

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

z dne 22. oktobra 2013(*)

„Direktiva 77/799/EGS – Medsebojna pomo? pristojnih organov držav ?lanic na podro?ju neposrednega obdav?evanja – Izmenjava informacij na zahtevo – Dav?ni postopek – Temeljne pravice – Omejitev obsega obveznosti države ?lanice prosilke in zaprosene države ?lanice v zvezi z dav?nim zavezancem – Neobstoj obveznosti obvestitve dav?nega zavezanca o zahtevi za pomo? – Neobstoj obveznosti vabila dav?nemu zavezancu, naj se udeleži zaslišanja pri? – Pravica dav?nega zavezanca do izpodbijanja izmenjane informacije – Minimalna vsebina izmenjane informacije“

V zadevi C?276/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (?eška republika) z odlo?bo z dne 3. aprila 2012, ki je prispela na Sodiš?e 4. junija 2012, v postopku

Ji?í Sabou

proti

Finan?ní ?editelství pro hlavní m?sto Prahu,

SODIŠ?E (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, K. Lenaerts, podpredsednik, A. Tizzano, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, M. Ileš?, M. Safjan, C. G. Fernlund (poro?evalec), predsedniki senatov, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.?C. Bonichot, D. Šváby, sodniki, M. Berger, A. Prechal, sodnici, in E. Jaraši?nas, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za ?eško vlado M. Smolek in J. Vlášil, agenta,
- za grško vlado M. Tassopoulou in G. Papagianni, agentki,
- za špansko vlado A. Rubio González, agent,
- za francosko vlado G. de Bergues, D. Colas in J.?S. Pilczer, agenti,
- za poljsko vlado B. Majczyna in M. Szpunar, agenta,
- za finsko vlado S. Hartikainen, agent,

– za Evropsko komisijo C. Barslev, M. Šimerdová in W. Mölls, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 6. junija 2013

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja in obdavčevanja zavarovalnih premij (77/799/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 (UL L 363, str. 129, v nadaljevanju: Direktiva 77/799), preučeno ob upoštevanju temeljnih pravic.

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med J. Sabouom, poklicnim nogometašem, in Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu (davčni direktorat za glavno mesto Praga) glede zneska njegovih obdavčljivih dohodkov v letu 2004.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 77/799

3 Direktiva 77/799 je bila razveljavljena z Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL L 64, str. 1). Kljub temu se glede na čas dejanskega stanja v sporu o glavni stvari zanj uporabi Direktiva 77/799.

4 V prvi in drugi uvodni izjavi Direktive 77/799 je bilo navedeno:

„ker vodijo prakse davčne utaje in izogibanja plačilu davka, ki se razširjajo prek meja držav članic, v proračunske izgube in kršitve načela poštene obdavčitve in so odgovorne za izkrivljanje pretoka kapitala in pogojev konkurence; ker torej vplivajo na delovanje skupnega trga;

ker je iz teh razlogov Svet 10. februarja 1975 sprejel resolucijo o ukrepih, ki jih je treba sprejeti v Skupnosti zaradi boja proti mednarodni davčni utaji in izogibanju [...]“.

5 V peti in šesti uvodni izjavi Direktive 77/799 je bilo navedeno:

„ker bi si morale države članice na zahtevo izmenjati informacije o posebnih primerih; ker bi morala država, če se tako zahteva, opraviti potrebne poizvedbe, da bi pridobila take informacije;

ker bi si morale države članice tudi brez kakršne koli zahteve izmenjati katero koli informacijo, ki se zdi ustrezna za pravilno odmero davka na dohodek in na premoženje, [...]“

6 Člen 1 Direktive 77/799 z naslovom Splošne določbe je v odstavku 1 določal:

„V skladu z določbami te direktive pristojni organi držav članic izmenjajo vse informacije, ki jim omogočajo pravilno odmero davkov na dohodek in kapital [premoženje] [...]“

7 Člen 2 Direktive 77/799 z naslovom Izmenjava na zahtevo je določal:

„1. Pristojni organ države članice lahko zahteva od pristojnega organa druge države članice, da predloži informacije, navedene v členu 1(1), v posameznem primeru. Pristojnemu organu zaprosene države ni treba ugoditi zahtevi, če se zdi, da pristojni organ države, ki je dala zahtevo, ni izrpal svojih običajnih virov informacij, ki bi jih lahko izkoristil v skladu z okoliščinami, da bi dobil zahtevane informacije brez tveganja, da bi ogrožal pridobitev iskanega izida.

2. Za namene predložitve informacij iz odstavka 1, pristojni organ zaprosene države poskrbi za izvedbo poizvedovanj, potrebnih za pridobitev takšnih informacij.

Zaradi pridobivanja iskanih informacij, zaproseni organ ali upravni organ, na katerega je slednji naslovil zahtevo, ravna kakor da bi deloval zase ali na zahtevo drugega organa v svoji državi članici.“

8 Člen 6 Direktive 77/799 z naslovom Sodelovanje uradnikov zadevne države je določal:

„Zaradi uporabe predhodnih določb se lahko pristojni organ države članice, ki priskrbi informacije, in pristojni organ države članice, kateri so informacije namenjene, v postopku posvetovanja, določenem v členu 9, dogovorita o odobritvi navzočnosti uradnikov davčne uprave druge države članice v prvi državi članici. Podrobnosti za uporabo določb se določijo v istem postopku.“

9 Člen 8 Direktive 77/799 z naslovom Omejitve učinkov znamke je v odstavku 1 določal:

„Ta direktiva ne nalaga nikakršne obveznosti državi članici, od katere se zahteva informacija, da opravi poizvedbe ali da posreduje informacije, če bi bilo takšno poizvedovanje ali zbiranje iskanih informacij v nasprotju z njeno zakonodajo ali upravnimi postopki za pristojni organ te države.“

Češko pravo

10 Z zakonom št. 253/2000 o mednarodnem sodelovanju na davnem področju in spremembi zakona št. 531/1990 o ozemeljskih davčnih organih, kakor je bil pozneje spremenjen, so bile v češko pravo prenesene določbe Direktive 77/799.

11 Zakon št. 337/1992 o davnem postopku v členih 16 in 31 določa:

„Člen 16

Davčni inšpekcijski nadzor

[...]

4. Davčni zavezanec, nad katerim se izvaja davčni inšpekcijski nadzor, ima, kar zadeva davnega uradnika, pravico,

(e) da pri samem in izvedencem med zaslišanjem in preiskavo na kraju samem postavlja vprašanja,

[...]

Člen 31

Preiskovalni ukrepi

[...]

2. [...] Davna uprava mora pravočasno obvestiti davnega zavezanca o izvedbi zaslišanja, če

ni nevarnosti za zamudo.“

Dejansko stanje spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 J. Sabou je v napovedi za odmero dohodnine za leto 2004 v češki republiki navedel izdatke v več državah članicah zaradi njegovega morebitnega transferja kot nogometaša k enemu od nogometnih klubov iz teh držav. Za znesek teh izdatkov naj bi se zmanjšali njegovi obdavčljivi prihodki. Tako mu je bil za leto 2004 odmerjen znesek dohodnine 29.700 CZK (približno 1100 EUR).

13 Češka davčna uprava pa je podvomila o resnosti teh izdatkov in izvedla nadzor, pri katerem je od davčnih organov zadevnih držav članic zahtevala informacije in se pri tem oprla zlasti na zakon št. 253/2000 in Direktivo 77/799. Tako je za pomoč zaprosila špansko in francosko davčno upravo ter davčno upravo Združenega kraljestva, od njih pa zahtevala zlasti stališča zadevnih nogometnih klubov. Iz odgovorov teh organov je razvidno, da v klubih, h katerim naj bi se pristopilo, J. Sabouja ali njegovega agenta niso poznali.

14 Češka davčna uprava se je glede več računov, ki jih je J. Sabou predložil v zvezi s storitvami, ki naj bi jih opravila neka družba s sedežem na Madžarskem, obrnila tudi na madžarsko davčno upravo. Zaprošena uprava je odgovorila, da je bila ta družba le posrednik družbe s sedežem v tretji državi in da bi le nadzor, opravljen v tej tretji državi, omogočil pridobitev zanesljivih odgovorov.

15 Češka davčna uprava je po opravljenem nadzoru 28. maja 2009 izdala dodatno odmerno odločbo, s katero so J. Sabouju odmerili dohodnino za leto 2004 v višini 251.604 CZK (približno 9800 EUR). J. Sabou se je na to odločbo pritožil na Finanční úřad pro hlavní město Prahu, ki je navedeno odločbo spremenil tako, da je znesek dohodnine odmeril v višini 283.604 CZK (približno 11.000 EUR).

16 J. Sabou je zoper spremenjeno odločbo vložil tožbo pri Městský soud v Praze (mestno sodišče v Pragi), ki je to tožbo s sodbo z dne 27. julija 2011 zavrnilo. J. Sabou je zato vložil kasacijsko pritožbo pri Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče).

17 J. Sabou je v postopku pred tem sodiščem navajal, da je češka davčna uprava informacije v zvezi z njim pridobila nezakonito. Prvič, ta uprava naj ga ne bi obvestila o zahtevi za pomoč, ki jo je poslala drugim upravam, zaradi česar ni mogel sodelovati pri pripravi vprašanj, ki so jim bila postavljena. Drugič, prav tako naj v nasprotju s pravicami, ki se mu po češkem pravu priznavajo v podobnih nacionalnih postopkih, ne bi bil povabljen k sodelovanju pri zaslišanju pri v drugih državah članicah.

18 Nejvyšší správní soud je v predložitveni odločbi navedlo, da češka davčna uprava od zaprosenih organov ni zahtevala, naj izvedejo zaslihanje pri. Navaja, da bi ta uprava, če bi poslala tako zahtevo, obvestila J. Sabouja, da bi lahko ta pri njih sodeloval, če bi to dopuščali predpisi zaprosenih držav članic.

19 Predložitveno sodišče v zvezi s posredovanimi odgovori navaja, da so nekatere zaprosene uprave navedle imena zaslišanih oseb, drugi pa so le navedli klube, od katerih so bile pridobljene predložene informacije. Poleg tega naj na prvi prejem informacij – po telefonu, po elektronski poti ali z zaslišanjem – ne bi bili natančneje navedeni.

20 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali ima davčni zavezanec pravico do sodelovanja pri izmenjavi informacij med upravami v okviru Direktive 77/799 in o tem, koliko temeljne pravice, kakor so zagotovljene z Listino Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina),

vplivajo na obstoj te pravice.

21 Nejvyšší správní soud pojasnjuje, da bi se, če se davnemu zavezancu taka pravica ne priznava, zmanjšale njegove procesne pravice v primerjavi s pravicami, ki so mu po evškem pravu zagotovljene v nacionalnem davnem postopku. To sodišče se sklicuje na dve lastni sodbi z dne 30. januarja 2008 in 26. marca 2009. V prvi je v zvezi z zaslišanjem pri razsodilo, da je „zagotovitev dejanske možnosti sodelovanja [davnega zavezanca] pri [tem] zaslišanju eden od ključnih elementov pri presoji zakonitosti pridobivanja takih dokazov in je nujno strogo preprečiti vsak njen obid“. V drugi sodbi, ki je bila izdana v zvezi z davnim postopkom v evški republiki, v katerem je bila uporabljena pomoč druge države članice na podlagi Direktive 77/799 in izvedeno zaslišanje priče v tej državi članici, je navedeno sodišče presodilo, da lahko evška davna uprava uporabi informacije, pridobljene z izpovedjo priče in v skladu s pravom zaprosene države, kot dokaz le, če so organi zaprosene države članice ob uporabi svoje zakonodaje zavrnili sodelovanje evškega davnega zavezanca pri zaslišanju.

22 V teh okoliščinah je Nejvyšší správní soud prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali iz prava [...] Unije izhaja, da ima davni zavezanec pravico, da je obveščen o odločitvi davnih organov, da bodo v skladu z Direktivo [77/799] zahtevali informacije? Ali ima davni zavezanec pravico, da sodeluje pri pripravi zahteve po informacijah, naslovljene na zaproseno državo članico? Če davni zavezanec nima takih pravic na podlagi prava Unije, ali mu lahko podobni pravici da nacionalno pravo?

2. Ali ima davni zavezanec pravico, da sodeluje pri zaslišanju priča v zaproseni državi v okviru obravnave zahteve po informacijah na podlagi Direktive [77/799]? Ali mora zaprosena država članica davnega zavezanca predhodno obvestiti, kdaj bo priča zaslišana, če je to zahtevala država članica prosilka?

3. Ali morajo davni organi zaprosene države članice pri predložitvi informacij v skladu z Direktivo [77/799] spoštovati določeno minimalno vsebino svojega odgovora, tako da je jasno, iz katerih virov in kako so zaproseni organi pridobili informacije, ki so jih predložili? Ali lahko davni zavezanec izpodbija pravilnost tako zagotovljenih informacij, na primer zaradi postopkovnih kršitev v postopku v zaproseni državi, ki je potekal pred predložitvijo informacij? Ali pa velja načelo medsebojnega zaupanja in sodelovanja, po katerem informacij, ki so jih predložili zaproseni davni organi, ni mogoče izpodbijati?“

Pristojnost Sodišča

23 Evropska komisija najprej trdi, da predložitveno sodišče z vprašanji v zvezi s procesnimi pravicami davnega zavezanca v primerih, v katerih se davna uprava odloči uporabiti mehanizem medsebojne pomoči, ki ga določa Direktiva 77/799, želi izvedeti, ali ima davni zavezanec nekatere pravice na podlagi Listine. Po mnenju Komisije se ta vprašanja dejansko delno nanašajo na uporabo Listine v povezavi z nacionalnim pravom, zaradi česar Sodišče ni pristojno, da bi nanje odgovorilo.

24 Komisija tako na eni strani poudarja, da se zahteva za pomoč nanaša na pravilno odmero dohodnine, torej področje, ki s pravom Unije ni usklajeno, in na drugi strani, da Direktiva 77/799 ne določa, kako mora država prosilka pri odmeri tega davka upoštevati prejete informacije. Komisija dodaja, da ta direktiva določa le možnost, da države članice uporabijo pomoč druge države članice. Zato naj to, ali mora država članica prosilka davnega zavezanca obvestiti o zahtevi za pomoč, ki jo je pripravila, ne bi izhajalo iz prava Unije, temveč le iz nacionalnega prava.

25 Najprej, v zvezi z Listino je treba poudariti, da se ta, ker je za?ela veljati 1. decembra 2009, ne uporabi za postopek pomo?i, v katerem je bila izdana dodatna odmerna odlo?ba z dne 28. maja 2009.

26 Dalje, v zvezi s pristojnostjo Sodiš?a v tem primeru, da razlaga Direktivo 77/799, okoliš?ina, da državi ?lanici prosilki ni treba poslati zahteve za pomo? drugi državi ?lanici, ne omogo?a šteti, da pravila glede zahteve po informacijah in uporabe informacij, ki jih je prejela ta država ?lanica, ne spadajo na podro?je uporabe prava Unije. Država ?lanica mora od takrat, ko se odlo?i za uporabo take pomo?i, upoštevati pravila iz Direktive 77/799. Zlasti iz pete uvodne izjave te direktive izhaja, da morajo države ?lanice pri medsebojni pomo?i upoštevati nekatere obveznosti.

27 Zato se vprašanja v zvezi z obveznostmi države ?lanice prosilke do dav?nega zavezanca nanašajo na izvajanje prava Unije in Sodiš?e je pristojno, da v teh okoliš?inah preu?i uporabo temeljnih pravic, zlasti pravico do izjave.

28 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a je pravica do obrambe, ki zajema pravico do izjave, ena od temeljnih pravic, ki so sestavni del pravnega reda Unije (glej v tem smislu med drugim sodbo z dne 18. decembra 2008 v zadevi Sopropé, C?349/07, ZOdl., str. I?10369, to?ki 33 in 36). Sodiš?e mora, ?e mu je predložen predlog za sprejetje predhodne odlo?be in ?e nacionalna ureditev spada na podro?je uporabe prava Unije, nacionalnemu sodiš?u posredovati vse elemente razlage, ki jih to potrebuje za presojo združljivosti te ureditve s temeljnimi pravicami (glej zlasti sodbo z dne 18. junija 1991 v zadevi ERT, C?260/89, Recueil, str. I?2925, to?ka 42, in zgoraj navedeno sodbo Sopropé, to?ki 33 in 34).

29 Zato je treba odgovoriti na vsa vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodiš?e.

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo in drugo vprašanje

30 Predložitveno sodiš?e s prvima vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali pravo Unije, kakor izhaja zlasti iz Direktive 77/799 in temeljne pravice do izjave, dav?nemu zavezancu iz države ?lanice priznava pravico do obvestitve o zahtevi za pomo?, ki jo je ta država ?lanica naslovila na drugo državo ?lanico, pravico do sodelovanja pri pripravi zahteve, naslovljene na zaproseno državo ?lanico, in pravico do udeležbe pri zaslišanju pri?, ki ga pripravi ta država.

31 Prvi?, treba je preveriti, ali se z mehanizmom medsebojne pomo?i, ki je uveden z Direktivo 77/799, dav?nemu zavezancu taka pravica priznava.

32 Kot je v zvezi s tem Sodiš?e ugotovilo v to?kah 30 in 31 sodbe z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International (C?184/05, ZOdl., str. I?7897), je iz prvih dveh uvodnih izjav Direktive 77/799 razvidno, da je njen cilj boj proti mednarodnim dav?nim utajam in izogibanju davkom ter da je bila sprejeta, da bi se uredilo sodelovanje med dav?nimi organi držav ?lanic.

33 Sodiš?e je tudi poudarilo, da v skladu s ?lenom 2(1) Direktive 77/799 dav?na uprava države ?lanice „lahko“ zahteva od dav?ne uprave druge države ?lanice informacije, ki jih ne more pridobiti sama. S tem je poudarilo, da je zakonodajalec Unije z uporabo pojma „lahko“ nakazal, da imajo nacionalne dav?ne uprave v zvezi s tem možnost, da pa take zahteve nikakor niso dolžne uporabiti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Twoh International, to?ka 32).

34 Nasprotno pa je zaprosena država ?lanica, ?e ji pristojni organ pošlje zahtevo pod pogoji, dolo?enimi v ?lenu 2 Direktive 77/799, v bistvu zavezana odgovoriti na to zahtevo, in ?e je treba, v

skladu s členom 2 Direktive 77/799 poskrbeti za izvedbo potrebnih poizvedovanj.

35 Iz členov 2(2) in 8 Direktive 77/799 izhaja, da pristojni organi zaprosene države na tako zahtevo odgovorijo ob uporabi nacionalnega prava in zlasti lastnih postopkovnih pravil.

36 Iz preučitve Direktive 77/799, katere cilj je ureditev sodelovanje med davčnimi organi držav članic, tako izhaja, da predložitev informacij med pristojnimi organi usklajuje tako, da državam članicam nalaga nekatere obveznosti. Nasprotno pa se s to direktivo ne podeljuje nobena posebna pravica posameznikom (glej zgoraj navedeno sodbo *Twoh International*, točka 31) in pristojnim organom držav članic natančneje ne določa nobena obveznost posvetovanja z njimi.

37 Drugič, v teh okoliščinah je treba preučiti, ali davčni zavezanec vendarle ne bi mogel uveljavljati pravice do sodelovanja pri izmenjavi informacij med pristojnimi organi na podlagi pravice do obrambe.

38 Sodišče je že razsodilo, da je spoštovanje pravice do obrambe splošno načelo prava Unije, ki se uporablja, kadar organ zoper osebo namerava izdati akt, ki posega v njen položaj (glej zgoraj navedeno sodbo *Sopropé*, točka 36). V skladu z navedenim načelom mora biti naslovnikom odločb, ki občno vplivajo na njihove interese, omogočeno, da učinkovito izrazijo svoje stališče o elementih, s katerimi namerava organ utemeljiti svojo odločbo (glej zlasti sodbo z dne 24. oktobra 1996 v zadevi *Komisija proti Lisrestal in drugim*, C-32/95 P, Recueil, str. I-5373, točka 21, in zgoraj navedeno sodbo *Sopropé*, točka 37). Ta obveznost velja za organe držav članic, kadar sprejemajo odločbe na področju uporabe prava Unije, tudi kadar veljavna zakonodaja Unije take formalnosti izrecno ne določa (glej zgoraj navedeno sodbo *Sopropé*, točka 38, in sodbo z dne 10. septembra 2013 v zadevi *G. in R.*, C-383/13 PPU, točka 35).

39 Postavlja se vprašanje, ali odločitev pristojnega organa države članice, da zahteva pomoč pristojnega organa druge države članice, in odločitev tega drugega organa, da izvede zaslišanje pri, da bi odgovorilo na to zahtevo, pomenita akt, za katerega se zaradi njegovih posledic za davčnega zavezanca zahteva, da ta poda izjavo.

40 Vse države članice, ki so pri Sodišču predložile stališča, so zatrjevale, da zahteva po informacijah, ki jo država članica naslovi na davčno upravo druge države članice, ni akt, ki bi povzročil tako obveznost. Pravilno menijo, da je treba v okviru postopkov davčnega nadzora ločiti med fazo preiskave, med katero se zberejo informacije in v katero spada zahteva po informacijah, ki jo ena davčna uprava naslovi na drugo, ter kontradiktorno fazo med davčno upravo in davčnim zavezancem, na katerega se ta faza nanaša, ki se začne s tem, da se davčnemu zavezancu pošlje predlog popravka.

41 Kadar uprava začne zbirati informacije, ni zavezana o tem obvestiti davčnega zavezanca in pridobiti njegovega stališča.

42 Zahteva za pomoč, ki jo davčna uprava poda na podlagi Direktive 77/799, torej spada v postopek zbiranja informacij.

43 To velja tudi za odgovor, ki ga je posredovala zaprosena davčna uprava, in predhodna poizvedovanja, ki jih je izvedla, vključno z zaslišanjem pri.

44 Zato se s spoštovanjem pravice davčnega zavezanca do obrambe ne zahteva, da ta sodeluje pri zahtevi po informacijah, ki jo država članica prosilka naslovi na zaproseno državo članico. Z njim se tudi ne zahteva, da davčni zavezanec poda izjavo, ko se v zaproseni državi članici izvedejo poizvedovanja, ki lahko zajemajo zaslišanje pri?, kot tudi ne pred tem, ko ta država članica predloži informacije državi članici prosilki.

45 Države članice tako ni? ne ovira, da pravico do izjave razširi na druge dele preiskovalne faze, tako da davčnega zavezanca vklju?i v razne faze zbiranja informacij, med drugim v zaslišanje pri?.

46 Zato je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije, kakor izhaja zlasti iz Direktive 77/799 in pravice do izjave, razlagati tako, da se davčnemu zavezancu iz države članice ne priznava pravica do obvestitve o zahtevi za pomo?, ki jo je ta država članica naslovila na drugo državo članico, da bi se zlasti preverili podatki, ki jih je ta davčni zavezanec podal v svoji napovedi za odmero dohodnine, niti pravica do sodelovanja pri pripravi zahteve, naslovljene na zaproseno državo članico, niti pravica do udeležbe pri zaslišanjih pri?, ki jih izvede ta država.

Tretje vprašanje

47 Predložitveno sodiš?e s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 77/799 razlagati tako, da lahko davčni zavezanec na eni strani izpodbija informacije, ki so bile predložene davčni upravi države članice prosilke in se nanašajo nanj, in da mora davčna uprava zaprosene države članice na drugi strani, kadar posreduje zbrane informacije, navesti vire informacij in na?ine njihove pridobitve.

48 V zvezi s tem je treba poudariti, da Direktiva 77/799 ne ureja pravice davčnega zavezanca do izpodbijanja pravilnosti predloženih informacij in ne vsebuje nobene posebne zahteve glede vsebine predloženih informacij.

49 V teh okoliš?inah se morajo pravila za to dolo?iti zgolj po nacionalnem pravu. Davčni zavezanec lahko informacije, ki so bile predložene davčni upravi države članice prosilke in se nanašajo nanj, izpodbija v skladu s pravili in postopki, ki se uporabijo v zadevni državi članici.

50 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da Direktiva 77/799 ne ureja, v katerih okoliš?inah lahko davčni zavezanec izpodbija pravilnost informacij, ki jih je predložila zaprosena država članica, in ne dolo?a nobene posebne zahteve glede vsebine predloženih informacij.

Stroški

51 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (veliki senat) razsodilo:

1. Pravo Unije, kakor izhaja zlasti iz Direktive Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja in obdavčevanja zavarovalnih premij (77/799/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006, in pravice do izjave, je treba razlagati tako, da se davčnemu zavezancu iz države članice ne priznava pravica do obvestitve o zahtevi za pomoč, ki jo je ta država članica naslovila na drugo državo članico, da bi se zlasti preverili podatki, ki jih je ta davčni zavezanec podal v svoji napovedi za odmero dohodnine, niti pravica do sodelovanja pri pripravi zahteve, naslovljene na zaproseno državo članico, niti pravica do udeležbe pri zaslišanjih pri, ki jih izvede ta država.

2. Direktiva 77/799, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/98, ne ureja vprašanja, v katerih okoliščinah lahko davčni zavezanec izpodbija pravilnost informacij, ki jih je predložila zaprosena država članica, in ne določa nobene posebne zahteve glede vsebine predloženih informacij.

Podpisi

* Jezik postopka: češčina.