



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
JULIANE KOKOTT  
przedstawiona w dniu 6 czerwca 2013 r.<sup>1</sup>

### Sprawa C-276/12

**Jiří Sabou**  
**przeciwko**  
**Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Nejvyšší správní soud (Republika Czeska)]

Przepisy podatkowe — Postępowanie — Wzajemna pomoc państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich — Dyrektywa 77/799/EWG — Przekazanie informacji na wniosek — Uprawnienia proceduralne podatnika

### I – Wprowadzenie

1. W dzisiejszych czasach trudno jest uniknąć zajmowania się piłką nożną. Piłka nożna interesuje prawie każdego, również organy podatkowe.
2. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interesu czeskich władz podatkowych w dochodach zawodowego piłkarza. Przy ich badaniu znalazły one zainteresowanych sojuszników we władzach podatkowych innych państw członkowskich, które prowadziły dochodzenia w klubach piłkarskich, i jednej agencji. Informacje sojuszniczych władz podatkowych były jednakże tak niekorzystne dla zawodowego piłkarza, że zakwestionował on wyniki dochodzeń, w szczególności w tego względu, że jego zdaniem w ich toku zostały naruszone jego uprawnienia proceduralne.
3. Trybunał musi obecnie zbadać zakres owych uprawnień proceduralnych podatnika w ramach transgranicznej współpracy władz podatkowych państw członkowskich. Będzie to wymagało nie tylko uwzględnienia właściwego prawa wtórnego, ale również praw podstawowych zawodowego piłkarza. Wnioski Trybunału w przedmiocie uprawnień proceduralnych nie tylko będą miały znaczenie dla osób interesujących się piłką nożną, ale przede wszystkim będą miały wpływ na całe prawo podatkowe oraz prawo antymonopolowe.

<sup>1</sup> — Język oryginału: niemiecki.

## II – Ramy prawne

### A – Prawo Unii

#### 1. Karta praw podstawowych Unii Europejskiej

4. Artykuł 41 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej z dnia 7 grudnia 2000 r. w wersji zmienionej w dniu 12 grudnia 2007 r. (zwanej dalej „kartą”) reguluje, pod tytułem „Prawo do dobrej administracji”, prawo do bycia wysłuchanym:

„1. Każdy ma prawo do bezstronnego i sprawiedliwego rozpatrzenia swojej sprawy w rozsądnym terminie przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii.

2. Prawo to obejmuje:

a) prawo każdego do bycia wysłuchanym, zanim zostaną podjęte indywidualne środki mogące negatywnie wpłynąć na jego sytuację,

[...]”.

#### 2. Dyrektywa 77/799/EWG

5. Dyrektywa 77/799/EWG<sup>2</sup> (zwana dalej „dyrektywą 77/799”) regulowała do dnia 31 grudnia 2012 r.<sup>3</sup> w szczególności wzajemną pomoc państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich. Zgodnie z jej art. 1 ust. 1 właściwe władze państw członkowskich udzielają sobie „wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatków od dochodu [...]”.

6. W art. 2 dyrektywy 77/799 jest uregulowana „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 [...].

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

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

### B – Prawo czeskie

7. Dyrektywa 77/799 została transponowana do prawa czeskiego na mocy ustawy nr 253/2000<sup>4</sup>.

2 — Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i podatków od składek ubezpieczeniowych (Dz.U. L 336, s. 15), zmieniona dyrektywami: 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. (Dz.U. L 331, s. 8), 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, s. 1), 2003/93/WE z dnia 7 października 2003 r. (Dz.U. L 264, s. 23), 2004/56/WE z dnia 21 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 127, s. 70), 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. L 359, s. 30) oraz 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 129).

3 — Zobacz art. 28 dyrektywy 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).

4 — Ustawa o współpracy międzynarodowej w dziedzinie podatków i zmieniająca ustawę nr 531/1990 o terytorialnych władzach podatkowych.

8. Zgodnie z czeskimi przepisami proceduralnymi w przypadku przeprowadzania dowodów przez czeskie władze podatkowe podatnik ma prawo do udziału w przesłuchaniu świadków i zadawania pytań.

### III – Postępowanie główne i postępowanie przed Trybunałem

9. W postępowaniu głównym Jiří Sabou skarży decyzję w przedmiocie opodatkowania jego dochodów za rok podatkowy 2004 w Republice Czeskiej. Jiří Sabou pracował w owym roku jako zawodowy piłkarz.

10. Zaskarżona decyzja została wydana w dniu 28 maja 2009 r. po przeprowadzeniu kontroli podatkowej i podwyższała podatek w stosunku do pierwotnej decyzji o kwotę 221 904 CZK (około 8 600 EUR). Podwyższenie podatku wynikało z nieuznania wydatków, które J. Sabou zgłosił w związku z usługami świadczonymi przez spółkę Solomon Group Kft, z siedzibą w Budapeszcie, i które rzekomo były związane między innymi z negocjacjami w sprawie jego ewentualnego transferu do zagranicznych klubów piłkarskich.

11. W celu zweryfikowania informacji przedstawionych przez J. Sabou czeskie władze podatkowe zwróciły się przed wydaniem decyzji z wnioskiem do władz podatkowych innych państw członkowskich o przekazanie informacji między innymi na podstawie dyrektywy 77/799. I tak hiszpańskie, francuskie i brytyjskie władze podatkowe miały wyjaśnić, czy wymienione przez J. Sabou kluby piłkarskie mogły potwierdzić negocjacje z nim bądź ze spółką Solomon Group Kft. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez te władze tak jednakże nie było: J. Sabou nie był nawet znany tym klubom piłkarskim.

12. Ponadto czeskie władze podatkowe zwróciły się do węgierskich władz podatkowych o zweryfikowanie rzeczywistych usług wykonanych przez spółkę Solomon Group Kft. W tym względzie na Węgrzech przesłuchany został w charakterze świadka członek zarządu spółki. Wskazał on między innymi, że jego spółka była jedynie pośrednikiem w zakresie usług, które zostały w rzeczywistości wykonane przez spółkę Solomon International Ltd, z siedzibą na Bahamach. W rezultacie węgierskie władze podatkowe poinformowały czeskie władze podatkowe, że rzeczywiste wykonanie usług może potwierdzić jedynie kontrola w spółce Solomon International Ltd.

13. Jiří Sabou zaskarżył zmienioną decyzję podatkową do Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dyrekcji ds. podatków dla miasta stołecznego Pragi), podnosząc w uzasadnieniu, że czeskie władze podatkowe uzyskały informacje od zagranicznych władz podatkowych w sposób niezgodny z prawem. Po pierwsze, powinien on być zostać uprzednio poinformowany o wystąpieniu z wnioskami o przekazanie informacji, aby móc sformułować własne pytania. Po drugie, był uprawniony do udziału w przesłuchaniach świadków, jakie zostały przeprowadzone przez zagraniczne władze podatkowe, ponieważ takie samo prawo miałyby w razie przeprowadzania przesłuchań przez czeskie władze podatkowe. Po trzecie, z informacji dostarczonych przez hiszpańskie, francuskie i brytyjskie władze podatkowe nie wynika, w jaki sposób tamtejsze władze podatkowe dokonały swoich ustaleń.

14. W tych okolicznościach rozpatrujący obecnie spór Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) zwraca się na podstawie art. 267 TFUE do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi, w których zgodnie z uzasadnieniem swego postanowienia wnosi w szczególności o dokonanie wykładni art. 41 ust. 2 lit. a) karty:

„1) Czy z prawa Unii Europejskiej wynika, że podatnik ma prawo zostać poinformowany o decyzji władz podatkowych w sprawie wystąpienia z wnioskiem o przekazanie informacji zgodnie z [dyrektywą 77/799]? Czy podatnik ma prawo uczestniczyć w sporządzaniu wniosku skierowanego do innego państwa członkowskiego? Jeżeli podatnik nie wywodzi takich uprawnień z prawa Unii Europejskiej, to czy podobne uprawnienia może mu przyznawać prawo krajowe?

- 2) Czy podatnik ma prawo uczestniczyć w przesłuchaniu świadków w państwie członkowskim, do którego wniosek o przekazanie informacji został skierowany, w ramach rozpatrywania takiego wniosku złożonego na podstawie [dyrektywy 77/799]? Czy państwo członkowskie, do którego zwrócono się z takim wnioskiem, jest zobowiązane do uprzedniego poinformowania podatnika o tym, kiedy świadek będzie przesłuchiwany, jeżeli występujące z wnioskiem państwo członkowskie zwróciło się o przedstawienie takiej informacji?
- 3) Czy władze podatkowe w państwie członkowskim, do którego zwrócono się z wnioskiem, są zobowiązane – przy przedstawianiu informacji zgodnie z [dyrektywą 77/799] – do zawarcia w swej odpowiedzi pewnej minimalnej treści, tak aby jasno wynikało z niej, z jakich źródeł i przy użyciu jakiej metody władze podatkowe państwa, do którego zwrócono się z wnioskiem, uzyskały przekazane informacje? Czy podatnik może zakwestionować prawidłowość przekazanych w ten sposób informacji, na przykład powołując się na uchybienia proceduralne, jakie wystąpiły w poprzedzającym przekazanie informacji postępowaniu w państwie, do którego zwrócono się z wnioskiem? Czy jednak zastosowanie ma zasada wzajemnego zaufania i współpracy, w myśl której informacje przekazane przez władze podatkowe państwa, do którego zwrócono się z wnioskiem, nie mogą być podawane w wątpliwość?”

15. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiły Republika Czeska, Republika Grecka, Królestwo Hiszpanii, Republika Francuska, Rzeczpospolita Polska, Republika Finlandii oraz Komisja.

#### IV – Ocena prawna

##### A – Właściwość Trybunału

16. W pierwszej kolejności należy zbadać właściwość Trybunału, która została częściowo zakwestionowana przez Komisję.

17. Zdaniem Komisji *ustalenie wymiaru* podatku dochodowego przez dane państwo członkowskie, które jest przedmiotem postępowania głównego, nie jest regulowane ani przez dyrektywę 77/799, ani przez pozostałe prawo Unii. W zakresie, w jakim pytania prejudycjalne odnoszą się do ustalenia wymiaru podatku, nie istnieje więc żaden związek z prawem Unii. Ponadto karta ma zastosowanie zgodnie z jej art. 51 ust. 1 wyłącznie w zakresie, w jakim państwa członkowskie stosują prawo Unii. Warunek ten nie jest jednak spełniony, jeśli państwo członkowskie kieruje do innego państwa członkowskiego wniosek o przekazanie informacji. Zdaniem Komisji Trybunał nie jest więc w rezultacie właściwy w zakresie udzielenia odpowiedzi odnośnie do części pytań prejudycjalnych pierwszego i trzeciego.

18. Zgodnie z art. 267 ust. 1 lit. a) TFUE Trybunał jest właściwy w zakresie wykładni prawa Unii. Przy pomocy pytań prejudycjalnych ma zostać wyjaśniony wpływ prawa Unii na transgraniczne uzyskiwanie i wykorzystywanie informacji w krajowym postępowaniu w sprawie podatku dochodowego. Kwestia, czy i w jaki sposób taki wpływ istnieje, może zostać ustalona tylko w drodze wykładni prawa Unii. Ponadto, szczególnie w odniesieniu do wykładni karty, o dokonanie której wniosł sąd odsyłający, należy podkreślić, że również wyjaśnienie stosowności przepisu prawa Unii stanowi wykładnię prawa Unii. Pytania prejudycjalne dotyczą zatem ogółem wykładni prawa Unii, w związku z czym Trybunał jest zgodnie z art. 267 ust. 1 lit. a) zasadniczo właściwy w zakresie udzielenia na nie odpowiedzi.

19. Prawdą jest, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał neguje swoją właściwość również w przypadku, w którym jest oczywiste, że przepis prawa Unii mający być przedmiotem wykładni Trybunału w sposób oczywisty nie może znaleźć zastosowania w postępowaniu przed sądem krajowym<sup>5</sup>. W niniejszym postępowaniu nie można jednak tego stwierdzić. Mimo że w postępowaniu głównym należy bez wątplenia przestrzegać dyrektywy 77/799, nie można również jednoznacznie wykluczyć wpływu unijnych praw podstawowych na to postępowanie, w szczególności z tego względu, że krajowe władze podatkowe skorzystały w ramach dyrektywy 77/799 z unijnej procedury uzyskiwania informacji.

20. Trybunał jest zatem w pełnym zakresie właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne.

*B – W przedmiocie części drugiej trzeciego pytania prejudycjalnego: skutki przekazanych informacji*

21. Moją analizę rozpocznę od trzeciego pytania prejudycjalnego w zakresie, w jakim udzielenie odpowiedzi na to pytanie ma wpływ na rozważania w przedmiocie pozostałych pytań prejudycjalnych. Część druga trzeciego pytania prejudycjalnego dotyczy bowiem skutków, jakie wywołują informacje przekazane zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799 przez inne państwo członkowskie w krajowym postępowaniu podatkowym. Sąd odsyłający pyta w tym względzie, czy podatnik może jeszcze zakwestionować prawidłowość przekazanych w ten sposób informacji, czy też okoliczności faktyczne stwierdza ostatecznie państwo członkowskie, do którego skierowany został wniosek o przekazanie informacji. W postępowaniu głównym chodzi przy tym przede wszystkim o pytanie, czy na podstawie informacji przekazanych przez państwo członkowskie, do którego skierowany został wniosek o przekazanie informacji, zostało dla celów czeskiego postępowania administracyjnego i sądowego ustalone, że J. Sabou nie prowadził żadnych negocjacji z klubami sportowymi, do których zwrócono się z pytaniem w tej materii.

22. Republika Grecka uważa w tym względzie, iż podatnik nie może już kwestionować informacji uzyskanych w ramach dyrektywy 77/799. Byłoby to bowiem sprzeczne z zasadą wzajemnego zaufania. Ponadto gdyby udzielone informacje nie miały żadnej wartości dowodowej, to zakwestionowany zostałby cel procedury określonej w dyrektywie 77/799.

23. Nie podzielam powyższego stanowiska.

24. Trybunał wyjaśnił już w wyroku w sprawie Twoh International, że informacja, którą państwo członkowskie przekazuje zgodnie z dyrektywą 77/799 w odniesieniu do określonego stanu faktycznego, nie stanowi przesądzającego dowodu na okoliczność, która ma zostać stwierdzona<sup>6</sup>.

25. Dyrektywa 77/799 nie zawiera również żadnych przepisów, które przewidywałyby uznanie przez występujące z wnioskiem państwo członkowskie przekazanych mu informacji lub też w ogóle dotyczyłyby wartości dowodowej tych informacji. Dlatego też Republika Czeska i Republika Francuska słusznie zwróciły uwagę, że ocena dowodów w krajowym postępowaniu podatkowym, a więc sposób oceny wykorzystania informacji, podlega krajowym przepisom proceduralnym.

5 — Zobacz wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawie C-84/11 Susisalo i in., pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo.

6 — Zobacz wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 37.



26. Zatem do sądu krajowego należy wyjaśnienie, jaką wartość dowodową mają w konkretnym przypadku informacje przekazane przez państwo członkowskie na podstawie dyrektywy 77/799<sup>7</sup>. W tym zakresie sąd krajowy może samodzielnie ocenić, czy informacje wymagają przedstawienia dowodu przeciwnego przez podatnika, czy też ze względu na brak podania źródeł informacji lub z innych powodów nie mogą one być wykorzystane. Jeżeli przedmiotem postępowania jest działalność podatnika chroniona na mocy swobód podstawowych, sąd odsyłający musi jednak dodatkowo mieć na względzie zasady ekwiwalentności i efektywności<sup>8</sup>.

27. Tym samym należy stwierdzić, że prawo Unii nie stoi na przeszkodzie zakwestionowaniu przez podatnika w krajowym postępowaniu podatkowym prawidłowości informacji przekazanych przez inne państwa członkowskie zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799.

*C – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego: uprawnienia proceduralne podatnika w występującym z wnioskiem państwie członkowskim*

28. W celu udzielenia odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne należy następnie zbadać, w jakim zakresie prawo Unii zawiera wytyczne w przedmiocie uprawnień proceduralnych podatnika wobec jego właściwych władz podatkowych, jeżeli występują one do innych państw członkowskich o przekazanie informacji zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799. Chodzi przy tym zarówno o zagadnienie, czy prawo Unii samo przyznaje określone uprawnienia proceduralne (w tym względzie zob. pkt 1 poniżej), jak też o zagadnienie, czy prawo Unii wyłącza ewentualne krajowe uprawnienia proceduralne (w tym względzie zob. pkt 2 poniżej).

1. Czy prawo Unii przyznaje uprawnienia proceduralne?

29. W pierwszej kolejności sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy w świetle prawa Unii podatnik musi zostać uprzednio poinformowany przez właściwe władze podatkowe o wystąpieniu z wnioskiem o przekazanie informacji i czy ma on prawo uczestniczyć w sporządzaniu tego wniosku.

a) Dyrektywa 77/799

30. Na wstępie należy stwierdzić, że tego rodzaju prawa podatnika nie są przewidziane w dyrektywie 77/799. Dyrektywa nie przewiduje w ogóle żadnych praw dla podatników<sup>9</sup>, lecz reguluje jedynie prawa i obowiązki władz podatkowych państw członkowskich<sup>10</sup>.

b) Karta

31. Sąd odsyłający stawia jednakże pytanie, czy takie uprawnienia proceduralne podatnika wynikają z art. 41 ust. 2 lit. a) karty. Zgodnie z tym przepisem każdy ma prawo do bycia wysłuchanym, zanim zostaną podjęte indywidualne środki mogące negatywnie wpłynąć na jego sytuację.

32. Przeciwno zastosowaniu art. 41 ust. 2 lit. a) karty w niniejszym przypadku można przede wszystkim podnieść ten argument, że przepis ów – jak stwierdziła to również Komisja – zgodnie ze swoim brzmieniem nie jest w ogóle skierowany do władz państw członkowskich<sup>11</sup>. Związane nim są bowiem wyłącznie instytucje, organy i jednostki organizacyjne *Unii*.

7 — Zobacz podobnie także wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 BONIK, pkt 32, w przedmiocie podatku VAT.

8 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 30 czerwca 2011 r. w sprawie C-262/09 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-5669, pkt 55.

9 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Twoh International, pkt 31.

10 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 61.

11 — Zobacz także wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-482/10 Cicala, Zb.Orz. s. I-14139, pkt 28, w odniesieniu do lit. c) omawianego przepisu.

33. Zagadnienie, czy wydany niedawno wyrok w sprawie M. należy interpretować w ten sposób, że art. 41 ust. 2 lit. a) karty jednak wiąże władze państw członkowskich<sup>12</sup>, nie musi być rozważane w niniejszej sprawie.

34. Niezależnie bowiem od kwestii zastosowania art. 41 ust. 2 lit. a) karty do władz państw członkowskich, przepis ów jest ograniczony również w sferze jego czasowego obowiązywania: karta nabrała mocy wiążącej prawnie dopiero na mocy art. 6 ust. 1 TUE w wersji traktatu z Lizbony, który wszedł w życie w dniu 1 grudnia 2009 r. Wniosek o przekazanie informacji, którego dotyczy niniejsze postępowanie, został jednakże złożony i był rozpatrzony przed tą datą, ponieważ zaskarżona w postępowaniu głównym decyzja podatkowa została wydana już w dniu 28 maja 2009 r.

35. W odniesieniu do postępowania głównego uprawnienia proceduralne podatnika nie mogą więc wynikać z art. 41 ust. 2 lit. a) karty.

c) Ogólna zasada przestrzegania prawa do obrony

36. Niemniej jednak prawo Unii podlegające zastosowaniu przed sądem krajowym ustanawia również ogólną zasadę przestrzegania prawa do obrony<sup>13</sup>. W skład tej zasady wchodzi prawo do bycia wysłuchanym<sup>14</sup>. Z owej zasady mogłyby wynikać dla podatnika uprawnienia sporne w postępowaniu głównym.

i) Stosowalność ogólnej zasady prawa

37. Powyższe wymaga w pierwszej kolejności, by władze podatkowe państw członkowskich były w ogóle związane ogólną zasadą przestrzegania prawa do obrony w sytuacji, w której kierują one do innego państwa członkowskiego wniosek o przekazanie informacji zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799.

38. Organy administracyjne państw członkowskich muszą bowiem przestrzegać owej zasady, podobnie jak wszystkich unijnych praw podstawowych jedynie wówczas, gdy podejmują one decyzję należącą do zakresu zastosowania prawa Unii<sup>15</sup>. Trybunał stwierdził niedawno w wyroku w sprawie *Urteil Åkerberg Fransson*, że utrwalone orzecznictwo dotyczące stosowania ogólnych zasad prawa zostało obecnie potwierdzone przez art. 51 ust. 1 karty, który określa jej zakres zastosowania<sup>16</sup>. Innymi słowy, art. 51 ust. 1 karty stanowi jedynie kodyfikację przesłanek, które od zawsze obowiązują w zakresie stosowania ogólnych zasad prawa Unii. Trybunał zunifikował tym samym przesłanki zastosowania karty i ogólnych zasad prawa.

39. Dlatego też uważam za właściwe oparcie się w niniejszej sprawie, w celu wyjaśnienia stosowalności ogólnej zasady poszanowania prawa do obrony – jak to również zaproponowała komisja – na art. 51 ust. 1 karty. Zgodnie z tym przepisem karta obowiązuje państwa członkowskie w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii.

12 — Zobacz wyrok z dnia 22 listopada 2012 r. w sprawie C-277/11 M, pkt 83–89.

13 — Zobacz między innymi wyroki: z dnia 12 lutego 1992 r. w sprawach połączonych C-48/90 i C-66/90 *Niderlandy i in. przeciwko Komisji*, Rec. s. I-565, pkt 44; z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-32/95 P *Komisja przeciwko Lisrestal i in.*, Rec. s. I-5373, pkt 21; z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie C-349/07 *Sopropé*, Zb.Orz. s. I-10369, pkt 36; z dnia 25 października 2011 r. w sprawie C-110/10 P *Solvay przeciwko Komisji*, Zb.Orz. s. I-10439, pkt 47; ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie M, pkt 81.

14 — Wyżej wymieniony w przypisie 12 wyrok w sprawie M, pkt 82; w przedmiocie przyznania prawa do bycia wysłuchanym zob. także wyroki: z dnia 4 lipca 1963 r. w sprawie 32/62 *Alvis przeciwko Radzie*, Rec. s. 109, 123; z dnia 13 lutego 1979 r. w sprawie 85/76 *Hoffmann-La Roche przeciwko Komisji*, Rec. s. 461, pkt 9; z dnia 10 lipca 1986 r. w sprawie 234/84 *Belgia przeciwko Komisji*, Rec. s. 2263, pkt 27; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie *Komisja przeciwko Lisrestal i in.*, pkt 21, 31 i nast.

15 — Zobacz ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie *Sopropé*, pkt 38; wyrok z dnia 26 lutego 2013 r. w sprawie C-617/10 *Åkerberg Fransson*, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo.

16 — Wyżej wymieniony w przypisie 15 wyrok w sprawie *Åkerberg Fransson*, pkt 17 i nast.

40. Zdaniem Komisji państwa członkowskie nie stosują jednak prawa Unii, jeśli występują do innego państwa członkowskiego z wnioskiem o przekazanie informacji zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799. Z dyrektywy tej nie wynika bowiem żaden obowiązek państw członkowskich do wystąpienia z takim wnioskiem. Przeciwnie, chodzi jedynie o fakultatywny krok proceduralny w ramach ustalania wymiaru podatku, które z swojej strony jest oparte wyłącznie na prawie krajowym.

41. Prawdą jest, że dyrektywa 77/799 nie przewiduje obowiązku państwa członkowskiego zwracania się do innego państwa członkowskiego z wnioskiem o przekazanie informacji<sup>17</sup>. Również Trybunał uznał właśnie w ww. wyroku w sprawie Åkerberg Fransson, że stosowanie prawa Unii ma miejsce w związku z obowiązkami ciążącymi na państwach członkowskich na mocy prawa Unii<sup>18</sup>.

42. Jednakże nie jest przekonujące, by stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty uznawać wyłącznie wówczas, gdy państwa członkowskie wykonują obowiązek wynikający z prawa Unii. Państwa członkowskie stosują raczej prawo Unii również wtedy, gdy korzystają z prawa przyznanego na mocy prawa Unii, jak dzieje się to w ramach dyrektywy 77/799. Dyrektywa ta oferuje państwom członkowskim na mocy wniosku określonego w jej art. 2 unijną procedurę, za pomocą której mogą one uzyskać od innego państwa członkowskiego informacje istotne z punktu widzenia opodatkowania. Jeśli dane państwo członkowskie korzysta z tej unijnej procedury, to stosuje również prawo Unii.

43. Inny punkt widzenia oznaczałby różnicowanie stosowania ogólnych zasad prawa oraz karty według tego, czy prawo Unii nakłada na państwo członkowskie obowiązki, czy też przyznaje mu prawa. Decydujące jest jednakże to, czy działanie państwa członkowskiego następuje na podstawie prawa Unii, czy też nie. Jeżeli państwo członkowskie działa na podstawie prawa Unii, to stosuje ono w tym zakresie również prawo Unii, nawet jeśli w związku z tym nie wynika dla niego żaden obowiązek.

44. Z uwagi na to, że czeskie władze podatkowe skorzystały w niniejszym przypadku z dyrektywy 77/799, kwestia tego, czy już z innych względów należy przyjąć stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty, może pozostać nierozstrzygnięta. W tym względzie punkt widzenia Komisji, według którego ustalenie podatku dochodowego bez wyjątku nie stanowi stosowania prawa Unii, nie jest bowiem wolny od wątpliwości. W zakresie, w jakim J. Sabou był bowiem chroniony – przy podatkowym uznaniu jego wydatków w związku z poszukiwaniem zatrudnienia w klubach piłkarskich innych państw członkowskich – na mocy swobody przemieszczania się pracowników zgodnie z art. 39 WE lub na mocy swobody świadczenia usług zgodnie z art. 49 WE, czeskie władze podatkowe mogły stosować w tym względzie również prawo Unii.

45. W razie gdyby Trybunał miał więc uznać, że korzystanie przez występujące z wnioskiem państwo członkowskie z dyrektywy 77/799 nie stanowi stosowania prawa Unii, musiałby on w dalszej kolejności zbadać, czy warunki nakładania podatków w przypadku sytuacji transgranicznych, tego rodzaju jak sytuacja J. Sabou, stanowią ograniczenie podstawowej swobody i czy w takim przypadku państwo członkowskie stosuje prawo Unii z uwagi na to, że musi przestrzegać w tym zakresie wymogów unijnych<sup>19</sup>.

46. W rezultacie pozostaje stwierdzić, że władze podatkowe państw członkowskich muszą mieć na względzie ogólną zasadę przestrzegania prawa do obrony, w przypadku gdy kierują do innego państwa członkowskiego wniosek o przekazanie informacji zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799.

17 — Zobacz między innymi ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Twoh International, pkt 32; wyroki: z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 65; z dnia 15 września 2011 r. w sprawie C-310/09 Accor, Zb.Orz. s. I-8115, pkt 98.

18 — Zobacz ww. w przypisie 15 wyrok w sprawie Åkerberg Fransson, pkt 24–27.

19 — Przemawiałoby za tym odniesienie w ww. w przypisie 15 wyroku w sprawie Åkerberg Fransson, pkt 19, do wyroku z dnia 18 czerwca 1991 r. w sprawie C-260/89 ERT, Rec. s. I-2925, pkt 43; przeciwko temu przemawiałoby zaś wyrok z dnia 27 listopada 2012 r. w sprawie C-370/12, pkt 180, w którym mimo wymogów określonych w art. 125 ust. 1 zdanie drugie TFUE (zob. pkt 136) Trybunał nie uznał, że ma miejsce stosowanie prawa Unii.



ii) Przesłanki prawa do bycia wysłuchanym

47. Jeżeli więc czeskie władze podatkowe zasadniczo musiały w niniejszym przypadku zapewnić J. Sabou prawo do obrony przyznane mu na mocy prawa Unii, to jednak w dalszej kolejności powstaje pytanie, czy podatnikowi przysługuje prawo do bycia wysłuchanym w związku z decyzją władz państwa członkowskiego w sprawie wystąpienia do innego państwa członkowskiego z wnioskiem o przekazanie informacji.

48. Prawo do bycia wysłuchanym zapewnia bowiem jedynie adresatom określonych decyzji władz możliwość skutecznego przedstawienia swojego stanowiska odnośnie do elementów, na których organ administracyjny zamierza oprzeć swoją decyzję<sup>20</sup>.

49. Przede wszystkim podatnik nie jest w ogóle adresatem decyzji w sprawie wystąpienia do innego państwa członkowskiego z wnioskiem o przekazanie informacji. Wniosek o przekazanie informacji ma wprawdzie na celu przygotowanie wydania decyzji, która ma być zaadresowana do podatnika, a mianowicie decyzji o ustaleniu wymiaru podatku dochodowego, jednakże sam wniosek jest skierowany do innego państwa członkowskiego.

50. Niemniej jednak prawo do bycia wysłuchanym może w określonych przypadkach przysługiwać również osobom, które nie są adresatami danej decyzji. Prawo Unii zawiera w tym względzie w art. 108 ust. 2 TFUE przykład, zgodnie z którym należy wysłuchać wszystkich stron, które mogą być zainteresowane decyzją Komisji w sprawie pomocy, mimo że adresatem tej decyzji jest wyłącznie państwo, którego ona dotyczy<sup>21</sup>. Przyczyną tego jest okoliczność, że decyzja w sprawie pomocy może wpływać również na interesy innych osób niż adresata, jak choćby beneficjentów pomocy. W związku z tym również w świetle orzecznictwa dla istnienia prawa do bycia wysłuchanym decydujące jest ostatecznie to, jakie skutki decyzja wywołuje dla danej osoby<sup>22</sup>.

51. Wskazane oparcie się na skutkach decyzji jest zgodne z kolejnym wymogiem wynikającym z orzecznictwa, zgodnie z którym prawo do bycia wysłuchanym nie przysługuje w odniesieniu do wszystkich decyzji danego organu, lecz jedynie w odniesieniu do takich decyzji, które mają charakter obciążający<sup>23</sup>. Trybunał mówi w tym względzie albo o aktach „powodujących negatywne skutki”<sup>24</sup>, albo o decyzjach „wpływających w sposób istotny” na „interesy” danej osoby<sup>25</sup>.

52. Sąd odsyłający słusznie wskazuje więc, że w niniejszym przypadku powstaje pytanie, czy decyzja w sprawie wystąpienia z wnioskiem o przekazanie informacji, o którym mowa w art. 2 dyrektywy 77/799, stanowi taką decyzję. Decyzja ta ma bowiem bezpośrednie skutki prawne wyłącznie wobec państwa członkowskiego, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji i które zostaje

20 — Zobacz ww. w przypisie 13 wyroki: w sprawie Sopropé, pkt 37; w sprawie Komisja przeciwko Lisrestal i in., pkt 21; wyrok z dnia 9 czerwca 2005 r. w sprawie C-287/02 Hiszpania przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-5093, pkt 37; ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie M, pkt 87.

21 — Zobacz art. 6 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 1 lit. h) rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 traktatu WE (Dz.U. L 83, s. 1); zob. także, przed wejściem w życie tego rozporządzenia, wyrok z dnia 14 listopada 1984 r. w sprawie 323/82 Intermills przeciwko Komisji, Rec. s. 3809, pkt 16 i nast.

22 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Lisrestal i in., pkt 22 i nast.

23 — Zobacz w tym względzie fundamentalną opinię J.P. Warnera z dnia 19 września 1974 r. przedstawioną w zakończonym wyrokiem z dnia 23 października 1974 r. sprawie 17/74 Transocean Marine Paint Association przeciwko Komisji (Rec. s. 1063), s. 1090.

24 — Zobacz w szczególności ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie Belgia przeciwko Komisji, pkt 27; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawach połączonych Niderlandy i in. przeciwko Komisji pkt 44; wyrok z dnia 29 czerwca 1994 r. w sprawie C-135/92 Fiskano przeciwko Komisji, Rec. s. I-2885, pkt 39; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Lisrestal i in., pkt 21; wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-395/00 Cipriani, Rec. s. I-11877, pkt 51; ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Hiszpania przeciwko Komisji, pkt 37.

25 — Zobacz ww. w przypisie 13 wyroki: w sprawie Sopropé, pkt 37; w sprawie Komisja przeciwko Lisrestal i in., pkt 21; ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Hiszpania przeciwko Komisji, pkt 37; zob. podobnie także wyrok z dnia 23 października 1974 r. w sprawie 17/74 Transocean Marine Paint Association przeciwko Komisji, Rec. s. 1063, pkt 15.

w ten sposób zobowiązane do udzielenia odpowiedzi<sup>26</sup>. Prawo Unii, jak już wyjaśniono<sup>27</sup>, nie przewiduje również związania krajowych władz prowadzących postępowanie podatkowe dostarczonymi informacjami, w związku z czym również w tym względzie nie powstają dla podatnika żadne bezpośrednie skutki prawne.

53. Dochodzenia przeprowadzone przez państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, mogą jednak dostarczyć dowodów, które *de facto* wpływają na ustalenie wymiaru krajowego podatku dochodowego przez to, że potwierdzają lub obalają dane przedstawione przez podatnika. W tym względzie decyzja w sprawie wystąpienia z wnioskiem o przekazanie informacji zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799 może wywoływać pośrednio skutki prawne dla podatnika i być obciążająca. Ponadto może ona powodować dla niego negatywne skutki również pod względem faktycznym, jeżeli przykładowo w związku z dochodzeniem ucierpi jego reputacja w kręgu osób, które były przesłuchiwane.

54. Do celów stwierdzenia, czy takie skutki wystarczą, aby uzasadnić prawo podatnika do bycia wysłuchanym, pozostałe źródła ogólnych zasad prawa Unii nie są pomocne. I tak, europejska Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności gwarantuje w swoim art. 6 prawo do wysłuchania wyłącznie w ramach postępowania sądowego lub quasi-sądowego, a nie w postępowaniu administracyjnym<sup>28</sup>. Również wspólne tradycje konstytucyjne państw członkowskich ustanawiają prawo do bycia wysłuchanym w postępowaniu administracyjnym jedynie sporadycznie i dopiero od niedawna<sup>29</sup>.

55. Dlatego też wyjaśnienie omawianego zagadnienia musi opierać się na uznanych celach prawa do bycia wysłuchanym. Jak wyjaśnił ostatnio rzecznik generalny Y. Bot, prawo do bycia wysłuchanym służy dwóm celom: przygotowaniu zasadnej decyzji i ochronie zainteresowanego<sup>30</sup>.

56. W pierwszej kolejności należy podkreślić, że decyzja w sprawie wystąpienia z wnioskiem o przekazanie informacji zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799 nie może być analizowana w sposób odrębny. Decyzja ta stanowi bowiem czynność dochodzeniową w ramach postępowania administracyjnego, które kończy się wydaniem decyzji podatkowej. Służy ona więc przygotowaniu decyzji, która wywołuje wobec podatnika poważne skutki prawne. W orzecznictwie jest zasadniczo uznane, że z punktu widzenia prawa do bycia wysłuchanym należy odróżniać takie czynności dochodzeniowe od decyzji wydawanych na końcu postępowania<sup>31</sup>.

57. Cel takiego rozróżnienia jest oczywisty. Gdyby zainteresowanemu przysługiwało prawo do bycia wysłuchanym przed każdą pojedynczą czynnością dochodzeniową władzy, to związany z tym nakład raczej utrudniałby przygotowanie zasadnej decyzji, przy czym ochrona zainteresowanego nie uległaby w zauważalny sposób zwiększeniu. Ochrona ta jest z reguły wystarczająco gwarantowana przez to, że zainteresowany jest wysłuchiwany przed wydaniem decyzji na końcu postępowania administracyjnego.

58. Mimo że nie zamierzam wykluczyć istnienia czynności dochodzeniowych, które same w sobie są tak obciążające, że ochrona zainteresowanego wymaga również w tym względzie prawa do bycia wysłuchanym, to nie dotyczy to niniejszego przypadku.

26 — W przedmiocie obowiązku wezwanego państwa członkowskiego zob. moją opinię z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-533/03 Komisja przeciwko Radzie, Zb.Orz. 2006, s. I-1025, pkt 83.

27 — Zobacz, pkt 21 i nast. powyżej.

28 — Zobacz także wyrok z dnia 7 stycznia 2004 r. w sprawach połączonych C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P i C-219/00 P Aalborg Portland i in. przeciwko Komisji, Rec. s. I-123, pkt 70.

29 — Zobacz K.D. Classen, *Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union*, 2008, s. 177 i nast.

30 — Zobacz opinię rzecznika generalnego Y. Bota z dnia 26 kwietnia 2012 r. przedstawioną w ww. w przypisie 12 sprawie M, pkt 35 i nast.

31 — Zobacz wyroki: z dnia 14 lipca 1972 r. w sprawie 57/69 ACNA przeciwko Komisji, Rec. s. 933, pkt 12–14; z dnia 26 czerwca 1980 r. w sprawie 136/79 National Panasonic przeciwko Komisji, Rec. s. 2033, pkt 21.

59. Jak już wyjaśniłam w innym miejscu, wnioski o przekazanie informacji określone w dyrektywie służą zasadniczo weryfikacji informacji i dowodów przedstawionych przez podatnika<sup>32</sup>. Również w niniejszej sprawie czeskie władze podatkowe zamierzały zweryfikować informacje, które podatnik sam przedstawił wcześniej w ramach postępowania administracyjnego. W takich przypadkach ochrona zainteresowanego nie wymaga żadnego wysłuchania w związku z czynnością dochodzeniową. Po pierwsze, przy pomocy własnych informacji przedstawił on już swoje stanowisko, a po drugie, przyczyną negatywnych skutków dochodzenia byłyby przede wszystkim jego własne błędne informacje. Ponadto prawo Unii – jak stwierdzono<sup>33</sup> – nie uniemożliwia podatnikowi kwestionowania uzyskanych informacji w toku krajowego postępowania podatkowego; w tym zakresie będzie on miał z reguły możliwość ponownego przedstawienia swojego stanowiska.

60. Jeżeli więc w przypadku takich wniosków o przekazanie informacji prawo do bycia wysłuchanym nie przysługuje, to należy jednak podkreślić, że państwa członkowskie są również związane pozostałymi zasadami prawa Unii, ponieważ stosują w tym względzie prawo Unii. Wydając decyzję w sprawie wystąpienia do innego państwa członkowskiego z wnioskiem o przekazanie informacji zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799, krajowe władze podatkowe muszą więc również przestrzegać zasady proporcjonalności oraz innych praw podstawowych podatnika.

61. W razie gdyby Trybunał miał uznać, wbrew moim wywodom, prawo do bycia wysłuchanym również w niniejszym przypadku, należy wówczas jeszcze zwrócić uwagę na konieczne rozważenie konkretnego przypadku. I tak, już rzecznik generalny J.P. Warner przyjął odstępstwo od prawa do bycia wysłuchanym w przypadku, gdyby „cel decyzji – również choćby ewentualnie – został zniweczony, jeżeli prawo to zostałyby przyznane”<sup>34</sup>. Trybunał uznał to ograniczenie prawa do bycia wysłuchanym<sup>35</sup>. Pod tym względem Republika Francuska słusznie zwróciła uwagę, że uprzednie poinformowanie podatnika o zamierzonym wniosku o przekazanie informacji może podważyć również wartość tych informacji, choćby z uwagi na to, iż może być wywierany wpływ na świadków<sup>36</sup>. Biorąc pod uwagę, że wniosek o przekazanie informacji ma na celu weryfikację informacji przedstawionych przez podatnika, należałoby więc w każdym konkretnym przypadku zbadać, czy uprzednie poinformowanie podatnika mogłoby zniweczyć ten cel.

#### d) Wniosek częściowy

62. W konsekwencji stwierdzam jednak ogólnie, że podatnikowi w związku z podjętą przez jego właściwe władze podatkowe decyzją w sprawie wystąpienia do innego państwa członkowskiego zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799 nie przysługuje na podstawie prawa Unii prawo do bycia wysłuchanym, w każdym razie wówczas, gdy wniosek ten dotyczy tylko weryfikacji własnych informacji przedstawionych przez podatnika. W tym przypadku prawo Unii nie wymaga więc, aby podatnik musiał zostać uprzednio poinformowany o takim wniosku przez właściwe władze podatkowe i aby mógł uczestniczyć w sporządzaniu owego wniosku.

32 — Zobacz opinię z dnia 11 stycznia 2007 r. przedstawioną w zakończonej ww. w przypisie 6 wyrokiem z dnia 27 września 2007 r. sprawie Twoh International, pkt 23.

33 — Zobacz pkt 21 i nast. powyżej.

34 — Zobacz opinię rzecznika generalnego J.P. Warnera z dnia 30 kwietnia 1980 r. przedstawioną w zakończonej wyrokiem z dnia 26 czerwca 1980 r. sprawie 136/79 National Panasonic przeciwko Komisji (Rec. s. 2033), s. 2069.

35 — Zobacz wyrok z dnia 3 września 2008 r. w sprawach połączonych C-402/05 P i C-415/05 P Kadi i Al Barakaat International Foundation przeciwko Radzie i Komisji, Zb.Orz. s. I-6351, pkt 338 i nast.

36 — Zobacz w tym względzie także zawarte w art. 2 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy 77/799 odniesienie do „ryzyka uzyskania poszukiwanych informacji”.

2. Czy prawo Unii zakazuje przyznania uprawnień proceduralnych?

63. Tym samym w związku z częścią drugą pierwszego pytania prejudycjalnego należy jedynie jeszcze wyjaśnić, czy zgodna z prawem Unii jest sytuacja, gdy prawo *krajowe* przyznaje podatnikowi takie uprawnienia proceduralne w związku z wnioskiem o przekazanie informacji, o którym mowa w art. 2 dyrektywy 77/799.

64. W tym względzie nie można stwierdzić unijnego zakazu. Jak podniosły Rzeczpospolita Polska i Republika Finlandii, wobec braku uregulowania w dyrektywie 77/799 uprawnienia proceduralne podatnika mogą być zasadniczo określone przez prawo krajowe.

65. Na część drugą pierwszego pytania prejudycjalnego należy zatem odpowiedzieć w ten sposób, że zgodna z prawem Unii jest sytuacja, gdy prawo krajowe przyznaje będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym uprawnienia proceduralne podatnika w występującym z wnioskiem państwie członkowskim.

*D – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego: uprawnienia proceduralne podatnika w państwie członkowskim, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji*

66. Drugie pytanie prejudycjalne dotyczy uprawnień proceduralnych, z których podatnik korzysta w państwie członkowskim, *do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji*. W szczególności sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, musi – na prośbę występującego z wnioskiem państwa członkowskiego – poinformować podatnika o planowanym przesłuchaniu świadków i umożliwić mu również uczestnictwo w przesłuchaniu, jak to jest przewidziane zgodnie z czeskimi przepisami proceduralnymi.

67. Z dyrektywy 77/799 nie można bezpośrednio odczytać takiego obowiązku państwa członkowskiego, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji.

68. Komisja podważa to stwierdzenie, podnosząc, że państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, musi jednak zapewnić realizację celu dyrektywy 77/799. Informacja musi więc być możliwa do wykorzystania w występującym z wnioskiem państwie członkowskim. Dlatego też państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, musi na prośbę występującego z wnioskiem państwa członkowskiego poinformować podatnika o przesłuchaniu świadków, o ile nie stoją temu na przeszkodzie przepisy proceduralne państwa członkowskiego, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji. Podobnie wyraziła się również Republika Czeska, która wywodzi obowiązek współpracy ciążący na państwie członkowskim, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, z zasady lojalnej współpracy na podstawie art. 4 ust. 3 TUE w zakresie dotyczącym przestrzegania wymogów proceduralnych w występującym z wnioskiem państwie członkowskim.

69. Z powyższym stanowiskiem należy się zgodzić w zakresie, w jakim państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, ma zgodnie z dyrektywą 77/799 obowiązek dostarczenia w jak największym stopniu użytecznych informacji. Zgodnie z art. 1 ust. 1 tej dyrektywy państwa członkowskie udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im „umożliwić” dokonanie prawidłowego naliczenia podatków od dochodu. Trybunał dokonał dotychczas wykładni tego przepisu tylko z punktu widzenia występującego z wnioskiem państwa członkowskiego w związku z kwestią, jakich informacji można żądać<sup>37</sup>. Niemniej jednak również z punktu widzenia państwa członkowskiego, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, przepis ten pozwala stwierdzić, że informacje muszą umożliwić dokonanie naliczenia podatków od dochodu. Zgodnie

37 — Zobacz ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie Persche, pkt 62.



bowiem z art. 1 ust. 1 oraz art. 2 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 77/799 jest to cel, który ma zostać zrealizowany przy pomocy tych informacji. Należy wskazać, że aby informacje umożliwiały naliczenie podatków od dochodu, muszą one być również możliwe do wykorzystania w występującym z wnioskiem państwie członkowskim.

70. Jednakże ten wywiedziony z dyrektywy 77/799 obowiązek udzielenia odpowiednich informacji podlega wykonaniu przez państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, wyłącznie w granicach pozostałych przepisów dyrektywy. W tym względzie należy mieć na uwadze w szczególności art. 2 ust. 2 akapit drugi oraz art. 8 ust. 1 w odniesieniu do procedury, której powinno przestrzegać państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji.

71. Zgodnie z art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799 państwo członkowskie nie jest bowiem zobowiązane do przeprowadzenia dochodzeń, jeżeli stoją temu na przeszkodzie jego przepisy prawne lub praktyka administracyjna. Wynika z tego zatem, że państwo członkowskie, do którego skierowano wniosek, nie tylko nie musi działać wbrew swoim przepisom proceduralnym, ale też nie wymaga się od niego odstąpienia od jego własnej praktyki administracyjnej. Z uwagi na to, że ta praktyka opierać się będzie najpewniej na przepisach proceduralnych obowiązującym w państwie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, obowiązek przestrzegania odmiennych przepisów proceduralnych występującego z wnioskiem państwa członkowskiego byłby sprzeczny art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799.

72. Ponadto Republika Francuska słusznie zwróciła uwagę, iż obowiązek przestrzegania przepisów proceduralnych występującego z wnioskiem państwa członkowskiego byłby sprzeczny z art. 2 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 77/799. Zgodnie z tym przepisem w celu uzyskania poszukiwanej informacji wezwana władza postępuje, jak gdyby działała na swój własny rachunek lub na żądanie innej władzy w swoim państwie członkowskim. Jak dowodzi tego motyw 2 dyrektywy 2004/56/WE, na mocy której przepis ten został wprowadzony do dyrektywy 77/799<sup>38</sup>, powinno zostać w ten sposób zapewnione, że proces zbierania informacji będzie podlegał wyłącznie jednej regulacji. Do dochodzeń prowadzonych przez wezwane państwo członkowskie powinny mieć zatem zastosowanie wyłącznie jego krajowe przepisy proceduralne, z których wynikają prawa i obowiązki zainteresowanych.

73. Przez uznanie obowiązku wezwanego państwa członkowskiego uwzględniania, na ile to możliwe, również przepisów proceduralnych występującego z wnioskiem państwa członkowskiego mogły zostać ponadto zagrożony także cel dyrektywy 77/799. Jak stwierdził Trybunał Obrachunkowy w odniesieniu do rozporządzenia (WE) nr 1798/2003<sup>39</sup>, współpraca między władzami podatkowymi państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT jest dotknięta poważnymi opóźnieniami w zakresie udzielania informacji<sup>40</sup>. Tego rodzaju opóźnienia mogą wynikać przede wszystkim z tego, że wezwane władze nie prowadzą dochodzeń we własnych sprawach, a więc z sytuacji wyjściowej, która dotyczy również dyrektywy 77/799. Gdyby jednakże Trybunał uznał w odniesieniu do tej dyrektywy obowiązek uwzględniania również przepisów proceduralnych występującego z wnioskiem państwa członkowskiego przez państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek, to dodatkowo utrudniałoby to udzielanie informacji.

74. Wreszcie obowiązek państwa członkowskiego, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, w zakresie umożliwienia podatnikowi uczestnictwa w przesłuchaniu świadków nie wynika z ogólnej zasady przestrzegania prawa do obrony. Państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, jest wprawdzie zobowiązane do poszanowania tej zasady przy swoich

38 — Zobacz art. 1 pkt 2 dyrektywy Rady 2004/56/WE z dnia 21 kwietnia 2004 r. zmieniającej dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków konsumpcyjnych i podatków od premii ubezpieczeniowych (Dz.U. L 127, s. 70).

39 — Rozporządzenie Rady z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, s. 1).

40 — Sprawozdanie specjalne nr 8/2007 dotyczące współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od towarów i usług wraz z odpowiedziami Komisji (Dz.U. 2008, C 20, s. 1), s. 5, pkt V b), c).



dochodzeniach prowadzonych na podstawie wniosku o przekazanie informacji zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799, ponieważ stosuje ono w tym względzie prawo Unii, niemniej jednak zasada ta nie wymaga w niniejszym przypadku, aby podatnik musiał zostać poinformowany o planowanym przesłuchaniu świadków i aby musiało mu zostać umożliwione uczestnictwo w przesłuchaniu.

75. Dotyczy to w szczególności przywołanego przez sąd odsyłający prawa do bycia wysłuchanym. Z jednej strony z istniejącego prawa do bycia wysłuchanym nie wynika jeszcze prawo do uczestnictwa w przesłuchaniu świadków. Prawo to nie służy kontrolowaniu czynności dochodzeniowych organów administracji, lecz umożliwieniu przedstawienia przez zainteresowanego własnego stanowiska. Z drugiej strony prawo do bycia wysłuchanym nie przysługuje podatnikowi również w odniesieniu do informacji dostarczonych przez państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek. W tym względzie odsyłam do moich rozważań w odniesieniu do *wniosku* o przekazanie informacji<sup>41</sup>, które a fortiori mają zastosowanie również do samych informacji.

76. Również w pozostałym zakresie z ogólnej zasady przestrzegania prawa do obrony nie można odczytać prawa podatnika do uczestnictwa w przesłuchaniu świadków w postępowaniu administracyjnym. W tym względzie znamienne jest, że europejska Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności przewiduje w swoim art. 6 ust. 3 lit. d) prawo do przesłuchania świadków wyłącznie dla osób oskarżonych w sądowym postępowaniu karnym.

77. Prawo Unii nie przewiduje zatem ani obowiązku uprzedniego informowania podatnika przez państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, o przesłuchaniu świadków w ramach dochodzeń prowadzonych na podstawie wniosku o przekazanie informacji zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799, ani też nie jest ono zobowiązane do przyznania podatnikowi prawa do uczestnictwa w takim przesłuchaniu.

*E – W przedmiocie części pierwszej trzeciego pytania prejudycjalnego: treść informacji*

78. W ramach trzeciego pytania prejudycjalnego należy wreszcie wyjaśnić, czy państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, jest przy przedstawianiu informacji zobowiązane do zawarcia w swej odpowiedzi pewnej minimalnej treści, tak aby jasno wynikało z niej, z jakich źródeł i przy użyciu jakiej metody władze podatkowe państwa, do którego zwrócono się z wnioskiem, uzyskały przekazane informacje.

79. W przedmiocie formalnej treści informacji, która ma być przekazana zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799, dyrektywa ta nie zawiera żadnych przepisów. Jednakże państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, ma zgodnie z tą dyrektywą obowiązek dostarczenia w jak największym stopniu użytecznych informacji<sup>42</sup>.

80. Aby informacja była właściwa dla ustalenia wymiaru podatku dochodowego w występującym z wnioskiem państwie członkowskim, należy przedstawić również wystarczające informacje na temat przeprowadzonych dochodzeń, o których mowa w art. 2 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 77/799, które leżą u podstaw uzyskanej informacji. Zwykle przekazanie uzyskanej informacji zasadniczo nie wystarczy, gdyż wartość dowodowa takiej informacji jest z reguły znacznie ograniczona.

41 — Zobacz pkt 56 i nast. powyżej.

42 — Zobacz pkt 69 powyżej.

81. Obowiązkowi przedstawienia źródeł pozyskania informacji przez państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, nie stoją również na przeszkodzie żadne przepisy dyrektywy 77/799. W szczególności wspomniane już<sup>43</sup> art. 2 ust. 2 akapit drugi i art. 8 ust. 1 tej dyrektywy dotyczą wyłącznie przeprowadzenia dochodzeń oraz zasadniczej możliwości uzyskania informacji, ale nie jej treści.

82. Na pierwszą część trzeciego pytania prejudycjalnego należy więc odpowiedzieć w ten sposób, że państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, jest zgodnie z art. 1 ust. 1 i art. 2 dyrektywy 77/799 zasadniczo zobowiązane do dostarczenia informacji również na temat dochodzeń, które leżą u podstaw przekazanych danych.

## V – Wnioski

83. Wobec powyższego na pytania prejudycjalne sformułowane przez Nejvyšší správní soud proponuję udzielić następującej odpowiedzi:

1) Prawo Unii nie przyznaje podatnikowi prawa do bycia uprzednio poinformowanym o decyzji jego właściwych władz podatkowych w sprawie wystąpienia do innego państwa członkowskiego z wnioskiem o przekazanie informacji zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799 lub prawa do uczestniczenia w sporządzaniu takiego wniosku, w każdym razie wówczas, gdy wniosek ten dotyczy wyłącznie weryfikacji informacji przedstawionych przez podatnika. Prawo Unii nie stoi jednak na przeszkodzie przyznaniu odpowiednich praw przez prawo krajowe.

2) Prawo Unii nie przewiduje obowiązku uprzedniego informowania podatnika przez państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, o przesłuchaniu świadków w ramach dochodzeń prowadzonych na podstawie wniosku o przekazanie informacji zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/799 ani nie jest ono zobowiązane do przyznania podatnikowi prawa do uczestnictwa w takim przesłuchaniu.

3) Państwo członkowskie, do którego został skierowany wniosek o przekazanie informacji, jest zasadniczo zobowiązane zgodnie z art. 1 ust. 1 i art. 2 dyrektywy 77/799 do dostarczenia informacji również na temat dochodzeń leżących u podstaw przekazanych danych.

4) Prawo Unii nie stoi na przeszkodzie kwestionowaniu przez podatnika w krajowym postępowaniu podatkowym prawidłowości informacji przekazanych przez inne państwa członkowskie na podstawie art. 2 dyrektywy 77/799.

43 — Zobacz pkt 70 i nast. powyżej.