



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 6. júna 2013¹

Vec C-276/12

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Nejvyšší správní soud (Česká republika)]

„Daňová právna úprava — Konanie — Vzájomná pomoc medzi členskými štátmi v oblasti priamych daní — Smernica 77/799/EHS — Poskytnutie informácií na požiadanie — Procesné práva daňových subjektov“

I – Úvod

1. V dnešnej dobe je takmer nemožné vyhnúť sa futbalovej tematike. Futbal zaujíma takmer každého, aj daňovú správu.
2. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka záujmu českej daňovej správy o príjmy profesionálneho futbalistu. Pri kontrole týchto príjmov našla uvedená daňová správa spojencov s rovnakým záujmom v daňových správach iných členských štátov, ktoré vykonávali kontrolu v profesionálnych futbalových kluboch a v jednej agentúre. Informácie spolupracujúcich daňových správ však boli pre profesionálneho futbalistu také nepriaznivé, že napadol výsledky kontrol predovšetkým z dôvodu, že sa domnieval, že v priebehu vyšetrovania boli porušené jeho procesné práva.
3. Súdny dvor musí teraz preskúmať rozsah týchto procesných práv daňového subjektu v rámci cezhraničnej spolupráce daňových správ členských štátov. Toto preskúmanie si bude vyžadovať zohľadnenie nielen uplatniteľného sekundárneho práva, ale aj základných práv profesionálneho futbalistu. Rozhodnutie Súdneho dvora týkajúce sa procesných práv bude mať nielen význam pre priaznivcov futbalu, ale predovšetkým bude mať dopad na celé daňové a kartelové právo.

¹ — Jazyk prednesu: nemčina.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

1. Charta základných práv Európskej únie

4. Článok 41 Charty základných práv Európskej únie zo 7. decembra 2000, zmenenej a doplnenej 12. decembra 2007 (ďalej len „Charta“), nazvaný „Právo na dobrú správu vecí verejných“, upravuje právo byť vypočutý:

„1. Každý má právo, aby inštitúcie, orgány, úrady a agentúry Únie vybavovali jeho záležitosti nestranne, spravodlivo a v primeranej lehote.

2. Toto právo zahŕňa najmä:

a) právo každého na vypočutie pred prijatím akéhokoľvek individuálneho opatrenia, ktoré by sa ho mohlo nepriaznivo dotýkať;

...“

2. Smernica 77/799/EHS

5. Smernica 77/799/EHS² upravovala do 31. decembra 2012³ predovšetkým vzájomnú pomoc členských štátov v oblasti priamych daní (ďalej len „smernica 77/799“). Podľa jej článku 1 ods. 1 si príslušné orgány členských štátov vymieňajú „akékoľvek informácie, ktoré im môžu umožniť uskutočniť správne vymieranie dane z príjmu...“.

6. Článok 2 smernice 77/799 upravuje „výmenu 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 ods. 1. ...

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.“

B – České právo

7. Zákon č. 253/2000 Sb.⁴ prebral smernicu 77/799 do českého práva.

2 — Smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenená a doplnená smernicami 79/1070/EHS zo 6. decembra 1979 (Ú. v. ES L 331, s. 8; Mim. vyd. 09/001, s. 77), 92/12/EHS z 25. februára 1992 (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), 2003/93/ES zo 7. októbra 2003 (Ú. v. EÚ L 264, s. 23; Mim. vyd. 09/001, s. 403), 2004/56/ES z 21. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 127, s. 70; Mim. vyd. 09/002, s. 13), 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 (Ú. v. EÚ L 359, s. 30) a 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, s. 129).

3 — Pozri článok 28 smernice 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).

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

8. Podľa českého procesného práva má daňový subjekt v prípade dokazovania vykonávaného českými daňovými orgánmi právo zúčastniť sa na výsluchu svedka a klásť mu otázky.

III – Konanie vo veci samej a konanie na Súdnom dvore

9. V konaní vo veci samej J. Sabou napáda vymeranie dane z jeho príjmov dosiahnutých v roku 2004 v Českej republike. V uvedenom roku bol J. Sabou profesionálnym futbalistom.

10. Napadnutý výmer bol vydaný 28. mája 2009 po daňovej kontrole a zvýšil daň o 221 904 Kč (približne 8 600 eur) v porovnaní s pôvodným výmerom. Zvýšenie vyplynulo zo skutočnosti, že neboli uznané náklady, ktoré si J. Sabou uplatnil za služby poskytované spoločnosťou Solomon Group Kft so sídlom v Budapešti, ktoré údajne súviseli okrem iného s rokovaniami o jeho prípadnom prestupe do zahraničných futbalových klubov.

11. Na overenie údajov, ktoré uviedol J. Sabou, požiadala česká daňová správa pred vydaním daňového výmeru daňové orgány iných členských štátov o poskytnutie informácií okrem iného na základe smernice 77/799. Španielske, francúzske a britské daňové orgány mali objasniť, či môžu futbalové kluby, ktoré uviedol J. Sabou, potvrdiť rokovania s ním alebo so spoločnosťou Solomon Group Kft. Podľa informácií týchto daňových orgánov to však tak nebolo: uvedené futbalové kluby J. Sabou dokonca nepoznali.

12. Česká daňová správa okrem toho požiadala maďarské daňové orgány, aby overili skutočné poskytovanie služieb spoločnosťou Solomon Group Kft. Na tento účel bola v Maďarsku ako svedkyňa vypočutá konateľka spoločnosti. Okrem iného uviedla, že jej spoločnosť bola iba sprostredkovateľkou služieb, ktoré v skutočnosti poskytla spoločnosť Solomon International Ltd so sídlom na Bahamách. Maďarské daňové orgány v konečnom dôsledku českej daňovej správe oznámili, že iba kontrola v spoločnosti Solomon International Ltd môže potvrdiť skutočné poskytnutie služieb.

13. Jiří Sabou napadol dodatočný daňový výmer na Finančním ředitelství pro hlavní město Prahu s odôvodnením, že česká daňová správa získala informácie od daňových orgánov iných členských štátoch protiprávne. Po prvé tvrdil, že mal byť vopred informovaný o žiadosti o poskytnutie informácií, aby mohol formulovať vlastné otázky. Po druhé sa domnieval, že mal mať právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktorý vykonali zahraničné daňové orgány; rovnaké právo by totiž mal v prípade výsluchu českými daňovými orgánmi. Po tretie z informácií španielskych, francúzskych a britských daňových orgánov nie je zrejmé, akým spôsobom uvedené daňové orgány získali tieto informácie.

14. Vzhľadom na tieto okolnosti predložil Nejvyšší správní soud, ktorý vo veci teraz rozhoduje, Súdnemu dvoru podľa článku 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach, ktorými podľa odôvodnenia svojho uznesenia žiada okrem iného o výklad článku 41 ods. 2 písm. a) Charty:

„1. Vyplýva z práva Európskej únie, že daňový subjekt má právo byť informovaný o rozhodnutí daňovej správy podať žiadosť o poskytnutie informácií podľa smernice 77/799/EHS? Má daňový subjekt právo podieľať sa na formulovaní žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu? Pokiaľ daňovému subjektu takéto práva nevyplývajú z práva Európskej únie, je možné, aby mu podobné práva priznalo vnútroštátne právo?

2. Má daňový subjekt právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov v dožiadanom štáte v priebehu vybavovania žiadosti o poskytnutie informácií podľa smernice 77/799/EHS? Je dožiadaný členský štát povinný vopred informovať daňový subjekt o tom, kedy bude výsluch vykonávaný, pokiaľ by bol o to dožadujúcim členským štátom požiadaný?

3. Je daňová správa v dožiadanom členskom štáte pri poskytnutí informácií podľa smernice 77/799/EHS povinná dodržať určitý minimálny obsah odpovedí tak, aby bolo zrejmé, z akých zdrojov a akým spôsobom dospela dožiadaná daňová správa k poskytnutým informáciám? Môže daňový subjekt napádať správnosť takto poskytnutých informácií napríklad z dôvodu procesných väd konania, ktoré poskytnutiu informácií predchádzalo, v dožiadanom štáte? Uplatní sa zásada vzájomnej dôvery a spolupráce, podľa ktorej nemožno informácie poskytnuté dožiadanou daňovou správou spochybňovať?“

15. V konaní na Súdnom dvore predložili písomné vyjadrenia Česká republika, Helénska republika, Španielske kráľovstvo, Francúzska republika, Poľská republika, Fínska republika a Komisia.

IV – Právne posúdenie

A – Právomoc Súdneho dvora

16. V prvom rade treba preskúmať právomoc Súdneho dvora, ktorú Komisia čiastočne spochybňuje.

17. Podľa názoru Komisie *vymeranie* dane z príjmov členského štátu, ktoré je predmetom konania vo veci samej, neupravuje ani smernica 77/799, ani iné právne predpisy Únie. V rozsahu, v akom sa prejudiciálne otázky vzťahujú na vymeranie dane, neexistuje súvislosť s právom Únie. Charta je navyše podľa svojho článku 51 ods. 1 uplatniteľná výlučne vtedy, ak členské štáty vykonávajú právo Únie. Táto podmienka však nie je splnená, keď členský štát požiada iný členský štát o poskytnutie informácií. Podľa názoru Komisie Súdny dvor v konečnom dôsledku nemá právomoc odpovedať na časti prvej a tretej prejudiciálnej otázky.

18. Podľa článku 267 ods. 1 písm. a) ZFEÚ má Súdny dvor právomoc vykladať právo Únie. Úlohou prejudiciálnych otázok je objasniť, aký vplyv má právo Únie na cezhraničné získanie a použitie informácií vo vnútroštátnom konaní vo veci dane z príjmov. Jedine výkladom práva Únie je možné zistiť, či to tak je. Osobitne v súvislosti s výkladom Charty, o ktorý vnútroštátny súd žiada, treba navyše zdôrazniť, že aj objasnenie uplatniteľnosti ustanovenia práva Únie je jeho výkladom. Prejudiciálne otázky sa v dôsledku toho týkajú výkladu práva Únie ako celku, takže Súdny dvor podľa článku 267 ods. 1 písm. a) v zásade má právomoc na ne odpovedať.

19. Podľa ustálenej judikatúry Súdny dvor síce svoju právomoc odmietne aj v prípade, že ustanovenie práva Únie, o ktorého výklad sa žiada, sa v konaní vo veci samej zjavne nemá uplatniť.⁵ V prejednávanej veci to však nemožno konštatovať. Zatiaľ čo neexistujú pochybnosti o tom, že smernica 77/799 sa má v konaní vo veci samej vziať do úvahy, nemožno zjavne ani vylúčiť vplyv práv Únie, predovšetkým z dôvodu, že vnútroštátna daňová správa uplatnením smernice 77/799 použila postup na získanie informácií upravený právom Únie.

20. Súdny dvor má teda právomoc odpovedať na prejudiciálne otázky v celom rozsahu.

B – O druhej časti tretej prejudiciálnej otázky: účinky poskytnutia informácií

21. Svoje preskúmanie začnem treťou prejudiciálnou otázkou keďže odpoveď na ňu má vplyv na posúdenie zostávajúcich prejudiciálnych otázok. Druhá časť tretej prejudiciálnej otázky sa totiž týka účinkov, ktoré vyvoláva informácia iného členského štátu poskytnutá podľa článku 2 smernice 77/799 vo vnútroštátnom daňovom konaní. Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti pýta, či daňový subjekt ešte

5 — Rozsudok z 21. júna 2012, Susisalo a i. (C-84/11, bod 17 a citovaná judikatúra).

môže spochybníť výsledok takej informácie alebo či dožiadaný členský štát s konečnou platnosťou zistí skutkový stav. V konaní vo veci samej ide pritom predovšetkým o otázku, či na základe informácií dožiadaných členských štátov sa na účely českého správneho a súdneho konania preukázalo, že J. Sabou nerokoval s dožiadanými futbalovými klubmi.

22. V tejto súvislosti Helénska republika zastáva názor, že daňový subjekt už nemôže spochybníť informáciu získanú na základe smernice 77/799. Porušilo by to totiž zásadu vzájomnej dôvery. Okrem toho by sa spochybnil zmysel konania podľa smernice 77/799, keby poskytnuté informácie nemali dôkaznú hodnotu.

23. Nestotožňujem sa s týmto názorom.

24. Súdny dvor už v rozsudku *Twoh International* zdôraznil, že informácia, ktorú členský štát poskytne podľa smernice 77/799 v súvislosti s určitým skutkovým stavom, neponúka rozhodujúci dôkaz o skutočnosti, ktorá sa má zistiť.⁶

25. Smernica 77/799 neobsahuje nijaké ustanovenia, ktoré stanovujú, že dožadujúci členský štát má uznať informácie, alebo ktoré sa všeobecne týkajú dôkaznej hodnoty informácií. Z tohto dôvodu Česká republika a Francúzska republika správne zdôraznili, že posúdenie dôkazov vo vnútroštátnom daňovom konaní, teda druh a spôsob zhodnotenia dôkazov, sa má vykonať podľa vnútroštátneho procesného práva.

26. Prináleží teda vnútroštátnemu súdu objasniť, akú dôkaznú hodnotu má v jednotlivom prípade informácia poskytnutá členským štátom podľa smernice 77/799.⁷ V tomto ohľade môže vnútroštátny súd samostatne posúdiť, či si informácia vyžaduje dôkaz daňového subjektu o opaku, alebo či je informácia v prípade neuvedenia svojho zdroja alebo z iných dôvodov nepoužiteľná. Pokiaľ je predmetom činnosť daňového subjektu podliehajúca ochrane základnými slobodami, musí vnútroštátny súd navyše dodržať zásady ekvivalencie a efektivity.⁸

27. Treba teda konštatovať, že právo Únie nebráni daňovému subjektu v tom, aby vo vnútroštátnom daňovom konaní spochybnil správnosť informácií iných členských štátov poskytnutých podľa článku 2 smernice 77/799.

C – O prvej prejudiciálnej otázke: procesné práva daňového subjektu v dožadujúcom členskom štáte

28. Aby bolo možné odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku, treba preskúmať, v akom rozsahu obsahuje právo Únie vyjadrenia k procesným právam daňového subjektu voči daňovej správe príslušnej pre neho, pokiaľ táto daňová správa požiada podľa článku 2 smernice 77/799 iný členský štát o poskytnutie informácií. Ide pritom aj o otázku, či samotné právo Únie priznáva niektoré procesné práva (pozri časť 1 nižšie), ako aj o otázku, či právo Únie zakazuje prípadné vnútroštátne procesné práva (pozri časť 2 nižšie).

1. Priznáva právo Únie procesné práva?

29. Vnútroštátny súd chce v prvom rade zistiť, či podľa práva Únie má príslušný daňový orgán vopred informovať daňový subjekt o žiadosti o poskytnutie informácií a či daňový subjekt má právo podieľať sa na formulácii tejto žiadosti.

6 — Pozri rozsudok z 27. septembra 2007, *Twoh International* (C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 37).

7 — Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok zo 6. decembra 2012, *BONIK* (C-285/11, bod 32), týkajúci sa dane z pridanej hodnoty.

8 — Pozri rozsudok z 30. júna 2011, *Meilicke a i.* (C-262/09, Zb. s. I-5669, bod 55).

a) Smernica 77/799

30. Najprv treba konštatovať, že smernica 77/799 takéto práva daňového subjektu nestanovuje. Smernica totiž daňovým subjektom⁹ žiadne práva nepriznáva, upravuje len práva a povinnosti daňových orgánov členských štátov.¹⁰

b) Charta

31. Vnútroštátny súd sa však pýta, či z článku 41 ods. 2 písm. a) Charty vyplývajú pre daňový subjekt takéto procesné práva. Podľa tohto ustanovenia má jednotlivец právo byť vypočutý pred prijatím akéhokoľvek individuálneho opatrenia, ktoré by sa ho mohlo nepriaznivo dotýkať.

32. V neprospech uplatnenia článku 41 ods. 2 písm. a) Charty v prejednávanej veci možno uviesť, že toto ustanovenie – ako uviedla aj Komisia – nie je podľa svojho znenia adresované orgánom členských štátov.¹¹ Je totiž záväzná iba pre orgány, inštitúcie a iné úrady Únie.

33. V tejto veci nie je potrebné preskúmať, či nedávno vydaný rozsudok vo veci M. treba chápať tak, že článok 41 ods. 2 písm. a) Charty predsa len zaväzuje aj orgány členských štátov.¹²

34. Nezávisle od otázky uplatniteľnosti článku 41 ods. 2 písm. a) Charty na orgány členských štátov má platnosť tohto ustanovenia aj časové obmedzenie: Charta nadobudla právnu záväznosť až na základe článku 6 ods. 1 ZEÚ v znení Lisabonskej zmluvy, ktorá nadobudla platnosť 1. decembra 2009. Žiadosti o poskytnutie informácií, o ktoré ide v prejednávanej veci, boli však podané a spracované pred týmto dňom, pretože daňový výmer napadnutý vo veci samej bol vydaný už 28. mája 2009.

35. V konaní vo veci samej preto z článku 41 ods. 2 písm. a) Charty nemožno odvodiť procesné práva daňového subjektu.

c) Všeobecná právna zásada dodržiavania práv na obranu

36. Právo Únie uplatniteľné vo veci samej však obsahuje aj všeobecnú právnu zásadu dodržiavania práv na obranu.¹³ Súčasťou tejto zásady je aj právo byť vypočutý.¹⁴ Z neho by pre daňový subjekt mohli vyplývať procesné práva sporné v konaní vo veci samej.

i) Uplatniteľnosť všeobecnej právnej zásady

37. Prvou podmienkou uplatnenia tejto zásady je, že daňová správa členského štátu v situácii, v ktorej požiada iný členský štát o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799, je viazaná všeobecnou právnou zásadou dodržiavania práv na obranu.

9 — Pozri rozsudok Twoh International (už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 31).

10 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2007, A (C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 61).

11 — Pozri tiež rozsudok z 21. decembra 2011, Cicala (C-482/10, Zb. s. I-14139, bod 28), v súvislosti s písm. c) ustanovenia.

12 — Pozri rozsudok z 22. novembra 2012, M. (C-277/11, body 83 až 89).

13 — Pozri okrem iného rozsudky z 12. februára 1992, Holandsko a i./Komisia (C-48/90 a C-66/90, Zb. s. I-565, bod 44); z 24. októbra 1996, Komisia/Lisrestal a i. (C-32/95 P, Zb. s. I-5373, bod 21); z 18. decembra 2008, Sopropé (C-349/07, Zb. s. I-10369, bod 36); z 25. októbra 2011, Solvay/Komisia (C-110/10 P, Zb. s. I-10439, bod 47), a M. (už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 81).

14 — Rozsudok M. (už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 82); v súvislosti s priznaním práva byť vypočutý pozri tiež rozsudky zo 4. júla 1963, Alvis/Rada (32/62, Zb. s. 109, 123); z 13. februára 1979, Hoffmann-La Roche/Komisia (85/76, Zb. s. 461, bod 9); z 10. júla 1986, Belgicko/Komisia (234/84, Zb. s. 2263, bod 27), a Komisia/Lisrestal a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 21, ako aj 31 a nasl.).

38. Správne orgány členských štátov totiž musia túto právnu zásadu, ako aj všetky základné práva Únie dodržiavať iba v prípade, že rozhodujú o situáciách patriacich do pôsobnosti práva Únie.¹⁵ Súdny dvor nedávno v rozsudku vo veci Åkerberg Fransson konštatoval, že ustálenú judikatúru týkajúcu sa uplatnenia všeobecných právnych zásad v súčasnosti potvrdzuje článok 51 ods. 1 Charty, ktorý vymedzuje jej pôsobnosť.¹⁶ Článok 51 ods. 1 Charty je, inak povedané, iba uzákonením podmienok, ktoré odjakživa platili na uplatňovanie všeobecných právnych zásad práva Únie. Súdny dvor tým zlučil podmienky uplatňovania Charty a všeobecných právnych zásad.

39. Z tohto dôvodu považujem za správne aj v prejednávanej veci – ako to navrhla aj Komisia – na účely objasnenia uplatniteľnosti všeobecnej právnej zásady dodržiavania práv na obranu vychádzať z článku 51 ods. 1 Charty. Podľa tohto ustanovenia je Charta určená členským štátom výlučne vtedy, ak vykonávajú právo Únie.

40. Podľa názoru Komisie však členské štáty nevykonávajú právo Únie, keď podľa článku 2 smernice 77/799 žiadajú iný členský štát o poskytnutie informácií. Zo smernice 77/799 totiž nevyplýva povinnosť členských štátov podať takúto žiadosť o poskytnutie informácií. Naopak, ide iba o fakultatívny postup v konaní v rámci vymierania dane, pričom toto vymieranie je založené výlučne na vnútroštátnom práve.

41. Je síce pravda, že smernica 77/799 neobsahuje povinnosť členských štátov požiadať iný členský štát o poskytnutie informácií.¹⁷ Aj Súdny dvor práve v rozsudku vo veci Åkerberg Fransson vychádzal z vykonávania práva Únie na základe existujúcich povinností členských štátov vyplývajúcich z práva Únie.¹⁸

42. Nie je však presvedčivé vychádzať z vykonávania práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty výlučne v prípade, že členské štáty splňajú povinnosť vyplývajúcu z práva Únie. Členské štáty vykonávajú právo Únie aj vtedy, keď použijú právo priznané právom Únie, ako je to v rámci smernice 77/799. Táto smernica členským štátom ponúka formou žiadosti o poskytnutie informácií podľa článku 2 konanie na základe práva Únie, pomocou ktorého môžu od iného členského štátu získať informácie relevantné pre dane. Ak členský štát použije toto konanie, ktoré mu právo Únie umožňuje, vykonáva aj právo Únie.

43. Iný pohľad by znamenal rozlišovanie uplatniteľnosti všeobecných právnych zásad, ako aj Charty podľa toho, či právo Únie členskému štátu ukladá povinnosti, alebo priznáva práva. Rozhodujúce je však, či sa činnosť členského štátu vykonáva, alebo nevykonáva na základe práva Únie. Ak sa členský štát pohybuje v medziach práva Únie, vykonáva v tomto rozsahu právo Únie aj v prípade, že mu z neho nevzniká nijaká povinnosť.

44. Vzhľadom na to, že česká daňová správa v prejednávanej veci použila smernicu 77/799, netreba rozhodnúť o tom, či je potrebné vychádzať z vykonávania práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty už z iných dôvodov. V tejto súvislosti nie je totiž bez pochybností pohľad Komisie, podľa ktorého nie je vymieranie dane z príjmov bezvýhradne vykonávaním práva Únie. Pokiaľ totiž bol J. Sabou pri daňovom uznaní jeho nákladov v súvislosti s hľadaním zamestnania vo futbalových kluboch iných členských štátov chránený voľným pohybom pracovníkov podľa článku 39 ES alebo slobodným poskytovaním služieb podľa článku 49 ES, mohla česká daňová správa v tomto rozsahu vykonávať právo Únie.

15 — Pozri rozsudky Sopropé (už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 38) a z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, bod 19 a tam uvedenú judikatúru).

16 — Rozsudok Åkerberg Fransson (už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 17 a nasl.).

17 — Pozri okrem iného rozsudky Twoh International (už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 32); z 27. januára 2009, Persche (C-318/07, Zb. s. I-359, bod 65), a z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, Zb. s. I-8115, bod 98).

18 — Pozri rozsudok Åkerberg Fransson (už citovaný v poznámke pod čiarou 15, body 24 až 27).

45. Ak by teda Súdny dvor použitie smernice 77/799 dožadujúcim členským štátom nepovažoval za vykonávanie práva Únie, musel by ďalej preskúmať, či podmienky vyberania daní pri cezhraničných skutkových okolnostiach, ako sú skutkové okolnosti vo veci samej, predstavujú základné slobody a či aj v takom prípade členský štát vykonáva právo Únie, keďže v tomto rozsahu musí dodržiavať požiadavky práva Únie.¹⁹

46. V konečnom dôsledku treba konštatovať, že daňové správy členských štátov musia rešpektovať všeobecnú právnu zásadu dodržiavania práv na obranu, keď požiadajú iný členský štát o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799.

ii) Podmienky práva byť vypočutý

47. V prípade, že by česká daňová správa mala v prejednávanej veci v zásade zabezpečiť práva na obranu zaručené právom Únie, ktoré má J. Sabou, vzniká však otázka, či práve v súvislosti s rozhodnutím orgánu členského štátu požiadať iný členský štát o poskytnutie informácií má daňový subjekt právo byť vypočutý.

48. Právo byť vypočutý zaručuje totiž iba adresátom rozhodnutí určitých orgánov možnosť účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí.²⁰

49. Predovšetkým treba uviesť, že adresátom rozhodnutia požiadať iný členský štát o poskytnutie informácií nie je daňový subjekt. Žiadosť o poskytnutie informácií síce slúži na prípravu rozhodnutia, ktorého adresátom má byť daňový subjekt, konkrétne na vymernie dane z príjmov. Adresátom tejto žiadosti je však iba samotný dožiadaný členský štát.

50. Právo byť vypočutý môžu mať v určitých prípadoch aj osoby, ktoré nie sú adresátmi rozhodnutia. Právo Únie obsahuje v článku 108 ods. 2 ZFEÚ príklad toho, že treba vypočuť všetky osoby, ktorých sa môže týkať rozhodnutie Komisie o štátnej pomoci, napriek tomu, že adresátom tohto rozhodnutia je iba dotknutý členský štát.²¹ Dôvodom toho je, že rozhodnutie o štátnej pomoci môže nepriaznivo ovplyvniť aj záujmy iných osôb než adresátov, ako napríklad príjemcov pomoci. V nadväznosti na to aj podľa judikatúry je pre existenciu práva byť vypočutý napokon rozhodujúce, aké účinky má rozhodnutie pre dotknutú osobu.²²

19 — V prospech toho by hovoril odkaz v rozsudku Åkerberg Fransson (už citovaného v poznámke pod čiarou 15, bod 19) na rozsudok z 18. júna 1991, ERT (C-260/89, Zb. s. I-2925, bod 43), proti tomu však hovorí rozsudok z 27. novembra 2012, Pringle (C-370/12, bod 180), ktorý napriek viazanosti na článok 125 ods. 1 druhú vetu ZFEÚ (pozri bod 136) nevychádza z vykonávania práva Únie.

20 — Rozsudok Sopropé (už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 37); pozri rozsudky Komisia/Lisrestal a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 21), z 9. júna 2005, Španielsko/Komisia (C-287/02, Zb. s. I-5093, bod 37), a M. (už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 87).

21 — Pozri článok 6 ods. 1 druhú vetu v spojení s článkom 1 písm. h) nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o ES (Ú. v. ES L 83, s. 1; Mim. vyd. 08/001 s. 339); pred platnosťou tohto nariadenia pozri tiež rozsudok zo 14. novembra 1984, Intermills/Komisia (323/82, Zb. s. 3809, bod 16 a nasl.).

22 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Lisrestal a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 22 a nasl.).

51. Toto zameranie sa na účinky rozhodnutia zodpovedá ďalšej požiadavke judikatúry, podľa ktorého neexistuje právo byť vypočutý pre všetky rozhodnutia orgánu, ale iba pre tie, ktoré majú nepriaznivý charakter.²³ Súdny dvor v tejto súvislosti hovorí buď o „aktoch spôsobujúcich ujmu“²⁴, alebo o rozhodnutiach, ktoré „významnou mierou ovplyvňujú záujmy“ dotknutej osoby²⁵.

52. Vnútroštátny súd správne poukazuje na to, že v prejednávanej veci vzniká otázka, či žiadosť o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799 predstavuje takéto rozhodnutie. Toto rozhodnutie má totiž priame právne účinky iba voči dožiadanému členskému štátu, ktorý má na základe toho povinnosť odpovedať.²⁶ Ako už bolo uvedené,²⁷ právo Únie nestanovuje ani viazanosť vnútroštátnych daňových konaní na poskytnuté informácie, takže ani v tejto súvislosti pre daňový subjekt nevyplývajú priame právne účinky.

53. Zisťovania vykonané dožiadaným členským štátom však môžu priniesť dôkazy, ktoré *de facto* ovplyvnia vymeranie vnútroštátnej dane z príjmov tým, že potvrdia alebo vyvrátia údaje, ktoré poskytol daňový subjekt. V tomto rozsahu môže mať žiadosť o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799 nepriame právne účinky pre daňový subjekt a v tejto súvislosti môže byť táto žiadosť pre neho nepriaznivá. Navyše môže naň nepriaznivo vplyvať napríklad aj to, ak sa v dôsledku vyšetrovaní poškodí jeho povest u dožiadanych osôb.

54. Na zistenie, či takéto účinky sú postačujúce na odôvodnenie práva daňového subjektu byť vypočutý, zvyčajné pramene práva neponúkajú pomoc, pokiaľ ide o všeobecné zásady práva Únie. Európsky dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd tak vo svojom článku 6 priznáva právo byť vypočutý iba v rámci súdneho konania alebo konania podobnému súdному konaniu, nie však v správnom konaní.²⁸ Aj ústavná prax členských štátov iba ojedinele a až v poslednom čase obsahuje v rámci správneho konania právo byť vypočutý.²⁹

55. Z tohto dôvodu treba toto objasnenie založiť na uznaných cieľoch práva byť vypočutý. Ako nedávno uviedol generálny advokát Bot, právo byť vypočutý má dva ciele: príprava podloženého rozhodnutia a ochrana dotknutej osoby.³⁰

56. V prvom rade treba zdôrazniť, že žiadosť o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799 nemožno posudzovať izolovane. Toto rozhodnutie totiž predstavuje vyšetrovacie opatrenie v rámci správneho konania, ktoré sa končí výmerom dane. Toto opatrenie tak slúži príprave rozhodnutia, ktoré má voči daňovému subjektu rozhodujúce právne účinky. V judikatúre sa v zásade uznáva, že v súvislosti s právom byť vypočutý treba rozlišovať medzi takýmito vyšetrovacími opatreniami a rozhodnutiami na konci konania.³¹

23 — V tejto súvislosti pozri zásadné návrhy, ktoré 19. septembra 1974 predniesol generálny advokát Warner vo veci *Transocean Marine Paint Association/Komisia* (17/74, Zb. s. 1063, 1090).

24 — Pozri okrem iného rozsudky *Belgicko/Komisia* (už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 27), *Holandsko a i./Komisia* (už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 44); z 29. júna 1994, *Fiskano/Komisia* (C-135/92, Zb. s. I-2885, bod 39); *Komisia/Lisrestal a i.* (už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 21); z 12. decembra 2002, *Cipriani* (C-395/00, Zb. s. I-11877, bod 51), a *Španielsko/Komisia* (už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 37).

25 — Rozsudok *Sopropé* (už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 37); pozri aj rozsudky *Komisia/Lisrestal a i.* (už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 21), a *Španielsko/Komisia* (už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 37); podobne aj rozsudok z 23. októbra 1974, *Transocean Marine Paint Association/Komisia* (17/74, Zb. s. 1063, bod 15).

26 — V súvislosti s povinnosťou dožiadaného členského štátu pozri bod 83 návrhov, ktoré som predniesol 2. júna 2005 vo veci *Komisia/Rada* (C-533/03, Zb. s. I-1025).

27 — Pozri bod 21 a nasl. vyššie.

28 — Pozri tiež rozsudok zo 7. januára 2004, *Aalborg Portland a i./Komisia* (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, Zb. s. I-123, bod 70).

29 — Pozri *Classen, K.-D.: Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union*, 2008, s. 177 a nasl.

30 — Pozri bod 35 a nasl. návrhov, ktoré 26. apríla 2012 predniesol generálny advokát Bot vo veci *M.* (C-277/11).

31 — Pozri rozsudky zo 14. júla 1972, *ACNA/Komisia* (57/69, Zb. s. 933, body 12 až 14), a z 26. júna 1980, *National Panasonic/Komisia* (136/79, Zb. s. 2033, bod 21).

57. Zmysel takéhoto rozlišovania je zrejmý. Ak by dotknutá osoba pred každým vyšetrovacím opatrením mala právo byť vypočutá, tak by námaha s tým spojená skôr obmedzovala prípravu fundovaného rozhodnutia, bez toho, aby sa tým citelne zvýšila ochrana dotknutej osoby. Táto ochrana je spravidla dostatočne zabezpečená tým, že dotknutá osoba je vypočutá pred prijatím rozhodnutia na konci správneho konania.

58. Napriek tomu, že nechcem vylúčiť existenciu vyšetrovacích opatrení, ktoré sú same osebe také zaťažujúce, že si ochrana dotknutej osoby v tejto súvislosti vyžaduje aj právo byť vypočutý, to v prejednávanej veci tak nie je.

59. Ako som už uviedla na inom mieste, žiadosti o poskytnutie informácií podľa smernice 77/799 slúžia v podstate na overenie údajov a dôkazov predložených daňovým subjektom.³² Aj v prejednávanej veci chcela česká daňová správa overiť údaje daňového subjektu, ktoré tento subjekt predtým sám uviedol v rámci správneho konania. V takýchto prípadoch si ochrana dotknutej osoby nevyžaduje vypočutie v súvislosti s vyšetrovacím úkonom. Jednak daňový subjekt už prostredníctvom svojich údajov uviedol svoj pohľad na vec a jednak skutočné nepriaznivé následky vyšetrovaní vyplynuli predovšetkým z jeho nesprávnych údajov. Právo Únie daňovému subjektu – ako bolo uvedené vyššie³³ – nebráni v tom, aby spochybnil informácie poskytnuté vo vnútroštátnom daňovom konaní; v tomto rozsahu bude mať pravidelne a opakovane možnosť uviesť svoj pohľad na vec.

60. Ak teda v prípade takýchto žiadostí o poskytnutie informácií neexistuje právo byť vypočutý, treba zdôrazniť, že členské štáty sú rovnako viazané na ostatné všeobecné zásady práva Únie, keďže v tomto ohľade vykonávajú právo Únie. Pri rozhodnutí o požiadaní iného členského štátu o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799 musí vnútroštátny daňový orgán dodržiavať aj zásadu proporcionality a ostatné základné práva daňového subjektu.

61. V prípade, že by Súdny dvor napriek mojim úvahám vychádzal z práva byť vypočutý aj v prejednávanej veci, treba zdôrazniť potrebu individuálneho posúdenia každého prípadu. Už generálny advokát Warner vychádzal z výnimky z práva byť vypočutý v situácii, že „by sa – čo i len prípadne – mohol zmaríť účel rozhodnutia, ak by sa nárok priznal“³⁴. Súdny dvor uznal toto obmedzenie práva byť vypočutý.³⁵ V tejto súvislosti Francúzska republika správne poukázala na to, že predchádzajúce upovedomenie daňového subjektu o zámere požiadať o poskytnutie informácií môže spochybníť aj hodnotu poskytnutej informácie, keďže by sa napríklad mohli ovplyvniť svedkovia.³⁶ Vzhľadom na to, že žiadosť o poskytnutie informácií má overiť údaje daňového subjektu, muselo by sa v každom jednotlivom prípade preskúmať, či by predchádzajúce upovedomenie daňového subjektu mohlo zmaríť tento účel.

d) Predbežný návrh

62. V konečnom dôsledku teda všeobecne konštatujem, že daňový subjekt nemá v súvislosti s rozhodnutím daňovej správy, ktorá je preňho príslušná, požiadať iný členský štát o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799, právo byť vypočutý v prípade, že táto žiadosť sa týka iba overenia údajov, ktoré uviedol daňový subjekt. V dôsledku toho právo Únie v takom prípade nevyžaduje, aby príslušná daňová správa musela daňový subjekt vopred informovať o takejto žiadosti o poskytnutie informácií a daňový subjekt má právo podieľať sa na formulácii tejto žiadosti.

32 — Pozri bod 23 návrhov z 11. januára 2007 vo veci *Twoh International* (C-184/05, Zb. s. I-7897).

33 — Pozri bod 21 a nasl. vyššie.

34 — Návrhy, ktoré 30. apríla 1980 predniesol generálny advokát Warner vo veci *National Panasonic/Komisia* (136/79, Zb. s. 2033, 2069).

35 — Rozsudok z 3. septembra 2008, *Kadi a Al Barakaat International Foundation/Rada a Komisia* (C-402/05 P a C-415/05 P, Zb. s. I-6351, bod 338 a nasl.).

36 — Pozri v tejto súvislosti aj odkaz článku 2 ods. 1 druhej vety smernice 77/799 na „ohrozenie účelu vyšetrovania“.

2. Zakazuje právo Únie procesné práva?

63. Na základe druhej časti prvej prejudiciálnej otázky treba už iba objasniť, či je v súlade s právom Únie, keď *vnútroštátne* právo daňovému subjektu priznáva takéto procesné práva v súvislosti so žiadosťou o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799.

64. V tejto súvislosti nie je zrejмый zákaz vyplývajúci z práva Únie. Procesné práva daňového subjektu – ako uviedli aj Poľská republika a Fínska republika – môže z dôvodu neexistencie úpravy v smernici 77/799 upravovať vnútroštátne právo.

65. Z tohto dôvodu treba na druhú časť prvej prejudiciálnej otázky odpovedať tak, že je v súlade s právom Únie, ak vnútroštátne právo v dožadujúcom členskom štáte prizná daňovému subjektu tie procesné práva, ktoré sú sporné v konaní vo veci samej.

D – O druhej prejudiciálnej otázke: procesné práva daňového subjektu v dožiadanom členskom štáte

66. Druhá prejudiciálna otázka sa týka procesných práv, ktoré má daňový subjekt v *dožiadanom* členskom štáte. Vnútroštátny súd chce predovšetkým zistiť, či dožiadany členský štát – na prosbu dožadujúceho členského štátu – musí daňový subjekt informovať o plánovanom výsluchu svedka a či mu musí aj umožniť účasť na výsluchu, ako to stanovuje české procesné právo.

67. Zo smernice 77/799 nemožno priamo vyvodíť takúto povinnosť dožiadaneho členského štátu.

68. Komisia proti tomu namieta, že dožiadany členský štát musí zabezpečiť, aby smernica 77/799 mohla spĺňať svoj účel. Poskytnuté informácie musia byť preto v dožadujúcom členskom štáte aj použiteľné. Na prosby dožadujúceho členského štátu preto musí dožiadany členský štát informovať daňový subjekt o výsluchu svedka, pokiaľ tomu nebráni procesné právo dožiadaneho členského štátu. V podobnom zmysle sa vyjadrila aj Česká republika, ktorá odvodila povinnosť spolupráce dožiadaneho členského štátu zo zásady lojálnej spolupráce podľa článku 4 ods. 3 ZEÚ, pokiaľ ide o dodržanie požiadaviek procesného práva v dožiadanom členskom štáte.

69. Treba s tým súhlasiť v tom rozsahu, v akom je dožiadany členský štát podľa smernice 77/799 povinný poskytnúť čo možno najužitočnejšie informácie. Podľa článku 1 ods. 1 smernice si členské štáty vymieňajú akékoľvek informácie, ktoré im „môžu umožniť uskutočniť“ správne vymieranie dane z príjmov. Súdny dvor toto ustanovenie zatiaľ vykladal z pohľadu dožadujúceho členského štátu so zreteľom na otázku, aké informácie možno požadovať.³⁷ Z tejto otázky však aj so zreteľom na dožiadany členský štát možno vyvodíť záver, že informácie musia byť vhodné na to, aby sa z nich mohla vymerať daň z príjmov. To je totiž podľa článku 1 ods. 1 a článku 2 ods. 1 prvej vety smernice 77/799 účelom, ktorý má spĺňať poskytovanie informácií. Aby poskytnuté informácie boli vhodné na vymieranie dane z príjmov, musia byť v dožadujúcom členskom štáte aj použiteľné.

70. Povinnosť dožiadaneho členského štátu poskytnúť vhodné informácie, ktorá je odvodená zo smernice 77/799, možno splniť iba v rámci ostatných ustanovení smernice. V tejto súvislosti treba vzhľadom na konanie, ktoré musí dožiadany členský štát dodržať, vziať do úvahy predovšetkým článok 2 ods. 2 druhý pododsek a článok 8 ods. 1 smernice.

37 — Pozri rozsudok Persche (už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 62).

71. Podľa článku 8 ods. 1 smernice 77/799 totiž dožiadaný členský štát nie je povinný vykonať vyšetrovania, ak by to bolo v rozpore s jeho legislatívou alebo správnymi postupmi. Z toho vyplýva nielen to, že dožiadaný členský štát nemusí konať v rozpore so svojím procesným právom. Nevyžaduje sa od neho ani odchýlenie sa od svojich správnych postupov. Vzhľadom na to, že tieto postupy sa pravdepodobne orientujú podľa procesného práva, ktoré platí v dožiadanom členskom štáte, uloženie povinnosti dodržiavať odlišné procesné právo dožadujúceho členského štátu by odporovalo článku 8 ods. 1 smernice 77/799.

72. Francúzska republika navyše správne poukázala na to, že povinnosť dodržiavať procesné právo dožadujúceho členského štátu je v rozpore s článkom 2 ods. 2 druhým pododsekom smernice 77/799. Podľa neho dožiadaný orgán na získanie požadovaných informácií postupuje tak, ako keby konal na svoj vlastný účet alebo na žiadosť iného orgánu vo svojom členskom štáte. Ako ukazuje aj odôvodnenie 2 smernice 2004/56/ES, ktorou bolo toto ustanovenie zavedené do smernice 77/799,³⁸ má sa tým zabezpečiť, že získanie informácií bude podliehať iba jednému súboru pravidiel. Na vyšetrovania dožiadaného členského štátu sa má teda uplatniť výlučne jeho procesné právo, z ktorého vyplývajú práva a povinnosti dotknutých osôb.

73. Za predpokladu, že by existovala povinnosť dožiadaného členského štátu vziať prípadne do úvahy aj procesné právo dožadujúceho štátu, by sa okrem iného ohrozil účel smernice 77/799. Ako konštatoval dvor audítorov v súvislosti s nariadením (ES) č. 1798/2003³⁹, spolupráca daňových správ členských štátov v oblasti dane z pridanej hodnoty trpí výraznými zdržaniami pri poskytovaní informácií.⁴⁰ Dôvodom takýchto zdržaní by mohlo byť predovšetkým to, že dožiadané orgány nevyšetrujú vo vlastnej veci, čo je situácia, ktorá platí aj pre smernicu 77/799. Ak by Súdny dvor pre túto smernicu vychádzal z povinnosti dožiadaného členského štátu brať do úvahy aj procesné právo dožadujúceho členského štátu, tak by sa dodatočne sťažilo poskytovanie informácií.

74. Napokon povinnosť dožiadaného členského štátu umožniť daňovému subjektu účasť na výsluchu svedka nevyplýva ani zo všeobecnej právnej zásady dodržiavania práv na obranu. Dožiadaný členský štát však pri svojich vyšetrovaniach na základe žiadosti o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799 musí túto právnu zásadu dodržiavať, keďže v tomto rozsahu vykonáva právo Únie. Táto právna zásada si v prejednávanej veci však nevyžaduje, aby bol daňový subjekt informovaný o plánovanom výsluchu svedka a aby sa mu musela umožniť účasť na tomto výsluchu.

75. Platí to predovšetkým v súvislosti s právom byť vypočutý, ktoré uvádza vnútroštátny súd. Jednak z existujúceho práva byť vypočutý ešte nevyplýva právo zúčastniť sa na výsluchu svedka. Toto právo neslúži ako dozor nad vyšetrovacou činnosťou správy, ale ako možnosť predložiť vlastné stanovisko dotknutej osoby. Jednak daňový subjekt v súvislosti s informáciou poskytnutou dožiadaným členským štátom nemá ani právo byť vypočutý. V tejto súvislosti odkazujem na moje úvahy týkajúce sa *žiadosti o poskytnutie informácií*,⁴¹ ktoré platia *a fortiori* aj pre samotnú informáciu.

76. Ani inak nemožno zo všeobecnej právnej zásady dodržiavania práv na obranu vyvodiť právo daňového subjektu zúčastniť sa v správnom konaní na výsluchu svedka. V tejto súvislosti je príznačné, že Európsky dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd vo svojom článku 6 ods. 3 písm. d) priznáva právo klásť otázky svedkovi iba obžalovaným osobám v trestnoprávnom konaní.

38 — Pozri článok 1 bod 2 smernice Rady 2004/56/ES z 21. apríla 2004, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/799/EHS týkajúca sa vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priameho zdanenia, určitých spotrebných daní a zdaňovania poisťného (Ú. v. EÚ L 127, s. 70; Mim. vyd. 09/002 s. 13).

39 — Nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty, a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. ES L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392).

40 — Osobitná správa č. 8/2007 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty, spolu s odpoveďami Komisie [Ú. v. EÚ C 20, 2008, s. 1, s. 5, v časti V písm. b) a písm. c)].

41 — Pozri bod 56 a nasl. vyššie.

77. V dôsledku toho právo Únie nestanovuje ani povinnosť dožiadaného členského štátu vopred informovať daňový subjekt o výsluchu svedka v rámci vyšetrovania na základe žiadosti o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799, ani nemusí daňovému subjektu priznať právo zúčastniť sa na takomto výsluchu.

E – O prvej časti tretej prejudiciálnej otázky: obsah poskytnutia informácií

78. V rámci tretej prejudiciálnej otázky treba napokon objasniť, či je dožiadaný členský štát pri poskytovaní informácií povinný zaslať odpoveď s minimálnym obsahom spôsobom, z ktorého je zrejmé, z akých zdrojov a akým druhom a spôsobom dožiadaná daňová správa získala poskytnuté informácie.

79. Smernica neobsahuje ustanovenia týkajúce sa formálneho obsahu žiadosti o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799. Dožiadaný členský štát je však podľa smernice 77/799 povinný poskytnúť čo možno najužitočnejšie informácie.⁴²

80. Aby bola informácia vhodná na vymeranie dane z príjmov v dožadujúcom členskom štáte, treba tiež uviesť dostatočné údaje týkajúce sa vyšetrovaní vykonaných podľa článku 2 ods. 2 prvého pododseku smernice 77/799, na ktorých sa zakladá výsledok poskytnutej informácie. V zásade nestačí iba oznámiť výsledok, keďže dôkazná hodnota takto poskytnutej informácie je spravidla veľmi obmedzená.

81. Povinnosti dožiadaného členského štátu uviesť zdroje, z ktorých čerpal informácie, nebránia ani ustanovenia smernice. Vyššie uvedený⁴³ článok 2 ods. 2 druhý pododsek a článok 8 ods. 1 smernice 77/799 sa predovšetkým týka len vykonania vyšetrovaní, ako aj zásadnej možnosti poskytnúť informácie, nie však obsahu poskytnutej informácie.

82. Na prvú časť tretej prejudiciálnej otázky treba teda odpovedať, že dožiadaný členský štát je podľa článku 1 ods. 1 a článku 2 smernice 77/799 v zásade povinný poskytnúť informácie o vyšetrovaniach, na ktorých sa zakladá oznámený výsledok.

V – Návrh

83. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Nejvyšší správny súd, takto:

1. Právo Únie nepriznáva daňovému subjektu právo byť vopred informovaný o rozhodnutí jeho príslušnej daňovej správy požiadať iný členský štát podľa článku 2 smernice 77/799 o informácie alebo podieľať sa na formulácii takejto žiadosti v každom prípade vtedy, keď sa táto žiadosť týka len overenia údajov, ktoré uviedol daňový subjekt. Právo Únie však nebráni tomu, aby vnútroštátne právo takéto práva priznalo.

2. Právo Únie nestanovuje povinnosť dožiadaného členského štátu ani vopred informovať daňový subjekt o výsluchu svedka v rámci vyšetrovaní na základe žiadosti o poskytnutie informácií podľa článku 2 smernice 77/799, ani priznať daňovému subjektu právo zúčastniť sa na takomto výsluchu.

3. Dožiadaný členský štát je podľa článku 1 ods. 1 a článku 2 smernice 77/799 v zásade povinný poskytnúť informácie o vyšetrovaniach, na ktorých sa zakladá oznámený výsledok.

42 — Pozri bod 69 vyššie.

43 — Pozri bod 70 a nasl. vyššie.

4. Právo Únie daňovému subjektu nebráni vo vnútroštátnom daňovom konaní spochybníť správnosť informácií, ktoré poskytli iné členské štáty podľa článku 2 smernice 77/799.