



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 6. června 2013¹

Věc C-276/12

**Jiří Sabou
proti
Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Nejvyšším správním soudem (Česká republika)]

„Daňové právní předpisy — Řízení — Vzájemná pomoc mezi členskými státy v oblasti přímých daní —
Směrnice 77/799/EHS — Sdělení údajů na dožádání — Procesní práva daňových subjektů“

I – Úvod

1. V současnosti je takřka nemožné uniknout fotbalové tematice. O fotbal se zajímá téměř každý, daňovou správu nevyjímaje.
2. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká zájmu české daňové správy o příjmy profesionálního fotbalisty. Při jejich kontrole našla spojení v daňových orgánech dalších členských států, které se zajímaly o dění v profesionálních fotbalových klubech a jedné agentuře a prováděly v nich šetření. Informace těchto spolupracujících zahraničních daňových orgánů však byly pro profesionálního fotbalistu natolik nepříznivé, že výsledky šetření napadl, a to zejména proto, že se domníval, že v průběhu šetření byla porušována jeho procesní práva.
3. Soudní dvůr má nyní přezkoumat rozsah těchto procesních práv daňového subjektu v rámci přeshraniční spolupráce daňových orgánů členských států. Přitom bude třeba vzít v potaz nejen použitelné sekundární právo, ale i základní práva profesionálního fotbalisty. Rozhodnutí Soudního dvora týkající se procesních práv bude mít význam nejen pro příznivce kopané, ale bude mít dopad především na celé daňové a kartelové právo.

¹ — Původní jazyk: němčina.

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

1. Listina základních práv Evropské unie

4. Článek 41 Listiny základních práv Evropské unie ze dne 7. prosince 2000, ve znění pozměněném dne 12. prosince 2007 (dále jen „Listina“), nadepsaný „Právo na řádnou správu“, upravuje právo být vyslechnut:

„1. „Každý má právo na to, aby jeho záležitosti byly orgány, institucemi a jinými subjekty Unie řešeny nestranně, spravedlivě a v přiměřené lhůtě.

2. Toto právo zahrnuje především:

- a) právo každého být vyslechnut před přijetím jemu určeného individuálního opatření, které by se jej mohlo nepříznivě dotknout;

[...]“

2. Směrnice 77/799/EHS

5. Směrnice 77/799/EHS² upravovala až do 31. prosince 2012³ mimo jiné vzájemnou pomoc mezi členskými státy v oblasti přímých daní (dále jen „směrnice 77/799 o vzájemné pomoci“). Podle jejího čl. 1 odst. 1 si příslušné orgány členských států navzájem poskytují „veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů [...]“.

6. V článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci je upravena „výměna na dožádání“:

„1. Příslušný orgán některého členského státu může v jednotlivém případě požádat příslušný orgán jiného členského státu o sdělení údaje podle čl. 1 odst. 1 [...].

2. Ke sdělení údaje podle odstavce 1 případně provede příslušný orgán dožádaného členského státu nezbytná šetření.

K získání požadovaných údajů postupuje dožádaný orgán nebo správní orgán, na který se dožádaný orgán obrátí, jako by postupoval při plnění vlastních úkolů nebo na dožádání jiného orgánu svého členského státu.“

B – *České právo*

7. Směrnice 77/799 o vzájemné pomoci byla do českého práva provedena zákonem č. 253/2000 Sb.⁴.

2 — Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnic 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979 (Úř. věst. L 331, s. 8; Zvl. vyd. 09/01, s. 77), 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179), 2003/93/ES ze dne 7. října 2003 (Úř. věst. L 264, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 403), 2004/56/ES ze dne 21. dubna 2004 (Úř. věst. L 127, s. 70; Zvl. vyd. 09/02, s. 13), 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. věst. L 359, s. 30) a 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. L 363, s. 129).

3 — Viz článek 28 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. L 64, s. 1).

4 — Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

8. Podle českého procesního práva je daňový subjekt v případě dokazování prováděného českými daňovými orgány oprávněn účastnit se výsledku svědka a klást otázky.

III – Původní řízení a řízení před Soudním dvorem

9. V původním řízení podává Jiří Sabou žalobu proti výměru daně z jeho příjmů za rok 2004 v České republice. Jiří Sabou působil v uvedeném roce jako profesionální fotbalista.

10. Napadený výměr byl vydán dne 28. května 2009 v návaznosti na daňovou kontrolu a zvýšil daň oproti původnímu výměru o 221 904 Kč (cca 8 600 eur). Zvýšení vyplynulo ze skutečnosti, že nebyly uznány náklady uplatněné J. Sabouem za služby poskytnuté společností Solomon Group Kft se sídlem v Budapešti, které měly údajně spojitost s jednáním o jeho možném přestupu do zahraničních fotbalových klubů.

11. K ověření informací poskytnutých J. Sabouem požádala česká daňová správa před vydáním daňového výměru daňové orgány dalších členských států o sdělení údajů mj. na základě směrnice 77/799 o vzájemné pomoci. Španělské, francouzské a britské daňové orgány tak měly objasnit, zda fotbalové kluby, které J. Sabou uvedl, mohou potvrdit, že jednaly s ním nebo se společností Solomon Group Kft. Avšak podle informací těchto daňových orgánů tomu tak nebylo; uvedené kluby J. Saboua ani neznaly.

12. Česká daňová správa kromě toho požádala maďarské daňové orgány o ověření, zda společnost Solomon Group Kft skutečně poskytla vykázané služby. Za tímto účelem byla v Maďarsku vyslechnuta jednatelka společnosti jako svědkyně. Ta mimo jiné uvedla, že její společnost byla jen zprostředkovatelkou služeb, které byly ve skutečnosti poskytnuty společností Solomon International Ltd se sídlem na Bahamách. Maďarské daňové orgány svou informaci české daňové správě uzavřely, takže skutečné poskytnutí služeb lze ověřit jen kontrolou společnosti Solomon International Ltd.

13. Jiří Sabou se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal k Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu s odůvodněním, že česká daňová správa získala údaje od daňových orgánů ostatních členských států protiprávně. Zaprvé tvrdí, že měl být o žádostech o sdělení údajů předem informován, aby mohl formulovat vlastní otázky. Zadruhé má za to, že měl právo účastnit se výsledků svědků provedených zahraničními daňovými orgány; totéž právo by totiž měl v případě výsledků provedených českými daňovými orgány. A zatřetí není podle J. Saboua z informací poskytnutých španělskými, francouzskými a britskými daňovými orgány patrné, jak k nim tamní daňové orgány dospěly.

14. Za těchto okolností předložil Nejvyšší správní soud, který o sporu rozhoduje, Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU k rozhodnutí následující předběžné otázky, s nimiž – jak vyplývá z odůvodnění jeho usnesení – žádá mimo jiné o výklad čl. 41 odst. 2 písm. a) Listiny:

- „1) Vyplývá z práva EU, že daňový subjekt má právo být informován o rozhodnutí daňové správy podat žádost o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Má daňový subjekt právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu? Pokud daňovému subjektu takováto práva nevyplývají z práva EU, je možné, aby mu obdobná práva přiznalo právo vnitrostátní?
- 2) Má daňový subjekt právo účastnit se výsledku svědků v dožádaném státě v průběhu vyřizování žádosti o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Je dožádaný členský stát povinen předem vyzoomět daňový subjekt o tom, kdy bude výsledek prováděn, pokud by byl o to dožadujícím členským státem požádán?

- 3) Je daňová správa v dožádaném členském státě při poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS povinná dodržet nějaký minimální obsah odpovědí tak, aby bylo zřejmé, z jakých zdrojů a jakým způsobem dospěla dožádaná daňová správa k poskytnutým informacím? Může daňový subjekt napadat správnost takto poskytnutých informací například z důvodu procesních vad řízení v dožádaném státě, které poskytnutí informací předcházelo? Či se uplatní princip vzájemné důvěry a spolupráce, podle něhož nelze informace poskytnuté dožádanou daňovou správou zpochybňovat?“

15. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření Česká republika, Řecká republika, Španělské království, Francouzská republika, Polská republika, Finská republika a Komise.

IV – Právní posouzení

A – *Pravomoc Soudního dvora*

16. Nejprve je třeba zkoumat pravomoc Soudního dvora, jež byla Komisí částečně zpochybněna.

17. Podle názoru Komise není *vyměření* daně z příjmů členského státu, která je předmětem původního řízení, upraveno ani směrnicí 77/799 o vzájemné pomoci, ani jiným unijním právem. V rozsahu, v němž se předběžné otázky vztahují k vyměření daně, tedy podle Komise neexistuje žádná spojitost s unijním právem. Kromě toho je Listina podle jejího čl. 51 odst. 1 použitelná jen tehdy, pokud členské státy uplatňují unijní právo. Tato podmínka však není splněna, požádá-li členský stát o sdělení údajů jiný členský stát. Podle názoru Komise tudíž Soudní dvůr ve výsledku nemá pravomoc odpovídat na části první a třetí předběžné otázky.

18. Podle čl. 267 prvního pododstavce písm. a) SFEU má Soudní dvůr pravomoc vykládat unijní právo. Předběžnými otázkami má být objasněno, jaký dopad má unijní právo na přeshraniční získávání informací a jejich využití ve vnitrostátním řízení týkajícím se daně z příjmů. Pouze výkladem unijního práva může být zjištěno, zda a v jakém rozsahu tomu tak je. Zvláště pokud jde o výklad Listiny, o nějž předkládající soud žádá, je navíc třeba zdůraznit, že i objasnění použitelnosti určitého ustanovení unijního práva je výkladem unijního práva. Předběžné otázky se tudíž celkově týkají výkladu unijního práva, takže Soudní dvůr má podle čl. 267 prvního pododstavce písm. a) SFEU v zásadě pravomoc na předložené otázky odpovědět.

19. Soudní dvůr sice podle ustálené judikatury odmítá svou pravomoc i tehdy, když je zjevné, že ustanovení unijního práva, jehož výklad je žádán, není v původním řízení použitelné⁵. V tomto řízení se však o takovýto případ nejedná. Zatímco směrnicí 77/799 o vzájemné pomoci je třeba v původním řízení nepochybně respektovat, nemůže být zjevně vyloučen ani vliv unijních základních práv, zejména proto, že vnitrostátní daňová správa využila prostřednictvím směrnice 77/799 o vzájemné pomoci postupu získávání informací upraveného unijním právem.

20. Soudní dvůr má tudíž pravomoc odpovědět na předběžné otázky v celém rozsahu.

B – *K druhé části třetí předběžné otázky: účinky sdělení údajů*

21. Svůj přezkum začnu u třetí předběžné otázky, neboť odpověď na ni bude mít vliv na pojednání o ostatních předběžných otázkách. Druhá část třetí předběžné otázky se totiž týká účinků, které údaje sdělené na základě článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci vyvolávají ve vnitrostátním daňovém řízení. Předkládající soud se v tomto ohledu zamýšlí nad tím, zda daňový subjekt ještě může závěry

⁵ — Rozsudek ze dne 21. června 2012, Susisalo a další (C-84/11, bod 17 a citovaná judikatura).

plynoucí z takovéto informace zpochybnit, nebo zda dožádaný členský stát s konečnou platností zjišťuje skutkový stav. V původním řízení se přitom jedná především o otázku, zda je třeba na základě informací dožádaných členských států vycházet v českém správním a soudním řízení z toho, že J. Sabou nevedl s dotazovanými fotbalovými kluby žádná jednání.

22. Řecká republika zastává v této souvislosti názor, že informace získaná na základě směrnice 77/799 o vzájemné pomoci již nemůže být daňovým subjektem zpochybněna. Bylo by to totiž v rozporu se zásadou vzájemné důvěry. Kromě toho by byl zpochybněn i smysl řízení podle směrnice 77/799 o vzájemné pomoci, kdyby poskytnuté údaje neměly žádnou důkazní hodnotu.

23. Tento názor nesdílím.

24. Soudní dvůr již v rozsudku Twoh International jasně uvedl, že informace, kterou členský stát poskytne k určitému skutkovému stavu na základě směrnice 77/799 o vzájemné pomoci, nepředstavuje určující důkaz o zjišťované skutečnosti⁶.

25. Směrnice 77/799 o vzájemné pomoci neobsahuje ani žádná ustanovení, která stanoví uznávání informací dožadujícím členským státem nebo která se týkají důkazní hodnoty těchto informací. Česká republika a Francouzská republika proto právem zdůraznily, že hodnocení důkazů ve vnitrostátním daňovém řízení, tedy způsob využití informací, je třeba posoudit na základě vnitrostátního práva.

26. Je tudíž věcí vnitrostátního soudu, aby objasnil, jakou důkazní hodnotu má v daném konkrétním případě informace členského státu poskytnutá podle směrnice 77/799 o vzájemné pomoci⁷. V tomto směru může vnitrostátní soud samostatně posoudit, zda informace vyžaduje protidůkaz daňového subjektu, či je vzhledem k neuvedení zdrojů informací nebo z jiných důvodů nepoužitelná. Je-li předmětem činnosti daňového subjektu chráněná základními svobodami, musí vnitrostátní soud ovšem navíc respektovat zásady rovnocennosti a efektivity⁸.

27. Proto je nutno konstatovat, že unijní právo nebrání daňovému subjektu v tom, aby ve vnitrostátním daňovém řízení zpochybnil správnost informací poskytnutých jinými členskými státy na základě článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci.

C – K první předběžné otázce: procesní práva daňového subjektu v dožadujícím členském státě

28. Za účelem zodpovězení první předběžné otázky je nyní třeba přezkoumat, nakolik unijní právo obsahuje informace k procesním právům daňového subjektu vůči daňové správě, jež je pro něj příslušná, pokud tato daňová správa požádá jiný členský stát o sdělení údajů podle článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci. Jedná se přitom jednak o otázku, zda unijní právo samo přiznává určitá procesní práva (viz níže, bod 1), a jednak o otázku, zda unijní právo zakazuje případná vnitrostátní procesní práva (viz níže, bod 2).

1. Přiznává unijní právo procesní práva?

29. Předkládající soud by nejprve rád znal odpověď na otázku, zda podle unijního práva musí být daňový subjekt předem informován svým příslušným daňovým orgánem o žádosti o sdělení údajů a zda má právo podílet se na jejím formulování.

6 — Srov. rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 37).

7 — Srov. v tomto smyslu též rozsudek ze dne 6. prosince 2012, BONIK (C-285/11, bod 32), týkající se daně z přidané hodnoty.

8 — Srov. rozsudek ze dne 30. června 2011, Meilicke a další (C-262/09, Sb. rozh. s. I-5669, bod 55).

a) Směrnice 77/799 o vzájemné pomoci

30. Nejprve je třeba konstatovat, že takováto práva daňového subjektu nejsou ve směrnici 77/799 o vzájemné pomoci upravena. Směrnice vůbec neupravuje práva daňových subjektů⁹, nýbrž jen práva a povinnosti daňových orgánů členských států¹⁰.

b) Listina

31. Předkládající soud však nastoluje otázku, zda daňovému subjektu vyplývají takováto procesní práva z čl. 41 odst. 2 písm. a) Listiny. Podle tohoto ustanovení má každý právo být vyslechnut před přijetím jemu určeného individuálního opatření, které by se jej mohlo nepříznivě dotknout.

32. Proti použití čl. 41 odst. 2 písm. a) Listiny na projednávaný případ lze nejprve namítnout, že toto ustanovení – jak tvrdila i Komise – není podle jeho znění vůbec určeno orgánům členských států¹¹. Tímto ustanovením jsou totiž vázány jen orgány, instituce a jiné subjekty *Unie*.

33. Na tomto místě však není třeba se zabývat otázkou, zda nedávno vydaný rozsudek M. musí být chápán v tom smyslu, že čl. 41 odst. 2 písm. a) Listiny přesto zavazuje i orgány členských států¹².

34. Nezávisle na otázce použitelnosti čl. 41 odst. 2 písm. a) Listiny na orgány členských států je totiž omezena i časová působnost tohoto ustanovení: Listina se stala právně závaznou teprve článkem 6 odst. 1 SEU ve znění Lisabonské smlouvy, která vstoupila v platnost dne 1. prosince 2009. Žádosti o sdělení údajů, o něž jde v tomto řízení, však byly podány a vyřizovány před tímto datem, neboť daňový výměr napadený v původním řízení byl vydán již dne 28. května 2009.

35. Pro původní řízení tak nelze z čl. 41 odst. 2 písm. a) Listiny vyvodit žádná procesní práva daňového subjektu.

c) Obecná právní zásada dodržování práva na obhajobu

36. Unijní právo použitelné v původním řízení nicméně obsahuje i obecnou právní zásadu dodržování práva na obhajobu¹³. Součástí této zásady je právo být vyslechnut¹⁴. Z něj by mohlo být možné dovodit procesní práva, o něž se vede spor v původním řízení.

i) Použitelnost dané obecné právní zásady

37. První podmínkou pro použitelnost této zásady je, že daňová správa členského státu je v situaci, v níž žádá jiný členský stát o sdělení údajů podle článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci, obecnou právní zásadou dodržování práva na obhajobu vůbec vázána.

9 — Srov. rozsudek *Twoh International* (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 31).

10 — Srov. v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. prosince 2007, *A* (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 61).

11 — Srov. též rozsudek ze dne 21. prosince 2011, *Cicala* (C-482/10, Sb. rozh. s. I-14139, bod 28), pokud jde o písm. c) tohoto ustanovení.

12 — Srov. rozsudek ze dne 22. listopadu 2012, *M.* (C-277/11, body 83 až 89).

13 — Srov. mj. rozsudky ze dne 12. února 1992, *Nizozemsko a další v. Komise* (C-48/90 a C-66/90, Recueil, s. I-565, bod 44); ze dne 24. října 1996, *Komise v. Lisrestal a další* (C-32/95 P, Recueil, s. I-5373, bod 21); ze dne 18. prosince 2008, *Sopropé* (C-349/07, Sb. rozh. s. I-10369, bod 36); ze dne 25. října 2011, *Solvay v. Komise* (C-110/10 P, Sb. rozh. s. I-10439, bod 47), a *M.* (citovaný v poznámce pod čarou 12, bod 81).

14 — Rozsudek *M.* (citovaný v poznámce pod čarou 12, bod 82); srov. k přiznání práva být vyslechnut již rozsudky ze dne 4. července 1963, *Alvis v. Rada* (32/62, Recueil, s. 109, bod 123); ze dne 13. února 1979, *Hoffmann-La Roche v. Komise* (85/76, Recueil, s. 461, bod 9); ze dne 10. července 1986, *Belgie v. Komise* (234/84, Recueil, s. 2263, bod 27), a *Komise v. Lisrestal a další* (citovaný v poznámce pod čarou 13, body 21 a 31 a násl.).

38. Správní orgány členských států totiž musejí tuto zásadu i všechna základní práva Unie dodržovat jen tehdy, přijímají-li rozhodnutí, která spadají do působnosti unijního práva¹⁵. Soudní dvůr nedávno v rozsudku Åkerberg Fransson konstatoval, že ustálená judikatura týkající se použitelnosti obecných právních zásad je nyní potvrzena článkem 51 odst. 1 Listiny, který stanoví oblast použití Listiny¹⁶. Jinými slovy, čl. 51 odst. 1 Listiny pouze kodifikuje podmínky, které odjakživa platily pro použití obecných zásad unijního práva. Soudní dvůr tak sjednotil podmínky pro použití Listiny a obecných právních zásad.

39. Považuji proto za vhodné zaměřit se i v projednávaném případě – jak rovněž navrhl Komise – při hledání odpovědi na otázku, zda se použije obecná právní zásada dodržování práva na obhajobu, na čl. 51 odst. 1 Listiny. Podle něj Listina platí pro členské státy, výhradně pokud uplatňují unijní právo.

40. Podle názoru Komise však členské státy unijní právo neuplatňují, jestliže žádají jiný členský stát o sdělení údajů na základě článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci. Ze směrnice 77/799 o vzájemné pomoci totiž nevyplývá žádná povinnost členského státu takovouto žádost o sdělení údajů podat. Naopak, jedná se pouze o fakultativní procesní krok v rámci vyměřování daně, které je samo o sobě založeno výlučně na vnitrostátním právu.

41. Je sice pravda, že směrnice 77/799 o vzájemné pomoci neobsahuje žádnou povinnost členských států požádat o sdělení údajů jiný členský stát¹⁷. Soudní dvůr měl také právě v rozsudku Åkerberg Fransson za to, že členské státy uplatňují unijní právo tehdy, jednají-li na základě povinností, které jim ukládá unijní právo¹⁸.

42. Nelze však přesvědčivě tvrdit, že se o uplatňování unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny jedná jen tehdy, pokud členské státy plní povinnost, kterou jim ukládá unijní právo. Členské státy naopak uplatňují unijní právo i tehdy, pokud využívají práva, které jim přiznává unijní právo, tak jak se tomu děje v rámci směrnice 77/799 o vzájemné pomoci. Tato směrnice nabízí členským státům – prostřednictvím podání žádosti o sdělení údajů podle článku 2 – unijní právní postup, s jehož pomocí mohou získat od jiných členských států informace relevantní pro vyměření daně. Využívá-li členský stát tento postup upravený unijním právem, pak i uplatňuje unijní právo.

43. Jiný pohled by znamenal diferencovat použitelnost obecných právních zásad a Listiny podle toho, zda unijní právo ukládá členskému státu povinnosti, nebo mu přiznává práva. Rozhodující však je, zda je základem jednání členského státu unijní právo, či nikoli. Jedná-li členský stát na základě unijního práva, uplatňuje v tomto ohledu unijní právo, i když mu z něj neplyne žádná povinnost.

44. Vzhledem k tomu, že česká daňová správa využila v projednávaném případě směrnici 77/799 o vzájemné pomoci, není třeba řešit otázku, zda lze o uplatňování unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny hovořit i z jiných důvodů. V tomto směru není zcela prost pochybností názor Komise, že vyměřování daně z příjmů není za žádných okolností uplatňováním unijního práva. V rozsahu, v němž byl J. Sabou při daňovém uznání svých nákladů vzniklých při hledání angažmá u fotbalových klubů v jiných členských státech chráněn volným pohybem pracovníků podle článku 39 ES nebo volným pohybem služeb podle článku 49 ES, mohla totiž česká daňová správa uplatňovat i unijní právo.

15 — Srov. rozsudky Sopropé (citovaný v poznámce pod čarou 13, bod 38) a ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, bod 19 a citovaná judikatura).

16 — Rozsudek Åkerberg Fransson (citovaný v poznámce pod čarou 15, body 17 a násl.).

17 — Mimo jiné viz rozsudky Twoh International (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 32); ze dne 27. ledna 2009, Persche (C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 65), a ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, Sb. rozh. s. I-8115, bod 98).

18 — Srov. rozsudek Åkerberg Fransson (citovaný v poznámce pod čarou 15, body 24 až 27).

45. Kdyby tedy měl Soudní dvůr za to, že dožadující členský stát využitím směrnice 77/799 o vzájemné pomoci neuplatňuje unijní právo, musel by jít dále a zkoumat, zda podrobné podmínky vyměřování daně v přeshraničních situacích, například v situaci J. Saboua, představují omezení některé ze základních svobod a zda i v takovémto případě uplatňuje členský stát unijní právo, protože je v tomto ohledu povinen respektovat požadavky unijního práva¹⁹.

46. V konečném výsledku je třeba konstatovat, že daňové správy členských států musejí respektovat obecnou právní zásadu dodržování práva na obhajobu, pokud žádají jiný členský stát o sdělení údajů na základě článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci.

ii) Předpoklady práva být vyslechnut

47. Měla-li tedy česká daňová správa v projednávaném případě v zásadě zajistit právo J. Saboua na obhajobu, jež mu přiznává unijní právo, vyvstává nicméně další otázka, zda má daňový subjekt právo být vyslechnut právě s ohledem na rozhodnutí orgánu členského státu požádat jiný členský stát o sdělení údajů.

48. Toto právo být vyslechnut totiž zaručuje možnost užitečně se vyjádřit ke skutečnostem, o něž správní orgán hodlá opřít své rozhodnutí, pouze adresátům některých rozhodnutí orgánů²⁰.

49. V první řadě není daňový subjekt vůbec adresátem rozhodnutí požádat jiný členský stát o sdělení údajů. Žádost o sdělení údajů má sice napomoci přípravě rozhodnutí, které má být určeno daňovému subjektu, totiž vyměření daně z příjmů. Samotná žádost je však určena dožádanému členskému státu.

50. Avšak právo být vyslechnuty mohou mít v určitých případech i osoby, které nejsou adresáty rozhodnutí. Unijní právo obsahuje v této souvislosti příklad v čl. 108 odst. 2 SFEU, podle kterého všechny osoby potenciálně dotčené rozhodnutím Komise v oblasti podpor musejí být vyslechnuty, i když adresátem rozhodnutí je jen dotýčný členský stát²¹. Je tomu tak proto, že rozhodnutím o podporách mohou být dotčeny i zájmy jiných osob než adresátů, jako například příjemce podpory. V souladu s tím je i podle judikatury pro existenci práva být vyslechnut v konečném důsledku rozhodující okolnost, jaké účinky má rozhodnutí pro dotýčnou osobu²².

51. Toto zaměření na účinky rozhodnutí je v souladu s dalším požadavkem judikatury, totiž že právo být vyslechnut neexistuje v případě všech rozhodnutí orgánu, nýbrž jen v případě takových rozhodnutí, jež mají pro adresáta nepříznivý charakter²³. Soudní dvůr hovoří v této souvislosti buď o aktech „nepříznivě zasahujících do právního postavení“²⁴, nebo o rozhodnutích, která „významně ovlivňují zájmy“ určité osoby²⁵.

19 — Pro to by hovořil odkaz v rozsudku Åkerberg Fransson (citovaném v poznámce pod čarou 15, bod 19) na rozsudek ze dne 18. června 1991, ERT (C-260/89, Recueil, s. I-2925, bod 43); v opačném smyslu však rozsudek ze dne 27. listopadu 2012, Pringle (C-370/12, bod 180), který měl navzdory vazbám čl. 125 odst. 1 druhé věty SFEU (viz bod 136) za to, že nebylo uplatňováno unijní právo.

20 — Rozsudek Sopropé (citovaný v poznámce pod čarou 13, bod 37); srov. rozsudky Komise v. Lisrestal a další (citovaný v poznámce pod čarou 13, bod 21), ze dne 9. června 2005, Španělsko v. Komise (C-287/02, Sb. rozh. s. I-5093, bod 37), a M. (citovaný v poznámce pod čarou 12, bod 87).

21 — Srov. čl. 6 odst. 1 druhou větu ve spojení s čl. 1 písm. h) nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339); srov. před vstupem tohoto nařízení v platnost rovněž rozsudek ze dne 14. listopadu 1984, Intermills v. Komise (323/82, Recueil, s. 3809, bod 16 a násl.).

22 — Srov. v tomto smyslu rozsudek Komise v. Lisrestal a další (citovaný v poznámce pod čarou 13, body 22 a násl.).

23 — Srov. zásadní stanovisko generálního advokáta Warnera ze dne 19. září 1974, Transocean Marine Paint Association v. Komise (17/74, Recueil, s. 1063, 1090).

24 — Mimo jiné viz rozsudky Belgie v. Komise (citovaný v poznámce pod čarou 14, bod 27), Nizozemsko a další v. Komise (citovaný v poznámce pod čarou 13, bod 44); ze dne 29. června 1994, Fiskano v. Komise (C-135/92, Recueil, s. I-2885, bod 39); Komise v. Lisrestal a další (citovaný v poznámce pod čarou 13, bod 21); ze dne 12. prosince 2002, Cipriani (C-395/00, Recueil, s. I-11877, bod 51), a Španělsko v. Komise (citovaný v poznámce pod čarou 20, bod 37).

25 — Rozsudek Sopropé (citovaný v poznámce pod čarou 13, bod 37); srov. též rozsudky Komise v. Lisrestal a další (citovaný v poznámce pod čarou 13, bod 21), a Španělsko v. Komise (citovaný v poznámce pod čarou 20, bod 37); obdobně též rozsudek ze dne 23. října 1974, Transocean Marine Paint Association v. Komise (17/74, Recueil, s. 1063, bod 15).

52. Předkládající soud poukazuje právem na to, že v projednávaném případě vyvstává otázka, zda žádost o sdělení údajů na základě článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci je takovýmto rozhodnutím. Toto rozhodnutí má totiž přímé právní účinky jen vůči dožádanému členskému státu, který je povinen na tuto žádost odpovědět²⁶. Unijní právo rovněž nestanoví, jak již bylo uvedeno²⁷, že by vnitrostátní daňové řízení bylo poskytnutými informacemi vázáno, takže i v tomto směru nevyplývají vůči daňovému subjektu žádné bezprostřední právní účinky.

53. Šetření provedená dožádaným členským státem mohou ale přinést důkazy, které vyměření vnitrostátní daně z příjmů ovlivní *de facto* tím, že potvrdí, nebo vyvrátí údaje poskytnuté daňovým subjektem. V tomto ohledu může mít rozhodnutí o podání žádosti o sdělení údajů na základě článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci nepřímé právní účinky na daňový subjekt, a nepříznivě se tak dotknout jeho právního postavení. Kromě toho pro něj může mít nepříznivé účinky i fakticky, například tehdy, když na základě šetření utrpí reputace dotazovaných osob.

54. Při zjišťování, zda jsou takovéto účinky dostatečné, aby daňovému subjektu založily právo být vyslechnut, nenabízí – pokud jde o obecné právní zásady unijního práva – obvyklé prameny práva žádnou pomoc. Například Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod přiznává ve svém článku 6 právo být vyslechnut pouze v rámci soudních či kvazisoudních řízení, nikoli však v řízeních správních²⁸. Také ústavní tradice společné členským státům obsahují právo být vyslechnut v rámci správního řízení pouze ojedinele a teprve v poslední době²⁹.

55. Objasnění tedy musí vycházet z uznaných cílů práva být vyslechnut. Jak nedávno uvedl generální advokát Bot, slouží právo být vyslechnut dvěma cílům: jednak přípravě podloženého rozhodnutí, jednak ochraně dotčených osob³⁰.

56. Nejprve je třeba zdůraznit, že rozhodnutí podat žádost o sdělení údajů podle článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci nelze zkoumat izolovaně. Toto rozhodnutí je totiž vyšetřovacím úkonem v rámci správního řízení, které vyústí v daňový výměr. Slouží tedy přípravě rozhodnutí, které vůči daňovému subjektu vyvolává relevantní právní účinky. Judikatura v zásadě uznává, že s ohledem na právo být vyslechnut je třeba rozlišovat mezi takovýmito vyšetřovacími úkony a rozhodnutími na konci řízení³¹.

57. Smysl takového rozlišování je nasnadě. Kdyby měla dotčená osoba právo být vyslechnuta před každým jednotlivým vyšetřovacím úkonem orgánu, byla by s tím spojená zátěž spíše na překážku přípravě podloženého rozhodnutí, a přitom by se ochrana dotčené osoby nijak výrazně nezvýšila. Tato ochrana je zpravidla zaručena tím, že dotčená osoba je vyslechnuta před přijetím rozhodnutí na konci správního řízení.

58. Nechci sice vyloučit existenci vyšetřovacích úkonů, které mají samy o sobě natolik nepříznivý dopad na dotčenou osobu, že této osobě je třeba na její ochranu i v tomto směru přiznat právo být vyslechnuta, avšak toto v projednávaném případě neplatí.

26 — K povinnosti dožádaného členského státu viz mé stanovisko ze dne 2. června 2005, Komise v. Rada (C-533/03, Sb. rozh. s. I-1025, bod 83).

27 — Viz výše, bod 21 a násl.

28 — Srov. též rozsudek ze dne 7. ledna 2004, Aalborg Portland a další v. Komise (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P a C-219/00 P, Recueil, s. I-123, bod 70).

29 — Srov. Kai-Dieter Classen, *Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union*, 2008, s. 177 a násl.

30 — Srov. stanovisko generálního advokáta Bota ze dne 26. dubna 2012, M. (C-277/11, bod 35 a násl.).

31 — Srov. rozsudky ze dne 14. července 1972, ACNA v. Komise (57/69, Recueil, s. 933, body 12 až 14), a ze dne 26. června 1980, National Panasonic v. Komise (136/79, Recueil, s. 2033, bod 21).

59. Jak jsem již doložila na jiném místě, žádost o sdělení údajů na základě směrnice 77/799 o vzájemné pomoci má v podstatě umožnit ověření údajů a dokladů poskytnutých daňovým subjektem³². I v projednávaném případě chtěla česká daňová správa ověřit údaje daňového subjektu, které tento předtím sám poskytl v rámci správního řízení. V takových případech není pro účely ochrany dotčené osoby zapotřebí žádného vyslechnutí s ohledem na vyšetřovací úkon. Daňový subjekt svými údaji již jednak vyjádřil svůj pohled na věc, a jednak by negativní faktické důsledky vyšetřování byly v první řadě výsledkem jeho vlastních nesprávných údajů. Unijní právo navíc jak vidno³³ daňovým subjektům nebrání v tom, aby poskytnuté údaje zpochybnily ve vnitrostátním daňovém řízení; v tomto ohledu bude mít zpravidla novou příležitost vyjádřit vlastní pohled na věc.

60. I když tedy v případě takovýchto žádostí o sdělení údajů neexistuje právo být vyslechnut, je přesto třeba zdůraznit, že členské státy jsou vázány i dalšími obecnými zásadami unijního práva, neboť v tomto ohledu uplatňují unijní právo. Rozhodne-li se členský stát požádat jiný členský stát o sdělení údajů na základě článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci, musí vnitrostátní daňový orgán dodržovat i zásadu proporcionality a ostatní základní práva daňového subjektu.

61. Pokud by Soudní dvůr na rozdíl od mých úvah dospěl k závěru, že i v projednávaném případě existuje právo být vyslechnut, je třeba ještě poukázat na nezbytné zvážení v každém jednotlivém případě. Generální advokát Warner například vycházel z existence výjimky z práva být vyslechnut v případě, že by „účel rozhodnutí byl – byť jen potenciálně – zmařen, kdyby byl nárok přiznán“³⁴. Toto omezení práva být vyslechnut Soudní dvůr uznal³⁵. Francouzská republika v tomto směru právem poukázala na to, že předchozí informování daňového subjektu o zamýšleném podání žádosti o sdělení údajů by mohlo i ohrozit hodnotu údaje, například proto, že by mohlo dojít k ovlivnění svědků³⁶. Vzhledem k tomu, že účelem žádosti o sdělení údajů je ověření údajů poskytnutých daňovým subjektem, muselo by být proto v každém jednotlivém případě přezkoumáno, zda by předchozí informování daňového subjektu nemohlo tento účel zmařit.

d) Dílčí závěr

62. V konečném výsledku přesto obecně konstatuji, že daňový subjekt nemá právo být vyslechnut na základě unijního práva v případě rozhodnutí jeho příslušné daňové správy požádat jiný členský stát o sdělení údajů na základě článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci v každém případě tehdy, týká-li se žádost o poskytnutí informací pouze ověření údajů poskytnutých samotným daňovým subjektem. Unijní právo tudíž v tomto případě nepožaduje, aby byl daňový subjekt svou příslušnou daňovou správou předem informován o tom, že takovou žádost o poskytnutí informací podá, a aby se směl podílet na jejím formulování.

2. Zakazuje unijní právo procesní práva?

63. Nyní je již jen třeba prostřednictvím druhé části první předběžné otázky objasnit, zda je s unijním právem slučitelné *vnitrostátní* právo, jestliže daňovému subjektu přiznává – ve vztahu k žádosti o podání informací na základě článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci – takováto procesní práva.

32 — Stanovisko ze dne 11. ledna 2007, Twoh International (C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 23).

33 — Viz výše, bod 21 a násl.

34 — Stanovisko generálního advokáta Warnera ze dne 30. dubna 1980, National Panasonic v. Komise (136/79, Recueil, s. 2033, 2069).

35 — Srov. rozsudek ze dne 3. září 2008, Kadi a Al Barakaat International Foundation v. Rada a Komise (C-402/05 P a C-415/05 P, Sb. rozh. s. I-6351, bod 338 a násl.).

36 — Srov. odkaz v čl. 2 odst. 1 druhé větě směrnice 77/799 o vzájemné pomoci na „ohrožení dosažení žádoucího výsledku“.

64. Zákaz stanovený unijním právem v tomto ohledu patrně neexistuje. Procesní práva daňového subjektu mohou být v zásadě – jak rovněž tvrdily Polská republika a Finská republika – vzhledem k neexistenci úpravy ve směrnici 77/799 o vzájemné pomoci stanovena vnitrostátním právem.

65. Na druhou část první předběžné otázky je tudíž třeba odpovědět, že s unijním právem je slučitelné vnitrostátní právo, které daňovému subjektu v dožadujícím členském státě přiznává procesní práva, jež jsou předmětem sporu v původním řízení.

D – Ke druhé předběžné otázce: procesní práva daňového subjektu v dožádaném členském státě

66. Druhá předběžná otázka se nyní zaměřuje na ta procesní práva, která daňovému subjektu přísluší v *dožádaném* členském státě. Předkládající soud by si zejména přál vědět, zda dožádaný členský stát – na žádost dožadujícího členského státu – musí daňový subjekt informovat o plánovaném výsledku svědků a umožnit mu i účast na výsledku, jak je stanoveno českým procesním právem.

67. Ze směrnice 77/799 o vzájemné pomoci žádná taková povinnost dožádaného členského státu bezprostředně nevyplývá.

68. Komise na to namítá, že dožádaný členský stát musí nicméně zajistit, aby směrnice 77/799 o vzájemné pomoci mohla plnit svůj účel. Informace proto musí být rovněž použitelná v dožadujícím členském státě. Na žádost dožadujícího členského státu tedy musí dožádaný členský stát informovat daňový subjekt o tom, že budou vyslechnuti svědci, pokud tomu nebrání procesní právo dožádaného členského státu. Obdobně se vyjádřila i Česká republika, která – mají-li být v dožadujícím členském státě dodrženy procesněprávní požadavky – povinnost spolupráce dožádaného členského státu dovozuje z čl. 4 odst. 3 SEU.

69. S tím je třeba souhlasit potud, že dožádaný členský stát má na základě směrnice 77/799 o vzájemné pomoci povinnost poskytnout pokud možno užitečné údaje. Podle čl. 1 odst. 1 směrnice si členské státy navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim „mohly umožnit“ správné vyměření daně z příjmů. Toto ustanovení vykládal Soudní dvůr dosud pouze z pohledu dožadujícího členského státu ve vztahu k otázce, jaké údaje mohou být požadovány³⁷. Pokud jde o dožádaný členský stát, z tohoto ustanovení ale rovněž vyplývá, že údaje musí umožnit správné vyměření daně z příjmů. Právě toto je totiž podle čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 1 první věty směrnice 77/799 o vzájemné pomoci účelem, kterého má být sdělením údajů dosaženo. Aby však sdělené údaje mohly vyměření daně z příjmů umožnit, musejí být v dožadujícím členském státě také použitelné.

70. Tato povinnost dožádaného členského státu sdělovat relevantní údaje, která vyplývá ze směrnice 77/799 o vzájemné pomoci, však musí být splněna jen v mezích ostatních ustanovení směrnice. Pokud jde o postup, který musí být v dožádaném členském státě dodržen, je v tomto ohledu třeba respektovat zejména čl. 2 odst. 2 druhý pododstavec a čl. 8 odst. 1 směrnice.

71. Podle čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci totiž není dožádaný členský stát povinen provádět šetření, pokud tomu brání jeho právní předpisy nebo správní praxe. Z toho tedy nevyplývá jen to, že dožádaný členský stát nemusí jednat v rozporu s vlastním procesním právem. Není po něm požadován ani odklon od jeho správní praxe. Vzhledem k tomu, že se tato praxe bude pravděpodobně odvíjet od procesního práva, které v dožádaném členském státě platí, byla by povinnost respektovat odchýlné procesní právo dožadujícího členského státu v rozporu s čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci.

37 — Srov. rozsudek Persche (citovaný v poznámce pod čarou 17, bod 62).

72. Francouzská republika navíc právem poukázala na to, že povinnost respektovat procesní právo dožadujícího členského státu by byla v rozporu s čl. 2 odst. 2 druhým pododstavcem směrnice 77/799 o vzájemné pomoci. Podle tohoto ustanovení postupuje dožádaný orgán k získání požadovaných údajů tak, jako by postupoval při plnění vlastních úkolů nebo na dožádání jiného orgánu svého státu. Jak ukazuje i druhý bod odůvodnění směrnice 2004/56/ES, kterou bylo toto ustanovení do směrnice 77/799 o vzájemné pomoci doplněno³⁸, má tím být zajištěno, že se na proces shromažďování údajů bude vztahovat pouze jeden soubor pravidel. Na šetření dožádaného členského státu je tedy třeba použít pouze jeho vnitrostátní procesní právo, z něhož vyplývají práva a povinnosti dotčených subjektů.

73. Kdyby existovala povinnost dožádaného členského státu brát pokud možno v potaz i procesní právo dožadujícího členského státu, mohl by tím být mimoto ohrožen i účel směrnice 77/799 o vzájemné pomoci. Jak v souvislosti s nařízením (ES) č. 1798/2003³⁹ konstatoval Účetní dvůr, trpí spolupráce daňových orgánů členských států v oblasti daně z přidané hodnoty značnými průtahy při sdělování údajů⁴⁰. Takovéto průtahy mohou vyplývat zejména z toho, že dožádané orgány neprovádějí šetření ve vlastních záležitostech, tedy ze situace, která je výchozí i pro směrnicí 77/799 o vzájemné pomoci. Vycházel-li by však Soudní dvůr z toho, že dožádaný členský stát má povinnost přihlížet i k procesnímu právu dožadujícího členského státu, znamenalo by to další překážku při sdělování údajů.

74. A konečně povinnost dožádaného členského státu umožnit daňovému subjektu účast na výsledku svědků nevyplývá ani z obecné první zásady dodržování práva na obhajobu. Dožádaný členský stát při provádění šetření na základě žádosti o sdělení údajů podle článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci musí tuto zásadu respektovat, protože v tomto ohledu uplatňuje unijní právo. Tato zásada však v projednávaném případě nevyžaduje, aby daňový subjekt musel být informován o plánovaném výsledku svědků a musela mu být umožněna na tomto výsledku účast.

75. Toto platí zejména v souvislosti s právem být vyslechnut, jež zmiňuje předkládající soud. Zprvč z existujícího práva být vyslechnut ještě nevyplývá právo na účast při výsledku svědků. Toto právo nemá za cíl kontrolu šetření prováděného správními orgány, nýbrž poskytnutí možnosti dotčené osobě vyjádřit své stanovisko. Zadruhé nemá daňový subjekt s ohledem na údaje sdělené dožádaným členským státem ani právo být vyslechnut. V tomto směru odkazují na své úvahy týkající se žádosti o sdělení údajů⁴¹, které *a fortiori* platí i pro samotné údaje.

76. Ani v jiných ohledech nelze z obecné právní zásady dodržování práva na obhajobu dovodit právo daňového subjektu účastnit se výsledku svědků ve správním řízení. V tomto ohledu je příznačné, že Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod ve svém čl. 6 odst. 3 písm. d) přiznává právo klást otázky svědkům pouze obžalovaným v trestním soudním řízení.

77. Unijní právo tedy nestanoví ani povinnost dožádaného členského státu předem informovat daňový subjekt o výsledku svědků v rámci šetření na základě žádosti o sdělení údajů podle článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci, ani jeho povinnost přiznat daňovému subjektu právo účastnit se takového výsledku.

38 — Viz čl. 1 bod 2 směrnice Rady 2004/56/ES ze dne 21. dubna 2004, kterou se mění směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých nepřímých daní a daní z pojistného (Úř. věst. L 127, s. 70; Zvl. vyd. 09/02, s. 13).

39 — Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392).

40 — Zvláštní zpráva č. 8/2007 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, spolu s odpověďmi Komise (Úř. věst. 2008 C 20, s. 1), s. 5, body V b) a c).

41 — Viz výše, bod 56 a násl.

E – K první části třetí předběžné otázky: obsah sdělovaných údajů

78. V rámci třetí předběžné otázky je třeba konečně ještě objasnit, zda je dožádaný členský stát při sdělování údajů povinen dát odpovědi určitý minimální obsah tak, aby bylo zřejmé, z jakých zdrojů a jakým způsobem dožádaná daňová správa k poskytnutým informacím dospěla.

79. Pokud jde o formální obsah informací sdělovaných podle článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci, neobsahuje směrnice žádná ustanovení. Dožádaný členský stát má ovšem podle směrnice 77/799 o vzájemné pomoci povinnost poskytnout pokud možno užitečné informace⁴².

80. Aby byla informace použitelná pro vyměření daně z příjmů v dožadujícím členském státě, je třeba sdělit také dostatečné informace o šetřeních, která byla podle čl. 2 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 77/799 o vzájemné pomoci provedena a která byla základem výsledné informace. Pouhé sdělení výsledku není v zásadě dostatečné, protože důkazní hodnota takové informace je zpravidla velice omezená.

81. Povinnosti dožádaného členského státu sdělit zdroje informací nebrání ani žádná ustanovení směrnice. Především platí, že se již zmíněný⁴³ čl. 2 odst. 2 druhý pododstavec a čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci týkají čistě jen provádění šetření a zásadní možnosti sdělení údaje, nikoli však jeho obsahu.

82. Na první část třetí předběžné otázky je tudíž třeba odpovědět tak, že dožádaný členský stát je podle čl. 1 odst. 1 a článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci v zásadě povinen informovat i o šetřeních, která byla základem výsledné sdělené informace.

V – Závěry

83. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Nejvyšším správním soudem odpověděl následovně:

- „1) Unijní právo nepřiznává daňovému subjektu právo být předem informován o rozhodnutí jeho příslušného daňového orgánu požádat jiný členský stát o sdělení údajů na základě článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci nebo se podílet na formulování žádosti o sdělení údajů v každém případě tehdy, týká-li se žádost pouze ověření údajů poskytnutých daňovým subjektem. Unijní právo však nebrání tomu, aby odpovídající práva byla přiznána vnitrostátním právem.
- 2) Unijní právo nestanoví ani povinnost dožádaného členského státu předem informovat daňový subjekt o výsledku svědků v rámci šetření na základě žádosti o sdělení údajů podle článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci, ani jeho povinnost přiznat daňovému subjektu právo účastnit se takového výsledku.
- 3) Dožádaný členský stát je podle čl. 1 odst. 1 a článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci v zásadě povinen informovat i o šetřeních, která byla základem výsledné sdělené informace.
- 4) Unijní právo nebrání daňovému subjektu, aby ve vnitrostátním daňovém řízení zpochybnil správnost informací poskytnutých jinými členskými státy podle článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci.“

⁴² — Viz výše, bod 69.

⁴³ — Viz výše, bod 70 a násl.