

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

22. oktoober 2013(*)

Direktiiv 77/799/EMÜ – Liikmesriikide asutuste vastastikune abi otseste maksude valdkonnas – Teabevahetus taotluse korral – Maksumenetlus – Põhiõigused – Taotluse esitanud ja taotluse saanud liikmesriigi kohustuste ulatuse piir maksukohustuslase ees – Teabenõudest maksukohustuslase teavitamise kohustuse puudumine – Maksukohustuslase tunnistaja ärakuulamisele kutsumise kohustuse puudumine – Maksukohustuslase õigus vaidlustada vahetatud teavet – Vahetatud teabe minimaalne sisu

Kohtuasjas C-276/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Nejvyšší správní soudu (Tšehhi Vabariik) 3. aprilli 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. juunil 2012, menetluses

Jiří Sabou

versus

Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: Euroopa Kohtu president V. Skouris, asepresident K. Lenaerts, kodade presidendid A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, M. Safjan ja C. G. Fernlund (ettekandja), kohtunikud J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek ja J. Vlášil,
- Kreeka valitsus, esindajad: M. Tassopoulou ja G. Papagianni,
- Hispaania valitsus, esindaja: A. Rubio González,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues, D. Colas ja J.-S. Pilczer,
- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja M. Szpunar,
- Soome valitsus, esindaja: S. Hartikainen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Barslev, M. Šimerdová ja W. Mölls,

olles 6. juuni 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ (ELT L 363, lk 129, edaspidi „direktiiv 77/799”), mida on analüüsitud põhiõigustest lähtudes.

2 Taotlus on esitatud elukutselise jalgpalluri Jiří Sabou ja Finanční úřad pro hlavní město Prahu (Praha linna maksukeskuse) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab nimetatud jalgpalluri 2004. aastal maksustatavat tulu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 77/799

3 Direktiiv 77/799 tunnistati kehtetuks nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiviga 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799 kehtetuks tunnistamise kohta (ELT L 64, lk 1). Võttes aga arvesse põhikohtuasja asjaolude kuupäeva, reguleeris seda siiski direktiiv 77/799.

4 Direktiivi 77/799 põhjendustes 1 ja 2 oli märgitud:

„liikmesriikide piire ületav maksude tasumisest kõrvalehoidumine ja maksustamise vältimine põhjustab eelarvekahju ja õiglase maksustamise põhimõtte rikkumist ning võib kaasa tuua moonutusi kapitali liikumises ning konkurentsitingimustes; seepärast mõjutavad need ühisturu toimimist;

nimetatud põhjustel võttis nõukogu 10. veebruaril 1975 vastu otsuse ühenduse poolt võetavate rahvusvahelise maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastase võitluse meetmete kohta [...]”.

5 Direktiivi 77/799 põhjendused 5 ja 6 oli sõnastatud järgmiselt:

„liikmesriigid peaksid taotluse korral vahetama konkreetsete juhtumitega seotud teavet; riik, kellelt seda taotletakse, peaks teostama nimetatud teabe saamiseks vajalikku uurimist;

liikmesriigid peaksid ka ilma mistahes taotluseta vahetama igasugust teavet, mis näib olevat vajalik tulu- ja kapitalimaksu õigeks hindamiseks, [...]”

6 Direktiivi 77/799 artikli 1 „Üldsätted” lõikes 1 oli sätestatud:

„Liikmesriikide pädevad asutused vahetavad kooskõlas käesoleva direktiivi sätetega igasugust teavet, mis võimaldab neil õigesti määrata tulu- ja kapitalimaksu [...]”.

7 Direktiivi 77/799 artikkel 2 „Teabevahetus taotluse alusel” nägi ette:

„1. Liikmesriigi pädev asutus võib teise liikmesriigi pädevalt asutuselt seoses konkreetse juhtumiga taotleda artikli 1 lõikes 1 osutatud teabe edastamist. Taotluse saanud liikmesriik ei pea taotlust täitma, kui näib, et taotluse esitanud riigi pädev asutus ei ole ammendanud oma tavapäraseid teabeallikaid, mida oleks asjaolusid arvesse võttes võinud taotletava teabe saamiseks kasutada soovitava tulemuse saavutamist ohtu seadmata.

2. Lõikes 1 osutatud teabe edastamiseks korraldab taotluse saanud liikmesriigi pädev asutus selle teabe omandamiseks vajaliku mis tahes uurimise.

Soovitud teabe hankimiseks tuleb taotluse saanud asutusel või ametiasutusel, mille poole see võib abi saamiseks pöörduda, toimida nii, nagu tegutseks ta omal algatusel või oma asukohamaa teise ametiasutuse taotlusel.”

8 Direktiivi 77/799 artikkel 6 „Asjassepuutuva riigi ametnike koostöö” sätestas:

„Eespool toodud sätete kohaldamiseks võivad teavet esitava liikmesriigi pädev asutus ja selle liikmesriigi pädev asutus, kelle jaoks teave on ette nähtud, artikliga 9 ette nähtud konsulteerimismenetlust kasutades lubada esimese liikmesriigi maksuametnikel viibida kõnealuses teises liikmesriigis. Selle sätte kohaldamise üksikasjalik kord määratakse kindlaks sama menetluse kohaselt.”

9 Direktiivi 77/799 artikli 8 „Teabevahetuse ulatus” lõikes 1 oli sätestatud järgmist:

„Käesoleva direktiiviga ei kohustata teostama uurimist või esitama teavet, kui selle liikmesriigi õigusaktid või haldustavad, kes peaks teavet andma, ei võimaldaks tal oma tarbeks nimetatud uurimist teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada.”

Tšehhi õigus

10 Seadusega nr 253/2000 (muudetud), mis käsitleb rahvusvahelist maksukorralduskoostööd ja millega muudetakse seadust nr 531/1990 territoriaalsete maksuhaldurite kohta, võeti Tšehhi õigusesse üle direktiivi 77/799 sätted.

11 Maksukorralduse seadus nr 337/1992 sätestab artiklites 16 ja 31:

„Artikkel 16

Maksujärelevalve

[...]

4) kontrollitaval maksukohustuslasel on õigus maksuameti töötaja ees

e) esitada tunnistajatele ja ekspertidele nende ärakuulamise ja paikvaatluse ajal küsimusi,

[...]

Artikkel 31

Uurimismeetmed

[...]

2) [...] Maksuhaldur teatab maksukohustuslasele õigel ajal tunnistajate ärakuulamisest, välja

arvatud juhul, kui sellega kaasneb viivituse oht.”

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

12 Jiří Sabou 2004. aastal Tšehhi Vabariigis esitatud tuludeklaratsiooni kohaselt oli ta teinud mitmes liikmesriigis kulutusi seoses võimaliku üleminekuga mõnda nendes riikides asuvasse jalgpalliklubisse. Need kulutused vähendasid tema maksustatavat tulu. Seetõttu määrati tema maksustatavaks tuluks 2004. aastal 29 700 Tšehhi krooni (ligikaudu 1100 eurot).

13 Tšehhi maksuhalduril tekkis nende kulutuste tõlevastavuse osas siiski kahtlus ja ta ja viis läbi kontrolli, mis hõlmas teabenõuete saatmist asjaomaste liikmesriikide maksuhalduritele, tuginedes eelkõige seadusele nr 253/2000 ja direktiivile 77/799. Ta taotles abi Hispaania, Prantsuse ja Ühendkuningriigi maksuhalduritelt, paludes neilt eeskätt asjassepuutuvate jalgpalliklubide seisukohta. Nimetatud maksuhalduritelt saadud vastustest nähtub, et ükski klubi, kelle poole väidetavalt pöörduiti, ei olnud Jiří Saboust ega tema agendist kuulnud.

14 Tšehhi maksuhaldur pöördus ka Ungari maksuhalduri poole seoses mitme arvega, mille Jiří Sabou esitas ja mis puudutasid Ungaris asuva äriühingu väidetavalt osutatud teenuseid. Ungari maksuhaldur vastas, et see äriühing oli vaid kolmandas riigis asuva äriühingu vahendaja ning et üksnes selles riigis läbiviidav kontroll võimaldab saada usaldusväärseid andmeid.

15 Maksukontrolli lõppemisel tegi Tšehhi maksuhaldur 28. mail 2009 täiendava maksuotsuse, milles määras Jiří Sabou 2004. aasta eest tasumisele kuuluva tulumaksu summaks 251 604 Tšehhi krooni (umbes 9800 eurot). Viimane vaidlustas selle otsuse Finanční úřad pro hlavní město Prahu, mis muutis nimetatud summat, määrates maksusummaks 283 604 Tšehhi krooni (umbes 11 000 eurot).

16 Jiří Sabou esitas muudetud otsuse peale kaebuse Městský soud v Prazele (Praha linnakohus), mis jättis tema kaebuse 27. juuli 2011. aasta otsusega rahuldamata. Jiří Sabou esitas seepeale Nejvyšší správní soudile (kõrgeim halduskohus) kassatsioonkaebuse.

17 Jiří Sabou väitis selles kohtus, et Tšehhi maksuhaldur sai välisriigi maksuhaldurilt teda puudutavat teavet õigusvastaselt. Esiteks ei teavitanud see maksuhaldur teda teistele maksuhalduritele saadetud teabenõudest, mistõttu ei saanud ta osaleda neile esitatavate küsimuste koostamisel. Teiseks ei kutsutud teda osalema tunnistajate ärakuulamisel, mis läheb vastuollu Tšehhi õigusnormidega, mis annavad talle sellise õiguse samalaadsetes siseriiklikes menetlustes.

18 Nejvyšší správní soud märgib eelotsusetaotluses, et Tšehhi maksuhaldur ei palunud taotluse saanud maksuhalduritel tunnistajaid ära kuulata. Ta märgib, et kui see maksuhaldur oleks vastava palve esitanud, oleks ta Jiří Saboud sellest teavitanud, et viimane saaks tunnistajate ärakuulamisel osaleda juhul, kui taotluse saanud liikmesriigi seadused seda lubavad.

19 Mis puudutab saadud vastuste sisu, siis mainib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et mõned taotluse saanud maksuhaldurid märkisid ära küsitletud isikute nimed, samas kui teised märkisid ära vaid klubid, kust teavet saadi. Lisaks ei täpsustatud, mil viisil teavet saadi, kas telefoni, e-posti või ütluste andmise teel.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas maksukohustuslasel on õigus osaleda asutustevahelises teabevahetuses, mis toimub direktiivi 77/799 raames, ja küsib, millises ulatuses mõjutavad selle õiguse olemasolu Euroopa Liidu põhiõiguste hartaga (edaspidi „harta”) tagatud põhiõigused.

21 Nejvyšší správní soud márgib, et kui sellist õigust ei oleks maksukohustuslasele ette nähtud, tooks see kaasa tema menetlusõiguste vähenemise võrreldes nende õigustega, mis talle on tagatud Tšehhi õigusnormidega siseriiklikus maksumenetluses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma kahele otsusele vastavalt 30. jaanuarist 2008 ja 26. märtsist 2009. Neist esimeses otsustas kohus, et tunnistaja ärakuulamise osas on „[maksukohustuslase] tegeliku osalemisvõimaluse tagamine [sellisel] ärakuulamisel üks tõendite õiguspärasuse hindamise põhilisi kriteeriume ning sellest kõrvalehoidmist tuleb rangelt vältida”. Teisel juhul, seoses maksumenetlusega Tšehhi Vabariigis, mis hõlmab direktiivi 77/799 alusel abi taotlemist teiselt liikmesriigilt ja tunnistaja ärakuulamist selles liikmesriigis, leidis nimetatud kohus, et vaid siis, kui taotluse saanud liikmesriik on vastavalt oma siseriiklikele õigusnormidele keeldunud lubamast Tšehhi maksukohustuslasel ärakuulamisel osaleda, on Tšehhi maksuhalduril õigus kasutada tõendina tunnistaja ütlustest saadud teavet, mis on saadud taotluse saanud riigi õigusnormide kohaselt .

22 Neil asjaoludel otsustas Nejvyšší správní soud menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas maksukohustuslasel on [...] [liidu õigusnormidest tulenevalt õigus olla teavitatud maksuhalduri otsusest esitada teabenõue direktiivi [77/799/EMÜ] alusel? Kas maksukohustuslasel on õigus osaleda taotluse saanud liikmesriigile saadetava taotluse koostamisel? Kas juhul, kui maksukohustuslasele ei teki niisuguseid õigusi [...] [liidu õigusnormide alusel, võivad talle samalaadseid õigusi anda siseriiklikud õigusnormid?

2. Kas maksukohustuslasel on õigus osaleda tunnistaja ärakuulamisel taotluse saanud liikmesriigis direktiivi [77/799/EMÜ] alusel esitatud teabenõudele vastamise käigus? Kas taotluse saanud liikmesriik on kohustatud maksukohustuslasele ette teatama, millal tunnistaja ära kuulatakse, kui taotluse esitanud liikmesriik on seda palunud?

3. Kas taotluse saanud liikmesriigi maksuhaldur on kohustatud direktiivi [77/799/EMÜ] kohaselt teavet andes kinni pidama teatavast vastuse sisu minimaalsest mahust, nii et oleks selge, millistest allikatest ja mil viisil on taotluse saanud maksuhaldur antud teabe saanud? Kas maksukohustuslane võib vaidlustada sel viisil antud teabe õigsust, näiteks taotluse saanud riigis teabe andmisele eelnenud menetluses tehtud menetlusnormi rikkumise alusel? Või kohaldub vastastikuse usalduse ja koostöö põhimõtte, mille kohaselt taotluse saanud maksuhalduri antud teavet ei saa kahtluse alla seada?”

Euroopa Kohtu pädevus

23 Euroopa Komisjon väidab kõigepealt, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega, mis käsitlevad maksukohustuslase menetlusõigusi olukorras, kus maksuhaldur on otsustanud kasutada direktiivis 77/799 sätestatud vastastikuse abistamise mehhanismi, teada seda, kas maksukohustuslasele laienevad teatavad hartast tulenevad õigused. Komisjoni sõnul puudutavad need küsimused tegelikult osaliselt harta kohaldamist koostöös siseriiklike õigusnormidega ja seetõttu ei ole Euroopa Kohus pädev nendele vastama.

24 Komisjon märgib esiteks, et abitaotluse eesmärk on tulumaksu täpne määramine, mis on liidu õigusega ühtlustamata valdkond, ja teiseks, et direktiivis 77/799 ei ole sätestatud, kuidas taotluse esitanud riik peaks selle maksu määramiseks saadud teavet kasutama. Komisjon lisab, et see direktiiv näeb liikmesriikide jaoks ette pelgalt võimaluse paluda abi teistelt liikmesriikidelt. Järelikult ei kuulu küsimus, kas taotluse esitanud liikmesriik on kohustatud teavitama maksukohustuslast abitaotlusest, mitte liidu õiguse, vaid siseriikliku õiguse kohaldamisalasse.

25 Mis puudutab hartat, siis tuleb märkida, et kuna see jõustus 1. detsembril 2009, ei ole see kohaldatav abi menetlusele, mille tulemusel koostati 28. mail 2009 täiendav maksuotsus.

26 Mis puudutab Euroopa Kohtu pädevust tõlgendada antud juhtumi puhul direktiivi 77/799, ei võimalda asjaolu, et taotluse esitanud liikmesriik ei ole kohustatud saatma abitaotlust teisele liikmesriigile, asuda seisukohale, et teabenõudega ja saadud teabe kasutamise seotud eeskirjad jäävad liidu õiguse kohaldamisalast välja. Seega, kui liikmesriik otsustab sellist abi kasutada, peab see toimuma kooskõlas direktiivis 77/799 ette nähtud eeskirjadega. Nagu nähtub selle direktiivi põhjendusest 5, peavad liikmesriigid järgima vastastikuse abi valdkonnas teatavaid kohustusi.

27 Järelikult puudutavad küsimused, mis on seotud taotluse esitanud liikmesriigi kohustustega maksukohustuslase ees, liidu õiguse rakendamist ja Euroopa Kohus on selle raames pädev analüüsima põhiõiguste, eelkõige õiguse olla ära kuulatud kohaldamist.

28 Euroopa Kohtu praktika kohaselt kuuluvad kaitseõigused, mis hõlmavad õigust olla ära kuulatud, liidu õiguse oluliseks osaks olevate põhiõiguste hulka (vt selle kohta 18. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-349/07: Sopropé, EKL 2008, lk I-10369, punktid 33 ja 36). Euroopa Kohus, kelle poole on pöördutud eelotsuse saamiseks, peab juhul, kui siseriiklikud õigusnormid kuuluvad liidu õiguse kohaldamisalasse, andma kõik tõlgendamiseks vajalikud juhised, et liikmesriigi kohus saaks hinnata kõnealuste õigusnormide kooskõla põhiõigustega (vt eelkõige 18. juuni 1991. aasta otsus kohtuasjas C-260/89: ERT, EKL 1991, lk I-2925, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsus Sopropé, punktid 33 ja 34).

29 Seetõttu tuleb vastata kõikidele siseriikliku kohtu esitatud küsimustele.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

30 Kahe esimese küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, kas liidu õigus, nagu see tuleneb direktiivist 77/799 ja põhiõigusest olla ära kuulatud, annab maksukohustuslasele õiguse olla teavitatud selle riigi teisele liikmesriigile saadetud abitaotlusest, osaleda taotluse saanud liikmesriigile edastatava taotluse koostamisel ja osaleda viimati nimetatud liikmesriigis tunnistaja ära kuulamisel.

31 Kõigepealt tuleb kontrollida, kas direktiiviga 77/799 kehtestatud vastastikuse abistamise mehhanism annab maksukohustuslasele sellise õiguse.

32 Selles osas nähtub direktiivi 77/799 kahest esimesest põhjendusest, nagu Euroopa Kohus leidis ka 27. septembri 2007. aasta otsuses kohtuasjas C-184/05: Twoh International (EKL 2007, lk I-7897, punktid 30 ja 31), et direktiivi eesmärk on võidelda maksude tasumisest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega rahvusvahelisel tasandil ning et see võeti vastu selleks, et reguleerida liikmesriikide maksuhaldurite vahelist koostööd.

33 Euroopa Kohus on ka märkinud, et direktiivi 77/799 artikli 2 lõike 1 kohaselt „võib” siseriiklik maksuhaldur taotleda teise liikmesriigi maksuhaldurilt teavet, mida tal endal ei ole võimalik saada. Ta märgib, et mõiste „võima” kasutamise näitas liidu seadusandja, et siseriiklikel maksuhalduritel on küll võimalus taotleda teise liikmesriigi pädevalt asutuselt teavet, kuid taotluse esitamine ei ole kohustuslik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Twoh International, punkt 32).

34 Seevastu, pärast seda, kui pädev asutus on direktiivi 77/799 artiklis 2 sätestatud tingimustel

esitanud taotluse, on taotluse saanud liikmesriik põhimõtteliselt kohustatud sellele taotlusele vastama ja kui vaja, siis viima direktiivi 77/799 artikli 2 alusel läbi vajalikud uurimistoimingud.

35 Direktiivi 77/799 artikli 2 lõigetest 2 ja 8 nähtub, et taotluse saanud liikmesriigi pädev asutus vastab sellisele taotlusele siseriiklike õigusnormide ja eelkõige oma menetlusnormide kohaselt.

36 Niisiis tuleneb direktiivi 77/799 analüüsimisel, et see direktiiv, mille eesmärk on reguleerida liikmesriikide maksuhaldurite vahelist koostööd, koordineerib pädevate asutuste vahel teabe edastamist, kehtestades liikmesriikidele teatavaid kohustusi. Samas ei anna see direktiiv maksukohustuslasele erioigusi (vt eespool viidatud kohtuotsus *Twoh International*, punkt 31) ja eelkõige ei kohusta see liikmesriikide pädevaid asutusi viimasega konsulteerima.

37 Neil asjaoludel tuleb järgmisena analüüsida seda, ega maksukohustuslasele ei tulene kaitseõigustest siiski õigust osaleda pädevate asutuste vahelises teabevahetuses.

38 Euroopa Kohus on varasemalt otsustanud, et kaitseõiguse tagamine on liidu õiguse üldpõhimõte, mida tuleb kohaldada, kui asutus kavatses teha isiku suhtes talle ebasoodsa otsuse (vt eespool viidatud kohtuotsus *Sopropé*, punkt 36). Selle põhimõtte kohaselt tuleb niisuguste otsuste adressaatidele, kelle huvisid otsused märkimisväärselt mõjutavad, anda tegelik võimalus nende asjaolude suhtes oma seisukoha esitamiseks, millega asutus oma otsust põhjendada kavatses (vt eelkõige 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-32/95 P: komisjon vs. *Lisrestal jt*, EKL 1996, I-5373, punkt 21, ning eespool viidatud kohtuotsus *Sopropé*, punkt 37). Niisugune kohustus on liikmesriikide asutustel, kui nad teevad otsuseid liidu õiguse kohaldamisalas, vaatamata sellele, et kohaldatav liidu õigus seda kohustust sõnaselgelt ette ei näe (vt eespool viidatud kohtuotsus *Sopropé*, punkt 38, ning 10. septembri 2013. aasta otsus kohtuasjas C-383/13 PPU: G ja R, punkt 35).

39 Seega tekib küsimus, kas ühe liikmesriigi pädeva asutuse otsus küsida abi teise liikmesriigi pädevalt asutuselt ning viimase otsus kuulata taotlusele vastamise tarbeks ära tunnistaja, kujutavad endast akte, mis tulenevalt nende tagajärgedest maksukohustuslasele nõuavad viimase ärakuulamist.

40 Kõik Euroopa Kohtule seisukohti esitanud liikmesriigid väidavad, et ühe liikmesriigi teabenõue, mis on saadetud teise liikmesriigi maksuhaldurile, ei kujuta endast akti, mis toob kaasa sellise kohustuse. Nad leiavad õigesti, et maksumenetluses tuleb eristada uurimisfaasi, mille vältel kogutakse teavet ja mille osaks on ühe maksuhalduri poolt teisele saadetud teabenõue, ning võistlevat faasi maksuhalduri ja selle maksukohustuslase vahel, kelle poole maksuhaldur pöördub, mis algab maksukohustuslasele deklaratsiooni parandamise ettepaneku saatmisega.

41 Kui maksuhaldur kogub teavet, ei ole ta kohustatud lubama maksukohustuslasel selles osaleda ja oma seisukohta esitada.

42 Seega on maksuhalduri poolt direktiivi 77/799 kohaselt esitatud teabenõue osa teabe kogumise menetlusest.

43 Sama kehtib taotluse saanud maksuhalduri avaldatud vastuse ning selle maksuhalduri varasemate uurimistoimingute, seal hulgas tunnistajate ärakuulamise puhul.

44 Sellest tuleneb, et maksukohustuslase kaitseõiguste järgimine ei nõua, et viimane saaks osaleda taotluse esitanud liikmesriigi teisele liikmesriigile saadetud teabenõudes. Samuti ei nõua see, et maksukohustuslane kuulataks ära ajal, mil uurimistoimingud, mis võivad sisaldada tunnistajate ärakuulamist, viiakse läbi taotluse saanud liikmesriigis, ega enne seda, kui see liikmesriik on teabe edastanud taotluse esitanud liikmesriigile.

45 Ometi ei takista miski liikmesriiki laiendamast ärakuulamisõigust teistele uurimisetappidele, kaasates maksukohustuslast teabe kogumise erinevatesse faasidesse, eeskätt tunnistajate ärakuulamise faasi.

46 Seega tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et liidu õigust, nagu see tuleneb direktiivist 77/799 ja põhiõigusest olla ära kuulatud, tuleb tõlgendada nii, et see ei anna liikmesriigi maksukohustuslasele õigust olla teavitatud selle liikmesriigi teisele liikmesriigile saadetud abitaotlusest, muu hulgas eesmärgiga kontrollida selle maksukohustuslase tuludeklaratsioonis esitatud andmeid, ega õigust osaleda taotluse saanud liikmesriigile edastatava taotluse koostamisel ja viimati nimetatud liikmesriigis tunnistaja ärakuulamisel.

Kolmas küsimus

47 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kolmanda küsimusega teada sisuliselt seda, kas direktiivi 77/799 tuleb tõlgendada nii, et esiteks võib maksukohustuslane vaidlustada teda puudutava teabe, mis on saadetud taotluse esitanud liikmesriigi maksuhaldurile, ja teiseks on taotluse saanud liikmesriigi maksuhaldur kohustatud juhul, kui ta kogutud teavet edastab, viitama teabe allikatele ja selle kogumise viisidele.

48 Sellega seoses tuleb meenutada, et direktiiv 77/799 ei käsitle maksukohustuslase õigust vaidlustada edastatud teabe täpsust ega esita edastatud teabe sisule ühtki erinõuet.

49 Neil asjaoludel tuleb vastavad eeskirjad kehtestada üksnes siseriiklikus õiguses. Maksukohustuslane võib vaidlustada teda puudutava teabe, mille taotluse esitanud liikmesriik on edastanud, vastavalt asjaomasel liikmesriigis kohaldatavatele eeskirjadele ja menetlusele.

50 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et direktiiv 77/799 ei reguleeri küsimust, millistel tingimustel võib maksukohustuslane vaidlustada taotluse saanud liikmesriigi edastatud teabe täpsuse, ega esita edastatava teabe sisule ühtki erinõuet.

Kohtukulud

51 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. Euroopa Liidu õigust, nagu see tuleneb nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivist 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas ja põhiõigusest olla ära kuulatud, tuleb tõlgendada nii, et see ei anna liikmesriigi maksukohustuslasele õigust olla teavitatud selle liikmesriigi teisele liikmesriigile saadetud abitaotlusest, muu hulgas eesmärgiga kontrollida selle maksukohustuslase tuludeklaratsioonis esitatud andmeid, ega õigust osaleda taotluse saanud liikmesriigile edastatava taotluse koostamisel ja viimati nimetatud liikmesriigis tunnistaja ärakuulamisel.

2. Direktiiv 77/799 ei reguleeri küsimust, millistel tingimustel võib maksukohustuslane vaidlustada taotluse saanud liikmesriigi edastatud teabe täpsuse, ega esita edastatava info sisule ühtki erinõuet.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: tšehhi.