



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 6 juni 2013¹

Zaak C-276/12

Jiří Sabou

tegen

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu

[verzoek van de Nejvyšší správní soud (Tsjechië) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingrecht — Procedure — Wederzijdse bijstand van lidstaten op het gebied van directe belastingen — Richtlijn 77/799/EEG — Uitwisseling van inlichtingen op verzoek — Procedurele rechten van belastingplichtige”

I – Inleiding

1. Het is vandaag de dag moeilijk om niet in aanraking te komen met voetbal. Voetbal wekt de belangstelling van vrijwel iedereen, ook van de belastingdienst.
2. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de belangstelling van de Tsjechische belastingdienst voor de inkomsten van een profvoetballer. Bij een belastingcontrole vond deze dienst geïnteresseerde bondgenoten bij de belastingdiensten van andere lidstaten, die een onderzoek instelden bij profclubs en een makelaar. De inlichtingen van de samenwerkende belastingdiensten waren dermate nadelig voor de profvoetballer, dat hij bezwaar aantekende tegen de resultaten van het onderzoek, met name om reden dat zijn procedurele rechten tijdens het onderzoek waren geschonden.
3. Het Hof moet thans nagaan wat de omvang is van deze procedurele rechten van een belastingplichtige in het kader van de grensoverschrijdende samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaten. Hierbij moeten niet enkel de toepasselijke bepalingen van secundair recht in aanmerking worden genomen, maar ook de grondrechten van een profvoetballer. De beslissing van het Hof inzake de procedurele rechten zal niet enkel van belang zijn voor diegenen die geïnteresseerd zijn in voetbal, maar ook met name van invloed zijn op het gehele belastingrecht alsmede op het mededingingsrecht.

¹ — Oorspronkelijke taal: Duits.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

1. Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

4. Artikel 41 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie van 7 december 2000 in de op 12 december 2007 aangepaste redactie (hierna: „Handvest”) voorziet onder het kopje „Recht op behoorlijk bestuur” in een recht om te worden gehoord:

„1. Eenieder heeft er recht op dat zijn zaken onpartijdig, billijk en binnen een redelijke termijn door de instellingen, organen en instanties van de Unie worden behandeld.

2. Dit recht behelst met name:

- a) het recht van eenieder te worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen;

[...]”

2. Richtlijn 77/799/EEG

5. Richtlijn 77/799/EEG² regelde tot en met 31 december 2012³ met name de wederzijdse bijstand van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (hierna: „bijstandsrichtlijn 77/799”). Ingevolge artikel 1, lid 1, ervan, verstrekken de bevoegde autoriteiten van de lidstaten elkaar „alle inlichtingen die hen van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingsschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen [...]”.

6. In artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 is de „Uitwisseling van inlichtingen op verzoek” geregeld:

„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.

[...]

„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.”

2 — 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), gewijzigd bij de richtlijnen 79/1070/EEG van 6 december 1979 (PB L 331, blz. 8), 92/12/EEG van 25 februari 1992 (PB L 76, blz. 1), 2003/93/EG van 7 oktober 2003 (PB L 264, blz. 23), 2004/56/EG van 21 april 2004 (PB L 127, blz. 70), 2004/106/EG van 16 november 2004 (PB L 359, blz. 30) en 2006/98/EG van 20 november 2006 (PB L 363, blz. 129).

3 — Zie artikel 28 van 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/EEG (PB L 64, blz. 1).

B – *Tsjechisch recht*

7. Bijstandsrichtlijn 77/799 is omgezet in Tsjechisch recht bij wet nr. 253/2000.⁴

8. Krachtens het Tsjechische procesrecht heeft een belastingplichtige het recht om in het kader van bewijsvergaring door de Tsjechische belastingautoriteiten aanwezig te zijn bij een getuigenverhoor en vragen te stellen.

III – Hoofdeding en procesverloop voor het Hof

9. In het hoofdeding komt Jiří Sabou op tegen een belastingaanslag over zijn inkomsten in het jaar 2004 in de Tsjechische Republiek. Sabou was in dat jaar werkzaam als profvoetballer.

10. De bestreden aanslag is vastgesteld op 28 mei 2009 na een belastingcontrole. Bij deze aanslag is de belasting verhoogd met 221 904 CZK (ongeveer 8 600 EUR) ten opzichte van de oorspronkelijke aanslag. De verhoging vond plaats omdat uitgaven die Sabou had opgevoerd voor diensten van de in Boedapest gevestigde Solomon Group Kft en naar zeggen onder andere verband hielden met onderhandelingen over zijn mogelijke transfer naar buitenlandse voetbalclubs, niet werden aanvaard.

11. Ter controle van de aangifte van Sabou had de Tsjechische belastingdienst, vóór de vaststelling van de aanslag, onder andere op grond van bijstandsrichtlijn 77/799 de belastingautoriteiten van andere lidstaten verzocht om inlichtingen. Zo was de Spaanse, de Franse en de Britse belastingautoriteiten gevraagd na te gaan of de door Sabou genoemde voetbalclubs konden bevestigen dat zij met hem of Solomon Group Kft onderhandelingen hadden gevoerd. Dit was volgens de inlichtingen van deze belastingautoriteiten evenwel niet het geval: Sabou was bij geen enkele voetbalclub bekend.

12. Daarenboven had de Tsjechische belastingdienst de Hongaarse belastingautoriteiten verzocht te controleren of de diensten van Solomon Group Kft daadwerkelijk waren verricht. Hiertoe werd de manager van de vennootschap in Hongarije gehoord als getuige. Deze gaf onder andere aan dat haar vennootschap enkel tussenpersoon was geweest bij de diensten, die in werkelijkheid waren uitgevoerd door de op de Bahamas gevestigde Solomon International Ltd. De Hongaarse belastingautoriteiten deelden de Tsjechische belastingdienst als resultaat mee dat enkel een controle van Solomon International Ltd kon uitwijzen of de diensten daadwerkelijk waren verricht.

13. Sabou kwam tegen de gewijzigde belastingaanslag op bij de Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (belastinghoofdkantoor voor de hoofdstad Praag), op de grond dat de Tsjechische belastingdienst de inlichtingen van de belastingautoriteiten van de andere lidstaten op onrechtmatige wijze had verkregen. Ten eerste had hij vooraf in kennis moeten worden gesteld van het inlichtingenverzoek om eigen vragen te kunnen formuleren. Ten tweede had hij moeten kunnen deelnemen aan de getuigenverhoren die de buitenlandse autoriteiten hadden afgenomen; hij zou dat recht namelijk ook hebben gehad bij verhoren door de Tsjechische belastingautoriteiten. Ten derde bleek uit de inlichtingen van de Spaanse, de Franse en de Britse belastingautoriteiten niet hoe zij tot hun vaststellingen waren gekomen.

4 — Wet nr. 253/2000 in de bundel betreffende internationale samenwerking in belastingzaken en tot wijziging van wet nr. 531/1990 in de bundel met betrekking tot de territoriale financiële autoriteiten.

14. In deze context heeft de Nejvyšší správní soud (hoogste administratieve rechter), waarbij het geding thans aanhangig is, het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vragen gesteld, waarmee hij blijkens de motivering van zijn beslissing onder meer verzoekt om uitlegging van artikel 41, lid 2, sub a, van het Handvest:

„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/EEG 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/EEG? 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/EEG 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?”

15. In de procedure voor het Hof hebben de Tsjechische Republiek, de Helleense Republiek, het Koninkrijk Spanje, de Franse Republiek, de Republiek Polen, de Republiek Finland en de Commissie schriftelijke opmerkingen gemaakt.

IV – Juridische beoordeling

A – Bevoegdheid van het Hof

16. Ten eerste moet de bevoegdheid van het Hof worden getoetst, die door de Commissie gedeeltelijk in twijfel is getrokken.

17. Volgens de Commissie wordt de *vaststelling* van de inkomstenbelasting van een lidstaat – het voorwerp van het hoofdgeding – noch door bijstandsrichtlijn 77/799, noch door andere bepalingen van Unierecht geregeld. Derhalve bestaat er geen band met het recht van de Unie voor zover de prejudiciële vragen betrekking hebben op de vaststelling van de belasting. Daarenboven is het Handvest ingevolge artikel 51, lid 1, ervan enkel van toepassing wanneer de lidstaten het recht van de Unie ten uitvoer brengen. Deze voorwaarde is niet vervuld wanneer een lidstaat een inlichtingenverzoek tot een andere lidstaat richt. Volgens de Commissie is het Hof derhalve uiteindelijk niet bevoegd om antwoord te geven op delen van de eerste en de derde prejudiciële vraag.

18. Het Hof is volgens artikel 267, lid 1, sub a, VWEU bevoegd uitspraak te doen over de uitlegging van het Unierecht. Met de prejudiciële vragen wil de verwijzende rechter zien uitgemaakt welke invloed het Unierecht heeft op de grensoverschrijdende verkrijging en het gebruik van inlichtingen in een nationale procedure inzake inkomstenbelasting. Of en op welke wijze dit het geval is, kan enkel door uitlegging van het Unierecht worden bepaald. In het bijzonder met betrekking tot de uitlegging van het Handvest, waarom door de verwijzende rechter wordt verzocht, wil ik benadrukken dat ook

de verduidelijking van de toepasselijkheid van een Unierechtelijke bepaling, uitlegging van het recht van de Unie is. De prejudiciële vragen betreffen derhalve in hun geheel de uitlegging van het Unierecht, zodat het Hof in beginsel ingevolge artikel 267, lid 1, sub a, VWEU bevoegd is voor de beantwoording ervan.

19. Volgens vaste rechtspraak is het Hof niet bevoegd om een vraag te beantwoorden wanneer de Unierechtelijke bepaling waarvan het Hof om uitlegging wordt verzocht, duidelijk geen toepassing kan vinden.⁵ In de onderhavige procedure kan dit echter niet worden vastgesteld. Bijstandsrichtlijn 77/799 speelt in het hoofdgeding zonder twijfel een rol, en ook de invloed van de grondrechten van het Unierecht kan niet bij voorbaat worden uitgesloten, meer bepaald niet omdat de nationale belastingdienst met bijstandsrichtlijn 77/799 een procedure van het Unierecht heeft gebruikt om inlichtingen te verkrijgen.

20. Het Hof is derhalve bevoegd tot beantwoording van de prejudiciële vragen in hun geheel.

B – Tweede deel van de derde prejudiciële vraag: gevolgen van de inlichtingen

21. Ik zal beginnen met de derde prejudiciële vraag, voor zover de beantwoording ervan van invloed is op de bespreking van de overige prejudiciële vragen. Het tweede deel van de derde prejudiciële vraag betreft namelijk de gevolgen van de krachtens artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 verstrekte inlichtingen van een andere lidstaat in een nationale belastingprocedure. De verwijzende rechter vraagt zich af of een belastingplichtige de conclusie van dergelijke inlichtingen nog kan betwisten of dat de aangezochte lidstaat de feiten definitief vaststelt. In het hoofdgeding gaat het daarbij vooral om de vraag of de inlichtingen van de aangezochte lidstaat bewijs opleveren in de Tsjechische administratieve en gerechtelijke procedure, dat Sabou geen onderhandelingen heeft gevoerd met de ondervraagde voetbalclubs.

22. De Helleense Republiek stelt op dit punt dat inlichtingen waarom krachtens bijstandsrichtlijn 77/799 is verzocht, niet meer door de belastingplichtige ter discussie kunnen worden gesteld. Dit zou namelijk in strijd zijn met het beginsel van wederzijds vertrouwen. Voorts vraagt zij zich af welke zin de procedure van bijstandsrichtlijn 77/799 nog heeft, wanneer de verstrekte inlichtingen niet kunnen gelden als bewijs.

23. Ik ben het daar niet mee eens.

24. Het Hof heeft al in het arrest Twoh International duidelijk gemaakt dat de inlichtingen die een lidstaat krachtens bijstandsrichtlijn 77/799 heeft verstrekt met betrekking tot bepaalde omstandigheden, geen doorslaggevend bewijs vormen van het feit dat moet worden vastgesteld.⁶

25. Bijstandsrichtlijn 77/799 bevat evenmin bepalingen die voorzien in een erkenning van de inlichtingen door de verzoekende lidstaat of die in het algemeen de bewijswaarde van de inlichtingen betreffen. De Tsjechische en de Franse Republiek hebben derhalve terecht benadrukt dat de waardering van het bewijs in de nationale belastingprocedure, dus de wijze waarop de inlichtingen worden gebruikt, een zaak van het nationale procesrecht is.

5 — Arrest van 21 juni 2012, Susisalo e.a. (C-84/11, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

6 — Zie ook arrest van 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, Jurispr. blz. I-7897, punt 37).

26. Het staat derhalve aan de nationale rechter te bepalen wat in het afzonderlijke geval de bewijswaarde is van de inlichtingen die een lidstaat op basis van bijstandsrichtlijn 77/799 heeft verstrekt.⁷ In dat opzicht kan de nationale rechter zelfstandig beoordelen of de belastingplichtige tegenbewijs dient te leveren, of dat de inlichtingen bij gebreke van vermelding van de brongegevens of op andere gronden niet bruikbaar zijn. Voor zover het door fundamentele vrijheden beschermde werkzaamheden van de belastingplichtige betreft, moet de nationale rechter daarbij tevens het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel betrekken.⁸

27. Derhalve moet worden vastgesteld dat het Unierecht er niet aan in de weg staat dat een belastingplichtige de juistheid van de krachtens artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 door andere lidstaten verstrekte inlichtingen in de nationale belastingprocedure ter discussie stelt.

C – Eerste prejudiciële vraag: procedurele rechten van de belastingplichtige in de verzoekende lidstaat

28. Ter beantwoording van de eerste prejudiciële vraag moet nu worden onderzocht in hoeverre het Unierecht zich uitlaat over de procedurele rechten van een belastingplichtige ten opzichte van zijn bevoegde belastingdienst, wanneer deze overeenkomstig artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 een andere lidstaat om inlichtingen verzoekt. Daarbij gaat het zowel om de vraag of het Unierecht zelf bepaalde procedurele rechten garandeert (zie sub 1), als om de vraag of het Unierecht de uitoefening van eventuele nationale procedurele rechten verbiedt (zie sub 2).

1. Kent het Unierecht procedurele rechten toe?

29. De verwijzende rechter wenst ten eerste te vernemen of een belastingplichtige ingevolge het Unierecht door zijn bevoegde belastingdienst vooraf in kennis moet worden gesteld van een inlichtingenverzoek en of hij mag deelnemen aan de formulering ervan.

a) Bijstandsrichtlijn 77/799

30. Allereerst moet worden vastgesteld dat bijstandsrichtlijn 77/799 niet in dergelijke rechten voor de belastingplichtige voorziet. De richtlijn bevat zelfs helemaal geen rechten voor belastingplichtigen⁹, maar regelt enkel de rechten en plichten van de belastingautoriteiten van de lidstaten.¹⁰

b) Handvest

31. De verwijzende rechter werpt echter de vraag op of een belastingplichtige dergelijke procedurele rechten kan ontleen aan artikel 41, lid 2, sub a, van het Handvest. Volgens deze bepaling heeft eenieder het recht te worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen.

32. Tegen de toepassing van artikel 41, lid 2, sub a, van het Handvest in het onderhavige geval kan worden ingebracht dat deze bepaling – zoals ook door de Commissie is betoogd – naar de formulering ervan in het geheel niet is gericht tot de autoriteiten van lidstaten¹¹, en dat enkel de instellingen, organen en instanties *van de Unie* erdoor worden gebonden.

7 — Zie in die zin ook arrest van 6 december 2012, BONIK (C-285/11, punt 32), inzake de belasting over de toegevoegde waarde.

8 — Zie bijvoorbeeld arrest van 30 juni 2011, Meilicke e.a. (C-262/09, Jurispr. blz. I-5669, punt 55).

9 — Zie arrest Twoh International (aangehaald in voetnoot 6, punt 31).

10 — Zie in die zin arrest van 18 december 2007, A (C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 61).

11 — Zie ook arrest van 21 december 2011, Cicala (C-482/10, Jurispr. blz. I-14139, punt 28), met betrekking tot punt c van de bepaling.

33. De vraag of het recente arrest *M.* aldus moet worden uitgelegd dat artikel 41, lid 2, sub a, van het Handvest ook bindend is voor de autoriteiten van de lidstaten¹², behoeft hier geen bespreking.

34. Los van de vraag of artikel 41, lid 2, sub a, van het Handvest van toepassing is op de autoriteiten van de lidstaten, is de werking van deze bepaling namelijk ook beperkt in de tijd. Het Handvest werd pas rehtens bindend door artikel 6, lid 1, VEU in de versie van het Verdrag van Lissabon, dat zelf pas op 1 december 2009 in werking is getreden. De verzoeken om inlichtingen waar het in de onderhavige procedure om gaat, zijn echter al voor dit tijdstip gedaan en verwerkt, aangezien de in het hoofdgeding bestreden belastingaanslag dateert van 28 mei 2009.

35. Derhalve kan de belastingplichtige in het hoofdgeding geen procedurele rechten ontlelen aan artikel 41, lid 2, sub a, van het Handvest.

c) Het algemene rechtsbeginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging

36. Tot het Unierecht dat op het hoofdgeding van toepassing is, behoort echter ook het algemene rechtsbeginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging.¹³ Een bestanddeel van dit beginsel is het recht te worden gehoord.¹⁴ Hieraan zou een belastingplichtige de in het hoofdgeding omstreden procedurele rechten kunnen ontlelen.

i) Toepasselijkheid van het algemene rechtsbeginsel

37. De eerste voorwaarde daarvoor is dat de belastingdienst van een lidstaat ook is gebonden aan het algemene rechtsbeginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging in geval van een inlichtingenverzoek aan een andere lidstaat krachtens artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799.

38. De overheden van de lidstaten hoeven dit rechtsbeginsel net als alle grondrechten van Unierecht namelijk alleen na te leven wanneer zij beslissingen nemen die binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen.¹⁵ Het Hof heeft onlangs in het arrest *Åkerberg Fransson* beslist dat de vaste rechtspraak inzake de toepasselijkheid van algemene rechtsbeginselen thans wordt bevestigd in artikel 51, lid 1, van het Handvest, waarin de werkingssfeer van het Handvest is omschreven.¹⁶ Artikel 51, lid 1, van het Handvest is met andere woorden enkel een codificatie van de voorwaarden die van oudsher golden voor de toepassing van algemene rechtsbeginselen van het Unierecht. Het Hof heeft daarmee de voorwaarden voor de toepassing van het Handvest en van de algemene rechtsbeginselen geünificeerd.

39. Derhalve moet ook in het onderhavige geval – zoals ook de Commissie heeft voorgesteld – ter verduidelijking van de toepasselijkheid van het algemene rechtsbeginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging worden gekeken naar artikel 51, lid 1 van het Handvest. Krachtens deze bepaling geldt het Handvest voor de lidstaten uitsluitend wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen.

12 — Zie ook arrest van 22 november 2012, *M.* (C-277/11, punten 83-89).

13 — Zie onder meer arresten van 12 februari 1992, *Nederland e.a./Commissie* (C-48/90 en C-66/90, Jurispr. blz. I-565, punt 44); 24 oktober 1996, *Commissie/Lisrestal e.a.* (C-32/95 P, Jurispr. blz. I-5373, punt 21); 18 december 2008, *Sopropé* (C-349/07, Jurispr. blz. I-10369, punt 36), en 25 oktober 2011, *Solvay/Commissie* (C-110/10 P, Jurispr. blz. I-10439, punt 47), en arrest *M.* (aangehaald in voetnoot 12, punt 81).

14 — Arrest *M.* (aangehaald in voetnoot 12, punt 82); inzake de toekenning van het recht te worden gehoord, zie ook de arresten van 4 juli 1963, *Alvis/Raad* (32/62, Jurispr. blz. 105, 129); 13 februari 1979, *Hoffmann-La Roche/Commissie* (85/76, Jurispr. blz. 461, punt 9), en 10 juli 1986, *België/Commissie* (234/84, Jurispr. blz. 2263, punt 27), en arrest *Commissie/Lisrestal e.a.* (aangehaald in voetnoot 13, punten 21 en 31 e.v.).

15 — Zie ook arrest *Sopropé* (aangehaald in voetnoot 13, punt 38) en arrest van 26 februari 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 — Arrest *Åkerberg Fransson* (aangehaald in voetnoot 15, punten 17 e.v.).

40. Naar de mening van de Commissie brengen de lidstaten echter geen recht van de Unie ten uitvoer wanneer zij krachtens artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 een andere lidstaat verzoeken om inlichtingen. Uit bijstandsrichtlijn 77/799 vloeit namelijk geen verplichting voort voor de lidstaten om aan een dergelijk verzoek gevolg te geven. Het gaat haars inziens eerder om een enkel facultatieve stap in de procedure van vaststelling van de belasting, die weer louter op nationaal recht is gebaseerd.

41. Het is juist dat bijstandsrichtlijn 77/799 geen verplichting voor de lidstaten bevat om een andere lidstaat om inlichtingen te verzoeken.¹⁷ Ook heeft het Hof reeds in het arrest Åkerberg Fransson vastgesteld dat het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht ingeval de lidstaten verplichtingen hebben krachtens het Unierecht.¹⁸

42. De stelling dat het recht van de Unie enkel ten uitvoer wordt gebracht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest wanneer de lidstaten een verplichting van Unierecht nakomen, kan mij echter niet overtuigen. De lidstaten brengen het recht van de Unie juist ook ten uitvoer wanneer zij gebruikmaken van een door het Unierecht verleend recht, zoals het geval is in het kader van bijstandsrichtlijn 77/799. Deze richtlijn stelt de lidstaten met het inlichtingenverzoek van artikel 2 een Unierechtelijke procedure ter beschikking, waarmee zij van een andere lidstaat informatie kunnen verkrijgen die relevant is voor de belastingheffing. Wanneer een lidstaat deze Unierechtelijke procedure toepast, dan brengt hij ook Unierecht ten uitvoer.

43. Een andere opvatting zou betekenen dat een onderscheid wordt gemaakt in de toepasselijkheid van de algemene rechtsbeginselen en van het Handvest naargelang het Unierecht verplichtingen oplegt aan een lidstaat dan wel hem rechten verleent. Bepalend is echter of een handeling op het Unierecht is gebaseerd of niet. Indien een lidstaat handelt op de grondslag van het Unierecht, brengt hij in dat opzicht ook Unierecht ten uitvoer, zelfs indien daaruit geen verplichting voor hem voortvloeit.

44. Aangezien de Tsjechische belastingdienst in het onderhavige geval gebruik heeft gemaakt van bijstandsrichtlijn 77/799, kan in het midden blijven of reeds op andere gronden moet worden aangenomen dat het recht van de Unie ten uitvoer is gebracht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest. In dat opzicht kunnen vraagtekens worden gezet bij het standpunt van de Commissie dat bij de vaststelling van de inkomstenbelasting nooit Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Voor zover Sabou, wat de in zijn aangifte opgevoerde kosten van het zoeken naar een betrekking bij voetbalclubs in andere lidstaten betreft, werd beschermd door het vrije verkeer van werknemers overeenkomstig artikel 39 EG of door het vrij verrichten van diensten van artikel 49 EG, zou de Tsjechische belastingdienst namelijk ook in dat opzicht Unierecht ten uitvoer kunnen hebben gebracht.

45. Mocht het Hof derhalve het gebruik van bijstandsrichtlijn 77/799 door de verzoekende lidstaat niet als uitvoering van Unierecht beschouwen, zou het vervolgens moeten onderzoeken of de modaliteiten van de belastingheffing in grensoverschrijdende situaties als die van Sabou een beperking van een fundamentele vrijheid vormen en of een lidstaat ook in een dergelijk geval Unierecht ten uitvoer brengt, omdat in zoverre Unierechtelijke verplichtingen op hem rusten.¹⁹

46. Bijgevolg kan worden vastgesteld dat de belastingdiensten van de lidstaten het algemene rechtsbeginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging moeten naleven, wanneer zij ex artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 een verzoek om inlichtingen richten tot een andere lidstaat.

17 — Zie onder meer arrest *Twoh International* (aangehaald in voetnoot 6, punt 32) en arresten van 27 januari 2009, *Persche* (C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 65), en 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, Jurispr. blz. I-8115, punt 98).

18 — Zie arrest *Åkerberg Fransson* (aangehaald in voetnoot 15, punten 24-27).

19 — De verwijzing in het arrest *Åkerberg Fransson* (aangehaald in voetnoot 15, punt 19) naar het arrest van 18 juni 1991, *ERT* (C-260/89, Jurispr. blz. I-2925, punt 43) zou daarvoor pleiten; daartegen pleit het arrest van 27 november 2012, *Pringle* (C-370/12, punt 180), waarin ondanks de verplichtingen van artikel 125, lid 1, tweede volzin, VWEU (zie punt 136) geen uitvoering van Unierecht werd aangenomen.

ii) Voorwaarden voor een recht om te worden gehoord

47. Wanneer de Tsjechische belastingdienst in het onderhavige geval in beginsel de rechten van verdediging behoorde te waarborgen die Sabou aan het Unierecht ontleent, is de volgende vraag of een belastingplichtige reeds op het moment waarop de autoriteit van een lidstaat beslist om een andere lidstaat om inlichtingen te verzoeken, een recht heeft om te worden gehoord.

48. Dit recht om te worden gehoord garandeert namelijk enkel de adressaten van bepaalde bestuursbesluiten de mogelijkheid hun standpunt over de gronden waarop het bestuur zijn beslissing wil baseren naar behoren kenbaar te maken.²⁰

49. Allereerst is de belastingplichtige helemaal niet de adressaat van het besluit om een andere lidstaat om inlichtingen te verzoeken. Het inlichtingenverzoek dient wel ter voorbereiding van een tot de belastingplichtige te richten besluit, namelijk de vaststelling van de inkomstenbelasting, maar het verzoek zelf is alleen gericht tot de aangezochte lidstaat.

50. In bepaalde gevallen kunnen echter ook personen die niet adressaat zijn van een besluit, het recht hebben om te worden gehoord. Het Unierecht bevat een voorbeeld hiervan in artikel 108, lid 2, VWEU, volgens hetwelk potentieel betrokkenen bij een steunbeschikking van de Commissie moeten worden gehoord, ofschoon deze beschikking uitsluitend tot de betreffende lidstaat is gericht.²¹ De verklaring hiervoor is dat een steunbeschikking ook afbreuk kan doen aan de belangen van anderen dan de adressaat, zoals de begunstigde van de steun. Volgens de rechtspraak is het bestaan van een recht om te worden gehoord dan ook per saldo ervan afhankelijk welke gevolgen een besluit voor de betrokken persoon heeft.²²

51. Deze aanknoping bij de gevolgen van een besluit is in lijn met de verdere eis van de rechtspraak, dat een recht om te worden gehoord niet bestaat voor alle besluiten van een autoriteit, maar enkel voor die welke belastend van aard zijn.²³ Het Hof spreekt in dat opzicht hetzij van „bezwarende” besluiten²⁴, hetzij van besluiten die de „belangen” van een persoon „aanmerkelijk raken”²⁵.

52. De verwijzende rechter attendeert er hier terecht op dat het in de onderhavige zaak de vraag is of een inlichtingenverzoek ex artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 wel een dergelijk besluit is. Dit besluit heeft namelijk enkel directe rechtsgevolgen ten opzichte van de aangezochte lidstaat, die daardoor tot beantwoording verplicht wordt.²⁶ Het Unierecht geeft evenmin aan, zoals reeds is uiteengezet²⁷, dat de verstrekte inlichtingen bepalend zijn in de nationale belastingprocedure zodat dat ook in dat opzicht geen rechtstreekse rechtsgevolgen voor de belastingplichtige ontstaan.

20 — Arrest Sopropé (aangehaald in voetnoot 13, punt 37); zie ook arrest Commissie/Lisrestal e.a. (aangehaald in voetnoot 13, punt 21), arrest van 9 juni 2005, Spanje/Commissie (C-287/02, Jurispr. blz. I-5093, punt 37), en arrest M. (aangehaald in voetnoot 12, punt 87).

21 — Zie ook artikel 6, lid 1, tweede volzin, juncto artikel 1, sub h, van verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB L 83, blz. 1); zie ook vóór de geldigheid van deze verordening, het arrest van 14 november 1984, Intermills/Commissie (323/82, Jurispr. blz. 3809, punten 16 e.v.).

22 — Zie in die zin arrest Commissie/Lisrestal e.a. (aangehaald in voetnoot 13, punten 22 e.v.).

23 — Zie wat dat betreft de fundamentele conclusie van advocaat-generaal Warner van 19 september 1974, Transocean Marine Paint Association/Commissie (arrest van 23 oktober 1974, 17/74, Jurispr. blz. 1063, 1090).

24 — Zie onder meer arresten België/Commissie (aangehaald in voetnoot 14, punt 27) en Nederland e.a./Commissie (aangehaald in voetnoot 13, punt 44); arrest van 29 juni 1994, Fiskano/Commissie (C-135/92, Jurispr. blz. I-2885, punt 39); arrest Commissie/Lisrestal e.a. (aangehaald in voetnoot 13, punt 21); arrest van 12 december 2002, Cipriani (C-395/00, Jurispr. blz. I-11877, punt 51), en arrest Spanje/Commissie (aangehaald in voetnoot 20, punt 37).

25 — Arrest Sopropé (aangehaald in voetnoot 13, punt 37); zie ook arresten Commissie/Lisrestal e.a. (aangehaald in voetnoot 13, punt 21), en Spanje/Commissie (aangehaald in voetnoot 20, punt 37); in die zin ook arrest van 23 oktober 1974, Transocean Marine Paint Association/Commissie (17/74, Jurispr. blz. 1063, punt 15).

26 — Zie over de verplichtingen van de aangezochte lidstaat mijn conclusie van 2 juni 2005 in de zaak Commissie/Raad (arrest van 26 januari 2006, C-533/03, Jurispr. blz. I-1025, punt 83).

27 — Zie hierboven, punten 21 e.v.

53. Het onderzoek door de aangezochte lidstaat kan echter bewijs opleveren dat de vaststelling van de nationale inkomstenbelasting de facto beïnvloedt, in zoverre de gegevens van de belastingplichtige erdoor worden bevestigd of weerlegd. Zo gezien kan het besluit tot een verzoek om inlichtingen ex artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 indirect rechtsgevolgen voor de belastingplichtige hebben en dus belastend zijn. Daarenboven kan dit besluit ook in feitelijk opzicht belastend zijn, bijvoorbeeld wanneer op grond van onderzoek zijn reputatie bij de ondervraagde personen wordt aangetast.

54. Om vast te stellen of dergelijke gevolgen volstaan als grondslag voor een recht van de belastingplichtige om te worden gehoord, bieden de gebruikelijke kenbronnen van algemene rechtsbeginselen van het Unierecht geen houvast. Zo garandeert het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden in artikel 6 ervan enkel een recht om te worden gehoord in het kader van gerechtelijke en daaraan verwante procedures, maar niet in administratieve procedures.²⁸ Ook de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten kennen enkel in afzonderlijke gevallen en pas sinds kort een recht om te worden gehoord in de administratieve procedure.²⁹

55. Om tot een oplossing te komen, moet derhalve worden uitgegaan van de erkende doelstellingen van het recht om te worden gehoord. Zoals advocaat-generaal Bot op dit punt heeft uiteengezet, dient het recht om te worden gehoord twee doelstellingen: de voorbereiding van een gefundeerde beslissing en de bescherming van de betrokkene.³⁰

56. Allereerst ben ik van mening dat het besluit tot een verzoek om inlichtingen ex artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 niet op zichzelf mag worden beschouwd. Het is namelijk een onderzoeksmaatregel in het kader van een administratieve procedure die uitmondt in een belastingaanslag. Het dient derhalve ter voorbereiding van een besluit met beslissende rechtsgevolgen ten aanzien van de belastingplichtige. In de rechtspraak wordt in beginsel erkend dat met betrekking tot het recht om te worden gehoord, onderscheid moet worden gemaakt tussen dergelijke onderzoeksmaatregelen en de besluiten waarmee een procedure wordt afgerond.³¹

57. De betekenis van een dergelijk onderscheid ligt voor de hand. Indien een betrokkene bij iedere aparte onderzoeksmaatregel van een autoriteit het recht had om vooraf te worden gehoord, zouden de daarmee gepaard gaande lasten de voorbereiding van een gefundeerde beslissing eerder hinderen en de bescherming van de betrokkene niet merkbaar verbeteren. Deze bescherming is in de regel voldoende gewaarborgd indien de betrokkene vóór de vaststelling van het besluit aan het einde van de administratieve procedure wordt gehoord.

58. Hoewel ik niet wil uitsluiten dat er onderzoeksmaatregelen kunnen bestaan die op zichzelf zo belastend zijn dat de bescherming van de betrokkene ook in dat opzicht een recht vereist om te worden gehoord, is dat in casu niet het geval.

59. Zoals ik elders reeds heb uiteengezet, dienen inlichtingenverzoeken ex bijstandsrichtlijn 77/799 in wezen om de door de belastingplichtige aangebrachte gegevens en bewijzen te controleren.³² Ook in het onderhavige geval wilde de Tsjechische belastingdienst gegevens controleren die de belastingplichtige eerder in de administratieve procedure zelf had verstrekt. In dergelijke gevallen vereist de bescherming van de betrokkene niet dat hij wordt gehoord over een onderzoeksmaatregel. Ten eerste heeft hij met de door hemzelf verstrekte gegevens zijn standpunt reeds uiteengezet, en ten

28 — Zie eveneens arrest van 7 januari 2004, Aalborg Portland e.a./Commissie (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P, Jurispr. blz. I-123, punt 70).

29 — Zie ook Kai-Dieter Classen, *Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union*, 2008, blz. 177 e.v.

30 — Zie conclusie van advocaat-generaal Bot van 26 april 2012 in de zaak M. (arrest aangehaald in voetnoot 12, punten 35 e.v.).

31 — Zie arresten van 14 juli 1972, ACNA/Commissie (57/69, Jurispr. blz. 933, punt 12-14), en 26 juni 1980, National Panasonic/Commissie (136/79, Jurispr. blz. 2033, punt 21).

32 — Conclusie van 11 januari 2007 in de zaak Twoh International (arrest aangehaald in voetnoot 6, punt 23).

tweede zijn mogelijke negatieve feitelijke gevolgen van de onderzoeksmaatregel primair terug te voeren op zijn eigen onjuiste gegevens. Daarenboven belet het Unierecht de belastingplichtige niet – zoals gezien³³ – om de verstrekte inlichtingen in de nationale belastingprocedure ter discussie te stellen. Hij zal dus in het algemeen opnieuw gelegenheid hebben om zijn standpunt kenbaar te maken.

60. Ofschoon dus geen recht bestaat om te worden gehoord bij dergelijke inlichtingenverzoeken, moet evenwel worden benadrukt dat de lidstaten desondanks zijn gebonden aan de overige algemene beginselen van Unierecht, aangezien zij in dat opzicht het recht van de Unie ten uitvoer brengen. Bij het besluit om ex artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 een inlichtingenverzoek te richten tot een andere lidstaat, moet de nationale belastingautoriteit derhalve ook het evenredigheidsbeginsel en de overige grondrechten van de belastingplichtige eerbiedigen.

61. Voor het geval het Hof, niettegenstaande mijn betoog, ook in het onderhavige geval een recht om te worden gehoord zou aanvaarden wil ik wijzen op de afweging die dan in het concrete geval noodzakelijk is. Advocaat-generaal Warner heeft al gesteld dat er een uitzondering bestaat op het recht om te worden gehoord in het geval „waarin de doelstelling van de beschikking door de toekenning van dat recht zou worden verijdeld”³⁴. Het Hof heeft deze beperking van het recht om te worden gehoord erkend.³⁵ De Franse Republiek heeft er in dat verband terecht op gewezen dat wanneer de belastingplichtige vooraf in kennis wordt gesteld van een voorgenomen inlichtingenverzoek, ook de waarde van een inlichting kan verzwakken omdat getuigen kunnen worden beïnvloed.³⁶ Daar het inlichtingenverzoek ten doel heeft de gegevens van de belastingplichtige te controleren, zou derhalve in ieder concreet geval moeten worden nagegaan of deze doelstelling kan worden verijdeld door de belastingplichtige vooraf in kennis te stellen.

d) Voorlopige conclusie

62. Samengevat ben ik evenwel in het algemeen van mening dat een belastingplichtige op basis van het Unierecht geen recht heeft om te worden gehoord met betrekking tot een besluit van zijn bevoegde belastingdienst om krachtens artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 een inlichtingenverzoek te richten tot een andere lidstaat, althans niet wanneer het verzoek slechts dient ter controle van de eigen verklaringen van de belastingplichtige. Het Unierecht verlangt in dat geval niet dat de belastingplichtige vooraf in kennis wordt gesteld van een dergelijk inlichtingenverzoek en dat hij kan deelnemen aan de formulering ervan.

2. Verbiedt het Unierecht procedurele rechten?

63. Ik moet dan nu nog enkel ingaan op het tweede deel van de eerste prejudiciële vraag, of het verenigbaar is met het Unierecht wanneer het *nationale* recht voorziet in dergelijke procedurele rechten voor de belastingplichtige met betrekking tot een inlichtingenverzoek ex artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799.

64. Ik zie geen Unierechtelijk verbod wat dit betreft. De procedurele rechten van de belastingplichtige kunnen in beginsel – zoals ook de Republiek Polen en de Republiek Finland hebben aangegeven – nationaal worden vastgesteld bij gebreke van een regeling in bijstandsrichtlijn 77/799.

33 — Zie hierboven, punten 21 e.v.

34 — Conclusie van advocaat-generaal Warner van 30 april 1980 in de zaak National Panasonic/Commissie (arrest van 26 juni 1980, 136/79, Jurispr. blz. 2033, 2069).

35 — Zie in die zin arrest van 3 september 2008, Kadi en Al Barakaat International Foundation/Raad en Commissie (C-402/05 P en C-415/05 P, Jurispr. blz. I-6351, punten 338 e.v.).

36 — Zie in die zin ook de verwijzing in artikel 2, lid 1, tweede volzin, van bijstandsrichtlijn 77/799 naar „het in gevaar brengen van het beoogde resultaat”.

65. Derhalve moet op het tweede deel van de eerste prejudiciële vraag worden geantwoord dat het verenigbaar is met het Unierecht, dat het nationale recht de in het hoofdgeding aan de orde zijnde procedurele rechten van een belastingplichtige in de verzoekende lidstaat waarborgt.

D – Tweede prejudiciële vraag: procedurele rechten van de belastingplichtige in de aangezochte lidstaat

66. De tweede prejudiciële vraag betreft de procedurele rechten die een belastingplichtige geniet in de *aangezochte* lidstaat. De verwijzende rechter wenst met name te vernemen of de aangezochte lidstaat – op verzoek van de verzoekende lidstaat – de belastingplichtige in kennis moet stellen van een voorgenomen getuigenverhoor en hem ook in de gelegenheid moet stellen aan het verhoor deel te nemen, zoals is bepaald in het Tsjechische procesrecht.

67. Uit bijstandsrichtlijn 77/799 valt een dergelijke verplichting voor de aangezochte lidstaat niet direct af te leiden.

68. De Commissie betoogt daarentegen dat de aangezochte lidstaat niettemin moet verzekeren dat de doelstelling van bijstandsrichtlijn 77/799 wordt vervuld. Een inlichting moet derhalve ook in de verzoekende lidstaat kunnen worden gebruikt. De aangezochte lidstaat moet een belastingplichtige op verzoek van de verzoekende lidstaat dan ook in kennis stellen van een getuigenverhoor, voor zover het procesrecht van de aangezochte lidstaat hieraan niet in de weg staat. Ook de Tsjechische Republiek heeft zich in die zin uitgesproken en leidt een verplichting tot samenwerking voor de aangezochte lidstaat af uit het beginsel van loyale samenwerking van artikel 4, lid 3, VEU waar het gaat om de naleving van de procesrechtelijke vereisten in de verzoekende lidstaat.

69. Hierbij kan ik mij in zoverre aansluiten dat de aangezochte lidstaat krachtens bijstandsrichtlijn 77/799 de verplichting heeft zo veel mogelijk nuttige inlichtingen te verstrekken. Gelet op artikel 1, lid 1, van de richtlijn verstrekken de lidstaten elkaar alle inlichtingen die „van nut” kunnen zijn voor een juiste vaststelling van een belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen. Het Hof heeft evenwel tot nu toe enkel uitlegging gegeven aan deze bepaling vanuit het oogpunt van de verzoekende lidstaat met betrekking tot de vraag om welke inlichtingen kan worden verzocht.³⁷ Uit deze bepaling kan echter worden afgeleid dat ook wat de aangezochte lidstaat betreft heeft te gelden dat de inlichtingen van nut moeten zijn voor de vaststelling van een belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen. Dit is volgens artikel 1, lid 1, en artikel 2, lid 1, eerste volzin, van bijstandsrichtlijn 77/799 namelijk de doelstelling die met de inlichtingen moeten worden vervuld. Willen de inlichtingen van nut zijn voor de vaststelling van een belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen, moeten zij in de verzoekende lidstaat ook bruikbaar zijn.

70. Deze uit bijstandsrichtlijn 77/799 afgeleide verplichting van de aangezochte lidstaat tot het verstrekken van nuttige inlichtingen hoeft echter enkel te worden vervuld binnen de grenzen van de overige bepalingen van de richtlijn. In dat opzicht zijn in de procedure die door de aangezochte lidstaat moet worden gevolgd, met name artikel 2, lid 2, tweede alinea, en artikel 8, lid 1, van belang.

71. Volgens artikel 8, lid 1, van bijstandsrichtlijn 77/799 is de aangezochte lidstaat namelijk niet verplicht tot het instellen van een onderzoek, wanneer zijn wetgeving of bestuurlijke praktijk dit niet toestaat. Daaruit volgt derhalve niet alleen dat de aangezochte lidstaat niet hoeft te handelen in strijd met zijn eigen procesrecht, maar ook dat niet van hem wordt verlangd dat hij van zijn bestuurlijke praktijk afwijkt. Aangezien deze praktijk zich zal richten naar het procesrecht dat in de aangezochte lidstaat geldt, zou een verplichting tot naleving van daarvan afwijkend procesrecht van de verzoekende lidstaat in strijd zijn met artikel 8, lid 1, van bijstandsrichtlijn 77/799.

³⁷ — Zie arrest Persche (aangehaald in voetnoot 17, punt 62).

72. Daarenboven heeft de Franse Republiek er terecht op gewezen dat een verplichting tot naleving van het procesrecht van de verzoekende lidstaat in strijd zou zijn met artikel 2, lid 2, tweede alinea, van bijstandsrichtlijn 77/799. Volgens die bepaling gaat de aangezochte autoriteit 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. Zoals ook blijkt uit punt 2 van de considerans van richtlijn 2004/56/EG, waarbij deze bepaling is ingelast in bijstandsrichtlijn 77/799³⁸, moet daardoor worden verzekerd dat er slechts één stel regels geldt voor het proces van informatieverzameling. Op het onderzoek van de aangezochte lidstaat behoort derhalve enkel het nationale procesrecht van die staat van toepassing te zijn, waaruit de rechten en plichten van de betrokkenen voortvloeien.

73. Een verplichting voor de aangezochte lidstaat zo mogelijk ook het procesrecht van de verzoekende lidstaat na te leven, zou overigens ook de doelstelling van bijstandsrichtlijn 77/799 in gevaar kunnen brengen. Zoals de Europese Rekenkamer met betrekking tot verordening (EG) nr. 1798/2003³⁹ heeft vastgesteld, wordt de samenwerking tussen de belastingdiensten op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde belemmerd door aanzienlijke vertragingen bij de uitwisseling van inlichtingen.⁴⁰ De hoofdoorzaak van dergelijke vertragingen lijkt te zijn dat de aangezochte autoriteiten geen onderzoek doen in eigen zaken, een uitgangspositie dus die ook geldt voor bijstandsrichtlijn 77/799. Mocht het Hof voor deze richtlijn vaststellen dat de aangezochte lidstaat een verplichting heeft ook het procesrecht van de verzoekende lidstaat na te leven, zou dat de uitwisseling van inlichtingen nog verder bemoeilijken.

74. Een verplichting voor de aangezochte lidstaat om de belastingplichtige in staat te stellen deel te nemen aan een getuigengehoor vloeit, ten slotte, evenmin voort uit het algemene beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging. De aangezochte lidstaat moet dit rechtsbeginsel zeker naleven bij zijn onderzoek op basis van een inlichtingenverzoek krachtens artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799, aangezien hij aldus Unierecht ten uitvoer brengt. Dit beginsel vereist in het geval dat hier aan de orde is echter niet dat een belastingplichtige in kennis wordt gesteld van een voorgenomen getuigenverhoor, en dat hij in staat wordt gesteld om aan het verhoor deel te nemen.

75. Dit geldt met name wat betreft het door de verwijzende rechter aangevoerde recht om te worden gehoord. Ten eerste vloeit uit een bestaand recht om te worden gehoord nog geen recht op deelname aan een getuigenverhoor voort. Dit recht dient er niet toe om de uitvoering van het onderzoek door de instantie te controleren, maar om de betrokkene in staat te stellen zijn eigen standpunt kenbaar te maken. Ten tweede heeft een belastingplichtige met betrekking tot de door de aangezochte lidstaat verstrekte inlichtingen evenmin een recht om te worden gehoord. Op dit punt verwijs ik naar mijn uiteenzetting over het *verzoek* om inlichtingen⁴¹, die *a fortiori* gelden voor de inlichtingen zelf.

76. Overigens kan een recht op deelname van de belastingplichtige aan een getuigenverhoor in de administratieve procedure evenmin worden afgeleid uit het algemene beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging. Op dit punt is het veelzeggend dat het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden in artikel 6, lid 3, sub d, enkel voorziet in een recht op ondervraging van getuigen in een strafprocedure.

38 — Zie artikel 1, punt 2, van richtlijn 2004/56/EG van de Raad van 21 april 2004 tot wijziging van richtlijn 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies (PB L 127, blz. 70).

39 — Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 (PB L 264, blz. 1).

40 — Speciaal verslag nr. 8/2007 over de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, met de antwoorden van de Commissie (PB 2008, C 20, blz. 1), blz. 5, punt V, sub b en c.

41 — Zie hierboven, punten 56 e.v.

77. Het Unierecht voorziet derhalve noch in een verplichting voor de aangezochte lidstaat om in het kader van het onderzoek op basis van een inlichtingenverzoek krachtens artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 een belastingplichtige vooraf in kennis te stellen van een getuigenverhoor, noch in een verplichting om een belastingplichtige het recht toe te kennen aan een dergelijk verhoor deel te nemen.

E – Eerste deel van de derde prejudiciële vraag: inhoud van een inlichting

78. In het kader van de derde prejudiciële vraag moet tot slot nog worden verduidelijkt of de aangezochte lidstaat bij de verstrekking van een inlichting verplicht is een bepaald minimum aan informatie in zijn antwoord op te nemen, zodat blijkt uit welke bronnen en volgens welke methode de aangezochte belastingdienst de verstrekte inlichtingen heeft verkregen.

79. De richtlijn bevat geen regels over de formele inhoud van een inlichting die wordt verstrekt krachtens artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799. De aangezochte lidstaat heeft krachtens bijstandsrichtlijn 77/799 echter de verplichting inlichtingen te verstrekken die zoveel mogelijk van nut kunnen zijn.⁴²

80. Wil een inlichting voor de verzoekende lidstaat geschikt kunnen zijn voor de vaststelling van een belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen, moeten ook voldoende gegevens worden verstrekt over het overeenkomstig artikel 2, lid 2, eerste alinea, van bijstandsrichtlijn 77/799 uitgevoerde onderzoek, dat de basis vormt voor het resultaat van de inlichting. De enkele mededeling van het resultaat volstaat in beginsel niet, aangezien de bewijskracht van een dergelijke inlichting vaak aanzienlijk is beperkt.

81. Evenmin is er een bepaling in de richtlijn die in de weg staat aan een verplichting voor de aangezochte lidstaat om mede te delen uit welke bronnen de kennis is verkregen. Met name de reeds genoemde⁴³ artikelen 2, lid 2, tweede alinea, en 8, lid 1, van bijstandsrichtlijn 77/799 hebben enkel betrekking op de uitvoering van het onderzoek alsook op de principiële mogelijkheid van verstrekking van een inlichting, maar niet op de inhoud ervan.

82. Derhalve moet op het eerste deel van de derde prejudiciële vraag worden geantwoord dat de aangezochte lidstaat ingevolge artikel 1, lid 1, en artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 in beginsel verplicht is, ook informatie te verstrekken over het onderzoek dat ten grondslag ligt aan het meegedeelde resultaat.

V – Conclusie

83. Ik geef derhalve in overweging om de prejudiciële vragen van het Nejvyšší správní soud te beantwoorden als volgt:

- „1) Het Unierecht verleent een belastingplichtige hoe dan ook geen recht vooraf in kennis te worden gesteld van het besluit van zijn bevoegde belastingdienst om overeenkomstig artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 een andere lidstaat te verzoeken om inlichtingen, of deel te nemen aan de formulering van het inlichtingenverzoek, wanneer het verzoek enkel dient ter controle van de eigen verklaringen van de belastingplichtige. Het Unierecht staat er echter niet aan in de weg dat het nationale recht overeenkomstige rechten verleent.

⁴² — Zie hierboven, punt 69.

⁴³ — Zie hierboven, punten 70 e.v.

- 2) Het Unierecht voorziet noch in een verplichting voor de aangezochte lidstaat om in het kader van het onderzoek op basis van een inlichtingenverzoek krachtens artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799, de belastingplichtige vooraf in kennis te stellen van een getuigenverhoor, noch in de verplichting om de belastingplichtige het recht toe te kennen aan een dergelijk verhoor deel te nemen.
- 3) De aangezochte lidstaat is ingevolge artikel 1, lid 1, en artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 in beginsel verplicht, ook informatie te verstrekken over het onderzoek dat ten grondslag ligt aan het meegedeelde resultaat.
- 4) Het Unierecht staat er niet aan in de weg dat een belastingplichtige de juistheid van de door andere lidstaten krachtens artikel 2 van bijstandsrichtlijn 77/799 verstrekke inlichtingen in de nationale belastingprocedure ter discussie stelt.”