

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. spalio 22 d.(*)

„Direktyva 77/799/EEB – Valstybių narių tarpusavio pagalba tiesioginio apmokestinimo srityje – Keitimasis informacija gavus prašymą – Mokestinė procedūra – Pagrindinis teisės – Prašymą pateikusių valstybės narų ir valstybės narų, kurių kreipiamasi, pareigų mokesčių mokėjimui apribojimas – Pareigos informuoti mokesčių mokėtojų apie pagalbos prašymą nebuvimas – Pareigos kviesti mokesčių mokėtojų dalyvauti liudytojų apklausoje nebuvimas – Mokesčių mokėtojų teisė gauti pasikeistą informaciją – Minimalus pasikeistos informacijos turinys“

Byloje C-276/12

dėl *Nejvyšší správní soud* (Čekijos Respublika) 2012 m. balandžio 3 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. birželio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Jiří Sabou

prieš

Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, pirmininko pavaduotojas K. Lenaerts, kolegijų pirmininkai A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, M. Safjan ir C. G. Fernlund (pranešėjas), teisėjai J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal ir E. Jarašiūnas,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek ir J. Vlášil,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Tassopoulou ir G. Papagianni,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos A. Rubio González,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues, D. Colas ir J.-S. Pilczer,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir M. Szpunar,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos S. Hartikainen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Barslev, M. Šimerdová ir W. Mölls,

susipažin? su 2013 m. birželio 6 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB d?l valstybi? nari? kompetenting? institucij? tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo ?mok? apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkri?io 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, p. 129, toliau – Direktyva 77/799), išaiškinimu, atliktu atsižvelgiant ? pagrindines teises.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant J. Sabou, profesionalaus futbolininko, ir *Finan?ní ?editelství pro hlavní m?sto Prahu* (Prahos miesto mokes?i? inspekcija) gin?? d?l jo 2004 m. apmokestinam?j? pajam? sumos.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Direktyva 77/799

3 Direktyva 77/799 buvo panaikinta 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/EB d?l administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyv? 77/799/EEB (OL L 64, p. 1). Ta?iau pagrindin?s bylos aplinkyb?ms vis dar buvo taikoma Direktyva 77/799.

4 Direktyvos 77/799 1 ir 2 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„kadangi valstybi? nari? ty?inis vengimas mok?ti mokes?ius ir mokes?i? atsakomyb?s mažinimas teis?tomis priemon?mis daro nuostoli? biudžetui, pažeidžia s?žiningo apmokestinimo princip? ir gali iškreipti kapitalo jud?jim? bei konkurencijos s?lygas; kadangi d?l to ty?inis mokes?i? vengimas ir mokes?i? atsakomyb?s mažinimas teis?tomis priemon?mis turi ?takos bendrosios rinkos veikimui;

kadangi d?l ši? priežas?i? 1975 m. vasario 10 d. Taryba pri?m? rezoliucij? d?l priemoni?, kuri? turi imtis Bendrija tarptautiniam ty?iniam mokes?i? vengimui ir mokes?i? atsakomyb?s mažinimui teis?tomis priemon?mis sustabdyti <...>“

5 Direktyvos 77/799 5 ir 6 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„kadangi gavusios prašym?, valstyb?s nar?s tur?t? keistis informacija apie konkre?ius atvejus; valstyb?s nar?s, ? kurias kreipiamasi su tokiu prašymu, tur?t? atlikti reikalingus tyrimus tokiai informacijai gauti;

kadangi min?tos valstyb?s nar?s, net ir negavusios tokio prašymo, tur?t? keistis bet kokia informacija, kuri yra svarbi teisingam pajam? ir kapitalo mokes?i? ?vertinimui <...>“

6 Direktyvos 77/799 1 straipsnio „Bendrosios nuostatos“ 1 dalyje nustatyta:

„Pagal šios direktyvos nuostatas valstybi? nari? kompetentingos institucijos kei?iasi bet kokia informacija, kuri gali pad?ti joms atlikti teising? pajam? ir kapitalo mokes?i? ?vertinim? <...>“

7 Pagal Direktyvos 77/799 2 straipsnį „Pasikeitimas informacija pagal prašymą“:

„1. Valstybės narės kompetentinga institucija gali kreiptis į kitos valstybės narės instituciją, prašydama konkrečiu atveju atsižinti 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją. Paaiškėjus, kad prašymą pateikusios valstybės kompetentinga institucija neišnaudojo savo prastą informacijos šaltinių, kuriais, atsižvelgdama į aplinkybes, ji, nerizikuodama pakenkti siekiamam tikslui, galėjo pasinaudoti, kad gautų reikiamą informaciją, valstybės narės, į kurią kreipiamasi, kompetentinga institucija tokio prašymo nevykdo.

2. Minėtos valstybės narės kompetentinga institucija, norėdama išsižinti šio 1 dalyje nurodytą informaciją, atlieka visus reikalingus užklausimus tokiai informacijai gauti.

Siekdama gauti prašomą informaciją, prašymą gavusi institucija arba administracinė institucija, į kurią ji kreipiasi, imasi priemonių patenkinti prašymą taip, lyg ji tai darytų savo iniciatyva ar paprašius kitai jos šalies institucijai.“

8 Direktyvos 77/799 6 straipsnyje „Suinteresuotos valstybės pareigūnų bendradarbiavimas“:

„Pagal [pirmiau] išdėstytas nuostatas informuojančios ir informuojamos valstybės narės kompetentingos institucijos, pasikonsultavusios 9 straipsnyje nustatyta tvarka, gali susitarti leisti, kad informuojančioje valstybėje narėje būtų informuojamos valstybės narės mokesčių administracijos pareigūnai. Išsamesni šios nuostatos taikymo duomenys nustatomi tokia pat tvarka.“

9 Direktyvos 77/799 8 straipsnio „Pasikeitimo informacija apribojimais“ 1 dalyje numatyta:

„Ši direktyva nepareigoja atlikti tyrimo arba suteikti informacijos, jeigu valstybės narės, kuri turėtų pateikti tokią informaciją, įstatymai arba administracinė praktika draudžia atlikti šiuos tyrimus arba surinkti ar naudoti šią informaciją saviems tikslams.“

Teikijos teisė

10 Iš dalies pakeistu įstatymu Nr. 253/2000 dėl tarptautinės pagalbos mokesčių bylose, kuriuo keičiamas įstatymas Nr. 531/1990 dėl teritorinių mokesčių institucijų, į teikijos teisę buvo perkeltos Direktyvos 77/799 nuostatos.

11 Įstatymo Nr. 337/1992 dėl mokesčių ir rinkliavų administravimo 16 ir 31 straipsniuose nustatyta:

„16 straipsnis

Mokesčių kontrolė

<...>

4) Mokesčių mokėtojas, kuris yra mokesčių patikrinimo objektas, turi teisę:

e) per posėdį ir apklausų vietoje pateikti klausimus liudytojams ir ekspertams,

<...>

31 straipsnis

Tyrimo priemonės

<...>

2) <...> Mokesčių administratorius tinkamu laiku informuoja mokesčių mokėtojų apie organizuojamą apklausą, jei nėra vėlavimo rizikos.“

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

12 2004 m. pajamų mokesčio deklaracijoje, pateiktoje čekijos Respublikoje, J. Sabou nurodė patyręs išlaidų keliose valstybėse naršė, bandydamas perkelti savo, kaip futbolininko, veiklą į vieną iš šių valstybių futbolo klubą. Šios išlaidos turėjo sumažinti jo apmokestinamąsias pajamas. 2004 m. jam buvo nustatytas 29 700 čekijos kronų (CZK) (apie 1 100 eurų) pajamų mokestis.

13 Tačiau čekijos mokesčių administratorius suabejojo šios išlaidų tikrumu ir atliko patikrinimą, per kurį atitinkamų valstybių mokesčių institucijoms buvo pateikti prašymai suteikti informaciją, būtą remiantis įstatymu Nr. 253/2000 ir Direktyva 77/799. Jis taip pat kreipėsi pagalbos į Ispanijos, Prancūzijos ir Jungtinių Karalystės mokesčių administratorius, prašydamas, be kita ko, pateikti atitinkamų futbolo klubų nuomonę. Iš šių institucijų pateiktų atsakymų matyti, kad nė vienas iš klubų, į kuriuos tariamai buvo kreiptasi, nežino nei J. Sabou, nei jo agento.

14 čekijos mokesčių administratorius taip pat kreipėsi į Vengrijos mokesčių administratorių dėl kelių J. Sabou pateiktų sąskaitų faktūrų, susijusių su Vengrijoje steigtos bendrovės tariamai suteiktomis paslaugomis. Šis administratorius atsakė, kad ši bendrovė yra tik trečiojoje šalyje steigtos bendrovės tarpininkė ir tik toje šalyje atliktas patikrinimas leistų gauti patikimus atsakymus.

15 Patikrinimo pabaigoje čekijos mokesčių administratorius priėmė 2009 m. gegužės 28 d. pranešimą apie papildomą apmokestinimą, kuriame nustatė 251 604 CZK (apie 9 800 eurų) J. Sabou už 2004 m. mokėtinas pajamų mokesčio sumas. J. Sabou apskundė šį pranešimą *Finanční úřad pro hlavní město Prahu*, kuris pakeitė šį pranešimą ir nustatė 283 604 CZK (apie 11 000 eurų) pajamų mokesčio sumas.

16 J. Sabou pateikė ieškinį dėl pakeisto pranešimo *Městský soud v Praze* (Prahos miesto teismas), šis ieškinys atmetė 2011 m. liepos 27 d. sprendimu. J. Sabou pateikė kasacinį skundą *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas).

17 Šiame teisme J. Sabou teigė, kad čekijos mokesčių administratorius su juo susijusių informacijų gavo neteisėtu būdu. Visų pirma jis tvirtino, jog jis turėjo būti informuotas apie šio administratoriaus ketinimą prašyti pagalbos iš kitų administratorių, kad galėtų dalyvauti formuluojant jiems pateikiamus klausimus. Antra, jis nebuvo pakviestas į liudytojų apklausas kitose valstybėse naršė ir taip buvo pažeistos čekijos teisės jam suteiktos teisės panašiose nacionalinėse procedūrose.

18 *Nejvyšší správní soud* prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodo, kad čekijos mokesčių administratorius neprašė administratorių, į kuriuos kreiptasi, atlikti liudytojų apklausus. Jis nurodo, kad jei šis administratorius būtų prašęs, apie tai turėtų informuoti J. Sabou, kad šis joje galėtų dalyvauti, jei valstybių narių, į kurias kreipiamasi, įstatymai tai leistų.

19 Kalbant apie pateiktą atsakymą turinį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nurodo, kad kai kurie administratoriai, kuriuos kreiptasi, nurodė apklausti asmenų vardus, o kiti nurodė klubus, perdavusius informaciją. Be to, nebuvo nurodytas informacijos gavimo būdas (telefonu, elektroniniu būdu ar per apklausą).

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas svarsto, ar egzistuoja mokesčių mokėtojo teisė dalyvauti mokesčių administratoriams keičiantis informacija pagal Direktyvą 77/799 ir kokią rolę šios teisės egzistavimui turi pagrindinės teisės, užtikrintos Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija (toliau – Chartija).

21 *Nejvyšší správní soud* pažymėjo, kad jei tokios teisės mokesčių mokėtojas neturėtų, tai sumažintų jo procesines teises, palyginti su tomis, kurias jam užtikrina Europos Sąjungos nacionalinėje mokesčių procedūroje. Šis teismas nurodo du savo sprendimus – 2008 m. sausio 30 d. ir 2009 m. kovo 26 d. Pirmame iš jų teismas nusprendė, kad, kalbant apie liudytojo apklausą, „realios galimybės [mokesčių mokėtojui] dalyvauti [šioje] apklausoje užtikrinimas yra vienas iš esminių tokio rodymo teisėtumo vertinimo kriterijų, todėl reikėtų užkirsti kelią bet kokiems bandymams to išvengti“. Antrajame, susijusiame su mokesčių procedūra Europos Respublikoje, apimančia kitos valstybės narės pagalbą pagal Direktyvą 77/799 ir liudytojo apklausą šioje valstybėje narėje, šis teismas nusprendė, kad tik jei valstybės, kuri kreipiamasi, administratorius pagal savo teisės aktus atsisakytų leisti Europos mokesčių mokėtojui dalyvauti po to, kai Europos mokesčių administratorius turėtų teisę kaip rodymą naudoti informaciją iš liudytojo apklausos, kuri būtų gauta pagal valstybės, kuri kreipiamasi, teisę.

22 Šiomis aplinkybėmis *Nejvyšší správní soud* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal <...> Sąjungos teisės mokesčių mokėtojas turi teisę būti informuotas apie mokesčių administratoriaus sprendimą paduoti prašymą dėl informacijos perdavimo pagal Direktyvą [77/799]? Ar mokesčių mokėtojas turi teisę dalyvauti formuluojant valstybei narei, kuri kreipiamasi, skirtą prašymą? Jei mokesčių mokėtojas tokią teisę neturi pagal <...> Sąjungos teisę, ar panašios teisės jam gali būti pripažintos pagal nacionalinę teisę?

2. Ar mokesčių mokėtojas turi teisę valstybėje, kuri kreipiamasi, dalyvauti liudytojo apklausoje nagrinėjant prašymą dėl informacijos perdavimo pagal Direktyvą [77/799]? Ar valstybės narė, kuri kreipiamasi, privalo iš anksto informuoti mokesčių mokėtoją, kada bus atliekama apklausa, jei jos to prašo prašymą pateikusi valstybės narė?

3. Ar valstybės narės, kuri kreipiamasi, mokesčių administratorius, perduodamas informaciją pagal Direktyvą [77/799], turi užtikrinti minimalų atsakymo turinį, kad būtų aišku, iš kokių šaltinių ir kokių būdu mokesčių administratorius, kurį kreipiamasi, gavo perduodamą informaciją? Ar gali mokesčių mokėtojas ginčyti taip perduotos informacijos tikslumą, pavyzdžiui, remdamasis iki informacijos perdavimo valstybėje, kuri kreipiamasi, padarytais procesiniais pažeidimais? Ar tokiu atveju taikomas abipusio pasitikėjimo ir bendradarbiavimo principas, pagal kurį negalima ginčyti mokesčių administratoriaus, kurį kreipiamasi, perduotos informacijos?“

Dėl Teisingumo Teismo kompetencijos

23 Pirmiausia Europos Komisija teigia, kad klausimais, susijusiais su mokesčių mokėtojo procesiniais teismis susiklosčius situacijoms, kai mokesčių administratorius nusprendžia pasinaudoti tarpusavio pagalbos sistema, numatyta Direktyvoje 77/799, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nori žinoti, ar mokesčių mokėtojas turi tam tikrą teisę, kylančią iš Chartijos. Iš tiesų, Komisijos teigimu, šie klausimai iš dalies susiję su Chartijos taikymu

kartu su nacionaline teise, todėl Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos ? juos atsakyti.

24 Komisija pažymi, pirma, kad pagalbos prašymu siekiama teisingai nustatyti pajam? mokest?, t. y. S?jungos teise nesuderinta sritis, ir, antra, kad Direktyvoje 77/799 nenurodyta, kaip prašym? pateikusi valstyb? turi vertinti informacij?, kuri? gavo siekdama nustatyti š? mokest?. Komisija priduria, kad šioje direktyvoje numatyta tik valstybi? nari? teis? kreiptis pagalbos ? kitas valstybes nares. Tod?l klausimas, ar prašym? pateikusi valstyb? nar? turi informuoti mokes?i? mok?tojų apie pateikt? pagalbos prašym?, susij?s ne su S?jungos, o tik su nacionaline teise.

25 Pirmiausia, kiek tai susij? su Chartija, primintina, kad ji ?sigaliojo 2009 m. gruodžio 1 d. ir n?ra taikoma pagalbos proced?rai, po kurios buvo priimtas 2009 m. geguž?s 28 d. pranešimas apie papildom? apmokestinim?.

26 Kalbant apie Teisingumo Teismo jurisdikcij? šioje byloje aiškinti Direktyv? 77/799, aplinkyb?, kad prašym? pateikusi valstyb? nar? neprivalo pateikti pagalbos prašymo kitai valstybei narei, neleidžia daryti išvados, jog taisykl?s, susijusios su prašymu suteikti informacij? ir šios valstyb?s nar?s gautos informacijos panaudojimu, nepatenka ? S?jungos teis?s taikymo srit?. Kai valstyb? nar? nusprendžia kreiptis tokios pagalbos, ji turi laikytis Direktyvoje 77/799 nustatyt? taisykli?. Iš ties? b?tent iš šios direktyvos 5 konstatuojamosios dalies išplaukia, kad valstyb?s nar?s turi laikytis tam tikr? pareig? dėl tarpusavio pagalbos.

27 Tod?l pateikti klausimai dėl prašym? pateikusios valstyb?s nar?s pareig? mokes?i? mok?tojui yra susij? su S?jungos teis?s ?gyvendinimu ir Teisingumo Teismas turi jurisdikcij? išnagrin?ti pagrindini? teisi? ir b?tent teis?s b?ti išklausytam taikym? šiomis aplinkyb?mis.

28 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad teis? ? gynyb?, apimanti teis? b?ti išklausytam, yra viena pagrindini? teisi?, kurios yra sud?tin? S?jungos teisin?s sistemos dalis (vis? pirma, šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Sopropé*, C?349/07, Rink. p. I?10369, 33 ir 36 punktus). Kai nacionalin?s teis?s aktas patenka ? S?jungos teis?s taikymo srit?, Teisingumo Teismas, ? kur? kreiptasi prejudicine tvarka, turi pateikti nacionaliniam teismui išsam? išaiškinim?, leidžiant? nacionaliniam teismui ?vertinti šio teis?s akto suderinamum? su pagrindin?mis teis?mis (žr., be kita ko, 1991 m. birželio 18 d. Sprendimo *ERT*, C?260/89, Rink. p. I?2925, 42 punkt? ir min?to Sprendimo *Sopropé* 33 ir 34 punktus).

29 Tod?l reikia atsakyti ? visus nacionalinio teismo pateiktus klausimus.

D?l prejudicini? klausim?

D?l dviej? pirm?j? klausim?

30 Dviem pirmaisiais klausimais, kuriuos reikia išnagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar pagal S?jungos teis?, vis? pirma Direktyv? 77/799 ir pagrindin? teis? b?ti išklausytam, valstyb?s nar?s mokes?i? mok?tojas turi teis? b?ti informuotas apie šios valstyb?s nar?s pateikt? pagalbos prašym? kitai valstybei narei dalyvauti formuluojant prašym?, adresuot? valstybei narei, ? kuri? kreipiamasi, ir dalyvauti šios valstyb?s nar?s organizuojamoje liudytojų apklausoje.

31 Pirmiausia reikia patikrinti, ar pagal Direktyvoje 77/799 nustatyt? tarpusavio pagalbos sistem? numatyta tokia mokes?i? mok?tojo teis?.

32 Šiuo klausimu, kaip Teisingumo Teismas konstatavo 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Twoh International* (C?184/05, Rink. p. I?7897) 30 ir 31 punktuose, iš Direktyvos 77/799 dviej? pirm?j? konstatuojam?j? dali? matyti, kad jos tikslas yra kovoti su tarptautiniu ty?iniu suk?iavimu

mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimu ir kad ji buvo priimta siekiant reglamentuoti valstybi? nari? mokes?i? institucij? bendradarbiavim?.

33 Teisingumo Teismas taip pat pažym?jo, kad pagal Direktyvos 77/799 2 straipsnio 1 dal? valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius „gali“ kreiptis ? kitos valstyb?s nar?s mokes?i? administratori?, prašydamas informacijos, kurios negali gauti pats. Jis pažym?jo, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas vartodamas žod? „gali“ nurod?, jog nacionaliniai mokes?i? administratoriai šiuo klausimu turi teis? ir visiškai neprivalo pateikti tok? prašym? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Twoh International* 32 punkt?).

34 Ta?iau, jei kompetentinga institucija, esant Direktyvos 77/799 2 straipsnyje nustatytoms s?lygoms, pateikia prašym?, valstyb? nar?, ? kuri? kreipiamasi, privalo atsakyti ? š? prašym? ir, esant reikalui, pateikti visus reikalingus užklausimus pagal Direktyvos 77/799 2 straipsn?.

35 Iš Direktyvos 77/799 2 straipsnio 2 dalies ir 8 straipsnio išplaukia, kad valstyb?s, ? kuri? kreipiamasi, kompetentinga institucija atsako ? tok? prašym? pagal nacionalin? teis? ir, vis? pirma, savo procesines taisykles.

36 Taigi, išnagrin?jus Direktyv? 77/799, kurios tikslas reglamentuoti valstybi? nari? mokes?i? institucij? bendradarbiavim?, matyti, kad ji koordinuoja informacijos perdavim? tarp kompetenting? institucij?, nustatydamas tam tikras pareigas valstyb?ms nar?ms. Priešingai, šia direktyva nesuteikiamos konkre?ios teis?s mokes?i? mok?tojui (žr. min?to Sprendimo *Twoh International* 31 punkt?) ir, vis? pirma, nenumatoma jokia pareiga valstybi? nari? kompetentingoms institucijoms su juo konsultuotis.

37 Šiomis aplinkyb?mis reikia išnagrin?ti, ar vis d?l to iš teisi? ? gynyb? nekyla mokes?i? mok?tojo teis? dalyvauti kompetentingoms institucijoms kei?iantis informacija.

38 Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad teis?s ? gynyb? užtikrinimo principas yra bendrasis S?jungos teis?s principas, kur? reikia taikyti, kai administracija ketina priimti akt? asmens nenaudai (žr. min?to Sprendimo *Sopropé* 36 punkt?). Pagal š? princip? sprendimo, kuriuo labai paveikiami asmens interesai, adresatui turi b?ti suteikta galimyb? naudingai pateikti savo nuomon? d?l pagrind?, kuriais administracija grindžia savo sprendim? (žr., be kita ko, 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Komisija prieš Lisrestal ir kt.*, C?32/95 P, Rink. p. I?5373, 21 punkt? ir min?to Sprendimo *Sopropé* 37 punkt?). Ši pareiga valstybi? nari? administracijoms nustatoma, kai jos priima sprendimus, kuriems taikoma S?jungos teis?, nors taikytinuose S?jungos teis?s aktuose toks formalumas aiškiai nenumatytas (žr. min?to Sprendimo *Sopropé* 38 punkt? ir 2013 m. rugs?jo 10 d. Sprendimo *G. ir R.*, C?383/13 PPU, 35 punkt?).

39 Kyla klausimas, ar valstyb?s nar?s kompetentingos institucijos sprendimas prašyti pagalbos iš kitos valstyb?s nar?s kompetentingos institucijos ir šios institucijos sprendimas atlikti liudytoj? apklaus?, siekiant atsakyti ? š? prašym?, yra aktai, d?l kuri?, atsižvelgiant ? j? padarinius mokes?i? mok?tojui, šis mokes?i? mok?tojas turi b?ti išklaustas.

40 Visos Teisingumo Teismui pateikusios pastabas valstyb?s nar?s teig?, kad valstyb?s nar?s prašymas suteikti informacij?, adresuotas kitos valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriui, n?ra aktas, sukeltantis toki? pareig?. Jos teisingai mano, kad vykdant mokestinio patikrinimo proced?ras reikia atskirti tyrimo etap?, per kur? renkama informacija ir kuriam priskirtinas vieno mokes?i? administratoriaus informacijos prašymas iš kito, ir mokes?i? administratoriaus ir atitinkamo mokes?i? mok?tojo gin?o etap?, kuris prasideda nusiuntus šiam mokes?i? mok?tojui pranešim? d?l si?lomo koregavimo.

41 Kai administratorius renka informacij?, apie tai jis neprivalo informuoti mokes?i? mok?tojo ir

gauti jo nuomonąs.

42 Mokesčių administratoriaus pagal Direktyvą 77/799 pateiktas prašymas suteikti informaciją yra informacijos rinkimo procedūros dalis.

43 Jai taip pat priklauso mokesčių administratoriaus, kurį kreipiamasi, pateiktas atsakymas ir iš anksto pateikti jo užklauskimai, skaitant liudytojų apklausą.

44 Iš to išplaukia, kad paisant mokesčių mokėtojo teisės gynybą nereikia, jog jis dalyvautų pateikiant besikreipiančios valstybės narės prašymą suteikti informaciją valstybei narei, kuri kreipiamasi. Taip pat nereikalaujama, kad mokesčių mokėtojas būtų išklauskytas tada, kai valstybėje narėje, kuri kreipiamasi, pateikiami užklauskimai, galintys apimti liudytojų apklausą, o ne prieš tai, kai ši valstybė narė perduoda informaciją prašymą pateikusiai valstybei narei.

45 Tačiau niekas nekliudo valstybei narei išplėsti teisę būti išklauskytam kitose tyrimo etapo stadijose, traukiant mokesčių mokėtojų, vairius informacijos rinkimo ir, visų pirma, liudytojų apklausos etapus.

46 Todėl pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip: Sąjungos teisė, būtent Direktyvą 77/799 ir pagrindinę teisę būti išklauskytam, reikia aiškinti taip, kad valstybės narės mokesčių mokėtojas neturi nei teisės būti informuotas apie šios valstybės narės pateiktą pagalbos prašymą kitai valstybei narei, kad, visų pirma, būtų patikrinti šio mokesčių mokėtojo pajamų mokesčių deklaracijoje pateikti duomenys, nei teisės dalyvauti formuluojant prašymą, adresuotą valstybei narei, kuri kreipiamasi, nei dalyvauti šios valstybės narės organizuojamoje liudytojų apklausoje.

Dėl trečiojo klausimo

47 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvą 77/799 reikia aiškinti taip, kad, pirma, mokesčių mokėtojas gali gynyti su juo susijusią informaciją, perduotą prašymą pateikusios valstybės narės mokesčių administratoriui, ir, antra, jei valstybės narės, kuri kreipiamasi, mokesčių administratorius perduoda surinktą informaciją, jis turi nurodyti informacijos šaltinius ir jos gavimo būdus.

48 Šiuo klausimu primintina, kad Direktyvoje 77/799 nekalbama apie mokesčių mokėtojo teisę gynyti perduotos informacijos tikslumą ir nenustatytas joks konkretus reikalavimas dėl perduodamos informacijos turinio.

49 Šiomis aplinkybėmis tik nacionalinėje teisėje turi būti nustatytos atitinkamos taisyklės. Mokesčių mokėtojas gali gynyti prašymą pateikusios valstybės narės mokesčių administratoriui perduotą informaciją tik pagal atitinkamoje valstybėje narėje taikomas taisykles ir procedūras.

50 Todėl trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyva 77/799 nereglamentuojamas klausimas, kokiomis sąlygomis mokesčių mokėtojas gali gynyti valstybės narės, kuri kreipiamasi, perduotos informacijos tikslumą, ir nenustatomas joks konkretus reikalavimas perduodamos informacijos turiniui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

51 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. Sąjungos teisė, bėtent 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvė 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo mokė apmokestinimo srityje, iš dalies pakeistė 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB, ir pagrindinė teisė bėti išklaustyta reikia aiškinti taip, kad valstybės narės mokesių mokėtojas neturi nei teisės bėti informuotas apie šios valstybės narės pateiktą pagalbos prašymą kitai valstybei narei, kad, visų pirma, bėtė patikrinti šio mokesių mokėtojo pajamų mokesių deklaracijoje pateikti duomenys, nei teisės dalyvauti formuluojuant prašymą, adresuotą valstybei narei, į kurią kreipiamasi, nei dalyvauti šios valstybės narės organizuojamoje liudytojų apklausoje.

2. Direktyva 77/799 nereglamentuoja klausimo, kokiomis sąlygomis mokesių mokėtojas gali ginėyti valstybės narės, į kurią kreipiamasi, perduotos informacijos tikslumą, ir nenustato jokio konkretaus reikalavimo perduodamos informacijos turiniui.

Parašai.

* Proceso kalba: čekė.