse belastingdienst alsmede van de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk en hun met name gevraagd wat het standpunt van de betrokken voetbalclubs was. Uit de antwoorden van deze autoriteiten blijkt dat geen van de clubs die zouden zijn benaderd, Sabou of zijn lasthebber kende.

14 De Tsjechische belastingdienst heeft zich ook tot de Hongaarse belastingdienst gericht in verband met verschillende door Sabou overgelegde facturen betreffende diensten die een in Hongarije gevestigde vennootschap naar verluidt zou hebben verstrekt. De aangezochte belastingdienst heeft geantwoord dat deze vennootschap slechts een tussenpersoon van een in een derde land gevestigde vennootschap was en dat enkel een controle in dat land betrouwbare antwoorden zou kunnen opleveren.

15 Na afloop van zijn controle heeft de Tsjechische belastingdienst op 28 mei 2009 een aanvullende belastingaanslag gevestigd, waarbij Sabou voor 2004 een bedrag van 251 604 CZK (ongeveer 9 800 EUR) aan inkomstenbelasting moest betalen. Sabou is tegen deze aanslag opgekomen bij de Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu, die deze aanslag heeft gewijzigd en het bedrag aan inkomstenbelasting op 283 604 CZK (ongeveer 11 000 EUR) heeft vastgesteld.

16 Sabou heeft tegen deze gewijzigde aanslag beroep ingesteld bij de Městský soud v Praze (rechtbank van de stad Praag), die het beroep heeft verworpen bij uitspraak van 27 juli 2011. Daarop heeft Sabou cassatieberoep ingesteld bij de Nejvyšší správní soud (hoogste administratieve rechter).

17 Voor de cassatierechter stelt Sabou dat de Tsjechische belastingdienst inlichtingen die hem betreffen, op onrechtmatige wijze heeft verkregen. Ten eerste heeft deze dienst hem niet op de hoogte gebracht van zijn verzoek om bijstand van andere diensten, zodat hij niet in de mogelijkheid was deel te nemen aan de formulering van de vragen die aan deze diensten zijn gesteld. Ten tweede is hij evenmin verzocht deel te nemen aan het getuigenverhoor in andere lidstaten, anders dan naar Tsjechisch recht het geval zou geweest in soortgelijke nationale procedures.

18 In zijn verwijzingsbeslissing verklaart de Nejvyšší správní soud dat de Tsjechische belastingdienst de aangezochte diensten niet om een getuigenverhoor heeft gevraagd. Hij wijst erop dat indien deze dienst een getuigenverhoor had gevraagd, Sabou daarvan in kennis zou zijn gesteld zodat hij eraan kon deelnemen in de veronderstelling dat dit is toegestaan naar het recht van de aangezochte lidstaten.

19 Aangaande de inhoud van de verstrekte antwoorden vermeldt de verwijzende rechter dat sommige van de aangezochte belastingdiensten de naam van de ondervraagden hebben meegedeeld, terwijl andere enkel hebben vermeld van welke clubs de meegedeelde inlichtingen afkomstig waren. Bovendien is niet gepreciseerd hoe de inlichtingen zijn verkregen, per telefoon, elektronisch of tijdens een getuigenverhoor.

20 De verwijzende rechter vraagt zich af of de belastingplichtige het recht heeft deel te nemen aan de uitwisseling van inlichtingen tussen de belastingdiensten in het kader van richtlijn 77/799 en in welke mate de grondrechten zoals gewaarborgd door het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) van belang zijn bij de beantwoording van de vraag of dat recht bestaat.

21 De Nejvyšší správní soud wijst erop dat indien de belastingplichtige dat recht niet wordt toegekend, zijn procedurele rechten worden ingekort in vergelijking met de rechten die hem naar Tsjechisch recht worden gewaarborgd in een nationale fiscale procedure. Deze rechterlijke instantie verwijst naar twee van haar arresten van 30 januari 2008 respectievelijk 26 maart 2009. In het eerste arrest is geoordeeld dat indien een getuige wordt gehoord, „de waarborg dat daadwerkelijk de mogelijkheid bestaat [voor de belastingplichtige] om aan [dat] getuigenverhoor deel te nemen, een essentieel criterium is voor de beoordeling van de rechtmatigheid van deze bewijsverkrijging en het noodzakelijk is om omzeiling ervan met de nodige gestrengheid te voorkomen”. In het tweede arrest, dat is gewezen in een fiscale procedure in de Tsjechische Republiek waarin op grond van richtlijn 77/799 een andere lidstaat om bijstand werd verzocht en in deze staat een getuigenverhoor plaatsvond, heeft deze rechter geoordeeld dat slechts indien het bestuur van de aangezochte lidstaat overeenkomstig zijn eigen nationale wetgeving heeft geweigerd om de Tsjechische belastingplichtige te laten deelnemen aan het getuigenverhoor, het de Tsjechische belastingdienst zou zijn toegestaan informatie uit het getuigenverhoor die overeenkomstig het recht van de aangezochte staat is verkregen, te gebruiken als bewijs.

22 Daarop heeft de Nejvyšší správní soud de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Heeft een belastingplichtige volgens het recht van de Unie het recht om in kennis te worden gesteld van een beslissing van de belastingautoriteiten om overeenkomstig richtlijn [77/799] te verzoeken om inlichtingen? Heeft de belastingplichtige het recht deel te nemen aan de formulering van het inlichtingenverzoek aan de aangezochte lidstaat? Indien de belastingplichtige deze rechten volgens het recht van de Unie niet heeft, kan het nationale recht hem dan dergelijke rechten verlenen?

2) Heeft de belastingplichtige het recht om deel te nemen aan een getuigenverhoor in de aangezochte lidstaat in het kader van een inlichtingenverzoek op grond van richtlijn [77/799]? Is de aangezochte lidstaat verplicht om de belastingplichtige vooraf in kennis te stellen van het tijdstip van het getuigenverhoor, indien de verzoekende lidstaat hem daarom heeft verzocht?

3) Zijn de belastingautoriteiten van de aangezochte lidstaat verplicht, wanneer zij op grond van richtlijn [77/799] inlichtingen verstrekken, een bepaald minimum aan informatie in hun antwoord op te nemen, zodat duidelijk is uit welke bronnen en volgens welke methode de aangezochte belastingautoriteiten de inlichtingen hebben verkregen? Kan de belastingplichtige de juistheid van de aldus verstrekte inlichtingen betwisten, bijvoorbeeld op grond van gebreken in de procedure in de aangezochte lidstaat voorafgaand aan de verstrekking van de inlichtingen? Of is het beginsel van wederzijds vertrouwen en samenwerking van toepassing, dat meebrengt dat de door de aangezochte belastingautoriteiten verstrekte inlichtingen niet ter discussie kunnen worden gesteld?”

Bevoegdheid van het Hof

23 De Europese Commissie stelt vooraf dat de verwijzende rechter, met zijn vragen over de procedurele rechten van de belastingplichtige in gevallen waarin de belastingdienst een beroep doet op het bij richtlijn 77/799 ingevoerde stelsel van wederzijdse bijstand, wenst te vernemen of de belastingplichtige bepaalde rechten aan het Handvest ontleent. Volgens de Commissie betreffende deze vragen in werkelijkheid ten dele de toepassing van het Handvest in samenhang met het nationaal recht en derhalve is het Hof niet bevoegd om op zijn vragen te antwoorden.

24 De Commissie benadrukt aldus dat het verzoek om bijstand strekt tot de juiste vaststelling van de inkomstenbelasting, die een niet door het Unierecht geharmoniseerd domein is, en dat

richtlijn 77/799 niet aangeeft hoe de verzoekende staat de ontvangen inlichtingen moet behandelen om deze belasting vast te stellen. De Commissie voegt daaraan toe dat deze richtlijn de lidstaten louter de mogelijkheid biedt om de bijstand van andere lidstaten te verzoeken. Bijgevolg is de vraag of de verzoekende lidstaat de belastingplichtige van zijn verzoek om bijstand in kennis moet stellen, geen zaak van het Unierecht, doch uitsluitend van nationaal recht.

25 Aangaande, allereerst, het Handvest zij opgemerkt dat dit Handvest, dat op 1 december 2009 in werking is getreden, niet van toepassing is op de bijstandsprocedure die heeft geleid tot de aanvullende aanslag van 28 mei 2009.

26 Aangaande, vervolgens, de bevoegdheid van het Hof in casu om richtlijn 77/799 uit te leggen, kan niet op basis van de omstandigheid dat de verzoekende lidstaat niet verplicht is om tot een andere lidstaat een verzoek om bijstand te richten, worden aangenomen dat de regels betreffende het inlichtingenverzoek en het gebruik van de verkregen inlichtingen door deze lidstaat buiten de toepassings sfeer van het Unierecht vallen. Wanneer een lidstaat op deze vorm van bijstand een beroep wil doen, moet hij zich schikken naar de regels van richtlijn 77/799. Uit met name de vijfde overweging van de considerans van deze richtlijn blijkt immers dat de lidstaten in het kader van de wederzijdse bijstand bepaalde verplichtingen moeten naleven.

27 Bijgevolg betreffen de vragen over de verplichtingen van de verzoekende lidstaat jegens de belastingplichtige de toepassing van het Unierecht en is het Hof bevoegd om de toepassing, in deze context, van de grondrechten en meer bepaald van het recht om te worden gehoord te onderzoeken.

28 Volgens de rechtspraak van het Hof behoren de rechten van de verdediging, waaronder het recht om te worden gehoord, tot de fundamentele rechten die integrerend deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie (zie in die zin met name arrest van 18 december 2008, Sopropé, C-349/07, Jurispr. blz. I-10369, punten 33 en 36). Wanneer een nationale regeling binnen de werkingssfeer van het Unierecht komt, moet het Hof, ingeval het om een prejudiciële beslissing wordt verzocht, alle uitleggingsgegevens verschaffen die de nationale rechter nodig heeft om te kunnen beoordelen of deze regeling verenigbaar is met de fundamentele rechten (zie met name arrest van 18 juni 1991, ERT, C-260/89, Jurispr. blz. I-2925, punt 42, en arrest Sopropé, reeds aangehaald, punten 33 en 34).

29 Bijgevolg dient op alle vragen van de nationale rechter te worden geantwoord.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste twee vragen

30 Met zijn eerste twee vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht, zoals dat voortvloeit uit met name richtlijn 77/799 en het fundamentele recht om te worden gehoord, de belastingplichtige van een lidstaat het recht verleent in kennis te worden gesteld van het verzoek om bijstand dat deze staat richt tot een andere lidstaat, deel te nemen aan de formulering van het tot de aangezochte lidstaat gerichte verzoek en deel te nemen aan een getuigenverhoor dat laatstbedoelde staat organiseert.

31 In de eerste plaats dient te worden nagegaan of de bij richtlijn 77/799 ingevoerde regeling van wederzijdse bijstand in een dergelijk recht voor de belastingplichtige voorziet.

32 Zoals het Hof heeft vastgesteld in de punten 30 en 31 van het arrest van 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, Jurispr. blz. I-7897), blijkt uit de eerste twee overwegingen van de considerans van richtlijn 77/799 dat deze tot doel heeft, internationale belastingfraude en -

ontwijking te bestrijden en dus werd vastgesteld om de samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaat te regelen.

33 Het Hof heeft tevens opgemerkt dat de belastingdienst van een lidstaat volgens de bewoordingen van artikel 2, lid 1, van richtlijn 77/799 de belastingdienst van een andere lidstaat „kan” verzoeken om inlichtingen die hij zelf niet kan krijgen. Het Hof heeft aldus benadrukt dat de Uniewetgever, met het gebruik van het woord „kan”, heeft aangegeven dat de nationale belastingdiensten de mogelijkheid maar niet de verplichting hebben om een dergelijk verzoek te doen (zie in die zin arrest *Twoh International*, reeds aangehaald, punt 32).

34 Wanneer een bevoegde autoriteit een verzoek doet onder de voorwaarden bepaald in artikel 2 van richtlijn 77/799, is de aangezochte lidstaat daarentegen in beginsel verplicht op dat verzoek te antwoorden en in voorkomend geval de nodige opzoeken te doen verrichten overeenkomstig artikel 2 van richtlijn 77/799.

35 Uit de artikelen 2, lid 2, en 8 van richtlijn 77/799 vloeit voort dat de bevoegde autoriteit van de aangezochte lidstaat op een dergelijk verzoek antwoordt volgens de regels van haar nationaal recht en in het bijzonder haar eigen procesregels.

36 Uit het onderzoek van richtlijn 77/799 blijkt dus dat deze richtlijn, die de samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaten beoogt te regelen, de overdracht van informatie tussen de bevoegde autoriteiten coördineert waarbij aan de lidstaten een aantal verplichtingen wordt opgelegd. Deze richtlijn verleent de belastingplichtige daarentegen geen specifieke rechten (zie arrest *Twoh International*, reeds aangehaald, punt 31) en voorziet met name niet in de verplichting voor de bevoegde autoriteiten van de lidstaten om de belastingplichtige te raadplegen.

37 In het licht van het voorgaande dient in de tweede plaats te worden onderzocht of de belastingplichtige evenwel aan de rechten van de verdediging geen recht kan ontnemen om deel te nemen aan de uitwisseling van inlichtingen tussen de bevoegde autoriteiten.

38 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van Unierecht vormt dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen (zie arrest *Sopropé*, reeds aangehaald, punt 36). Dit beginsel vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren (zie met name arrest van 24 oktober 1996, *Commissie/Lisrestal e.a.*, C?32/95 P, Jurispr. blz. I?5373, punt 21, en arrest *Sopropé*, reeds aangehaald, punt 37). Deze verplichting rust op de administratieve overheden van de lidstaten wanneer zij besluiten nemen die binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen, ook al voorziet de toepasselijke Uniewetgeving niet uitdrukkelijk in een dergelijke formaliteit (zie arrest *Sopropé*, reeds aangehaald, punt 38, en arrest van 10 september 2013, *G. en R.*, C?383/13 PPU, punt 35).

39 De vraag rijst of het besluit van een bevoegde autoriteit van een lidstaat om een bevoegde autoriteit van een andere lidstaat om bijstand te verzoeken en het besluit van laatstbedoelde overheid om een getuigenverhoor te organiseren om aan dat verzoek gevolg te verlenen, handelingen vormen die wegens hun gevolgen voor de belastingplichtige vereisen dat hij wordt gehoord.

40 Alle lidstaten die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, voeren aan dat het verzoek om inlichtingen dat een lidstaat richt tot de belastingdienst van een andere lidstaat, geen handeling vormt die deze verplichting impliceert. Zij menen terecht dat in het kader van een belastingcontrole een onderscheid moet worden gemaakt tussen het stadium van het onderzoek, waarin inlichtingen

worden vergaard en waarvan het verzoek van een belastingdienst om de bijstand van een andere belastingdienst deel uitmaakt, en het stadium op tegenspraak, dat plaatsvindt tussen de belastingdienst en de betrokken belastingplichtige en aanvangt met de verzending aan deze belastingplichtige van een voorstel tot wijziging van de aanslag.

41 Wanneer een overheid inlichtingen vergaart, is zij niet verplicht de belastingplichtige hiervan in kennis te stellen en hem om zijn standpunt te vragen.

42 Het verzoek om inlichtingen dat een belastingdienst op grond van richtlijn 77/799 doet, is onderdeel van de procedure van inlichtingenvergaring.

43 Hetzelfde geldt voor het antwoord van de aangezochte belastingdienst en voorafgaande opzoeken die deze dienst heeft gedaan, met inbegrip van het getuigenverhoor.

44 Daaruit volgt dat de eerbiediging van de rechten van verdediging van de belastingplichtige niet vereist dat hij deelneemt aan het verzoek om inlichtingen dat de verzoekende lidstaat tot de aangezochte lidstaat richt. Evenmin is vereist dat de belastingplichtige wordt gehoord wanneer opzoeken, met eventueel een getuigenverhoor, in de aangezochte lidstaat worden gedaan of vooraleer deze lidstaat inlichtingen aan de verzoekende lidstaat toezendt.

45 Niets belet een lidstaat evenwel om het recht om te worden gehoord uit te breiden tot andere onderdelen van het stadium van het onderzoek, door de belastingplichtige te betrekken bij verschillende stadia van de inlichtingenvergaring en meer bepaald bij het getuigenverhoor.

46 Derhalve dient op de eerste en de tweede vraag te worden geantwoord dat het Unierecht, zoals dat voortvloeit uit inzonderheid richtlijn 77/799 en uit het grondrecht om te worden gehoord, aldus moet worden uitgelegd dat het de belastingplichtige van een lidstaat noch het recht verleent in kennis te worden gesteld van het verzoek om bijstand dat deze staat tot een andere lidstaat richt teneinde met name de door deze belastingplichtige in zijn aangifte in de inkomstenbelasting verstrekte informatie te controleren, noch het recht deel te nemen aan de formulering van het tot de aangezochte lidstaat gericht verzoek, noch het recht deel te nemen aan de door laatstbedoelde lidstaat georganiseerde getuigenverhoren.

Derde vraag

47 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 77/799 aldus moet worden uitgelegd dat, ten eerste, de belastingplichtige de inlichtingen betreffende hem die zijn toegezonden aan de belastingdienst van de verzoekende lidstaat, ter discussie kan stellen, en ten tweede, de belastingdienst van de aangezochte lidstaat bij de uitwisseling van de vergaarde inlichtingen verplicht is te vermelden uit welke bronnen en volgens welke methoden de inlichtingen zijn verkregen.

48 In dit verband dient te worden opgemerkt dat richtlijn 77/799 niet ziet op het recht van de belastingplichtige om de juistheid van de uitgewisselde inlichtingen te betwisten en geen bijzondere vereisten in verband met de inhoud van de uitgewisselde inlichtingen stelt.

49 Derhalve is het uitsluitend zaak van het nationale recht om daaromtrent regels te bepalen. De belastingplichtige kan de inlichtingen betreffende hem die aan de belastingdienst van de verzoekende lidstaat zijn toegezonden, ter discussie stellen volgens de regels en procedures die in de betrokken lidstaat gelden.

50 Op de derde vraag dient dus te worden geantwoord dat richtlijn 77/799 niet regelt onder welke voorwaarden de belastingplichtige de juistheid van de door de aangezochte lidstaat

toegezonden inlichtingen ter discussie kan stellen en geen bijzondere vereisten in verband met de inhoud van de toegezonden inlichtingen stelt.

Kosten

51 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

1) **Het Unierecht, zoals dat voortvloeit uit inzonderheid richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006, en uit het grondrecht om te worden gehoord, moet aldus worden uitgelegd dat het de belastingplichtige van een lidstaat noch het recht verleent in kennis te worden gesteld van het verzoek om bijstand dat deze staat tot een andere lidstaat richt teneinde met name de door deze belastingplichtige in zijn aangifte in de inkomstenbelasting verstrekte informatie te controleren, noch het recht deel te nemen aan de formulering van het tot de aangezochte lidstaat gerichte verzoek, noch het recht deel te nemen aan de door laatstbedoelde lidstaat georganiseerde getuigenverhoren.**

2) **Richtlijn 77/799, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98, regelt niet onder welke voorwaarden de belastingplichtige de juistheid van de door de aangezochte lidstaat toegezonden inlichtingen ter discussie kan stellen en stelt geen bijzondere vereisten in verband met de inhoud van de toegezonden inlichtingen.**

ondertekeningen

* Procestaal: Tsjechisch.