

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 22 października 2013 r. (*)

Dyrektywa 77/799/EWG – Wzajemna pomoc organów państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich – Wymiana informacji na wniosek – Postępowanie podatkowe – Prawa podstawowe – Ograniczenie obowiązków wnioskującego państwa członkowskiego i wezwanego państwa członkowskiego wobec podatnika – Brak obowiązku poinformowania podatnika o wniosku o udzielenie pomocy – Brak obowiązku wezwania podatnika do uczestnictwa w przesłuchaniu świadków – Prawo podatnika do zakwestionowania wymienionej informacji – Minimalna treść wymienionej informacji

W sprawie C-276/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (Republika Czeska) postanowieniem z dnia 3 kwietnia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 czerwca 2012 r., w postępowaniu:

Jiří Sabou

przeciwko

Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, M. Safjan i C.G. Fernlund (sprawozdawca), prezesi izb, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.C. Bonichot, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka oraz J. Vlášila, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez M. Tassopoulou oraz G. Papagianni, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez A. Rubia Gonzáleza, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a, D. Colasa oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną oraz M. Szpunara, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez S. Hartikainena, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Barslev oraz M. Šimerdovą oraz przez W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 czerwca 2013 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w sąciwych wadach państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.U. L 336, s. 15), zmienionej dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 129) (zwanej dalej „dyrektywą 77/799”), badanej w świetle praw podstawowych.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy J. Sabou, zawodowym piłkarzem, a Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dyrekcją ds. podatków dla miasta stołecznego Pragi), w przedmiocie kwoty jego dochodu podlegającego opodatkowaniu za rok 2004.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 77/799

3 Dyrektywa 77/799 została uchylona przez dyrektywę Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. L 64, s. 1). Jednakże, biorąc pod uwagę datę wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, pozostaje ono pod rządami dyrektywy 77/799.

4 Motywy pierwszy i drugi dyrektywy 77/799 mają następujące brzmienie:

„mając na uwadze, co następuje: [...] uchylanie się od zobowiązań podatkowych oraz unikanie płacenia podatków, przekraczające granice pojedynczych państw członkowskich, prowadzi do strat wpływów budżetowych oraz narusza zasady sprawiedliwego opodatkowania i może prowadzić do zakłóceń w przepływie kapitału oraz warunków konkurencji; z tego powodu zakłócające one funkcjonowanie wspólnego rynku;

z tych powodów dnia 10 lutego 1975 r. Rada podjęła uchwałę w sprawie środków, jakie mają być stosowane przez Wspólnotę w celu zwalczania sprzecznego z prawem uchylania się od zobowiązań podatkowych i unikania płacenia ich w skali międzynarodowej”.

5 Motywy piąty i szósty dyrektywy 77/799 brzmią następująco:

„[p]aństwa członekowskie powinny na wniosek wymieniania informacje dotyczące określonych spraw; państwo członkowskie, do którego skierowano taki wniosek, powinno przeprowadzić niezbędną postępowanie celem uzyskania tych informacji;

[p]aństwa członkowskie, nawet bez jakiegokolwiek wniosku, przekazują sobie wszelkie informacje, które mogą być istotne dla prawidłowego naliczenia podatków od dochodu i kapitału [...]”.

6 Artykuł 1 dyrektywy 77/799, zatytułowany „Przepisy ogólne”, stanowi w ust. 1:

„Zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy właściwe władze państw członkowskich udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatków od dochodu i kapitału [...]”.

7 Zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799, zatytułowanym „Wymiana informacji na wniosek”:

„1. Właściwa władza państwa członkowskiego może zwrócić się z wnioskiem do właściwej władzy innego państwa członkowskiego o przekazanie określonych informacji wskazanych w art. 1 ust. 1, w szczególnej sprawie. Właściwa władza państwa, do której wniosek jest skierowany, nie ma zgodnie z tym przepisem obowiązku uwzględnienia takiego wniosku, jeżeli wydaje się, że właściwa władza państwa występującego z takim wnioskiem nie wyczerpała własnych zwyczajowo uznawanych źródeł informacji, których mogłaby użyć odpowiednio do okoliczności w celu uzyskania wymaganych informacji bez ryzyka uzyskania poszukiwanych informacji po zakończeniu postępowania.

2. W celu udzielenia informacji, o których mowa w ust. 1, właściwa władza państwa członkowskiego, do której wniosek jest skierowany, przeprowadza w danej sprawie niezbędną dochodzenie.

W celu uzyskania poszukiwanej informacji wezwana władza lub władza administracyjna, której powierzono sprawę, postępuje jak gdyby działała na swój własny rachunek lub na zlecenie innej władzy w swoim państwie członkowskim”.

8 Artykuł 6 dyrektywy 77/799, zatytułowany „Współpraca pracowników administracji podatkowej zainteresowanego państwa”, stanowi:

„W celu stosowania powyższych przepisów właściwa władza państwa członkowskiego udzielaćca informacji oraz właściwa władza zainteresowanego państwa członkowskiego, dla którego informacja jest przeznaczona, mogą uzgodnić w ramach procedury konsultacyjnej określonej w art. 9, że będzie dozwolona w państwie członkowskim udzielającym informacji obecność pracowników administracji podatkowej zainteresowanego państwa członkowskiego. Szczegóły dla stosowania niniejszego przepisu zostaną określone w ramach procedury konsultacyjnej”.

9 Artykuł 8 dyrektywy 77/799, zatytułowany „Ograniczenia wymiany informacji”, stanowi w ust. 1:

„Niniejsza dyrektywa nie zobowiązuje państwa członkowskiego, które miałyby udzielić informacji, do przeprowadzenia postępowania lub udzielenia informacji, jeżeli prowadzenie takiego postępowania lub gromadzenie danych informacji przez to państwo członkowskie do swoich własnych celów byłoby sprzeczne z przepisami prawnymi tego państwa członkowskiego”.

10 Ustawa nr 253/2000 o współpracy międzynarodowej w dziedzinie podatków i zmieniająca ustawę nr 531/1990 o terytorialnych organach podatkowych, dokonała transpozycji do prawa czeskiego dyrektywy 77/799.

11 Ustawa nr 337/1992 w sprawie administracji podatkowej i celnej w art. 16 i 31 stanowi:

„Artykuł 16

Kontrola podatkowa

[...]

4. Podatnik, który stanowi przedmiot kontroli podatkowej, ma prawo względem urzędnika podatkowego:

e) do zadawania pytań świadkom i biegłym w trakcie przesłuchania i dochodzenia na miejscu,

[...]

Artykuł 31

Procedury dochodzeniowe

[...]

2) [...] Organ podatkowy informuje podatnika we właściwym czasie o przeprowadzeniu przesłuchania, o ile nie ma niebezpieczeństwa opóźnienia”.

Okoliczności faktyczne postępowania głównego i pytania prejudycjalne

12 W ramach deklaracji podatku dochodowego za rok 2004 w Republice Czeskiej J. Sabou wykazał wydatki poniesione w kilku państwach członkowskich w celu ewentualnego przeniesienia swojej działalności piłkarskiej do jednego z klubów piłki nożnej w tych państwach. Koszty te spowodowały obniżenie dochodu podlegającego opodatkowaniu. Kwota podatku dochodowego za rok 2004 została w ten sposób ustalona na 29 700,00 CZK (koron czeskich) (to jest około 1100 EUR).

13 Niemniej jednak czeski organ podatkowy podważył prawdziwość owych wydatków i przeprowadził kontrolę obejmując wnioski o udzielenie informacji skierowane do organów podatkowych odnośnych państw członkowskich, opierając się w szczególności na ustawie nr 253/2000 oraz na dyrektywie 77/799. Wystąpił on w ten sposób o pomoc hiszpańskich i francuskich organów podatkowych, a także do organów Zjednoczonego Królestwa, pytając te organy o stanowisko odnośnych klubów piłki nożnej. Z odpowiedzi udzielonych przez owe organy wynika, że żaden z rzekomo negocjujących klubów sportowych nie znał J. Sabou ani jego agenta.

14 Czeski organ podatkowy zwrócił się również do węgierskiego organu podatkowego w przedmiocie kilku faktur złożonych przez J. Sabou, dotyczących usług rzekomo świadczonych przez spółkę z siedzibą na Węgrzech. Wezwany organ odpowiedział, że spółka ta była jedynie pośrednikiem spółki mającej siedzibę w państwie trzecim, oraz że jedynie kontrola przeprowadzona w tym państwie umożliwiła uzyskanie wiarygodnych odpowiedzi.

15 W wyniku kontroli czeski organ podatkowy wydał w dniu 28 maja 2009 r. decyzję ustalającą dodatkowe zobowiązanie podatkowe, ustalając kwotę podatku dochodowego należnego od J. Sabou za rok 2004 na kwotę 251 604 CZK (około 9800 EUR). J. Sabou odwołał się od tej decyzji do Finanční úřadu pro hlavní město Prahu, który zmienił rzeczony decyzję, ustalając kwotę podatku na 283 604 CZK (około 11 000 EUR).

16 J. Sabou wniósł skargę od zmienionej decyzji do Městský soud v Praze (sądu miejskiego w Pradze), który oddalił ją wyrokiem z dnia 27 lipca 2011 r. J. Sabou wniósł w związku z tym odwołanie do Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego).

17 Przed sądem tym J. Sabou podniósł, że czeski organ podatkowy uzyskał dotycząc go informacje w sposób bezprawny. Po pierwsze, nie poinformował on go o wniosku o udzielenie pomocy skierowanego przez ten organ do innych organów, pomimo iż nie mógł on uczestniczyć w formułowaniu pytań, które zostały im przedstawione. Po drugie, nie został on również wezwany do uczestniczenia w przesłuchaniu świadków w innych państwach członkowskich, sprzecznie z prawami przyznanymi mu przez prawo czeskie w ramach podobnych postępowań krajowych.

18 W postanowieniu odsyłającym Nejvyšší správní soud wspomina, że czeski organ podatkowy nie wniósł do wezwanych organów o dokonanie przesłuchania świadków. Wskazał, że jeżeli ów organ podatkowy wystąpiłby z takim wnioskiem, poinformowałby on o tym J. Sabou tak, aby mógł on uczestniczyć w tym przesłuchaniu, o ile zezwalałyby na to prawa wezwanych państw członkowskich.

19 Jeżeli chodzi o treść przedstawionych odpowiedzi, sąd odsyłający uważa, że niektóre wezwane organy administracyjne wskazały imiona i nazwiska przesłuchiowanych osób, podczas gdy pozostałe ograniczyły się do wskazania klubów, od których pochodziła przekazywana informacja. Ponadto nie został sprecyzowany sposób uzyskania informacji, w drodze telefonicznej, elektronicznej lub w trakcie przesłuchania.

20 Sąd odsyłający zastanawia się nad istnieniem prawa podatnika do uczestniczenia w wymianie informacji pomiędzy organami w ramach dyrektywy 77/799 i zastanawia się, w jakim zakresie prawa podstawowe zagwarantowane przez Kartę praw podstawowych Unii Europejskiej (zwaną dalej „kartą”), mają wpływ na istnienie tego prawa.

21 Nejvyšší správní soud zauważył, że jeżeli nie przyznano by takiego prawa podatnikowi, to prowadziłoby to do ograniczenia jego praw proceduralnych w stosunku do praw, które są zagwarantowane przez prawo czeskie w ramach krajowego postępowania podatkowego. Rzeczony sąd odwołał do dwóch swoich wyroków, odpowiednio, z dnia 30 stycznia 2008 r. oraz z dnia 26 marca 2009 r. W pierwszym z tych wyroków orzekł, że jeżeli chodzi o przesłuchanie świadków, to „gwarancja rzeczywistej możliwości uczestniczenia [podatnika] w [takim] przesłuchaniu jest jednym z kluczowych parametrów oceny zgodności z prawem takiego administracyjnego środka dowodowego, oraz należy ściśle zakazać jej obchodzenia”. W drugim wyroku dotyczącym postępowania podatkowego w Republice Czeskiej związanego z wnioskiem o pomoc do innego państwa członkowskiego na podstawie dyrektywy 77/799 oraz z przesłuchaniem świadka w owym innym państwie członkowskim, rzeczony sąd uznał, że jedynie wówczas, gdy organ państwa wezwanego na podstawie jego własnego prawa odmówi podatnikowi czeskiemu uczestniczenia w przesłuchaniu, czeski organ podatkowy jest uprawniony do wykorzystania w charakterze dowodu informacji wynikających z przesłuchania świadków i uzyskanych zgodnie z prawem wezwanego państwa członkowskiego.

22 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić

si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy z prawa Unii [...] wynika, ?e podatnik ma prawo zosta? poinformowany o decyzji w?adz podatkowych w sprawie wyst?pienia z wnioskiem o przekazanie informacji zgodnie z [dyrektyw? 77/799]? Czy podatnik ma prawo uczestniczy? w sporz?dzaniu wniosku skierowanego do innego pa?stwa cz?onkowskiego? Je?eli podatnik nie wywodzi takich uprawnie? z prawa Unii [...], to czy podobne uprawnienia mo?e mu przyznawa? prawo krajowe?

2) Czy podatnik ma prawo uczestniczy? w przes?uchaniu ?wiadków w pa?stwie cz?onkowskim, do którego wniosek o przekazanie informacji zosta? skierowany, w ramach rozpatrywania takiego wniosku z?o?onego na podstawie [dyrektywy 77/799]? Czy pa?stwo cz?onkowskie, do którego zwrócono si? z takim wnioskiem, jest zobowi?zane do uprzedniego poinformowania podatnika o tym, kiedy ?wiadek b?dzie przes?uchiwany, je?eli wyst?puj?ce z wnioskiem pa?stwo cz?onkowskie zwróci?o si? o przedstawienie takiej informacji?

3) Czy w?adze podatkowe w pa?stwie cz?onkowskim, do którego zwrócono si? z wnioskiem, s? zobowi?zane – przy przedstawianiu informacji zgodnie z [dyrektyw? 77/799] – do zawarcia w swej odpowiedzi pewnej minimalnej tre?ci, tak aby jasno wynika?o z niej, z jakich ?róde? i przy u?yciu jakiej metody w?adze podatkowe pa?stwa, do którego zwrócono si? z wnioskiem, uzyska?y przekazane informacje? Czy podatnik mo?e zakwestionowa? prawid?owo?? przekazanych w ten sposób informacji, na przyk?ad powo?uj?c si? na uchybienia proceduralne, jakie wyst?pi?y w poprzedzaj?ym przekazanie informacji post?powaniu w pa?stwie, do którego zwrócono si? z wnioskiem? Czy jednak zastosowanie ma zasada wzajemnego zaufania i wspó?pracy, w my?l której informacje przekazane przez w?adze podatkowe pa?stwa, do którego zwrócono si? z wnioskiem, nie mog? by? podawane w w?tpliwo???”.

W przedmiocie w?a?ciwo?ci Trybuna?u

23 Komisja Europejska podnosi tytu?em wst?pu, ?e poprzez pytania dotycz?ce praw proceduralnych podatnika w sytuacji, gdy organ podatkowy postanowi skorzysta? z mechanizmu wzajemnej pomocy ustanowionego przez dyrektyw? 77/799, s?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy podatnikowi przys?uguj? okre?lone prawa na podstawie karty. Zdaniem Komisji bowiem pytania te dotycz? cz??ciowo stosowania karty w zwi?zku z prawem krajowym, a tym samym Trybuna? nie jest w?a?ciwy do udzielenia odpowiedzi na to pytanie.

24 Komisja podkre?la w ten sposób, po pierwsze, ?e wniosek o udzielenie pomocy ma na celu prawid?owe ustalenie podatku dochodowego, która to dziedzina nie zosta?a zharmonizowana przez prawo Unii, i po drugie, ?e dyrektywa 77/799 nie wskazuje, w jaki sposób pa?stwo wyst?puj?ce z wnioskiem powinno traktowa? informacj?, jak? otrzyma?o w celu ustalenia tego podatku. Komisja dodaje, ?e dyrektywa ta przewiduje uprawnienie dla pa?stw cz?onkowskich do wyst?powania o pomoc do innych pa?stw cz?onkowskich. W zwi?zku z tym kwestia, czy pa?stwo cz?onkowskie wyst?puj?ce z wnioskiem ma obowi?zek poinformowania podatnika o wniosku o udzielenie pomocy, z jakim wyst?pi?o, nie nale?y do prawa Unii, a jedynie do prawa krajowego.

25 Je?eli chodzi w pierwszej kolejno?ci o kart?, to nale?y stwierdzi?, ?e poniewa? wesz?a ona w ?ycie w dniu 1 grudnia 2009 r., nie ma ona zastosowania do post?powania w sprawie udzielenia pomocy, które doprowadzi?o do wydania decyzji nak?adaj?cej dodatkowe zobowi?zanie podatkowe z dnia 28 maja 2009 r.

26 Nast?pnie, je?eli chodzi o w?a?ciwo?? Trybuna?u do dokonania w niniejszej sprawie wyk?adni dyrektywy 77/799, to okoliczno??, i? pa?stwo cz?onkowskie nie ma obowi?zku wyst?pienia z wnioskiem o udzielenie pomocy do innego pa?stwa cz?onkowskiego, nie pozwala na stwierdzenie, ?e przepisy dotycz?ce wniosku o informacj? oraz dotycz?ce wykorzystania

informacji uzyskanych przez to państwo członkowskie, znajdują się poza zakresem zastosowania prawa Unii. O ile państwo członkowskie postanowi skorzystać z takiej pomocy, o tyle powinno ono dostosować się do przepisów przewidzianych przez dyrektywę 77/799. W szczególności z motywu piątego tej dyrektywy wynika, że państwa członkowskie powinny wykonywać określone obowiązki w ramach wzajemnej pomocy.

27 W związku z tym zadane pytania dotyczące obowiązków państw członkowskich wobec podatnika są związane z wykonaniem prawa Unii i Trybunał jest właściwy dla oceny stosowania w tym kontekście praw podstawowych, a w szczególności prawa do bycia wysłuchanym.

28 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału prawa do obrony, które obejmują prawo do bycia wysłuchanym znajdują się wśród praw podstawowych stanowiących integralną część porządku prawnego Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie C-349/07 Sopropé, Zb.Orz. s. I-10369, pkt 33, 36). Orzekając w trybie prejudycjalnym, Trybunał powinien, jeżeli uregulowanie krajowe wchodzi do zakresu zastosowania prawa Unii, dostarczyć wszystkich elementów wykądni koniecznych dla dokonania oceny przez sąd krajowy zgodności tego uregulowania z prawami podstawowymi (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 czerwca 1991 r. w sprawie C-260/89 ERT, Rec. s. I-2925, pkt 42; ww. wyrok w sprawie Sopropé, pkt 33, 34).

29 W związku z tym należy udzielić odpowiedzi na wszystkie pytania przedstawione przez sąd krajowy.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dwóch pierwszych pytań

30 Przez swoje dwa pierwsze pytania, które należy rozpoznać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy prawo Unii, jakie wynika w szczególności z dyrektywy 77/799 oraz z prawa podstawowego do bycia wysłuchanym, przyznaje podatnikowi państwa członkowskiego prawo do bycia poinformowanym o wniosku o udzielenie pomocy, jaki owo państwo członkowskie kieruje do innego państwa członkowskiego, do uczestniczenia w przygotowaniu wniosku kierowanego do wezwanego państwa członkowskiego oraz prawo do uczestniczenia w przesłuchaniu świadków zorganizowanego przez owo państwo członkowskie.

31 W pierwszej kolejności należy zbadać, czy mechanizm wzajemnej pomocy ustanowiony przez dyrektywę 77/799 przewiduje takie prawo dla podatnika.

32 W tym zakresie Trybunał stwierdził w pkt 30 i 31 wyroku z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, że z dwóch pierwszych motywów dyrektywy 77/799 wynika, że ma ona na celu zwalczenie międzynarodowych oszustw podatkowych i unikania opodatkowania oraz że została ona przyjęta w celu uregulowania wzajemnej współpracy pomiędzy państwami członkowskimi.

33 Trybunał podniósł również, że zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/799 organ podatkowy państwa członkowskiego „może” zwrócić się do organu podatkowego innego państwa członkowskiego o udzielenie informacji, których nie może on sam uzyskać. Podkreślił on w ten sposób, że poprzez zastosowanie określenia „może” prawodawca unijny wskazał, że krajowe organy podatkowe dysponują uprawnieniem w tym zakresie i nie są w żaden sposób zobowiązane do występowania z takim wnioskiem (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Twoh International, pkt 32).

34 Z kolei w wyniku wniosku złożonego przez właściwy organ w warunkach przewidzianych przez art. 2 dyrektywy 77/799, wezwane państwo członkowskie jest zasadniczo zobowiązane do

odpowiedzi na ten wniosek, i w razie potrzeby, do dokonania niezbędnego dochodzenia zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799.

35 Z art. 2 ust. 2 i art. 8 dyrektywy 77/799 wynika, że właściwy organ wezwanego państwa odpowiada na taki wniosek, stosując swoje własne prawo krajowe, a w szczególności swoje własne przepisy proceduralne.

36 W ten sposób z oceny dyrektywy 77/799 wynika, że ponieważ ma na celu uregulowanie współpracy pomiędzy organami podatkowymi państw członkowskich, to koordynuje ona przekazywanie danych pomiędzy właściwymi organami, nakładając obowiązek na państwa członkowskie. Dyrektywa ta nie przyznaje z kolei szczególnych praw podatnikowi (zob. ww. wyrok w sprawie *Twoh International*, pkt 31) i nie przewiduje, w szczególności, żadnego obowiązku po stronie właściwych organów państw członkowskich do konsultowania się z tym podatnikiem.

37 W tych okolicznościach w drugiej kolejności należy zbadać, czy podatnik nie może jednak wyprowadzać z prawa do obrony prawa do uczestniczenia w wymianie informacji pomiędzy właściwymi organami.

38 Trybunał orzekł już wcześniej, że przestrzeganie prawa do obrony stanowi ogólną zasadę prawa Unii, która powinna być stosowana wówczas, gdy organ administracyjny ma podjąć w stosunku do danej osoby decyzję, która wiąże się z niekorzystnymi dla niej skutkami (zob. ww. wyrok w sprawie *Sopropé*, pkt 36). Zgodnie z rzeczoną zasadą adresaci decyzji, które w znaczący sposób oddziałują na ich interesy, powinni w ten sposób być w stanie skutecznie przedstawić swój punkt widzenia co do elementów, na których rzeczono organy opierają swoją decyzję (zob. w szczególności wyrok z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-32/95 P Komisja przeciwko *Lisrestal i in.*, Rec. s. I-5373, pkt 21; a także ww. wyrok w sprawie *Sopropé*, pkt 37). Obowiązek ten ciąży na organach państw członkowskich w chwili, gdy podejmują one decyzje należące do zakresu zastosowania prawa Unii, nawet wówczas gdy właściwe przepisy prawa Unii nie przewidują wyrażenie takiej formalności (zob. ww. wyrok w sprawie *Sopropé*, pkt 38; a także wyrok z dnia 10 września 2013 r. w sprawie C-383/13 PPU G. i R., pkt 35).

39 Pojawia się pytanie, czy decyzja właściwego organu państwa członkowskiego o wystąpieniu z wnioskiem o pomoc do właściwego organu innego państwa członkowskiego oraz decyzja tego państwa o przystąpieniu do przesłuchania świadków w celu odpowiedzi na tenże wniosek stanowi decyzje, które ze względu na ich skutki prawne dla podatnika wymagają, aby zostały one przesłuchane.

40 Państwa członkowskie, które złożyły uwagi przed Trybunałem, podnoszą, że wniosek o udzielenie informacji jednego z państw członkowskich skierowany do organu podatkowego drugiego państwa członkowskiego nie stanowi decyzji powodującej powstanie takiego obowiązku. Twierdzą one słusznie, że należy rozróżnić w ramach postępowania w sprawie kontroli podatkowej etap dochodzenia, w trakcie którego zbierane są informacje i do którego to etapu należy wniosek o udzielenie informacji jednego organu podatkowego, od drugiego etapu kontradyktoryjnego pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem, którego postępowanie to dotyczy, a które rozpoczyna się wysłaniem do tego podatnika propozycji korekty.

41 W chwili gdy organ podatkowy przystępuje do zbierania informacji, nie ma on obowiązku czynienia tego z udziałem podatnika oraz do zasięgnięcia jego stanowiska.

42 Wniosek o udzielenie pomocy złożony przez organ podatkowy na podstawie dyrektywy 77/799 wpisuje się w procedurę zbierania informacji.

43 Podobnie jest w przypadku odpowiedzi udzielonej przez organ podatkowy oraz

wcześniejszego dochodzenia dokonanego przez ten organ, wyciąwszy w to przesłuchanie świadków.

44 Z powyższego wynika, że przestrzeganie prawa do obrony podatnika nie wymaga, aby uczestniczył on we wniosku o udzielenie informacji skierowanym przez wnioskującego państwo członkowskie do wezwanego państwa członkowskiego. Nie wymaga ono ponadto tego, aby podatnik został wysłuchany w chwili przeprowadzania dochodzeń, które mogą obejmować przesłuchanie świadków w wezwanym państwie członkowskim, ani przed przekazaniem przez to państwo członkowskie informacji wnioskującemu państwu członkowskiemu.

45 Niemniej jednak nic nie zabrania państwu członkowskiemu rozciągania prawa do bycia wysłuchanym na inne etapy fazy dochodzenia, poprzez dopuszczenie podatnika do poszczególnych etapów zbierania informacji, a w szczególności do przesłuchania świadka.

46 W związku z tym na pytanie pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że prawo Unii wynikające w szczególności z dyrektywy 77/799 oraz z prawa podstawowego do bycia wysłuchanym powinno być interpretowane w ten sposób, że nie przyznaje ono podatnikowi państwa członkowskiego prawa do bycia poinformowanym o wniosku o udzielenie pomocy tego państwa członkowskiego skierowanym do drugiego państwa członkowskiego między innymi w celu sprawdzenia danych przedstawionych przez podatnika w ramach jego deklaracji dotyczącej podatku dochodowego, ani prawa do brania udziału w sformułowaniu wniosku kierowanego do wezwanego państwa członkowskiego, ani prawa do uczestniczenia w przesłuchaniu świadków organizowanym w ostatnim z wymienionych państw.

W przedmiocie pytania trzeciego

47 Przez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywa 77/799 powinna być interpretowana w ten sposób, że po pierwsze, podatnik może kwestionować dotyczącą go informację przekazaną organowi podatkowemu wnioskującego państwa członkowskiego, i po drugie, że jeżeli organ podatkowy wezwanego państwa członkowskiego przekazuje uzyskaną informację, to jest on zobowiązany do wskazania źródła informacji, a także sposobów jej uzyskania.

48 W tym zakresie należy podnieść, że dyrektywa 77/799 nie odnosi się do prawa podatnika do zakwestionowania prawdziwości przekazanej informacji i nie nakłada żadnego szczególnego wymogu w zakresie treści przekazanej informacji.

49 W tych okolicznościach do prawa krajowego należy ustalenie odnośnych przepisów. Podatnik może zakwestionować dotyczącą go informację przekazaną organowi podatkowemu wezwanego państwa członkowskiego zgodnie z przepisami i procedurami mającymi zastosowanie w danym państwie członkowskim.

50 W związku z tym na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że dyrektywa 77/799 nie reguluje kwestii, w jakich warunkach podatnik może zakwestionować prawdziwość informacji przekazanej przez wezwane państwo członkowskie, a także nie nakłada żadnego szczególnego wymogu w odniesieniu do treści przekazywanej informacji.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

1) Prawo Unii, wynikające w szczególności z dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w administracyjnych i podatkowych dziedzinie podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych, zmienionej dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. oraz z prawa podstawowego do bycia wysłuchanym należy interpretować w ten sposób, że nie przyznaje podatnikowi państwa członkowskiego prawa do bycia poinformowanym o wniosku o udzielenie pomocy tego państwa członkowskiego skierowanemu do drugiego państwa członkowskiego między innymi w celu sprawdzenia danych przedstawionych przez podatnika w ramach jego deklaracji dotyczącej podatku dochodowego, ani prawa do brania udziału w sformułowaniu wniosku kierowanego do wezwanego państwa członkowskiego, ani prawa do uczestniczenia w przesłuchaniu świadków organizowanego w ostatnim z wymienionych państw.

2) Dyrektywa 77/799, zmieniona dyrektywą 2006/98, nie reguluje kwestii, w jakich warunkach podatnik może zakwestionować prawdziwość informacji przekazanej przez wezwane państwo członkowskie, a także nie nakłada żadnego szczególnego wymogu w odniesieniu do treści przekazywanej informacji.

Podpisy

* Język postępowania: czeski.