

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

22. listopada 2013. (*)

„Direktiva 77/799/EEZ – Uzajamna pomoć nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja – Razmjena informacija na zahtjev – Porezni postupak – Temeljna prava – Ograničenje proširenja obveza države članice koja podnese zahtjev i države članice koja primi zahtjev u pogledu poreznog obveznika – Nepostojanje obveze obavještanja poreznog obveznika o zahtjevu za pomoć – Nepostojanje obveze pozivanja poreznog obveznika da sudjeluje na saslušanju svjedoka – Pravo poreznog obveznika da dovede u pitanje razmijenjenu informaciju – Minimalni sadržaj razmijenjene informacije“

U predmetu C-276/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Najvyšší správni súd (Češka Republika), odlukom od 3. travnja 2012., koju je Sud zaprimio 4. lipnja 2012., u postupku

Jiří Sabou

protiv

Finanční úřadatelství pro hlavní město Prahu,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: V. Skouris, predsjednik, K. Lenaerts, potpredsjednik, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, M. Safjan i C. G. Fernlund (izvjestitelj), predsjednici vijeća, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal i E. Jarašinas, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za češku vladu, M. Smolek i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za grčku vladu, M. Tassopoulou i G. Papagianni, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, A. Rubio González, u svojstvu agenta,
- za francusku vladu, G. de Bergues, D. Colas i J.-S. Pilczer, u svojstvu agenata,
- za poljsku vladu, B. Majczyna i M. Szpunar, u svojstvu agenata,
- za finsku vladu, S. Hartikainen, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, C. Barslev i M. Šimerdová kao i W. Mölls, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 6. lipnja 2013.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja i oporezivanja premija osiguranja (SL L 336, str. 15.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2006/98/EZ od 20. studenoga 2006. (SL L 363, str. 129.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 238., u daljnjem tekstu: Direktiva 77/799) i koju se ispituje u svjetlu temeljnih prava.

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između M. Saboua, profesionalnog nogometaša, i Finanční úřadství pro hlavní město Prahu (porezna uprava grada Praga) vezano za iznos njegovih oporezivih dohodaka u 2004.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 77/799

3 Direktiva 77/799 stavljena je izvan snage Direktivom Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799 (SL L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.). Međutim, uzimajući u obzir datum nastanka spora u glavnom postupku, na njega se primjenjuje Direktiva 77/799.

4 Prva i druga uvodna izjava Direktive 77/799 navodile su:

„uzimajući u obzir da praksa porezne prijevare i utaje poreza izvan granica država članica dovodi do proračunskih gubitaka i nepoštivanja načela poštenog oporezivanja i da može uzrokovati poremećaje u kretanju kapitala i uvjetima tržišnog natjecanja, da dakle utječe na funkcioniranje zajedničkog tržišta;

uzimajući u obzir da je Vijeće, iz ovih razloga, 10. veljače 1975. usvojilo rezoluciju o mjerama koje Zajednica treba poduzeti u području borbe protiv međunarodne porezne prijevare i utaje poreza [...]“. [neslužbeni prijevod]

5 Peta i šesta uvodna izjava Direktive 77/799 glasile su kako slijedi:

„uzimajući u obzir da države članice moraju razmjenjivati, na zahtjev, informacije koje se tiču određenog konkretnog slučaja i da država koja primi zahtjev mora osigurati provedbu potrebnih istraga kako bi se dobile ove informacije;

uzimajući u obzir da države članice moraju razmjenjivati, čak i bez zahtjeva, sve informacije koje se čini korisnima za pravilno utvrđivanje poreza na dohodak i na bogatstvo [...]“. [neslužbeni prijevod]

6 Članak 1. Direktive 77/799 naslovljen „Opće odredbe“ predviđa u svom stavku 1.:

„Nadležna tijela država članica razmjenjuju, u skladu s ovom direktivom, sve informacije koje bi im mogle omogućiti pravilno utvrđivanje poreza na dohodak i na bogatstvo [...]“. [neslužbeni prijevod]

7 Na temelju članka 2. Direktive 77/799 naslovljenog „Razmjena informacija na zahtjev“:

„1. Nadležno tijelo jedne države članice može tražiti nadležno tijelo druge države članice da mu dostavi informacije iz članka 1. stavka 1. koje se tiču nekog konkretnog slučaja. Nadležno tijelo države koja primi zahtjev ne mora odobriti taj zahtjev kad se čini da nadležno tijelo države koja podnosi zahtjev nije iscrpilo svoje uobičajene izvore informacija koje je, s obzirom na okolnosti, moglo koristiti za dobivanje traženih informacija, ne riskirajući pritom da će ugroziti dobivanje traženog rezultata.

2. Da bi se osigurala dostava informacija iz stavka 1., nadležno tijelo države članice koja primi zahtjev treba provesti, ukoliko je potrebno, potrebne istrage kako bi prikupilo te informacije.

Radi pribavljanja zatraženih informacija tijelo koje primi zahtjev ili upravno tijelo na koje potonji naslovi zahtjev postupa kao da radi za svoj račun ili na zahtjev drugog tijela svoje države članice.“ [neslužbeni prijevod]

8 Članak 6. Direktive 77/799 naslovljen „Suradnja službenika predmetne države“ propisivao je:

„Radi primjene prethodnih odredaba nadležno tijelo države članice koja dostavlja informacije i nadležno tijelo države kojoj su informacije namijenjene mogu se dogovoriti da, u okviru postupka savjetovanja iz članka 9., u prvoj državi članici dopuste prisutnost službenika porezne uprave druge države članice. Pravila primjene ove odredbe utvrđuju su u okviru ovog istog postupka.“ [neslužbeni prijevod]

9 Članak 8. Direktive 77/799 naslovljen „Ograničenje razmjene informacija“ predviđao je u svom stavku 1.:

„Ova direktiva ne nameće državi članici kojoj je prosljeđen zahtjev za dostavu informacija obvezu da provodi istražne radnje ili da dostavlja informacije ako je provođenje takvih istraga ili prikupljanje predmetnih informacija koje vrši nadležno tijelo ove države članice protivno njezinom zakonodavstvu ili praksama njezine uprave.“ [neslužbeni prijevod]

Češko pravo

10 Zakon br. 253/2000 o međunarodnoj pomoći u području oporezivanja, kojim je izmijenjen zakon br. 531/1990 o lokalnim poreznim tijelima, kako je izmijenjen, prenio je u češko pravo odredbe Direktive 77/799.

11 Zakon br. 337/1992 o poreznoj upravi u svojim člancima 16. i 31. određuje:

„Članak 16.

Porezni nadzor

[...]

4) Porezni obveznik koji je predmet poreznog nadzora ima pravo, s obzirom na poreznog službenika,

e) postavljati pitanja svjedocima i stručnjacima nakon saslušanja i istražnih radnji,

[...]

članak 31.

Istražne radnje

[...]

2) [...] Ukoliko ne postoji opasnost od zakašnjenja, porezna uprava pravodobno obavještava poreznog obveznika na vrijeme koje je dovoljno da se organizira davanje iskaza.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 U okviru svoje prijave poreza na dohodak za 2004. godinu u češkoj Republici, J. Sabou je naveo da je snosio troškove u nekoliko država članica u svrhu svog eventualnog transfera u neki od nogometnih klubova u tim državama. Ovi troškovi navodno su za isto toliko smanjili njegove oporezive dohotke. Iznos njegovog poreza na dohodak za 2004. godinu bio je tako određen na 29.700 čeških kruna (CZK) (otprilike 1.100 eura).

13 češka porezna uprava posumnjala je međutim u istinitost tih troškova pa je izvršila nadzor koji je obuhvatio zahtjeve za dostavu informacija podnesenih poreznim tijelima država članica u pitanju, temeljeći se osobito na zakonu br. 253/2000 i na Direktivi 77/799. Tako se obratila za pomoć poreznim tijelima Španjolske, Francuske i Ujedinjene Kraljevine tražeći od njih, osobito, stajališta nogometnih klubova u pitanju. Iz odgovora koje su ova tijela prenijela proizlazi da nijedan od tih navodno kontaktiranih klubova nije poznavao ni J. Saboua ni njegovog agenta.

14 češka porezna uprava također se obratila mađarskoj poreznoj upravi u vezi s nekoliko računima koje je podnio J. Sabou a koji su se odnosili na usluge koje je navodno pružilo neko društvo sa sjedištem u Mađarskoj. Uprava koja je primila zahtjev odgovorila je da je to društvo bilo samo posrednik društva sa sjedištem u trećoj zemlji i da bi samo nadzor izvršen u toj zemlji omogućio dobivanje pouzdanih odgovora.

15 Po završetku svog nadzora češka porezna uprava izdala je 28. svibnja 2009. dodatno rješenje o odmjeravanju poreza kojim se visina poreza na dohodak koji je bio dužan platiti M. Sabou za 2004. godinu određuje u iznosu od 251.604 CZK (otprilike 9.800 eura). Potonji je podnio prigovor protiv ovog rješenja Finanční úřad pro hlavní město Prahu, koji je izmijenio spomenuto rješenje određivši porez u iznosu od 283.604 CZK (otprilike 11.000 eura).

16 J. Sabou je protiv izmijenjenog rješenja podnio tužbu Městský soud v Praze (Općinskom sudu u Pragu), koji je presudom od 27. srpnja 2011. odbio njegovu tužbu. J. Sabou je podnio žalbu u kasacijskom postupku pred Nejvyšší správní soud (Vrhovnim upravnim sudom).

17 J. Sabou je pred ovim sudom tvrdio da je češka porezna uprava na nezakonit način pribavila informacije koje su ga se ticale. Kao prvo, nije ga obavijestila o zahtjevu za pomoć koji je ova uprava podnijela drugim upravama, tako da nije mogao sudjelovati u sastavljanju pitanja koja su im bila postavljena. Kao drugo, suprotno od prava koja mu je priznavalo češko pravo u okviru sličnih nacionalnih postupaka, također nije bio pozvan sudjelovati na saslušanju svjedoka u drugim državama članicama.

18 U svojoj odluci kojom je uputio zahtjev za prethodnu odluku, Nejvyšší správní soud spominje da češka porezna uprava nije zatražila od uprava koje su primile zahtjev da saslušaju svjedoke.

Navodi da bi, čak i da je ova uprava bila podnijela takav zahtjev, o tome obavijestila J. Saboua kako bi mu omogućila sudjelovanje na saslušanju, pod pretpostavkom da zakoni država članica koje su primile zahtjev to dopuštaju.

19 Što se tiče sadržaja dostavljenih odgovora, sud koji je uputio zahtjev spominje da su određene uprave koje su primile zahtjev naznačile imena ispitanih osoba, dok su se druge ograničile na navođenje klubova od kojih su pribavile prenesene informacije. S druge strane, nažalost na koji su informacije dobivene, bilo telefonskim bilo elektroničkim putem ili tijekom saslušanja, nisu bili detaljno navedeni.

20 Sud koji je uputio zahtjev pita se ima li porezni obveznik pravo sudjelovati u razmjeni informacija između uprava u okviru Direktive 77/799 i u kojoj mjeri temeljna prava koja jamči Povelja o temeljnim pravima Europske unije (u daljnjem tekstu: Povelja) utječu na postojanje ovog prava.

21 Nejvyšší správní soud napominje da kad takvo pravo ne bi bilo priznato poreznom obvezniku, da bi to dovelo do smanjenja njegovih procesnih prava u odnosu na ona koja su mu zajamčena građanskim pravom u okviru nacionalnog poreznog postupka. Ovaj sud upućuje na svoje dvije presude, od 30. siječnja 2008. odnosno od 26. ožujka 2009. U prvoj od dviju presudio je tako da je, kada je riječ o saslušanju svjedoka, „jamstvo stvarne mogućnosti sudjelovanja [poreznog obveznika] na [ovom] saslušanju jedan od ključnih parametara ocjene zakonitosti takve upravne dokazne radnje i valja strogo spriječiti njegovo zaobilazanje“. U drugoj presudi, koja se odnosi na porezni postupak u Češkoj Republici u kojem se zahtijeva pomoć druge države članice na temelju Direktive 77/799 i saslušanje svjedoka u toj drugoj državi članici, spomenuti sud je smatrao da bi češka porezna uprava imala pravo koristiti kao sredstvo dokaza informacije dobivene saslušanjem svjedoka i prikupljene sukladno pravu države koja je primila zahtjev, samo kad bi uprava države koja je primila zahtjev, pri primjeni vlastitog zakonodavstva, odbila omogućiti građanom poreznom obvezniku sudjelovanje na saslušanju.

22 U ovim okolnostima Nejvyšší správní soud odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Dodjeljuje li pravo Unije [...] poreznom obvezniku pravo da bude obaviješten o odluci porezne uprave da podnese zahtjev za dostavu informacija na temelju Direktive [77/799]? Ima li porezni obveznik pravo sudjelovati u sastavljanju zahtjeva upućenog državi članici koja prima zahtjev? U slučaju da pravo Unije poreznom obvezniku [...] ne dodjeljuje prava te vrste, može li potom tražiti da mu nacionalno pravo prizna slična prava?

2) Ima li porezni obveznik pravo, u tijeku obrade zahtjeva za dostavu informacija na temelju primjene Direktive [77/799], sudjelovati na saslušanju svjedoka u državi članici koja je primila zahtjev? Je li država članica koja je primila zahtjev obvezna unaprijed obavijestiti poreznog obveznika o datumu saslušanja, ukoliko je to od nje zatražila država članica koja je podnijela zahtjev?

3) Je li, pri dostavi informacija na temelju primjene Direktive [77/799], porezna uprava države članice koja je primila zahtjev obvezna poštovati minimalni sadržaj odgovora, na način da se može jasno utvrditi iz kojih izvora i na koje načine je mogla pribaviti dostavljene informacije? Može li porezni obveznik osporavati točnost tako dobivenih informacija pozivajući se na, primjerice, propuste u postupku u državi koja je primila zahtjev koji je prethodio prijenosu informacija? Ili se primjenjuje načelo uzajamnog povjerenja i suradnje, na temelju kojeg se informacije koje je dostavila porezna uprava koja je primila zahtjev ne smiju dovesti u pitanje?“

Nadležnost Suda

23 Europska komisija prvenstveno tvrdi da sud koji je uputio zahtjev, pitanjima o procesnim pravima poreznog obveznika u situacijama u kojima se porezna uprava odlučila koristiti mehanizmom uzajamne pomoći predviđenim u Direktivi 77/799, želi saznati ima li porezni obveznik određena prava iz Povelje. U stvarnosti, prema mišljenju Komisije, ova pitanja se u dijelu odnose na primjenu Povelje u vezi s nacionalnim pravom i Sud prema tome nije nadležan na njih odgovoriti.

24 Komisija također s jedne strane ističe da zahtjev za pomoć ima za cilj pravilno utvrđenje poreza na dohodak, područje koje nije uređeno na razini prava Unije, i da s druge strane Direktiva 77/799 ne navodi da država koja je podnijela zahtjev treba obraditi informacije koje primi kako bi utvrdila ovaj porez. Komisija dodaje da ova direktiva predviđa samo mogućnost država članica da zatraže pomoć drugih država članica. Posljedično, je li država članica koja je podnijela zahtjev obvezna obavijestiti poreznog obveznika o zahtjevu za pomoć koji je sastavila, pitanje je isključivo nacionalnog prava, a ne prava Unije.

25 Što se tiče Povelje, za poštak valja utvrditi da se ona, s obzirom na to da je stupila na snagu 1. prosinca 2009., ne primjenjuje na postupak pomoći koji je doveo do dodatnog rješenja o odmjeravanju poreza od 28. svibnja 2009.

26 Vezano, nadalje, uz nadležnost Suda za tumačenje Direktive 77/799 u ovom predmetu, činjenica da država članica koja je podnijela zahtjev nije obvezna uputiti zahtjev za pomoć drugoj državi članici, ne dopušta da se pravila koja se odnose na zahtjev za dostavu informacija i korištenje informacija koje je ova država članica pribavila smatraju pravilima izvan područja primjene prava Unije. Kada država članica odluči koristiti takvu pomoć, mora poštivati pravila predviđena u Direktivi 77/799. Iz pete uvodne izjave ove direktive osobito proizlazi da države članice u okviru uzajamne pomoći moraju poštivati određene obveze.

27 Posljedično, postavljena pitanja koja se odnose na obveze države članice koja je podnijela zahtjev u pogledu poreznog obveznika, tiču se provedbe prava Unije i Sud je nadležan, u tim okolnostima, ispitati primjenu temeljnih prava, a osobito prava na saslušanje.

28 Iz prakse Suda proizlazi da prava na obranu, koja obuhvaćaju pravo na saslušanje, pripadaju među temeljna prava koja čine sastavni dio pravnog poretka Unije (vidjeti u tom smislu, osobito, presudu od 18. prosinca 2008., *Sopropé*, C-349/07, *Recueil*, str. I-10369., točke 33. i 36.). Sud u prethodnom postupku mora, kada nacionalna pravila ulaze u područje primjene prava Unije, dostaviti nacionalnom sudu sve elemente tumačenja koji su mu potrebni da ocijeni je li ova odredba u skladu s temeljnim pravima (vidjeti, osobito, presude od 18. lipnja 1991., *ERT*, C-260/89, *Recueil*, str. I-2925., točku 42., kao i gore navedenu *Sopropé*, točke 33. i 34.).

29 Posljedično, valja odgovoriti na sva pitanja koja je postavio nacionalni sud.

O prethodnim pitanjima

Prva dva pitanja

30 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja zajedno ispitati, sud koji je uputio zahtjev u biti pita dodjeljuje li pravo Unije kako proizlazi posebice iz Direktive 77/799 i temeljna prava na saslušanje poreznom obvezniku države članice pravo da bude obaviješten o zahtjevu za pomoć koji je ova država uputila drugoj državi članici, da sudjeluje u sastavljanju zahtjeva upućenog državi članici koja prima zahtjev i da bude prisutan na saslušanju svjedoka koje organizira potonja

država.

31 Na prvom mjestu valja preispitati predviđena li mehanizam uzajamne pomoći koji uspostavlja Direktiva 77/799 takvo pravo za poreznog obveznika.

32 U tom pogledu, kao što je Sud i zaključio u točkama 30. i 31. presude od 27. rujna 2007., *Twoh International* (C-184/05, *Recueil*, str. I-7897.), iz prve dvije uvodne izjave Direktive 77/799 proizlazi da je njen cilj borba protiv međunarodne porezne prijevare i utaje poreza i da je ona prema tome usvojena kako bi se uredila suradnja između nadležnih poreznih tijela država članica.

33 Sud je također utvrdio da, na temelju članka 2. stavka 1. Direktive 77/799, porezna uprava jedne države članice „može“ zahtijevati od porezne uprave druge države članice informacije koje ne može sama pribaviti. Također je istaknuo da je zakonodavac Unije, upotrijebivši izraz „može“, naznačio da nacionalne porezne uprave u tom pogledu imaju mogućnost, a da nisu ni u kakvoj obvezi podnijeti takav zahtjev (vidjeti, u tom pogledu, gore navedenu presudu *Twoh International*, točku 32.).

34 Nasuprot tomu, nastavno na zahtjev koji neko nadležno tijelo podnese pod uvjetima iz članka 2. Direktive 77/799, država članica koja primi zahtjev na temelju je obvezna odgovoriti na ovaj zahtjev i, ukoliko je potrebno, provesti potrebne istrage sukladno članku 2. Direktive 77/799.

35 Iz članka 2. stavka 2. i 8. Direktive 77/799 proizlazi da nadležno tijelo države koja primi zahtjev odgovara na takav zahtjev primjenjujući svoje nacionalno pravo, a osobito vlastita postupovna pravila.

36 Iz ispitivanja Direktive 77/799 također proizlazi da ona, u cilju uređivanja suradnje između nadležnih poreznih tijela država članica, koordinira prijenos informacija između nadležnih tijela, namećući državama članicama određene obveze. Ova direktiva, nasuprot tomu, ne dodjeljuje posebna prava poreznom obvezniku (vidjeti gore navedenu presudu *Twoh International*, točku 31.), a osobito ne predviđa nikakvu obvezu nadležnih tijela država članica da se savjetuju s potonjim.

37 U ovim okolnostima, valja na drugom mjestu ispitati ima li porezni obveznik ipak, na temelju prava na obranu, pravo sudjelovati u razmjeni informacija između nadležnih tijela.

38 Sud je prethodno presudio da je poštivanje prava na obranu općenito prava Unije koje se primjenjuje kada uprava predlaže poduzimanje radnje protiv neke osobe koja je za nju štetna (vidjeti gore navedenu presudu *Sopropé*, točku 36.). Na temelju spomenutog načela, adresatima odluka koje značajno utječu na njihove interese mora se, prema tome, omogućiti da iznesu svoja stajališta u vezi s elementima na kojima uprava namjerava temeljiti svoju odluku (vidjeti, osobito, presude od 24. listopada 1996., *Commission/Lisrestal i dr.*, C-32/95 P, *Recueil*, str. I-5373., točku 21., kao i gore navedenu *Sopropé*, točku 37.). Ova obveza tereti uprave država članica kada donose odluke koje ulaze u područje primjene prava Unije, iako primjenjivo zakonodavstvo takvu formalnost izričito ne predviđa (vidjeti gore navedenu presudu *Sopropé*, točku 38., kao i presudu od 10. rujna 2013., *G. i R.*, C-383/13 PPU, točku 35.).

39 Postavlja se pitanje jesu li odluka nadležnog tijela države članice o zahtjevu za pomoć upućenom drugoj državi članici i odluka ove potonje da pristupi saslušanju svjedoka kao odgovor na ovaj zahtjev, takve radnje da, s obzirom na posljedice koje imaju za poreznog obveznika, obvezuju da ga se sasluša.

40 Sve države članice koje su podnijele svoja očitovanja Sudu istaknule su da zahtjev za dostavu informacija koji jedna država članica uputi poreznoj upravi druge države članice nije

radnja koja bi stvorila takvu obvezu. Opravdano smatraju da u okviru postupaka poreznog nadzora valja razlikovati fazu istrage tijekom koje se prikupljaju informacije i kojoj pripada zahtjev za dostavu informacija jedne porezne uprave drugoj, od kontradiktorne faze izme?u porezne uprave i poreznog obveznika kojemu se ona obra?a, koja zapo?inje slanjem prijedloga ispravka ovom potonjem.

41 Kada uprava pristupi prikupljanju informacija, nije u to obvezna uklju?iti poreznog obveznika ni pribaviti njegovo mišljenje.

42 Zahtjev za pomo? koji je porezna uprava podnijela na temelju primjene Direktive 77/799 pripada pod postupak prikupljanja informacija.

43 Isto se primjenjuje na odgovor koji je dala porezna uprava koja je primila zahtjev i na prethodne istrage koje izvrši ova uprava, uklju?uju?i i na saslušanje svjedoka.

44 Iz toga slijedi da poštivanje prava poreznog obveznika na obranu ne zahtijeva da potonji sudjeluje u zahtjevu za dostavu informacija koji država ?lanica koja podnosi zahtjev uputi državi ?lanici koja ga prima. Ono tako?er ne zahtijeva da se poreznog obveznika sasluša u trenutku u kojem se u državi ?lanici koja prima zahtjev provode istrage koje bi se mogle sastojati i od saslušanja svjedoka, kao ni u trenutku prije nego što ova država ?lanica prenese informacije državi ?lanici koja je podnijela zahtjev.

45 Me?utim, državu ?lanicu ništa ne sprje?ava da proširi pravo na saslušanje na druge dijelove faze istrage, uklju?uju?i poreznog obveznika u razli?ite faze prikupljanja informacija, a osobito saslušanje svjedoka.

46 Posljedi?no, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti da se pravo Unije, kako osobito proizlazi iz Direktive 77/799 i temeljnog prava na saslušanje, mora tuma?iti na na?in da ne dodjeljuje poreznom obvezniku neke države ?lanice ni pravo da bude obaviješten o zahtjevu za pomo? ove države upu?enom drugoj državi ?lanici kako bi se, osobito, provjerili podaci koje je taj porezni obveznik dostavio u okviru svoje prijave poreza na dohodak, ni pravo da sudjeluje u sastavljanju zahtjeva upu?enog državi ?lanici koja prima zahtjev, kao ni pravo da sudjeluje na saslušanju svjedoka koje organizira ova potonja država.

Tre?e pitanje

47 Svojim tre?im pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita mora li se Direktivu 77/799 tuma?iti na na?in da, s jedne strane, porezni obveznik može osporavati informaciju koja ga se ti?e, a koja je dostavljena poreznoj upravi države ?lanice koja je podnijela zahtjev i, s druge strane, je li porezna uprava države ?lanice koja je primila zahtjev obvezna, nakon što prenese prikupljenu informaciju, navesti izvore informacije kao i na?ine na koje je dobivena.

48 U tom pogledu, valja utvrditi da Direktiva 77/799 ne govori o pravu poreznog obveznika da osporava to?nost prenesene informacije i ne name?e nikakvu posebnu obvezu što se ti?e sadržaja prenesene informacije.

49 U ovim okolnostima, na nacionalnim je pravima da odrede odnosna pravila. Porezni obveznik može, prema pravilima i postupcima primjenjivim u državi ?lanici u pitanju, osporavati informaciju koja ga se ti?e, a koja je prenesena poreznoj upravi države ?lanice koja je podnijela zahtjev.

50 Stoga na tre?e pitanje valja odgovoriti da Direktiva 77/799 ne ure?uje pitanje uvjeta pod kojima porezni obveznik može osporavati to?nost informacije koju prenese država ?lanica koja

primi zahtjev i ne nameće nikakvu posebnu obvezu što se tiče sadržaja prenesene informacije.

Troškovi

51 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

1. Pravo Unije, kako posebice proizlazi iz Direktive Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja i oporezivanja premija osiguranja, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2006/98/EZ od 20. studenoga 2006., i iz temeljnog prava na saslušanje, mora se tumačiti na način da ne dodjeljuje poreznom obvezniku neke države članice ni pravo da bude obaviješten o zahtjevu za pomoć ove države upućenom drugoj državi članici kako bi se, osobito, provjerili podaci koje je taj porezni obveznik dostavio u okviru svoje prijave poreza na dohodak, ni pravo da sudjeluje u sastavljanju zahtjeva upućenom državi članici koja prima zahtjev, kao ni pravo da sudjeluje na saslušanju svjedoka koje organizira ova potonja država.

2. Direktiva 77/799, kako je izmijenjena Direktivom 2006/98, ne uređuje pitanje uvjeta pod kojima porezni obveznik može osporavati točnost informacije koju prenese država članica koja primi zahtjev i ne nameće nikakvu posebnu obvezu što se tiče sadržaja prenesene informacije.

Potpisi

* Jezik postupka: češki.