

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 22. októbra 2013 (*)

„Smernica 77/799/EHS – Vzájomná pomoc orgánov členských štátov v oblasti priamych daní – Výmena informácií na požiadanie – Daňové konanie – Základné práva – Obmedzenie rozsahu povinností dožadujúceho členského štátu a dožiadaného členského štátu vo vzťahu k daňovníkovi – Neexistencia povinnosti informovať daňovníka o žiadosti o pomoc – Neexistencia povinnosti vyzvať daňovníka, aby sa zúčastnil na výsluchu svedkov – Právo daňovníka spochybniť vymenenú informáciu – Minimálny obsah vymenenej informácie“

Vo veci C-276/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (česká republika) z 3. apríla 2012 a doručený Súdnemu dvoru 4. júna 2012, ktorý súvisí s konaním:

Jiří Sabou

proti

Finančnímu úředitelství pro hlavní město Prahu,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, podpredseda K. Lenaerts, predsedovia komôr A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, M. Safjan a C. G. Fernlund (spravodajca), sudcovia J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal a E. Jarašičnas,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- česká vláda, v zastúpení: M. Smolek a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: M. Tassopoulou a G. Papagianni, splnomocnené zástupkyne,
- španielska vláda, v zastúpení: A. Rubio González, splnomocnený zástupca,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues, D. Colas a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a M. Szpunar, splnomocnení zástupcovia,
- fínska vláda, v zastúpení: S. Hartikainen, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: C. Barslev, M. Šimerdová a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 6. júna 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, s. 129, ďalej len „smernica 77/799“), skúmanej vzhľadom na základné práva.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Sabouom, profesionálnym futbalistom, a Finančným úradníctvom pro hlavní město Prahu vo veci výšky jeho zdaniteľného príjmu za rok 2004.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 77/799

3 Smernica 77/799 bola zrušená smernicou Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, s. 1). Vzhľadom na to, že nastali skutkové okolnosti v spore vo veci samej, sa však na tento spor uplatní smernica 77/799.

4 Prvé a druhé odôvodnenie smernice 77/799 uvádzali:

„keďže sa prax daňových únikov a vyhýbanie sa plateniu daní rozšírilo za hranice členských štátov, čo viedlo k rozpočtovým stratám a porušovaniu zásady spravodlivého zdaťovania a spôsobovalo deformácie pohybu kapitálu a konkurenčných podmienok; keďže to ovplyvňovalo činnosť spoločného trhu;

keďže z týchto dôvodov prijala Rada 10. februára 1975 rezolúciu o opatreniach, ktoré má spoločenstvo podniknúť s cieľom boja proti medzinárodným daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní...“.

5 Piate a šieste odôvodnenie smernice 77/799 zneli:

„keďže členské štáty by si na základe požiadania mali vymieňať informácie týkajúce sa daných prípadov; keďže štát, ktorý bude o to požiadaný, by mal urobiť potrebné šetrenie na zistenie takýchto informácií;

keďže členské štáty by si mali vymieňať, dokonca bez akéhokoľvek požiadania všetky informácie, ktoré sa zdajú byť potrebné na správne určenie dane z príjmov a kapitálu...“

6 Článok 1 smernice 77/799, nazvaný „Všeobecné ustanovenia“, vo svojom odseku 1 stanovoval:

„V súlade s ustanoveniami tejto smernice, príslušné orgány členských štátov si vymieňajú

akékoľvek informácie, ktoré im môžu umožniť uskutočniť správne vymieranie dane z príjmu a kapitálu...”

7 Podľa článku 2 smernice 77/799, nazvanom „Výmena na požiadanie“:

„1. Príslušný úrad členského štátu môže pre daný prípad požiadať príslušný úrad iného členského štátu o zaslanie informácií, o ktorých sa hovorí v článku 1 (1). Príslušný úrad požadovaného štátu nemusí vyhovieť žiadosti, ak je zjavné, že úrad štátu, ktorý o informácie žiada, nevyčerpal svoje vlastné obvyklé zdroje informácií, ktoré môže, podľa okolností využiť na získanie požadovaných informácií bez toho, aby sa vystavil... nebezpečenstvu prezradenia výsledku.

2. Na účely zasielania informácií, o ktorých sa hovorí v odseku 1., príslušný úrad štátu, ktorý bol požiadaný o informácie, zariadi zisťovanie potrebné na získanie takýchto informácií.

S cieľom získania požadovaných informácií požiadaný orgán alebo správny orgán, ktorý bol požiadaný o pomoc, podnikne také kroky, ako keby konal na svoj vlastný účet alebo na žiadosť iného orgánu vo svojom vlastnom členskom štáte.“

8 Článok 6 smernice 77/799, nazvaný „Spolupráca úradníkov daných štátov“, stanovoval:

„S cieľom použitia predchádzajúcich ustanovení príslušný úrad členského štátu, ktorý poskytuje informácie a príslušný úrad členského štátu, pre ktorého sú informácie určené, sa môžu podľa konzultatívneho postupu uvedeného v článku 9 dohodnúť na oprávnení prítomnosti úradníkov danej administrácie z členského štátu požadujúceho informácie v členskom štáte poskytujúcom informácie. Podrobnosti na použitie tohto ustanovenia sa určujú podľa toho istého postupu.“

9 Článok 8 smernice 77/799, nazvaný „Obmedzenia výmeny informácií“, vo svojom odseku 1 stanovoval:

„Táto smernica neukladá žiadnu povinnosť členskému štátu, od ktorého sa požadujú informácie, vykonať vyšetrovanie alebo oznamovať informácie, ak by bolo vykonanie takéhoto vyšetrovania alebo požadovanie získania takýchto informácií v rozpore s jeho legislatívou alebo správnymi postupmi pre príslušný orgán tohto štátu.“

české právo

10 Zákon č. 253/2000 Sb., o medzinárodnej pomoci pri správach daní a o zmene zákona č. 531/1990 Sb., o územných finančných orgánoch, v znení zmien a doplnení, boli do českého práva prebraté ustanovenia smernice 77/799.

11 Zákon č. 337/1992 o správe daní a poplatkov vo svojich § 16 a § 31 stanovuje:

„§ 16

Daňová kontrola

...

(4) Daňovník, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k pracovníkovi správcu dane právo

e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní,

...

Dokazovanie

...

(2) ... Správca dane da?ovníka v?as informuje o vykonávaní svedeckej výpovede, pokia? nehrozí omeškanie.“

Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Pán Sabou v rámci svojho priznania k dani z príjmov za rok 2004 v ?eskej republike tvrdil, že vo viacerých ?lenských štátoch vynaložil výdavky na ú?ely svojho prípadného prestupu ako futbalistu do jedného z futbalových klubov z týchto štátov. O tieto výdavky sa potom znížili jeho zdaniteľné príjmy. Výška jeho dane z príjmov za rok 2004 tak bola stanovená na 29 700 ?eských korún (približne 1 100 eur).

13 ?eská da?ová správa však spochybnila vierohodnosť týchto výdavkov a vykonala kontrolu zahrnujúcu žiadosti o informácie adresované da?ovým orgánom dotknutých ?lenských štátov, pri?om vychádzala najmä zo zákona ?. 253/2000 a smernice 77/799. Požiadala tak o pomoc španielsku a francúzsku da?ovú správu, ako aj da?ovú správu Spojeného krá?ovstva, pri?om si od nich vyžiadala najmä stanoviská dotknutých futbalových klubov. Z odpovedí týchto orgánov vyplýva, že nijaký z týchto klubov, ktoré boli údajne kontaktované, pána Saboua a ani jeho agenta nepoznal.

14 ?eská da?ová správa sa tiež obrátila na ma?arskú da?ovú správu vo veci viacerých faktúr, ktoré predložil pán Sabou, týkajúcich sa služieb, ktoré údajne poskytla spoločnosť so sídlom v Ma?arsku. Dožiadaný orgán odpovedal, že táto spoločnosť bola iba sprostredkovateľom spoločnosti so sídlom v tretej krajine a že jedine na základe kontroly vykonanej v tejto krajine by bolo možné získať vierohodnú odpoveď.

15 Po skončení kontroly vydala ?eská da?ová správa 28. mája 2009 dodatočný platobný výmer stanovujúci výšku dane z príjmov, ktorú mal pán Sabou zaplatiť za rok 2004, na 251 604 CZK (približne 9 800 eur). Pán Sabou tento platobný výmer napadol na Finan?ním ?editelství pro hlavní m?sto Prahu, ktoré uvedený platobný výmer zmenilo a výšku dane stanovilo na 283 604 CZK (približne 11 000 eur).

16 Pán Sabou podal proti zmenenému platobnému výmeru žalobu na M?stský soud v Praze, ktorý jeho žalobu zamietol rozsudkom z 27. júla 2011. Pán Sabou teda podal kasa?ný opravný prostriedok na Nejvyšší správní soud.

17 Pán Sabou pred týmto súdom tvrdil, že ?eská da?ová správa získala informácie, ktoré sa ho týkali, nezákonným spôsobom. Po prvé tento správny orgán ho neinformoval o žiadosti o pomoc, ktorú adresoval iným správnym orgánom, takže sa nemohol podie?a? na formulovaní otázok, ktoré im boli položené. Po druhé nebol ani vyzvaný, aby sa zú?astnil na výsluchu svedkov v iných ?lenských štátoch, ?o bolo v rozpore s právami, ktoré mu v rámci podobných vnútroštátnych konaní priznáva ?eské právo.

18 Nejvyšší správní soud vo svojom návrhu na za?atie prejudiciálneho konania uvádza, že ?eská da?ová správa nepožiadala dožiadané orgány o vykonanie výsluchu svedkov. Uvádza, že ak by tento správny orgán predložil takúto žiados?, informoval by o nej pána Saboua, aby sa na takom výsluchu mohol zú?astniť, pokia? by to zákony dožiadaných ?lenských štátov umož?ovali.

19 Pokiaľ ide o obsah poskytnutých odpovedí, vnútroštátny súd uvádza, že niektoré dožiadané orgány uviedli mená osôb, ktorým boli položené otázky, zatiaľ čo ďalšie uviedli iba kluby, od ktorých poskytnutá informácia pochádza. Navyše spôsoby získania informácie, teda prostredníctvom telefónu, elektronicky alebo poľas výsluchu, neboli spresnené.

20 Vnútroštátny súd si kladie otázku, či má daľovník právo zúľastniť sa na výmene informácií medzi správnymi orgánmi podľa smernice 77/799 a v akom rozsahu majú základné práva, tak ako sú zaručené Chartou základných práv Európskej únie (ľalej len „Charta“), vplyv na existenciu tohto práva.

21 Nejvyšší správní soud uvádza, že ak by daľovníkovi nebolo také právo priznané, viedlo by to k zúľženiu jeho procesných práv vo vzľahu k procesným právam, ktoré mu zaruľuje ľeské právo v rámci vnútroštátneho daľového konania. Tento vnútroštátny súd odkazuje na dva svoje rozsudky z 30. januára 2008 a 26. marca 2009. V prvom z rozsudkov rozhodol, že pokiaľ ide o výsluch svedka, „zaruľenie reálnej možnosti úľasti [daľovníka] na [tomto] výsluchu je jedným z kľúľových kritérií posudzovania zákonnosti vykonávania takého dôkazu a treba prísne zabrániť akémukoľvek jeho obchádzaniu“. V druhom rozsudku týkajúcom sa daľového konania v ľeskej republike zahrnujúceho využitie pomoci iného ľenského štátu podľa smernice 77/799 a výsluchu svedka v tomto inom ľenskom štáte uvedený súd usúľdil, že ľeská daľová správa by bola oprávnená použiť ako dôkaz informácie vyplývajúce z výsluchu svedka a získané v súľlade s právom dožiadaného štátu iba v prípade, že by správny orgán dožiadaného štátu odmietol na základe vlastných právnych prepisov úľasť ľeského daľovníka na výsluchu.

22 Za týchto okolností Nejvyšší správní soud rozhodol preruľiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Vyplýva z práva... Únie, že daľovník má právo byť informovaný o rozhodnutí daľovej správy podľa žiadosti o informácie podľa smernice [77/799]? Má daľovník právo podieľať sa na formulovaní žiadosti adresovanej dožiadanému ľenskému štátu? Pokiaľ daľovníkovi takéto práva nevyplývajú z práva... Únie, je možné, aby mu podobné práva priznalo vnútroštátne právo?

2. Má daľovník právo zúľastniť sa na výsluchu svedkov v dožiadanom štáte v priebehu vybavovania žiadosti o informácie podľa smernice [77/799]? Je dožiadaný ľenský štát povinný vopred informovať daľovníka o tom, kedy bude výsluch vykonávaný, pokiaľ by bol o to dožadujúcim ľenským štátom požiadaný?

3. Je daľová správa v dožiadanom ľenskom štáte pri poskytnutí informácií podľa smernice [77/799] povinná dodržať urľitý minimálny obsah odpovedí tak, aby bolo zrejmé, z akých zdrojov a akým spôsobom dospela dožiadaná daľová správa k poskytnutým informáciám? Môže daľovník napadnúť správnosť takto poskytnutých informácií napríklad z dôvodu procesných väd konania, ktoré poskytnutie informácií predchádzalo, v dožiadanom štáte? Uplatní sa zásada vzájomnej dôvery a spolupráce, podľa ktorej nemožno informácie poskytnuté dožiadanou daľovou správou spochybňovať?“

O právomoci Súdného dvora

23 Európska komisia najskôr uvádza, že vnútroštátny súd sa svojimi otázkami týkajúcimi sa procesných práv daľovníka v situáciách, keď sa daľová správa rozhodla využiť mechanizmus vzájomnej pomoci stanovený v smernici 77/799, pýta, či daľovníkovi vyplývajú niektoré práva z Charty. Podľa Komisie sa tieto otázky v skutoľnosti sľasti týkajú uplatňovania Charty v súvislosti s vnútroštátnym právom, v dôsledku ľoho Súdny dvor nemá právomoc na ne odpovedať.

24 Komisia tak jednak zdôrazňuje, že žiadosť o poskytnutie pomoci sa týka správneho vymerania dane z príjmov, t. j. oblasti, ktorú právo Únie neharmonizuje, a jednak, že smernica 77/799 neuvádza spôsob, akým má dožadujúci štát zaobchádzať s informáciami, ktoré mu boli poskytnuté na účely vymerania tejto dane. Komisia dopŕká, že táto smernica upravuje iba samotnú možnosť členských štátov využiť pomoc iných členských štátov. V dôsledku toho otázka, či má dožadujúci členský štát povinnosť informovať daňovníka o žiadosti o pomoc, ktorú podal, nepatrí do práva Únie, ale iba do vnútroštátneho práva.

25 V prvom rade, pokiaľ ide o Chartu, treba uviesť, že keďže nadobudla platnosť 1. decembra 2009, neuplatní sa na postup pomoci, ktorý viedol k vydaniu dodatočného daňového výmeru z 28. mája 2009.

26 Následne, pokiaľ ide o právomoc Súdneho dvora poskytnúť v tejto veci výklad smernice 77/799, okolnosť, že dožadujúci členský štát nemá povinnosť adresovať inému členskému štátu žiadosť o pomoc, neumožňuje prijať záver, že pravidlá týkajúce sa žiadosti o informácie a využitia informácií získaných týmto členským štátom nepatria do pôsobnosti práva Únie. Ak sa členský štát rozhodne využiť takú pomoc, musí postupovať v súlade s pravidlami stanovenými v smernici 77/799. Z piateho odôvodnenia tejto smernice totiž najmä vyplýva, že členské štáty musia dodržiavať určité povinnosti v rámci vzájomnej pomoci.

27 Položené otázky týkajúce sa povinnosti dožadujúceho členského štátu vo vzťahu k daňovníkovi preto súvisia s vykonaním práva Únie a Súdny dvor má právomoc preskúmať v tomto kontexte uplatňovanie základných práv a najmä právo byť vypočutý.

28 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právo na obhajobu, ktorého súčasťou je právo byť vypočutý, patrí medzi tie zo základných práv, ktoré sú nedeliteľnou súčasťou právneho poriadku Únie (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 18. decembra 2008, Sopropé, C-349/07, Zb. s. I-10369, body 33 a 36). Ak Súdny dvor rozhoduje o návrhu na začatie prejudiciálneho konania a ak vnútroštátna právna úprava patrí do pôsobnosti práva Únie, musí tento súd poskytnúť všetky výkladové prostriedky potrebné na to, aby vnútroštátny súd posúdil súlad tejto právnej úpravy so základnými právami (pozri najmä rozsudky z 18. júna 1991, ERT, C-260/89, Zb. s. I-2925, bod 42, ako aj Sopropé, už citovaný, body 33 a 34).

29 V dôsledku toho treba odpovedať na všetky otázky, ktoré položil vnútroštátny súd.

O prejudiciálnych otázkach

O prvých dvoch otázkach

30 Svojimi prvými dvoma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či právo Únie, tak ako vyplýva najmä zo smernice 77/799 a zo základného práva byť vypočutý, priznáva daňovníkovi určitého členského štátu právo byť informovaný o žiadosti tohto štátu o pomoc adresovanej inému členskému štátu, podieľať sa na formulácii žiadosti adresovanej dožadovanému štátu a zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktorý zorganizoval tento dožiadaný štát.

31 V prvom rade treba overiť, či mechanizmus vzájomnej spolupráce zavedený smernicou 77/799 stanovuje v prípade daňovníka také právo.

32 V tejto súvislosti, ako konštatoval Súdny dvor v bodoch 30 a 31 rozsudku z 27. septembra 2007, Twoh International (C-184/05, Zb. s. I-7897), z prvých dvoch odôvodnení smernice 77/799 vyplýva, že cieľom tejto smernice je boj proti daňovým únikom a medzinárodnému vyhýbaniu sa

platenia daní a že bola prijatá na účely úpravy spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov.

33 Súdny dvor tiež uviedol, že podľa článku 2 ods. 1 smernice 77/799 daňová správa členského štátu „môže“ požiadať daňovú správu iného členského štátu o informácie, ktoré nemôže sama získať. Zdôraznil tak, že normotvorca Únie tým, že použil slovo „môže“, uviedol, že vnútroštátna daňová správa má v tejto súvislosti možnosť a nemá nijakú povinnosť využiť takú žiadosť (pozri v tomto zmysle rozsudok *Twoh International*, už citovaný, bod 32).

34 Naproti tomu v nadväznosti na žiadosť, ktorú podal príslušný orgán za podmienok stanovených v článku 2 smernice 77/799, dožiadaný členský štát má v zásade povinnosť odpovedať na túto žiadosť a ak by to bolo potrebné, vykonať potrebné šetrenia v súlade s článkom 2 smernice 77/799.

35 Z článku 2 ods. 2 a článku 8 smernice 77/799 vyplýva, že príslušný orgán dožiadaného členského štátu odpovie na takú žiadosť, pričom uplatní svoje vnútroštátne právo a najmä svoje vlastné procesné pravidlá.

36 Zo skúmania smernice 77/799 tak vyplýva, že táto smernica, ktorej cieľom je úprava spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov, koordinuje poskytovanie informácií medzi príslušnými orgánmi, pričom členským štátom stanovuje určité povinnosti. Táto smernica naproti tomu daňovníkovi nepriznáva nijaké osobitné práva (pozri rozsudok *Twoh International*, už citovaný, bod 31) a okrem toho nestanovuje príslušným orgánom členských štátov nijakú povinnosť konzultácie s uvedeným daňovníkom.

37 Za týchto podmienok treba v druhom rade preskúmať, či daňovníkovi predsa len nemôže z práva na obhajobu vyplývať právo zúčastniť sa na výmene informácií medzi príslušnými orgánmi.

38 Súdny dvor predtým rozhodol, že dodržiavanie práva na obhajobu predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá sa uplatní vtedy, ak má správny orgán v úmysle prijať voči osobe rozhodnutie, ktoré nepriaznivo zasahuje do jej postavenia (pozri rozsudok *Sopropé*, už citovaný, bod 36). Na základe uvedenej zásady sa tak adresátom rozhodnutí, ktoré významnou mierou ovplyvňujú ich záujmy, musí umožniť, aby mohli účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí (pozri najmä rozsudky z 24. októbra 1996, *Komisija/Lisrestal a i.*, C-32/95 P, Zb. s. I-5373, bod 21, ako aj *Sopropé*, už citovaný, bod 37). Túto povinnosť majú správne orgány členských štátov, keď prijímajú rozhodnutia patriace do oblasti pôsobnosti práva Únie, napriek tomu, že právna úprava Únie túto formálnu požiadavku výslovne nestanovuje (pozri rozsudky *Sopropé*, už citovaný, bod 38, ako aj z 10. septembra 2013, *G. a R.*, C-383/13 PPU, bod 35).

39 Kládie sa otázka, či rozhodnutie príslušného orgánu členského štátu požiadať o pomoc príslušný orgán iného členského štátu a rozhodnutie tohto iného členského štátu vykonať výsluch svedkov na účely vyhovenia tejto žiadosti sú aktmi, ktoré z dôvodu ich dôsledkov pre daňovníka vyžadujú, aby bol tento daňovník vypočutý.

40 Všetky členské štáty, ktoré predložili Súdnemu dvoru svoje pripomienky, tvrdili, že žiadosť členského štátu o informácie adresovaná daňovej správe iného členského štátu nie je aktom zakladajúcim takú povinnosť. Správne sa domnievajú, že v rámci daňovej kontroly treba rozlišovať fázu vyšetrovania, počas ktorej sa zhromažďujú informácie a do ktorej patrí aj žiadosť daňovej správy o informácie adresovaná inej daňovej správe, od kontradiktórnej fázy medzi daňovou správou a daňovníkom, s ktorým sa táto daňová správa kontaktuje, ktorá sa začína tým, že daňovníkovi sa zašle opravný daňový výmer.

41 Ak správny orgán pristúpi k zhromažďovaniu informácií, nemá povinnosť informovať o tom daťovníka a získať jeho stanovisko.

42 Žiadosť o pomoc, ktorú podala daťová správa na základe smernice 77/799, patrí do postupu zhromažďovania informácií.

43 To isté platí aj v prípade odpovede, ktorú poskytla dožiadaná daťová správa, a predbežných šetrení, ktoré táto daťová správa vykonala, vrátane výsluchu svedkov.

44 Z toho vyplýva, že dodržiavanie práva daťovníka na obhajobu nevyžaduje, aby sa tento daťovník podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu. Nevyžaduje ani to, aby bol daťovník vypočutý v ťase, keď sa v dožiadanom členskom štáte uskutočňujú vyšetrovania, ktoré by mohli zahŕňať výsluch svedkov, ani predtým, ako tento členský štát poskytne informácie dožadujúcemu členskému štátu.

45 Nič však členskému štátu nebráni, aby rozšíril právo byť vypočutý na ďalšie etapy fázy vyšetrovania tým, že daťovníkovi umožní, aby sa zúčastnil na rôznych fázach zhromažďovania informácií a najmä na výsluchu svedkov.

46 V dôsledku toho treba na prvú a druhú otázku odpovedať tak, že právo Únie, tak ako vyplýva najmä zo smernice 77/799 a zo základného práva byť vypočutý, sa má vykladať v tom zmysle, že daťovníkovi určitého členského štátu nepriznáva ani právo byť informovaný o žiadosti tohto štátu o pomoc adresovanej inému členskému štátu najmä na účely overenia údajov, ktoré tento daťovník poskytol v rámci svojho priznania k dani z príjmov, ani právo podieľať sa na formulácii žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu, ani právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktorý tento štát uskutočnil.

O tretej otázke

47 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa smernica 77/799 má vykladať jednak v tom zmysle, že daťovník môže spochybniť informáciu, ktorá sa ho týka, poskytnutú daťovej správe dožadujúceho členského štátu a jednak, ak daťová správa dožiadaného členského štátu poskytne získanú informáciu, má táto daťová správa povinnosť uviesť zdroj informácií, ako aj spôsob ich získania.

48 V tejto súvislosti treba uviesť, že smernica 77/799 neupravuje právo daťovníka spochybniť správnosť poskytnutej informácie a nestanovuje nijakú osobitnú požiadavku v súvislosti s obsahom poskytnutej informácie.

49 Za týchto podmienok prináleží samotným vnútroštátnym právam, aby stanovili pravidlá, ktoré s tým súvisia. Daťovník môže spochybniť informáciu, ktorá sa ho týka, poskytnutú daťovej správe dožadujúceho členského štátu podľa pravidiel a postupov uplatniteľných v dotknutom členskom štáte.

50 Na tretiu otázku treba teda odpovedať tak, že smernica 77/799 neupravuje otázku, za akých podmienok môže daťovník spochybniť správnosť informácie, ktorú poskytol dožiadaný členský štát, ani nestanovuje nijakú osobitnú požiadavku v súvislosti s obsahom poskytnutej informácie.

O trovách

51 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo zatiaľ v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré

vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

1. **Právo Únie, tak ako vyplýva najmä zo smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006, a zo základného práva byť vypočutý, sa má vykladať v tom zmysle, že daňovníkovi určitého členského štátu nepriznáva ani právo byť informovaný o žiadosti tohto štátu o pomoc adresovanej inému členskému štátu najmä na účely overenia údajov, ktoré tento daňovník poskytol v rámci svojho priznania k dani z príjmov, ani právo podieľať sa na formulácii žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu, ani právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktorý tento štát uskutočnil.**

2. **Smernica 77/799, zmenená a doplnená smernicou 2006/98, neupravuje otázku, za akých podmienok môže daňovník spochybniť správnosť informácie, ktorú poskytol dožiadaný členský štát, ani nestanovuje nijakú osobitnú požiadavku v súvislosti s obsahom poskytnutej informácie.**

Podpisy

* Jazyk konania: čeština.