

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 – Mokestinio procedūra – Pagrindinis teisės – Prašymo pateikusios valstybės narės ir valstybės narės, į kurią kreipiamasi, pareigą mokesčių mokėtojui apribojimas – Pareigos informuoti mokesčių mokėtoją apie pagalbos prašymo nebuvimas – Pareigos kviešti mokesčių mokėtoją dalyvauti liudytojų apklausoje nebuvimas – Mokesčių mokėtojo teisė ginčyti 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,

išnagrinąjįs 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 i?vada,
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 mokesi? 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 atsiųsti 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją. Paaiškėjus, kad prašymą pateikusių valstybės kompetentinga institucija neišnaudojo savo įprastą 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 išsiųsti šią 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 pareigų 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, įstatymais arba administracinė praktika draudžia atlikti šiuos tyrimus arba surinkti ar naudoti šią informaciją saviems tikslams.“

Įekijos 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 Įekijos 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 mokėtoją 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 narėse, bandydamas perkelti savo, kaip futbolininko, veiklą į vieną iš šių valstybių futbol 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 Karalystų mokesčių administratorius, prašydamas, be kita ko, pateikti atitinkamų futbol 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. mokėtiną pajamų mokesčio sumą. J. Sabou apskundė šį pranešimą *Finanční úřadatelství pro hlavní město Prahu*, kuris pakeitė šį pranešimą ir nustatė 283 604 CZK (apie 11 000 eurų) pajamų mokesčio sumą.

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 narėse 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 apklausos. 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 pateikęs teismas nurodo, kad kai kurie administratoriai, ? kuriuos kreiptasi, nurodę apklausti asmenų vardus, o kiti nurodę klubus, perdavusius informaciją. Be to, nebuvo nurodytas informacijos gavimo būdas (telefonu, elektroniniu būdu ar per apklausą).

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar egzistuoja mokesčių mokėtojo teisė dalyvauti mokesčių administratoriams keičiantis informacija pagal Direktyvą 77/799 ir kokią ?taką 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 ?ekijos teisė nacionalinėje mokestinėje 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 ?ekijos Respublikoje, apimančia kitos valstybės narės pagalbą pagal Direktyvą 77/799 ir liudytojo apklausą šioje valstybėje narėje, šis teismas nusprendė, kad tik jei valstybės, ? kurią kreipiamasi, administratorius pagal savo teisės aktus atsisakytų leisti ?ekijos mokesčių mokėtojui dalyvauti posėdyje, ?ekijos mokesčių administratorius turėtų teisę kaip ?rodymą naudoti informaciją iš liudytojo apklausos, kuri būtų gauta pagal valstybės, ? kurią kreipiamasi, teisę.

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

„1. Ar pagal <...> Sąjungos teisė 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, ? kurią 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, ? kurią kreipiamasi, dalyvauti liudytojo apklausoje nagrinėjant prašymą dėl informacijos perdavimo pagal Direktyvą [77/799]? Ar valstybės narė, ? kurią kreipiamasi, privalo iš anksto informuoti mokesčių mokėtoją, kada bus atliekama apklausa, jei jos to prašo prašymą pateikusi valstybės narė?

3. Ar valstybės narės, ? kurią kreipiamasi, mokesčių administratorius, perduodamas informaciją pagal Direktyvą [77/799], turi užtikrinti minimalų atsakymo turinį, kad būtų aišku, iš kokių šaltinių ir koku būdu mokesčių administratorius, ? kurį kreipiamasi, gavo perduodamą informaciją? Ar gali mokesčių mokėtojas ginčyti taip perduotos informacijos tikslumą, pavyzdžiui, remdamasis iki informacijos perdavimo valstybėje, ? kurią 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 procesinėmis teisėmis susiklosčius situacijoms, kai mokesčių administratorius nusprendžia pasinaudoti tarpusavio pagalbos sistema, numatyta Direktyvoje 77/799, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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. Todėl 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 Todėl 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 Todėl reikia atsakyti ? visus nacionalinio teismo pateiktus klausimus.

Dėl prejudicini? klausim?

Dėl dviej? pirm?jų 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?jų konstatuojam?jų 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 išklaustyas.

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, sukeliantis 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 nuomonęs.

42 Mokesi? administratoriaus pagal Direktyv? 77/799 pateiktas prašymas suteikti informacij? yra informacijos rinkimo proced?ros dalis.

43 Jai taip pat priklauso mokesi? administratoriaus, ? kur? kreipiamasi, pateiktas atsakymas ir iš anksto pateikti jo užklausimai, ?skaitant liudytojų apklaus?.

44 Iš to išplaukia, kad paisant mokesio mok?tojo teis?s ? gynyb? nereikia, jog jis dalyvaut? pateikiant besikreipian?ios valstyb?s nar?s prašym? suteikti informacij? valstybei narei, ? kuri? kreipiamasi. Taip pat nereikalaujama, kad mokesi? mok?tojas b?t? išklaustas tada, kai valstyb?je nar?je, ? kuri? kreipiamasi, pateikiami užklausimai, galintys apimti liudytojų apklaus?, o ne prieš tai, kai ši valstyb? nar? perduoda informacij? prašym? pateikusiai valstybei narei.

45 Ta?iau niekas nekliudo valstybei narei išpl?sti teis? b?ti išklaustam kitose tyrimo etapo stadijose, ?traukiant mokesi? mok?tojų ? ?vairius informacijos rinkimo ir, vis? pirma, liudytojų apklausos etapus.

46 Tod?l ? pirm?j? ir antr?j? klausimus reikia atsakyti taip: S?jungos teis?, b?tent Direktyv? 77/799 ir pagrindin? teis? b?ti išklaustam, reikia aiškinti taip, kad valstyb?s nar?s mokesi? mok?tojas neturi nei teis?s b?ti informuotas apie šios valstyb?s nar?s pateikt? pagalbos prašym? kitai valstybei narei, kad, vis? pirma, b?t? patikrinti šio mokesi? mok?tojo pajam? mokesio deklaracijoje pateikti duomenys, nei teis?s dalyvauti formuluojant prašym?, adresuot? valstybei narei, ? kuri? kreipiamasi, nei dalyvauti šios valstyb?s nar?s organizuojamoje liudytojų apklausoje.

D?l tre?iojo klausimo

47 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyv? 77/799 reikia aiškinti taip, kad, pirma, mokesi? mok?tojas gali gin?yti su juo susijusi? informacij?, perduot? prašym? pateikusios valstyb?s nar?s mokesi? administratoriui, ir, antra, jei valstyb?s nar?s, ? kuri? kreipiamasi, mokesi? administratorius perduoda surinkt? informacij?, jis turi nurodyti informacijos šaltinius ir jos gavimo b?dus.

48 Šiuo klausimu primintina, kad Direktyvoje 77/799 nekalbama apie mokesi? mok?tojo teis? gin?yti perduotos informacijos tikslum? ir nenustatytas joks konkretus reikalavimas d?l perduodamos informacijos turinio.

49 Šiomis aplinkyb?mis tik nacionalin?je teis?je turi b?ti nustatytos atitinkamos taisykl?s. Mokesi? mok?tojas gali gin?yti prašym? pateikusios valstyb?s nar?s mokesi? administratoriui perduot? informacij? tik pagal atitinkamoje valstyb?je nar?je taikomas taisykles ir proced?ras.

50 Tod?l ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti taip: Direktiva 77/799 nereglamentuojamas klausimas, kokiomis s?lygomis mokesi? mok?tojas gali gin?yti valstyb?s nar?s, ? kuri? kreipiamasi, perduotos informacijos tikslum?, ir nenustatomas joks konkretus reikalavimas perduodamos informacijos turiniui.

D?l bylin?jimosi išlaid?

51 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. Sąjungos teisė, bėtent 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvų 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo mokų apmokestinimo srityje, iš dalies pakeistų 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB, ir pagrindinė teisė būti išklausytam 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, į kurią kreipiamasi, nei dalyvauti šios valstybės narės organizuojamoje liudytojų apklausoje.

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

Parašai.

* Proceso kalba: čekų.