

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2013. gada 22. oktobr? (*)

Direkt?va 77/799/EEK – Dal?bvalstu iest?žu savstarp?ja pal?dz?ba tiešo nodok?u jom? – Inform?cijas apmai?a p?c l?guma – Nodok?u proced?ra – Pamatties?bas – Dal?bvalsts, kas l?dz inform?ciju, un dal?bvalsts, kas sa??musi l?gumu, pien?kumu apjoma ierobežojums attiec?b? pret nodok?a maks?t?ju – Pien?kuma inform?t nodok?a maks?t?ju par l?gumu sniegt pal?dz?bu neesam?ba – Pien?kuma uzaicin?t nodok?a maks?t?ju piedal?ties liecinieku nopratin?šan? neesam?ba – Nodok?a maks?t?ja ties?bas apšaub?t inform?ciju, ar ko apmain?s – Inform?cijas apmai?as minim?lais saturs

Lieta C?276/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (?ehijas Republika) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 3. apr?l? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 4. j?nij?, tiesved?b?

Ji?í Sabou

pret

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

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js V. Skouris [V. Skouris], priekšs?d?t?ja vietnieks K. L?nartss [K. Lenaerts], pal?tu priekšs?d?t?ji A. Tizzano [A. Tizzano], R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta], M. Ileši?s [M. Ileši?], M. Safjans [M. Safjan] un K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund] (referents), tiesneši J. Malenovskis [J. Malenovský], E. Levits, A. O'K?fs [A. Ó Caoimh], Ž. K. Bonišo [J. ?C. Bonichot], D. Šv?bi [D. Šváby], M. Bergere [M. Berger], A. Prehala [A. Prechal] un E. Jaraš?ns [E. Jaraši?nas],

?ener?ladvok?te J. Kokote [J. Kokott],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- ?ehijas Republikas vald?bas v?rd? – M. Smolek un J. Vl?il, p?rst?vji,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – M. Tassopoulou un G. Papagianni, p?rst?ves,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – A. Rubio González, p?rst?vis,
- Francijas vald?bas v?rd? – G. de Bergues, D. Colas un J. ?S. Pilczer, p?rst?vji,
- Polijas vald?bas v?rd? – B. Majczyna un M. Szpunar, p?rst?vji,

- Somijas valdības vārds – *S. Hartikainen*, pērstvis,
 - Eiropas Komisijas vārds – *C. Barslev* un *M. Šimerdová*, kā arī vārds – *W. Mölls*, pērstvji,
- noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2013. gada 6. jūnija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību attiecībā uz tiešo nodokļu un apdrošināšanas prēmiju aplikšanu ar nodokļiem (OV L 336, 15. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2006. gada 20. novembra Direktīvu 2006/98/EK (OV L 363, 129. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 77/799”), kura ir jāizvērtē pamattiesību kontekstā.
- 2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *J. Sabou*, profesionālu futbolistu, un *Finanční úřad pro hlavní město Prahu* (Prāgas pilsētas Nodokļu direkcija) par viņa ar nodokli aplikamo ienākumu summu 2004. gadā.

Atbilstošs tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 77/799

- 3 Direktīva 77/799 tika atcelta ar Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīvu 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799 (OV L 64, 1. lpp.). Tomēr, ģemot vērā pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laiku, to reglamentē Direktīva 77/799.
- 4 Direktīvas 77/799 preambulas pirmajā un otrajā apsvērumā ir noteikts:
“tā kā nodokļu nemaksāšana un nodokļu apiešana, kas notiek vairāk nekā vienā dalībvalstī, rada zaudējumu budžetā un pārkāpj taisnīgas nodokļu uzlikšanas principu, kā arī var izraisīt kapitāla aprites un konkurences traucējumus; tā kā nodokļu nemaksāšana un nodokļu apiešana tādēļ ietekmē kopējā tirgus darbību;
tā kā šo iemeslu dēļ 1975. gada 10. februārī Padome ir pieņēmusi rezolūciju par Kopienai veicamiem pasākumiem, lai starptautiskā līmenī apkarotu nodokļu nemaksāšanu un nodokļu apiešanu [...]”.
- 5 Direktīvas 77/799 preambulas piektā un sestā apsvēruma teksts ir šāds:
“tā kā dalībvalstīm pārcēlīguma būtībā jāapmainās ar informāciju par konkrētiem gadījumiem; tā kā dalībvalstij, kas saņemusi tādā līgumu, būtībā jāveic vajadzīgā izmeklēšana, lai iegūtu šādu informāciju;
tā kā dalībvalstīm pat bez līguma būtībā jāapmainās ar jebkuru informāciju, kas ir būtiska ienākumu nodokļu un kapitāla nodokļu pareizai aprēķināšanai [...]”.
- 6 Direktīvas 77/799 1. panta ar nosaukumu “Vispārīgi noteikumi” 1. punkts ir paredzēts:

“Saska?? ar š?s direkt?vas noteikumiem dal?bvalstu kompetent?s iest?des apmain?s ar jebk?du inform?ciju, kas ?autu t?m izpild?t pareizu ien?kuma un kapit?la nodok?a nov?rt?jumu [..].”

7 Saska?? ar Direkt?vas 77/799 2. pantu ar nosaukumu “Inform?cijas apmai?a p?c l?guma”:

“1. Dal?bvalsts kompetenta iest?de var l?gt citas dal?bvalsts kompetentu iest?di konkr?t? gad?jum? nos?t?t 1. panta 1. punkt? min?to inform?ciju. L?gumu sa??muš?s valsts kompetentajai iest?dei nav j?iev?ro l?gums, ja š?iet, ka l?dz?jas valsts kompetent? iest?de nav piln?b? izmantojusi pati savus parastos inform?cijas avotus, ko t? atbilst?gi apst?k?iem b?tu var?jusi izmantot, lai ieg?tu l?gto inform?ciju, neradot probl?mas cer?t? m?r?a sasniegšan?.

2. Lai sniegtu š? panta 1. punkt? min?to inform?ciju, l?gumu sa??muš?s dal?bvalsts kompetent? iest?de sagatavo izmekl?šanu, kas vajadz?ga š?das inform?cijas ieguvei.

Lai ieg?tu nepieciešamo inform?ciju, sa??m?ja iest?de vai administrat?v? iest?de, pie kuras t? v?ršas, darbojas t?, it k? t? r?kotos pati sav? v?rd? vai p?c citas iest?des piepras?juma sav? dal?bvalst?.”

8 Direkt?vas 77/799 6. pant? ar nosaukumu “Attiec?go valsts ier?d?u sadarb?ba” ir noteikts:

“Iepriekš min?to noteikumu piem?rošanai dal?bvalsts kompetent? iest?de, kas sniedz inform?ciju, un dal?bvalsts kompetent? iest?de, kam inform?cija ir paredz?ta, saska?? ar 9. pant? izkl?st?to apspriežu proced?ru var vienoties at?aut pirmaj? no min?taj?m dal?bvalst?m b?t kl?t otras dal?bvalsts nodok?u p?rvaldes ier?d?iem. Š? noteikuma piem?rošanu s?k?k nosaka saska?? ar to pašu proced?ru.”

9 Direkt?vas 77/799 8. panta, ar nosaukumu “Inform?cijas apmai?as ierobežojumi” 1. punkt? ir noteikts:

“Š? direkt?va dal?bvalstij, kurai l?dz inform?ciju, neuzliek nek?du pien?kumu veikt izmekl?šanu vai pazi?ot inform?ciju, ja min?t?s valsts kompetentajai iest?dei veikt š?du izmekl?šanu vai v?kt nepieciešamo inform?ciju b?tu pretrun? ar t?s ties?bu aktiem vai administrat?vo praksi.”

?ehijas ties?bas

10 Ar groz?to Likumu Nr. 253/2000 par starptautisko sadarb?bu nodok?u jom?, kur? groz?jumi izdar?ti ar Likumu Nr. 531/1990 par teritori?laj?m nodok?u iest?d?m, ?ehijas ties?bu sist?m? tika transpon?tas Direkt?vas 77/799 ties?bu normas.

11 Likuma Nr. 337/1992 par nodok?u un nodevu administr?ciju 16. un 31. pant? ir noteikts:

“16. pants

Fisk?l? kontrole

[..]

4) Nodok?a maks?t?jam, attiec?b? uz kuru tiek veikta fisk?l? kontrole, ir ties?bas attiec?b? ar nodok?u inspektoru:

e) uzdot jaut?jumus lieciniekiem un ekspertiem nopratin?šanas un izmekl?šanas uz vietas laik?;

[..]

31. pants

Pierd?jumu ieg?šanas pas?kumi

[..]

2) [...] Nodok?u administr?cija savlaic?gi pazi?o nodok?a maks?t?jam par pierd?jumu g?šanu no lieciniekiem, ja vien nav kav?šan?s riska.”

Pamatlietas fakti un prejudici?lie jaut?jumi

12 *J. Sabou* saist?b? ar savu ien?kuma nodok?a deklar?ciju par 2004. gadu ?ehijas Republik? apgalvoja, ka vi?am vair?k?s dal?bvalst?s, ?emot v?r? vi?a k? futbolista darb?bas varb?t?jo p?rcelšanu uz šo valstu futbola klubiem, ir radušies izdevumi. Šie izdevumi esot atbilstoši samazin?juši vi?a ar nodokli apliekamos ien?kumus. L?dz ar to ien?kuma nodok?a summa par 2004. gadu tikai noteikta 29 700 ?ehijas kronu (CZK) (aptuveni EUR 1100) apm?r?.

13 Ta?u ?ehijas nodok?u administr?cija apšaub?ja šo izdevumu patiesumu un veica p?rbaudi, kas ietv?ra inform?cijas l?gumus attiec?gaj?m dal?bvalstu nodok?u iest?d?m, balstoties it ?paši uz Likumu Nr. 253/2000 un Direkt?vu 77/799. T?pat t? l?dza pal?dz?bu Sp?nijas, Francijas un Apvienot?s Karalistes nodok?u administr?cij?m, l?dzot t?m tostarp attiec?go futbola klubu viedokli. No šo iest?žu sniegtaj?m atbild?m izriet, ka neviens no klubiem, ar kuriem *J. Sabou* it k? veda p?rrunas, nepazina nedz vi?u, nedz vi?a a?entu.

14 T?pat ?ehijas nodok?u administr?cija v?rs?s pie Ung?rijas nodok?u administr?cijas par vair?kiem *J. Sabou* iesniegtajiem r?iniem par pakalpojumiem, kurus it k? ir sniegusi Ung?rij? re?istr?ta sabiedr?ba. L?gumu sa??mus? administr?cija atbild?ja, ka š? sabiedr?ba esot bijusi tikai trešaj? valst? re?istr?tas sabiedr?bas starpniece un ka tikai šaj? valst? veikta p?rbaude ?autu ieg?t uzticamas atbildes.

15 ?ehijas nodok?u administr?cija, nosl?dzot savu p?rbaudi, 2009. gada 28. maij? izdeva papildu nodok?a pazi?ojumu, ar ko noteica ien?kumu nodok?a summu, kas *J. Sabou* j?maks? par 2004. gadu CZK 251 604 (aptuveni EUR 9800) apm?r?. *J. Sabou* p?rs?dz?ja šo pazi?ojumu *Finan?ní ?editelství pro hlavní m?sto Prahu*, kura min?to pazi?ojumu groz?ja un nodok?a summu noteica CZK 283 604 (aptuveni EUR 11 000) apm?r?.

16 *J. Sabou* c?la pras?bu par groz?to pazi?ojumu *M?stský soud v Praze* (Pr?gas pils?tas tiesa), kas ar 2011. gada 27. j?lija spriedumu vi?a pras?bu noraid?ja. Tad *J. Sabou* iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Nejvyšší správní soud* (Augst?k? administrat?v? tiesa).

17 Šaj? ties? *J. Sabou* apgalvoja, ka ?ehijas nodok?u administr?cija esot nelikum?gi ieguvusi ar vi?u saist?tu inform?ciju. Pirmk?rt, t? neesot inform?jusi par pal?dz?bas l?gumu, ko š? administr?cija nos?t?ja cit?m administr?cij?m, t?p?c vi?š neesot var?jis piedal?ties t?m uzdoto jaut?jumu formul?šan?. Otrk?rt, t?pat vi?š, pret?ji ties?b?m, ko vi?am l?dz?g?s valsts proced?r?s nodrošina ?ehijas ties?bas, neesot ticis uzaicin?ts uz liecinieku nopratin?šanu cit?s dal?bvalst?s.

18 *Nejvyšší správní soud* sav? iesniedz?jtiesas nol?mum? nor?da, ka ?ehijas nodok?u administr?cija l?gumu sa??mušaj?m administr?cij?m nel?dza nopratin?t lieciniekus. T? nor?da, ka, ja š? administr?cija b?tu izteikusi š?du l?gumu, t? *J. Sabou* b?tu inform?jusi par to, lai vi?š var?tu piedal?ties nopratin?šan?, ja vien l?gumu sa??mušo dal?bvalstu ties?bu akti to at?auj.

19 Attiec?b? uz iesniegto atbilžu saturu iesniedz?jtiesas min, ka dažas l?gumu sa??muš?s administr?cijas nor?d?ja nopratin?to personu v?rdus, turpret? citas administr?cijas k? nos?t?t?s

informācijas avotu minēja tikai klubus. Turklāt neesot bijis precīzāts, kādā veidā – telefoniski, ar e-pasta starpniecību vai nopratinot – informācija ir iegūta.

20 Iesniedzējtiesa šaubās, vai nodokļa maksājumi ir tiesības piedalīties informācijas apmaiņā starp administrācijām atbilstoši Direktīvai 77/799, un jautā, kādā mērā pamattiesības, kas garantētas Eiropas Savienības Pamattiesību hartā (turpmāk tekstā – "Harta"), ietekmē šādu tiesību esamību.

21 *Nejvyšší správní soud* norāda, ka, ja nodokļa maksājumi ir šādas tiesības netiktu atzītas, tas nozīmētu viena procesuālo tiesību samazināšanu salīdzinājumā ar to, kas valsts nodokļu procedūrā vienam ir garantētas šējās tiesībās. Šī tiesa norāda uz diviem saviem – attiecīgi 2008. gada 30. janvāra un 2009. gada 26. marta – spriedumiem. Pirmajā no šiem spriedumiem tās nosprieda, ka attiecībā uz liecinieka nopratināšanu "patiesas iespējas [nodokļa maksājumi] piedalīties [šādā] nopratināšanā nodrošināšana ir viens no galvenajiem rādītājiem, novērtējot šādu administratīva pasākuma tiesiskumu, un ir stingri jānovērtē tā apiešana". Otrajā spriedumā par nodokļu procedūru, kas saistīta ar vēršanos pēc palīdzības citā dalībvalstī saskaņā ar Direktīvu 77/799, un par liecinieka nopratināšanu šajā citā dalībvalstī minētā tiesa uzskatīja, ka šējās nodokļu administrācijai tikai tad, ja līgumu saņēmējs valsts administrācija, piemērojot pati savus tiesību aktus, būtu noraidījis šējās nodokļa maksājuma piedalīšanās nopratināšanas sādā, bija atļauts kā pierādījumu izmantot no liecinieka liecības iegūto un saskaņā ar līgumu saņēmējs valsts tiesībām nodrošināto informāciju.

22 Šādos apstākļos *Nejvyšší správní soud* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai no [...] Savienības tiesībām izriet, ka nodokļa maksājumi ir tiesības tikt informēti par nodokļu iestāžu lēmumu nosūtīt līgumu sniegt informāciju saskaņā ar Direktīvu [77/799]? Vai nodokļa maksājumi ir tiesības piedalīties līguma, kas tiek nosūtīts līgumu saņēmējai dalībvalstij, izstrādā? Ja nodokļa maksājumi ir šādas tiesības neizriet no [...] Savienības tiesību aktiem, vai vienam šādas tiesības var tikt atzītas ar valsts tiesību aktiem?

2) Vai nodokļa maksājumi ir tiesības piedalīties liecinieku nopratināšanā, kas notiek līgumu saņēmējā dalībvalstī, kad tiek izskatīts saskaņā ar Direktīvu [77/799] iesniegtais līgums sniegt informāciju? Vai līgumu saņēmējai dalībvalstij ir pienākums iepriekš informēt nodokļa maksātāju par to, kad notiks liecinieka pratināšana, ja to ir līgusi līgumu iesniegus dalībvalsts?

3) Vai nodokļu iestādēm līgumu saņēmējā dalībvalstī, sniedzot informāciju saskaņā ar Direktīvu [77/799], ir pienākums ievērot savā atbildē noteiktu minimālo informācijas apjomu tās, lai būtu skaidrs, no kādiem avotiem un izmantojot kādu metodi nodokļu iestādes, kurām nosūtīts līgums, ir ieguvušas sniegto informāciju? Vai nodokļa maksātājs var apstrīdēt šādi sniegtās informācijas pareizību, piemēram, pamatojoties uz procedūras nepilnībām procedūrā, kas pirms informācijas sniegšanas notikusi līgumu saņēmējā valstī? Vai arī ir piemērojams savstarpējās uzticības un sadarbības princips, saskaņā ar kuru līgumu saņēmējs nodokļu iestāžu sniegtā informācija nevar tikt apšaubīta?"

Par Tiesas kompetenci

23 Vispirms Eiropas Komisija norādīja, ka iesniedzējtiesa, uzdodot savus jautājumus par nodokļa maksājuma procesu laim tiesbūm situācijās, kad nodokļu administrācija nolēm izmantot Direktīvu 77/799 paredzēto savstarpīgo palīdzības mehānismu, vālas noskaidrot, vai nodokļa maksājumi ir noteiktas Hartas paredzētās tiesības. Patiesībā, kā uzskata Komisija, šie jautājumi daļēji attiecas uz Hartas piemērošanu saistībā ar valsts tiesību aktiem, un sniegt atbildes uz tiem nav Tiesas kompetencē.

24 Tāpat Komisija uzsver, pirmkārt, ka palīdzības līguma mērķis ir iekārtot nodokļa – joma, kas Savienības tiesību sistēmā saskaņota, – apmēra pareiza noteikšana un, otrkārt, ka Direktīvu 77/799 nav noteikts, kā valstij, kura iesniegusi līgumu, ir jārūpkojas ar saņemto informāciju, lai noteiktu šo nodokļa apmēru. Komisija piebilst, ka šajā direktīvā ir paredzēta vien iespēja dalībvalstīm izmantot citu dalībvalstu palīdzību. Līdz ar to jautājums, vai līgumu iesniegušajai dalībvalstij ir jāinformē nodokļa maksātājus par tās izteikto palīdzības līgumu, attiecoties tikai uz valsts tiesbūm, nevis uz Savienības tiesbūm.

25 Vispirms attiecībā uz Hartu, kas stājusies spēkā 2009. gada 1. decembrī, ir jānorāda, ka tā nav piemērojama palīdzības procedūrai, kuras nosaukums tika izdots 2009. gada 28. maija papildu nodokļa paziņojums.

26 Turklāt, runājot par Tiesas kompetenci interpretēt šajā lietā Direktīvu 77/799, apstāklis, ka dalībvalstij, kas iesniedz līgumu, nav pienākuma izteikt palīdzības līgumu citai dalībvalstij, neapņū uzskatīt, ka tiesību normas par līgumu sniegt informāciju un informācijas, ko saņemusi šā dalībvalsts, izmantošanu neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā. Ja dalībvalsts nolēm izmantot šādu palīdzību, ir jāizpilda Direktīvu 77/799 paredzētie noteikumi. It īpaši no šīs direktīvas preambulas piektā apsvēruma izriet, ka dalībvalstīm ir jāievēro noteikti savstarpīgo palīdzības pienākumi.

27 Tādējādi par līgumu iesniegušās dalībvalsts pienākumiem attiecībā uz nodokļa maksātāju uzdotie jautājumi skar Savienības tiesību īstenošanu un Tiesas kompetenci ir izvērtēt pamattiesību, un tostarp tiesību tikt uzklautam, piemērošanu šādos apstākļos.

28 No Tiesas judikatūras izriet, ka tiesības uz aizstāvību, kuras ietver tiesības tikt uzklautam, ir to pamattiesību skaits, kuras ir Savienības tiesību sistēmā neatņemama sastāvdaļa (šajā ziņā skat. it īpaši 2008. gada 18. decembra spriedumu lietā C-349/07 *Sopropé*, Krājums, I-10369. lpp., 33. un 36. punkts). Ja valsts tiesiskais regulējums ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, Tiesai, ja tai ir uzdots prejudiciāls jautājums, ir jāsniedz visi interpretācijas elementi, kas vajadzīgi valsts tiesai, lai novērtētu šo tiesiskā regulējuma atbilstīgumu pamattiesībām (skat. it īpaši 1991. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-260/89 *ERT*, *Recueil*, I-2925. lpp., 42. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Sopropé*, 33. un 34. punkts).

29 Līdz ar to ir jāatbild uz visiem valsts tiesas uzdotajiem jautājumiem.

Par prejudiciāliem jautājumiem

Par pirmajiem diviem jautājumiem

30 Uzdodot pirmos divus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības, kas izriet it īpaši no Direktīvas 77/799 un pamattiesībām tikt uzklautam, piešķir dalībvalsts nodokļa maksājuma tiesības tikt informētām par šīs dalībvalsts citai dalībvalstij nosūtīto palīdzības līgumu, piedaloties šā līguma, kas nosūtīts dalībvalstij, kura saņemusi līgumu, formulēšanā un piedaloties šīs pārdāvības minētās valsts organizācijā liecinieku

nopratināšanā.

31 Pirmkārt, ir jāpārbauda, vai ar Direktīvu 77/799 ieviestajā savstarpējās palīdzības mehānismā ir paredzētas šādas nodokļa maksājuma tiesības.

32 Šajā ziņā, kā 2007. gada 27. septembra sprieduma lietā C-184/05 *Twoh International* (Krājums, I-7897. lpp.) 30. un 31. punktā konstatēja Tiesa, no Direktīvas 77/799 preambulas pirmajiem diviem apsvērumiem izriet, ka tās mērķis ir starptautiskā līmenī apkarot nodokļu nemaksāšanu un apiešanu un ka tādējādi tā tika pieņemta tādēļ, lai regulētu sadarbību starp dalībvalstu nodokļu iestādēm.

33 Tāpat Tiesa norādīja, ka saskaņā ar Direktīvas 77/799 2. panta 1. punktu dalībvalsts nodokļu administrācija "var" lūgt citas dalībvalsts nodokļu administrācijai informāciju, ko tā pati iegūt nevar. Tādējādi tā uzsvēra, ka ar vārda "var" lietošanu Savienības likumdevējs ir norādījis, ka valsts nodokļu administrācijām ir šāda iespēja un tām nekādā ziņā nav pienākuma izmantot tādū līgumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Twoh International*, 32. punkts).

34 Turpretī saistībā ar līgumu, ko iesniegusi kompetentā iestāde atbilstoši Direktīvas 77/799 2. pantā paredzētajiem nosacījumiem, dalībvalstij, kas saņemusi līgumu, principā ir jāatbild uz šo līgumu un nepieciešamības gadījumā saskaņā ar Direktīvas 77/799 2. pantu jāveic vajadzīgā izmeklēšana.

35 No Direktīvas 77/799 2. panta 2. punkta un 8. panta izriet, ka valsts, kas saņemusi līgumu, kompetentā iestāde atbild uz šādu līgumu, piemērojot savas valsts tiesības un tostarp pati savus procesus noteikumus.

36 Tādējādi no Direktīvas 77/799 pārbaudes izriet, ka ar direktīvu, kuras mērķis ir regulēt sadarbību starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, tiek koordinēta informācijas nosūtīšana starp kompetentajām iestādēm, nosakot dalībvalstīm dažus pienākumus. Ar šo direktīvu nodokļa maksājājam savukārt netiek piešķirtas konkrētas tiesības (skat. iepriekš minēto spriedumu *Twoh International*, 31. punkts) un tajā it īpaši netiek noteikts dalībvalstu kompetento iestāžu pienākums apsprieties ar viņu.

37 Šādos apstākļos, otrkārt, ir jāpārbauda, vai nodokļu maksātājs tomēr nevar iegūt tiesības piedalīties informācijas apmaiņā starp kompetentajām iestādēm, pamatojoties uz tiesību uz aizstāvību.

38 Tiesa iepriekš ir nospriedusi, ka tiesību uz aizstāvību ieviešana ir vispārējās Savienības tiesību princips, kas ir piemērojams, ja administrācija ir nodomājusi pieņemt personai nelabvēlīgu lēmumu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Sopropé*, 36. punkts). Atbilstoši minētajam principam tādū lēmumu adresātiem, ar kuriem ieviejami tiek ietekmētas viņu intereses, jābūt iespējai noderīgi paust savu viedokli par informāciju, uz kuras pamata administrācija ir nodomājusi pieņemt savu lēmumu (skat. it īpaši 1996. gada 24. oktobra spriedumu lietā C-32/95 P Komisija/Lisrestal u.c., *Recueil*, I-5373. lpp., 21. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Sopropé*, 37. punkts). Šis pienākums dalībvalstu iestādēm ir tad, ja tās pieņem lēmumus, kas ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, pat ja piemērojamie Savienības tiesību akti skaidri neparedz šādu prasību (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Sopropé*, 38. punkts, kā arī 2013. gada 10. septembra spriedumu lietā C-383/13 PPU *G. un R.*, 35. punkts).

39 Jautājums ir par to, vai dalībvalsts kompetentās iestādes lūmums lūgt citas dalībvalsts kompetentās iestādes palīdzību un šīs pārdrošības minētās iestādes lūmums veikt liecinieku nopratināšanu, lai izpildītu šo līgumu, ir tādā rīcībā, kas tās seku dēļ attiecībā uz nodokļa maksātāju prasa, lai viš tiku uzklausts.

40 Visas dalībvalstis, kuras ir iesniegušas Tiesā apsvērumus, norāda, ka informācijas līgums, ko dalībvalsts nosūta citas dalībvalsts nodokļu administrācijai, nav darbība, kas izraisa šādu pienākumu. Tās pareizi uzskata, ka attiecībā uz fiskālās kontroles procedūru ir jānošir izmeklēšanas posms, kurā informācija tiek vākta un pie kuras pieder nodokļu administrācijas informācijas līgums, no otra posma, kas balstīts uz sacīkstes principu starp nodokļu administrāciju un nodokļu maksātāju, pie kura tā vēršas, kas sakarā ar to, ka šim nodokļu maksātājam tiek nosūtīts priekšlikums labot [nodokļa apmēru].

41 Ja administrācija veic informācijas ievākšanu, tai nav pienākuma par to paziņot nodokļa maksātājam un saņemt viņa viedokli.

42 Nodokļu administrācijas, piemērojot Direktīvu 77/799, iesniegtais palīdzības līgums ietilpst informācijas ievākšanas procedūrā.

43 Šajā pašā procedūrā ietilpst nodokļu administrācijas, kas saņemusi līgumu, nosūtīt atbilde un šīs administrācijas veiktā iepriekšējā izmeklēšana, ieskaitot liecinieku nopratināšanu.

44 No minētā izriet, ka nodokļa maksātāja tiesību uz aizstāvību ieviešana neprasa, lai viš piedalītos informācijas līguma [formulēšanā], ko līgumu iesniegus dalībvalsts nosūta dalībvalstij, kas ir saņemusi līgumu. Tāpat tā neprasa, lai nodokļa maksātājs tiku uzklausts brīdī, kad izmeklēšana, kas var aptvert liecinieku nopratināšanu, notiek dalībvalstī, kura ir saņemusi līgumu, ne ar, pirms šā dalībvalsts nosūta informāciju līgumu iesniegušajai dalībvalstij.

45 Tomēr nekas neliedz dalībvalstij tiesības tikt uzklaustam attiecināt uz citām izmeklēšanas posma stadijām, iesaistot nodokļa maksātāju dažādos informācijas vākšanas, un it īpaši liecinieku nopratināšanas, posmos.

46 Līdz ar to uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības, kuras it īpaši izriet no Direktīvas 77/799 un pamattiesībām tikt uzklaustam, ir jāinterpretē tādējādi, ka tās dalībvalsts nodokļa maksātājam nepiešir nedz tiesības tikt informētam par šīs valsts citai dalībvalstij nosūtīto palīdzības līgumu, lai it īpaši pārbaudītu šā nodokļa maksātāja ienākuma nodokļa deklarācijā sniegto informāciju, nedz tiesības piedalīties šā līguma, kas nosūtīts dalībvalstij, kura saņemusi līgumu, formulēšanā, nedz arī tiesības piedalīties šīs pārdrošības minētās valsts organizācijā liecinieku nopratināšanā.

Par trešo jautājumu

47 Uz dodot savu trešo jautājumu, iesniedzītiesa bētib vaicā, vai Direktīva 77/799 ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, nodokļa maksātājs var apstrīdēt uz viņu attiecošos informāciju, kas ir nosūtīta līgumu iesniegušās dalībvalsts nodokļu administrācijai, un, otrkārt, ja dalībvalsts, kas saņemusi līgumu, nodokļu administrācija nosūta savāko informāciju, tai ir jānorāda informācijas avoti, kā arī tās iegūšanas metodes.

48 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka Direkt?v? 77/799 netiek apl?kotas nodok?a maks?t?ja ties?bas apstr?d?t nos?t?t?s inform?cijas pareizumu un nav noteikta neviena ?paša pras?ba par nos?t?m?s inform?cijas saturu.

49 Š?dos apst?k?os tas ir tikai valsts ties?bu uzdevums paredz?t attiec?g?s normas. Nodok?a maks?t?js var apstr?d?t uz vi?u attiecošos inform?ciju, kas ir nos?t?ta l?gumu iesnieguš?s dal?bvalsts nodok?u administr?cijai atbilstoši attiec?gaj? dal?bvalst? piem?rojam?m ties?bu norm?m un proced?r?m.

50 T?tad uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?v? 77/799 nav regul?ts jaut?jums, k?dos apst?k?os nodok?a maks?t?js var apstr?d?t dal?bvalsts, kas sa??musi l?gumu, nos?t?t?s inform?cijas pareizumu, un taj? nav noteikta neviena ?paša pras?ba par nos?t?m?s inform?cijas saturu.

Par ties?šan?s izdevumiem

51 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (virspal?ta) nospriež:

1) **Savien?bas ties?bas, kuras it ?paši izriet no Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?vas 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetento iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu attiec?b? uz tiešo nodok?u un apdrošin?šanas pr?miju aplikšanu ar nodok?iem, kas groz?ta ar Padomes 2006. gada 20. novembra Direkt?vu 2006/98/EK, un pamatties?b?m tikt uzklaustam, ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?s dal?bvalsts nodok?a maks?t?jam nepieš?ir nedz ties?bas tikt inform?tam par š?s valsts citai dal?bvalstij nos?t?to pal?dz?bas l?gumu, lai it ?paši p?rbaud?tu š? nodok?a maks?t?ja ien?kuma nodok?a deklar?cij? sniegto inform?ciju, nedz ties?bas piedal?ties š? l?guma, kas nos?t?ts dal?bvalstij, kura sa??musi l?gumu, formul?šan?, nedz ar? ties?bas piedal?ties š?s p?d?j?s min?t?s valsts organiz?taj? liecinieku nopratin?šan?;**

2) **Direkt?v? 77/799, kas groz?ta ar Direkt?vu 2006/98, nav regul?ts jaut?jums, k?dos apst?k?os nodok?a maks?t?js var apstr?d?t dal?bvalsts, kas sa??musi l?gumu, nos?t?t?s inform?cijas pareizumu, un taj? nav noteikta neviena ?paša pras?ba par nos?t?m?s inform?cijas saturu.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ?ehu.