



## Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ  
Г-ЖА J. КОКОТТ  
представено на 6 юни 2013 година<sup>1</sup>

**Дело C-276/12**

**Jiří Sabou**  
**срещу**  
**Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**

(Преюдициално запитване, отправено от Nejvyšší správní soud (Чешка република))

„Данъчно законодателство — Процедури — Взаимопомощ между държавите членки в областта на прякото данъчно облагане — Директива 77/799/ЕИО — Обмен при запитване — Процесуални права на данъчнозадълженото лице“

### **I – Въведение**

1. В днешно време е трудно човек да не се занимава с футбол. Всеки се интересува от футбол, включително данъчната администрация.
2. Настоящото преюдициално запитване се отнася до интереса на чешката данъчна администрация от доходите на професионален футболист. При извършената от нея ревизия тя намира заинтересовани съюзници в лицето на данъчните администрации на други държави членки, които провеждат разследвания във футболни отбори и една агенция. Информацията, предоставена от съюзените данъчни администрации, обаче има до такава степен неблагоприятни последици за професионалния футболист, че той оспорва резултата от разследванията, тъй като по-специално счита, че при разследванията са нарушени процесуалните му права.
3. В настоящия случай Съдът трябва да разгледа обхвата на процесуалните права на данъчнозадължено лице в рамките на трансграничното сътрудничество между данъчните администрации на държавите членки. Това ще изисква да се съобрази не само приложимото вторично право, но и основните права на професионалния футболист. Констатациите на Съда относно процесуалните права ще бъдат от значение не само за лицата, които се интересуват от футбол, но ще се отразят по-специално и на данъчното право като цяло, както и на правилата относно картелите.

<sup>1</sup> — Език на оригиналния текст: немски.

## II – Правна уредба

### A– Правото на Съюза

#### 1. Хартата на основните права на Европейския съюз

4. Член 41 от Хартата на основните права на Европейския съюз от 7 декември 2000 г. в редакцията ѝ от 12 декември 2007 г. (наричана по-нататък „Хартата“), озаглавен „Право на добра администрация“, установява право на изслушване:

„1. Всеки има право засягащите го въпроси да бъдат разглеждани от институциите, органите, службите и агенциите на Съюза безпристрастно, справедливо и в разумен срок.

2. Това право включва по-специално:

a) правото на всяко лице да бъде изслушвано преди срещу него да бъде предприета индивидуална мярка, която би имала неблагоприятни последици за него;

[...]“.

#### 2. Директива 77/799/ЕИО

5. До 31 декември 2012 г.<sup>2</sup> Директива 77/799/ЕИО<sup>3</sup> урежда по-специално взаимопомощта между държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (наричана по-нататък „Директива относно взаимопомощта“). Съгласно член 1, параграф 1 от тази директива компетентните органи на държавите членки обменят „всяка информация, която може да им позволи правилно да определят данъците върху доходите“.

6. В член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта е уреден „Обмен при поискване“:

„1. Компетентният орган на държава членка може да поиска от компетентния орган на друга държава членка да предостави информацията, посочена в член 1, параграф 1, свързана с определен случай. [...]

2. За целите на предоставянето на информацията, посочена в параграф 1, компетентният орган на запитаната държава членка осигурява провеждането на всички разследвания, които са необходими за получаването на тази информация.

За получаване на исканата информация запитаният орган или административният орган получател действа така, както действа за своя сметка или по искане на друг орган от неговата държава членка“.

2 — Вж. член 28 от Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО.

3 — Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане и облагане на застрахователните премии (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Директива 79/1070/ЕИО от 6 декември 1979 година (ОВ L 331, стр. 8; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 32), Директива 92/12/ЕИО от 25 февруари 1992 година (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), Директива 2003/93/ЕО от 7 октомври 2003 година (ОВ L 264, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 96), Директива 2004/56/ЕО от 21 април 2004 година (ОВ L 127, стр. 70; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 125), Директива 2004/106/ЕО от 16 ноември 2004 година (ОВ L 359, стр. 30; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 154) и с Директива 2006/98/ЕО от 20 ноември 2006 година (ОВ L 363, стр. 129; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 126).

Б– Чешкото право

7. Директива 77/799 относно взаимопомощта е транспонирана в чешкото право със Закон № 253/2000<sup>4</sup>.

8. Съгласно чешкото процесуално право при събирането на доказателства от страна на чешките данъчни органи данъчнозадълженото лице има право да участва в разпита на свидетел и да поставя въпроси.

**III – Главното производство и производството пред Съда**

9. В главното производство г-н Jiří Sabou обжалва акт за установяване на данъчните му задължения за 2004 г. в Чешката република. През посочената година г-н Sabou е бил професионален футболист.

10. Обжалваният акт е издаден на 28 май 2009 г. след извършена данъчна ревизия и с него данъкът е определен в размер, който е с 221 904 CZK (приблизително 8 600 EUR) по-висок в сравнение с определения с първоначалния акт размер на данъка. По-високият размер на данъка произтича от непризнаването на разходи, които г-н Sabou е поискал да му бъдат признати за услуги, предоставени от установеното в Будапеща Solomon Group Kft, като твърди, че тези разходи са възникнали по-специално във връзка с воденето на преговори за евентуалния му трансфер в чуждестранни футболни клубове.

11. С цел да провери предоставените от г-н Sabou данни, преди да издаде акта, чешката данъчна администрация отправя запитване за предоставяне на информация до данъчните органи на други държави членки по-специално въз основа на Директива 77/799 относно взаимопомощта. Така испанските, френските и британските данъчни органи е следвало да изяснят дали посочените от г-н Sabou футболни клубове могат да потвърдят воденето на преговори с него или със Solomon Group Kft. Според предоставената от тези данъчни органи информация обаче случаят не е такъв: на футболните клубове г-н Sabou дори не е бил известен.

12. Освен това чешката данъчна администрация отправя искане до унгарските данъчни органи да проверят дали услугите действително са предоставени от Solomon Group Kft. Във връзка с това в Унгария е разпитан управителят на дружеството в качеството му на свидетел. Той посочва по-специално, че управляваното от него дружество е било само посредник при предоставянето на услугите, които всъщност са осъществени от установеното на Бахамските острови Solomon International Ltd. В заключение унгарските данъчни органи информират чешката данъчна администрация, че действителното предоставяне на услугите може да бъде потвърдено само ако се направи ревизия на Solomon International Ltd.

13. Г-н Sabou обжалва по административен ред изменения акт за установяване на данъчни задължения пред Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (Столична данъчна дирекция, Прага), като твърди, че чешката данъчна администрация е получила незаконосъобразно информацията от данъчните органи на другите държави членки. На първо място, той трябвало да бъде уведомен предварително за отправянето на запитване за информация, за да може да постави собствени въпроси. На второ място, имал право да участва в разпита на свидетели, проведен от чуждестранните данъчни органи; всъщност същото право имал при разпита, проведен от чешките данъчни органи. На трето място, от информацията, предоставена от испанските, френските и британските данъчни органи, не ставало ясно как тези данъчни органи са получили предоставената от тях информация.

4 — Закон № 253/2000 относно международното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за изменение на Закон № 531/1990 относно териториалните данъчни органи.

14. При тези обстоятелства на основание член 267 ДФЕС сезираният към настоящия момент със спора Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) отправя до Съда следните преюдициални въпроси, с които, както става ясно от мотивите към определението му, по-специално иска да се разтълкува член 41, параграф 2, буква а) от Хартата:

- „1) Съгласно правото на Европейския съюз данъчнозадълженото лице има ли право да бъде уведомено за решението на данъчната администрация да отправи запитване за предоставяне на информация в съответствие с Директива 77/799/ЕИО? Данъчнозадълженото лице има ли право да участва при изготвяне на запитването до запитаната държава членка? Ако то няма такива права съгласно правото на Европейския съюз, възможно ли е те да му бъдат предоставени от националното право?
- 2) Данъчнозадълженото лице има ли право да участва в разпита на свидетели в запитаната държава в хода на действията по отправяне на запитване за предоставяне на информация в съответствие с Директива 77/799/ЕИО? Запитаната държава членка длъжна ли е да уведоми предварително кога ще се проведе разпитът на свидетеля, ако това е било поискано от запитващата държава членка?
- 3) Данъчната администрация в запитаната държава членка има ли задължение при предоставянето на информация в съответствие с Директива 77/799/ЕИО да включи определено минимално съдържание в своя отговор, от което да е ясно от какви източници и чрез какви методи запитаните данъчни органи са получили предоставената информация? Може ли данъчнозадълженото лице да оспори правилността на предоставената по този начин информация например на основание допуснати в хода на процедурата процесуални нарушения в запитаната държава, които са предхождали предоставянето на информацията? Или приложение намира принципът на взаимно доверие и сътрудничество, в съответствие с който предоставената от запитаната данъчна администрация информация не би могла да се поставя под въпрос?“.

15. В производството пред Съда писмени становища представят Чешката република, Република Гърция, Кралство Испания, Френската република, Република Полша, Република Финландия и Комисията.

#### IV – Правен анализ

##### A– Компетентност на Съда

16. На първо място следва да се разгледа компетентността на Съда, която Комисията частично поставя под въпрос.

17. Според Комисията *определянето* на данъка върху доходите в държава членка, което е предмет на главното производство, не е уредено нито в Директива 77/799 относно взаимопомощта, нито в останалите актове от правото на Съюза. Доколкото преюдициалните въпроси се отнасяли до определянето на данъка, от това следвало, че не съществува връзка с правото на Съюза. Освен това съгласно член 51, параграф 1 от Хартата същата се прилагала единствено когато държавите членки прилагат правото на Съюза. Това условие обаче не било изпълнено в случаите, когато държава членка отправя запитване за предоставяне на информация до друга държава членка. Според Комисията това налага извода, че Съдът не е компетентен да отговори на части от първия и третия преюдициален въпрос.

18. Съгласно член 267, параграф 1, буква а) ДФЕС Съдът е компетентен да тълкува правото на Съюза. Целта на преюдициалните въпроси е да се изясни какво е значението на правото на Съюза за трансграничното събиране и използване на информация в рамките на националното производство за облагане на доходите с данък. Само по пътя на тълкуването на правото на Съюза може да се установи дали и доколко случаят е такъв. Що се отнася по-специално до тълкуването на Хартата, поискано от запитващата юрисдикция, следва освен това да се подчертае, че изясняването на приложимостта на разпоредба от правото на Съюза също представлява тълкуване на правото на Съюза. Следователно като цяло преюдициалните въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, поради което в съответствие с член 267, първа алинея, буква а) ДФЕС Съдът по принцип е компетентен да им отговори.

19. Безспорно съгласно постоянната съдебна практика Съдът изключва собствената си компетентност и в случаите, когато е явно, че разпоредбата на правото на Съюза, чието тълкуване се иска, не може да намери приложение<sup>5</sup>. В настоящия случай обаче няма основание да се приеме, че е налице такова положение. Освен че няма никакво съмнение, че Директива 77/799 относно взаимопомощта трябва да се спазва в настоящия случай, очевидно не може да се изключи и значението на основните права на Съюза, по-специално защото националната данъчна администрация, позовавайки се на Директива 77/799 относно взаимопомощта, прибягва до предвидена в правото на Съюза процедура за събиране на информация.

20. Следователно Съдът е напълно компетентен да отговори на преюдициалните въпроси.

*Б– По втората част от третия преюдициален въпрос: последици от информацията*

21. Най-напред ще анализирам третия преюдициален въпрос, доколкото отговорът на този въпрос е от значение за разглеждането на останалите преюдициални въпроси. Всъщност втората част от третия преюдициален въпрос се отнася до последиците, които информацията, предоставена от друга държава членка в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта, поражда в рамките на националното данъчно производство. В това отношение запитващата юрисдикция иска да се установи дали данъчнозадължено лице все още би могло да оспори резултата от такава информация или фактическите констатации на запитаната държава членка имат окончателен и обвързващ характер. Във връзка с това основният въпрос, който се поставя в главното производство, е дали въз основа на информацията на запитаните държави членки следва да се приеме за установено за целите на чешкото административно и съдебно производство, че г-н Sabou не е водил преговори с въпросните футболни клубове.

22. По този въпрос Република Гърция застъпва становището, че получена по реда на Директива 77/799 относно взаимопомощта информация не може повече да се поставя под въпрос от данъчнозадълженото лице. Това противоречало на принципа на взаимно доверие. Освен това при липса на доказателствена стойност на предоставената информация предвидената в Директива 77/799 относно взаимопомощта процедура щяла да се обезсмисли.

23. Не споделям това становище.

24. В Решение по дело Twoh International Съдът вече ясно е посочил, че информацията, която държава членка предоставя по реда на Директива 77/799 относно взаимопомощта във връзка с конкретно фактическо положение, не представлява решаващо доказателство, с което може да се установи осъществяването на факт, който трябва да бъде установен<sup>6</sup>.

5 — Решение от 21 юни 2012 г. по дело Susisalo и др. (C-84/11, точка 17 и цитираната съдебна практика).

6 — Вж. Решение от 27 септември 2007 г. по дело Twoh International (C-184/05, Сборник, стр. I-7897, точка 37).

25. Директива 77/799 относно взаимопомощта не съдържа освен това разпоредби, които предвиждат запитващата държава членка да признава информацията или които изобщо се отнасят до доказателствената стойност на информацията. Поради това Чешката република и Френската република основателно подчертават, че преценката на доказателствата в рамките на националното данъчно производство, а следователно и преценката за начина на използване на информацията, следва да се извършва съгласно националното процесуално право.

26. Ето защо националната юрисдикция е длъжна да изясни каква доказателствена стойност следва да се придаде на предоставена от държава членка по реда на Директива 77/799 относно взаимопомощта информация, свързана с определен случай<sup>7</sup>. В това отношение националната юрисдикция може самостоятелно да прецени дали информацията изисква данъчнозадълженото лице да представи доказателства за противното или тази информация е неизползваема поради непосочване на източниците на информация или по други съображения. В случаите обаче, когато става въпрос за дейност на данъчнозадълженото лице, която е защитена от основните свободи, националната юрисдикция трябва освен това да спазва принципите на равнопоставеност и на ефективност<sup>8</sup>.

27. Поради това следва да се приеме за установено, че правото на Съюза допуска данъчнозадължено лице да оспори в рамките на националното данъчно производство правилността на информация, предоставена от други държави членки в съответствие с член 2 от Директива 77/799.

*В– По първия преюдициален въпрос: процесуални права на данъчнозадълженото лице в запитващата държава членка*

28. Отговорът на първия преюдициален въпрос изисква на този етап да се провери доколко правото на Съюза съдържа пояснения относно процесуалните права на данъчнозадължено лице спрямо съответната компетентна данъчна администрация, когато същата отправя запитване за предоставяне на информация до друга държава членка в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта. В това отношение става въпрос както за това дали самото право на Съюза предоставя определени процесуални права (по този въпрос вж. раздел 1 по-нататък), така и за това дали правото на Съюза забранява процесуални права, евентуално предвидени в националното право (по този въпрос вж. раздел 2 по-нататък).

1. Предоставя ли правото на Съюза процесуални права?

29. На първо място запитващата юрисдикция иска да се установи дали съгласно правото на Съюза данъчнозадълженото лице трябва да бъде предварително уведомено от съответната компетентна данъчна администрация за запитване за предоставяне на информация и дали има право да участва при изготвянето на това запитване.

7 — Вж. в този смисъл Решение от 6 декември 2012 г. по дело Bonik (C-285/11, точка 32), що се отнася до данъка върху добавената стойност.

8 — Вж. само Решение от 30 юни 2011 г. по дело Meilicke и др. (C-262/09, Сборник, стр. I-5669, точка 55).

а) Директива 77/799 относно взаимопомощта

30. В началото следва да се посочи, че в Директива 77/799 относно взаимопомощта не са предвидени подобни права на данъчнозадълженото лице. Всъщност Директивата изобщо не съдържа права за данъчнозадължените лица<sup>9</sup>, а само урежда права и задължения на данъчните органи на държавите членки<sup>10</sup>.

б) Хартата

31. Запитващата юрисдикция обаче поставя въпроса дали данъчнозадълженото лице има подобни процесуални права по силата на член 41, параграф 2, буква а) от Хартата. Съгласно тази разпоредба всяко лице има правото да бъде изслушвано преди срещу него да бъде предприета индивидуална мярка, която би имала неблагоприятни последици за него.

32. Срещу прилагането на член 41, параграф 2, буква а) от Хартата в настоящия случай най-напред може да се изтъкне фактът, че тази разпоредба, както посочва и Комисията, видно от текста ѝ, изобщо не е адресирана до органите на държавите членки<sup>11</sup>. Съгласно тази разпоредба всъщност обвързани са само институциите, органите, службите и агенциите *на Съюза*.

33. В случая не е необходимо да се разглежда въпросът дали неотдавна поставеното Решение по дело М. трябва да се разбира в смисъл, че член 41, параграф 2, буква а) от Хартата все пак обвързва и органите на държавите членки<sup>12</sup>.

34. Всъщност, независимо от въпроса за приложимостта на член 41, параграф 2, буква а) от Хартата по отношение на органите на държавите членки, тази разпоредба има и ограничен обхват на действие във времето. Хартата придобива правнообвързващо действие едва по силата на член 6, параграф 1 ДЕС в редакцията му от Договора от Лисабон, който от своя страна влиза в сила на 1 декември 2009 г. Разглежданото в настоящото производство запитване за предоставяне на информация обаче е отправено и обработено преди тази дата, тъй като обжалваният в главното производство акт за установяване на данъчни задължения е издаден още на 28 май 2009 г.

35. Следователно за целите на главното производство в полза на данъчнозадълженото лице не може да възникне каквото и да е процесуално право въз основа на член 41, параграф 2, буква а) от Хартата.

9 — Вж. Решение по дело Twoh International (посочено в бележка под линия 6, точка 31).

10 — Вж. в този смисъл Решение от 18 декември 2007 г. по дело А (С-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 61).

11 — Вж. също Решение от 21 декември 2011 г. по дело Cicala (С-482/10, Сборник, стр. I-14139, точка 28), що се отнася до буква в) от разпоредбата.

12 — Вж. Решение от 22 ноември 2012 г. по дело М. (С-277/11, точки 83—89).

в) Общият правен принцип на зачитане на правото на защита

36. Приложимото в спора по главното производство право на Съюза обаче съдържа и общия правен принцип на зачитане на правото на защита<sup>13</sup>. Съставна част от този принцип е правото на изслушване<sup>14</sup>. На това основание данъчнозадълженото лице би могло да има оспорваните в главното производство процесуални права.

i) Приложимост на общия правен принцип

37. Това предполага най-напред данъчната администрация на държава членка по принцип да е обвързана от общия правен принцип на зачитане на правото на защита в случаите, когато тази администрация отправя запитване за предоставяне на информация до друга държава членка в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта.

38. Всъщност администрациите на държавите членки трябва да спазват посочения принцип на правото, както всички основни права на правото на Съюза, само в случаите, когато вземат решения, които попадат в приложното поле на правото на Съюза<sup>15</sup>. Наскоро в Решение по дело Åkerberg Fransson Съдът посочи, че постоянната съдебна практика относно приложимостта на общите принципи на правото понастоящем се потвърждава от член 51, параграф 1 от Хартата, който определя приложното поле на Хартата<sup>16</sup>. С други думи, член 51, параграф 1 от Хартата е обикновена кодификация на условията, които поначало важат за прилагането на общите принципи на правото на Съюза. По този начин Съдът обединява условията за прилагането на Хартата и на общите принципи на правото.

39. Поради това считам за подходящо и в настоящия случай, както предлага и Комисията, за целите на изясняване на приложимостта на общия правен принцип на зачитане на правото на защита да се изхожда от член 51, параграф 1 от Хартата. Съгласно тази разпоредба Хартата се отнася за държавите членки единствено когато те прилагат правото на Съюза.

40. Според Комисията държавите членки обаче не прилагат правото на Съюза в случаите, когато отправят запитване за предоставяне на информация до друга държава членка в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта. Всъщност от Директива 77/799 относно взаимопомощта не следвало задължение за държавите членки да отправят такова запитване за предоставяне на информация. Напротив, ставало въпрос просто за факултативен етап от производството по определянето на данъка, което от своя страна се основавало само на националното право.

13 — Вж. по-специално Решение от 12 февруари 1992 г. по дело Нидерландия и др./Комисия (C-48/90 и C-66/90, Recueil, стр. I-565, точка 44), Решение от 24 октомври 1996 г. по дело Комисия/Lisrestal и др. (C-32/95 P, Recueil, стр. I-5373, точка 21), Решение от 18 декември 2008 г. по дело Sorgoré (C-349/07, Сборник, стр. I-10369, точка 36), Решение от 25 октомври 2011 г. по дело Solvay/Комисия (C-110/10 P, Сборник, стр. I-10439, точка 47) и Решение по дело М. (посочено в бележка под линия 12, точка 81).

14 — Решение по дело М. (посочено в бележка под линия 12, точка 82); относно гарантирането на правото на изслушване вж. Решение от 4 юли 1963 г. по дело Alvis/Съвет (32/62, Recueil, стр. 109 и 123), Решение от 13 февруари 1979 г. по дело Hoffmann-La Roche/Комисия (85/76, Recueil, стр. 461, точка 9), Решение от 10 юли 1986 г. по дело Белгия/Комисия (234/84, Recueil, стр. 2263, точка 27) и Решение по дело Комисия/Lisrestal и др. (посочено в бележка под линия 13, точка 21 и точка 31 и сл.).

15 — Вж. Решение по дело Sorgoré (посочено в бележка под линия 13, точка 38) и Решение от 26 февруари 2013 г. по дело Åkerberg Fransson (C-617/10, точка 19 и цитираната съдебна практика).

16 — Решение по дело Åkerberg Fransson (посочено в бележка под линия 15, точка 17 и сл.).



41. Безспорно Директива 77/799 относно взаимопомощта не съдържа задължение за държавите членки да отправят запитване за предоставяне на информация до друга държава членка<sup>17</sup>. Именно в Решение по дело Åkerberg Fransson, посочено по-горе, Съдът приема, че е налице прилагане на правото на Съюза въз основа на съществуващи задължения на държавите членки, които произтичат от правото на Съюза<sup>18</sup>.

42. Не е убедително обаче да се приеме, че е налице прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата само в случаите, когато държавите членки изпълняват произтичащо от правото на Съюза задължение. Държавите членки прилагат правото на Съюза и в случаите, когато упражняват предоставено от правото на Съюза право, какъвто е случаят в рамките на Директива 77/799 относно взаимопомощта. Със запитването за предоставяне на информация в съответствие с член 2 от нея тази директива предоставя на държавите членки уредената от правото на Съюза процедура, с помощта на която те могат да получат от друга държава членка информацията, която е релевантна за целите на данъчното облагане. Когато се прибегне до тази уредена в правото на Съюза процедура, държава членка същевременно прилага правото на Съюза.

43. Всеки друг подход би означавал да се прави разграничение между приложимостта на общите принципи на правото и тази на Хартата според това дали правото на Съюза налага на държава членка задължения или ѝ предоставя права. От решаващо значение обаче е дали дадено действие на държава членка се извършва въз основа на правото на Съюза или не. Когато действия въз основа на правото на Съюза, държавата членка прилага същевременно правото на Съюза, дори от него да не произтича задължение за нея.

44. Като се има предвид, че в настоящия случай чешката данъчна администрация прилага Директива 77/799 относно взаимопомощта, не е необходимо да се разглежда въпросът дали и поради други съображения следва да се приеме, че е налице прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата. В този смисъл гледната точка на Комисията, според която определянето на данъка върху доходите в никакъв случай не представлява прилагане на правото на Съюза, не е извън всякакво съмнение. Доколкото по отношение на признаването за данъчни цели на разходите му във връзка с търсенето на нова работа във футболни отбори на други държави членки г-н Sabou действително се е ползвал със закрила, предоставена от свободното движение на работници съгласно член 39 ЕО или от свободното предоставяне на услуги съгласно член 49 ЕО, възможно е чешката данъчна администрация и в това отношение да е приложила правото на Съюза.

45. Следователно, ако не счете прибегването до Директива 77/799 относно взаимопомощта от страна на запитващата държава членка за прилагане на правото на Съюза, на следващо място Съдът следва да провери дали редът и условията за събирането на данъци в трансгранични положения като това на г-н Sabou представляват ограничение на основна свобода и дали и в такъв случай държава членка прилага правото на Съюза, тъй като тя трябва да спазва произтичащи от правото на Съюза задължения<sup>19</sup>.

17 — Вж. по-специално Решение по дело Twoh International (посочено в бележка под линия 6, точка 32), Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche (C-318/07, Сборник, стр. I-359, точка 65) и Решение от 15 септември 2011 г. по дело Assog (C-310/09, Сборник, стр. I-8115, точка 98).

18 — Вж. решение по дело Åkerberg Fransson (посочено в бележка под линия 15, точки 24–27).

19 — В подкрепа на тази теза би било позоваването в Решение по дело Åkerberg Fransson (посочено в бележка под линия 15, точка 19) на Решение от 18 юни 1991 г. по дело ERT (C-260/89, Recueil, стр. I-2925, точка 43); срещу тази теза обаче би било Решение от 27 ноември 2012 г. по дело Pringle (C-370/12, точка 180), в което въпреки задълженията по член 125, параграф 1, второ изречение ДФЕС (вж. точка 136), се приема, че не е налице прилагане на правото на Съюза.

46. Налага се следователно изводът, че данъчните администрации на държавите членки трябва да спазват общия правен принцип на зачитане на правото на защита в случаите, когато отправят запитване за предоставяне на информация до друга държава членка в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта.

ii) Предпоставки за наличие на право на изслушване

47. Следователно, ако в настоящия случай чешката данъчна администрация по принцип е трябвало да гарантира предоставеното от правото на Съюза право на защита на г-н Sabou, възниква все пак въпросът дали данъчнозадълженото лице има право на изслушване именно с оглед на решението на органа на държава членка да отправи запитване за предоставяне на информация до друга държава членка.

48. Всъщност посоченото право на изслушване само гарантира на лицата, адресати на някои административни решения, възможността да представят по надлежен начин своето становище относно елементите, на които администрацията възнамерява да основе своето решение<sup>20</sup>.

49. На първо място, адресат на решението да се отправи запитване за предоставяне на информация до друга държава членка в никакъв случай не е данъчнозадълженото лице. Безспорно запитването за предоставяне на информация има за цел да се подготви дадено решение, което следва да се адресира до данъчнозадълженото лице, а именно относно определянето на данъка върху доходите. Самото запитване обаче е адресирано само до запитаната държава членка.

50. В някои случаи обаче е възможно право на изслушване да имат и лица, които не са адресати на решение. Правото на Съюза съдържа пример за това в член 108, параграф 2 ДФЕС, съгласно който всички лица, които потенциално са заинтересовани от решение на Комисията относно държавни помощи, трябва да бъдат изслушани, въпреки че адресат на това решение е само съответната държава членка<sup>21</sup>. Причината за това е, че решението за държавни помощи би могло да засегне и интересите на лица, различни от адресата, като например получателите на помощта. В съответствие с това и съгласно съдебната практика за съществуването на право на изслушване в крайна сметка определящи са последиците, които дадено решение поражда за съответното лице<sup>22</sup>.

20 — Решение по дело Sopropé (посочено в бележка под линия 13, точка 37); вж. Решение по дело Комисия/Lisrestal и др. (посочено в бележка под линия 13, точка 21), Решение от 9 юни 2005 г. по дело Испания/Комисия (C-297/02, Recueil, стр. I-5093, точка 37) и Решение по дело М. (посочено в бележка под линия 12, точка 87).

21 — Вж. член 6, параграф 1, второ изречение във връзка с член 1, буква з) Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 година за установяване на подробни правила за прилагане на член 93 от Договора за ЕО (ОВ L 83, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 1, стр. 41); вж. също преди влизането в сила на този регламент Решение от 14 ноември 1984 г. по дело Intermills/Комисия (323/82, Recueil, стр. 3809, точка 16 и сл.).

22 — Вж. в този смисъл Решение по дело Комисия/Lisrestal и др. (посочено в бележка под линия 13, точка 22 и сл.).

51. Съобразяването на последиците от дадено решение е в съответствие и с друго изискване, установено в съдебната практика, съгласно което право на изслушване съществува не по отношение на всички решения на административен орган, а само по отношение на такива, които имат обременяващ характер<sup>23</sup>. В този смисъл Съдът говори или за „увреждащи“ актове<sup>24</sup>, или за решения, които „осезаемо засягат“ „интересите“ на дадено лице<sup>25</sup>.

52. Запитващата юрисдикция правилно посочва, че в настоящия случай се поставя въпросът дали запитване за предоставяне на информация в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта представлява такова решение. Всъщност това решение има непосредствени правни последици само по отношение на запитаната държава членка, която в резултат на това е задължена да даде отговор<sup>26</sup>. Правото на Съюза също не предвижда, както вече беше посочено<sup>27</sup>, обвързване на националното данъчно производство с предоставената информация, поради което и в това отношение не се пораждат непосредствени правни последици за данъчнозадълженото лице.

53. В резултат на проведените от запитаната държава членка разследвания обаче е възможно да бъдат събрани доказателства, които, потвърждавайки или опровергавайки представените от данъчнозадълженото лице данни, *фактически* оказват влияние върху определянето на националния данък върху доходите. В този смисъл решението относно запитване за предоставяне на информация в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта поражда непряко правни последици за данъчнозадълженото лице, поради което може да бъде утежняващо. Освен това решението може и действително да го уврежда, ако например вследствие на разследванията се засяга репутацията му пред разпитаните лица.

54. Обичайните източници на правото не са от помощ по отношение на общите принципи на правото на Съюза, за да може да се определи дали подобни последици са достатъчни, за да се обоснове право на изслушване на данъчнозадълженото лице. Така Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи в член 6 от нея гарантира право на изслушване само в рамките на съдебни и квазисъдебни производства, но не и в рамките на административно производство<sup>28</sup>. Общите конституционни традиции на държавите членки също съдържат право на изслушване в рамките на административно производство само в редки случаи и едва отскоро<sup>29</sup>.

55. Ето защо този въпрос трябва да се изясни въз основа на признатите цели на правото на изслушване. Както неотдавна посочи генералният адвокат Bot, правото на изслушване има две цели: подготвянето на обосновано решение и защитата на заинтересованото лице<sup>30</sup>.

23 — По този въпрос вж. основополагащото заключение на генералния адвокат Warner, представено на 19 септември 1974 г. по дело Transocean Marine Paint Association/Комисия (17/74, Recueil, стр. 1063 и 1090).

24 — Вж. по-специално Решение по дело Белгия/Комисия (посочено в бележка под линия 14, точка 27), Решение по дело Нидерландия и др./Комисия (посочено в бележка под линия 13, точка 44), Решение от 29 юни 1994 г. по дело Fiskano/Комисия (C-135/92, Recueil, стр. I-2885, точка 39), Решение по дело Комисия/Lisrestal и др. (посочено в бележка под линия 13, точка 21), Решение от 12 декември 2002 г. по дело Cipriani (C-395/00, Recueil, стр. I-11877, точка 51) и Решение по дело Испания/Комисия (посочено в бележка под линия 20, точка 37).

25 — Решение по дело Sorgoré (посочено в бележка под линия 13, точка 37); вж. също Решение по дело Комисия/Lisrestal и др. (посочено в бележка под линия 13, точка 21) и Решение по дело Испания/Комисия (посочено в бележка под линия 20, точка 37); подобно е и Решение от 23 октомври 1974 г. по дело Transocean Marine Paint Association/Комисия (17/74, Recueil, стр. 1063, точка 15).

26 — Относно задължението на запитаната държава членка вж. моето заключение от 2 юни 2005 г. по дело Комисия/Съвет (C-533/03, Recueil, стр. I-1025, точка 83).

27 — Вж. по горе точка 21 и сл.

28 — Решение на Съда от 7 януари 2004 г. по дело Aalborg Portland и др./Комисия (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P и C-219/00 P, Recueil, стр. I-123, точка 70).

29 — Вж. Kai-Dieter Classen, Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union, 2008, p. 177 et sq.

30 — Вж. заключението на генералния адвокат Bot, представено на 26 април 2012 г. по дело M. (C-277/11, точка 35 и сл.).

56. Най-напред следва да се подчертае, че решението относно запитване за предоставяне на информация в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта не следва да се разглежда изолирано. Всъщност това решение представлява мярка за разследване в рамките на административно производство, което приключва с акт за установяване на данъчни задължения. Следователно то има за цел да подготви решение, което поражда съответните правни последици по отношение на данъчнозадълженото лице. В съдебната практика по принцип е прието, че по отношение на правото на изслушване трябва да се прави разграничение между такива мерки за разследване и решенията, с които приключва дадено производство<sup>31</sup>.

57. Смесът на такова разграничение е очевиден. Ако заинтересованото лице имаше право на изслушване преди всяка отделна мярка за разследване на административен орган, свързаните с това разходи по-скоро биха възпрепятствали подготвянето на обосновано решение, без това да доведе до осезаемо повишаване на защитата на заинтересованото лице. По принцип посочената защита се гарантира в достатъчна степен посредством изслушването на заинтересованото лице при приключване на административното производство преди решението да бъде прието.

58. Въпреки че не бих изключила съществуването на мерки за разследване, които сами по себе си са толкова обременяващи, че защитата на заинтересованото лице изисква да е налице право на изслушване, това не важи в настоящия случай.

59. Както вече изложих на друго място, запитването за предоставяне на информация, предвидено в Директива 77/799 относно взаимопомощта, по същество има за цел да се проверят данните и доказателствата, представени от данъчнозадълженото лице<sup>32</sup>. В настоящия случай чешката данъчна администрация също цели да провери данните, които самото данъчнозадължено лице преди това е предоставило в рамките на административното производство. В подобни случаи защитата на заинтересованото лице не изисква то да бъде изслушано във връзка с мярка за разследване. От една страна, посредством данните, предоставени от него самия, данъчнозадълженото лице вече е изложило гледната си точка, а от друга страна, отрицателните фактически последици от разследванията преди всичко биха се дължали на погрешните данни, предоставени от него. Освен това правото на Съюза, както беше посочено<sup>33</sup>, допуска данъчнозадълженото лице да оспори предоставената информация в рамките на националното данъчно производство; в този смисъл то по принцип има отново възможност да изложи гледната си точка.

60. Следователно, дори да не съществува право на изслушване при подобни запитвания за предоставяне на информация, все пак трябва да се подчертае, че държавите членки са обвързани и от останалите общи принципи на правото на Съюза, тъй като в това отношение те прилагат правото на Съюза. Следователно при решението да се отправи запитване за предоставяне на информация до друга държава членка в съответствие с Директива 77/799 относно взаимопомощта националният данъчен орган трябва да спазва и принципа на пропорционалност, както и останалите основни права на данъчнозадълженото лице.

61. Ако Съдът, противно на моите съображения, приеме, че и в настоящия случай съществува право на изслушване, следва да се посочи, че и тогава е необходимо да се извърши преценка във всеки конкретен случай. Така генералният адвокат Warner вече е приел наличието на изключение от правото на изслушване в хипотезата, при която „целта на решението е или би

31 — Вж. Решение от 14 юли 1972 г. по дело ACNA/Комисия (57/69, Recueil, стр. 933, точки 12—14) и Решение от 26 юни 1980 г. по дело National Panasonic/Комисия (136/79, Recueil, стр. 2033, точка 21).

32 — Заключение от 11 януари 2007 г. по дело Twoh International (C-184/05, Сборник, стр. I-7897, точка 23).

33 — Вж. по-горе точка 21 и сл.

могла да бъде осуетена в случай на предоставяне на правото<sup>34</sup>. Съдът е приел посоченото ограничение на правото на изслушване<sup>35</sup>. В това отношение Френската република правилно посочва, че предварителното уведомяване на данъчнозадълженото лице за планирано запитване за предоставяне на информация би могло да постави под въпрос и стойността на дадена информация, например поради възможността за въздействие върху свидетелите<sup>36</sup>. Ето защо, след като запитването за предоставяне на информация има за цел да се проверят данните, предоставени от данъчнозадълженото лице, би трябвало във всеки конкретен случай да се преценява дали предварителното уведомяване на данъчнозадълженото лице може да осуети тази цел.

#### г) Междинно заключение

62. С оглед на изложеното обаче стигам до общия извод, че данъчнозадължено лице няма право на изслушване съгласно правото на Съюза във връзка с решението на компетентната данъчна администрация да отправи запитване за предоставяне на информация до друга държава членка в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта, във всеки случай не и когато запитването се отнася само до проверката на данните, предоставени от самото данъчнозадължено лице. Следователно в този случай правото на Съюза не изисква данъчнозадълженото лице задължително да бъде уведомено предварително от компетентната данъчна администрация за такова запитване за предоставяне на информация и да има право да участва в изготвянето на това запитване.

#### 2. Забранява ли правото на Съюза процесуални права?

63. Следователно въз основа на втората част от първия преюдициален въпрос остава да се изясни дали е в съответствие с правото на Съюза *националното* право да предоставя на данъчнозадълженото лице такива права във връзка със запитване за предоставяне на информация в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта.

64. Не се установява да е налице забрана за това съгласно правото на Съюза. При липсата на уредба в Директива 77/799 относно взаимопомощта по принцип процесуалните права на данъчнозадълженото лице могат, както поддържат Република Полша и Република Финландия, да се определят от националното право.

65. Следователно на втората част от първия преюдициален въпрос трябва да се отговори, че е в съответствие с правото на Съюза националното право да предоставя оспорваните в главното производство процесуални права на данъчнозадължено лице в запитващата държава членка.

Г– *По втория преюдициален въпрос: процесуални права на данъчнозадълженото лице в запитаната държава членка*

66. Вторият процесуален въпрос се отнася до процесуалните права, с които данъчнозадължено лице се ползва в *запитаната* държава членка. По-специално запитващата юрисдикция иска да се установи дали запитаната държава членка — по искане на запитващата държава членка — трябва да уведоми данъчнозадълженото лице за планиран разпит на свидетели и да му даде възможност да участва в разпита, както е предвидено съгласно чешкото процесуално право.

34 — Заключение на генералния адвокат Warner от 30 април 1980 г. по дело National Panasonic/Комисия (136/79, Recueil, стр. 2033 и 2069).

35 — Решение от 3 септември 2008 г. по дело Kadi и Al Barakaat International Foundation/Съвет и Комисия (C-402/05 P и C-415/05 P, Сборник, стр. I-6351, точка 338 и сл.).

36 — Във връзка с това вж. и позоваването в член 2, параграф 1, второ изречение от Директива 77/799 относно взаимопомощта на „да изложи на опасност постигането на търсения резултат“.

67. От Директива 77/799 относно взаимопомощта не следва пряко такова задължение за запитаната държава членка.

68. Комисията оспорва този извод с довода, че при все това запитаната държава членка трябва да осигури възможността Директива 77/799 относно взаимопомощта да постигне своята цел. Ето защо дадена информация трябва да може да се използва и в запитващата държава членка. Поради това по искане на запитващата държава членка запитаната държава членка трябва да уведоми данъчнозадълженото лице за разпита на свидетели, доколкото процесуалното право на запитаната държава членка допуска това. Подобно е становището и на Чешката република, която от принципа на лоялното сътрудничество съгласно член 4, параграф 3 ДЕС извежда задължение за сътрудничество на запитаната държава членка, когато трябва да се спазват процесуалните изисквания в запитващата държава членка.

69. Тази гледна точка следва да се приеме, доколкото съгласно Директива 77/799 относно взаимопомощта запитаната държава членка има задължението да предостави, в рамките на възможното, полезна информация. Съгласно член 1, параграф 1 от Директивата държавите членки обменят всяка информация, която може да им „позволи“ правилно да определят конкретен данък върху доходите. Действително досега Съдът е дал тълкуване на тази разпоредба само от гледна точка на запитващата държава членка във връзка с въпроса каква информация може да се иска<sup>37</sup>. От тази разпоредба обаче също така следва с оглед на запитаната държава членка, че информацията трябва да позволи определянето на конкретен данък върху доходите. Всъщност съгласно член 1, параграф 1 и член 2, параграф 1, първо изречение от Директива 77/799 относно взаимопомощта това е резултатът, който следва да бъде постигнат с дадена информация. За да позволи обаче да се определи конкретен данък върху доходите, информацията трябва да е използвана и в запитващата държава членка.

70. Запитаната държава членка обаче трябва да изпълнява изведеното от Директива 77/799 относно взаимопомощта задължение за предоставяне на полезна информация само в пределите на останалите разпоредби на Директивата. В това отношение по-специално следва да се вземат предвид член 2, параграф 2, втора алинея и член 8, параграф 1 с оглед на процедурата, която запитаната държава членка трябва да спазва.

71. Съгласно член 8, параграф 1 от Директива 77/799 относно взаимопомощта запитаната държава членка всъщност няма задължението за извършване на разследване, ако това противоречи на законодателството или административната ѝ практика. От това следва също не само че запитаната държава членка не трябва да предприема действия в противоречие със собственото си процесуално право, но и че от нея не се изисква да се отклонява от административната си практика. Тъй като тази практика следва да се съобрази с процесуалното право, което се прилага в запитаната държава членка, задължение за спазване на различно от това процесуално право на запитващата държава членка би било в противоречие с член 8, параграф 1 от Директива 77/799 относно взаимопомощта.

72. Освен това Френската република основателно посочва, че задължение за спазване на процесуалното право на запитващата държава членка противоречи на член 2, параграф 2, втора алинея от Директива 77/799 относно взаимопомощта. Съгласно тази разпоредба за получаване на исканата информация запитаният орган действа така, както действа за своя сметка или по искане на друг орган от неговата държава членка. Както е видно и от съображение 2 към Директива 2004/56/ЕО, с която е въведена посочената разпоредба в Директива 77/799 относно

37 — Вж. Решение по дело Persche (посочено в бележка под линия 17, точка 62).

взаимопомощта<sup>38</sup>, по този начин се цели да се гарантира, че ще има единни правила, които се прилагат в процеса на събиране на информация. Следователно за разследванията от страна на запитаната държава членка трябва да се прилага само нейното процесуално право, от което произтичат правата и задълженията на страните в производството.

73. Освен това приемането на задължение на запитаната държава членка да отчита във възможно най-голяма степен и процесуалното право на запитващата държава членка би могло също да изложи на опасност постигането на целта на Директива 77/799 относно взаимопомощта. Както установява Сметната палата по отношение на Регламент (ЕО) № 1798/2003<sup>39</sup>, пречка пред сътрудничеството между данъчните администрации на държавите членки в областта на данъка върху добавената стойност е значителният брой забавени отговори<sup>40</sup>. Основната причина за забавените отговори вероятно е, че запитаните органи не извършват разследвания по въпроси, за които те са компетентни, тоест още в изходното положение, което важи и по отношение на Директива 77/799 относно взаимопомощта. Ако обаче Съдът приеме, че за целите на тази директива е налице задължение на запитаната държава членка да отчита и процесуалното право на запитващата държава членка, това би затруднило допълнително предоставянето на информация.

74. Накрая, наличието на задължение на запитаната държава членка да даде възможност на данъчнозадълженото лице да участва в разпита на свидетели не произтича и от общия правен принцип на зачитане на правото на защита. Безспорно запитаната държава членка трябва да спазва този правен принцип при разследванията си въз основа на запитване за предоставяне на информация в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта, тъй като в това отношение тя прилага правото на Съюза. Въпросният правен принцип обаче не изисква в настоящия случай данъчнозадълженото лице задължително да бъде уведомено за планирания разпит на свидетели и да му се даде възможност да участва в разпитването.

75. Този извод важи особено с оглед на посоченото от запитващата юрисдикция право на изслушване. От една страна, от съществуващо право на изслушване все още не произтича право на участие в разпит на свидетели. Това право няма за цел упражняването на контрол върху дейността по разследване на администрацията, а предоставянето на възможност за заинтересованото лице да изрази собствената си гледна точка. От друга страна, с оглед на дадената от запитаната държава членка информация данъчнозадълженото лице също няма право на изслушване. Тук препращам към моите съображения във връзка със *запитването* за предоставяне на информация<sup>41</sup>, които а fortiori важат и по отношение на самата информация.

76. Освен това от общия правен принцип на зачитане на правото на защита също не може да се изведе право на участие на данъчнозадълженото лице в разпита на свидетели в рамките на административно производство. В това отношение е показателно, че Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи в член 6, параграф 3, буква г) от нея предвижда право на участие в разпит на свидетели само за лица, обвинени в извършване на престъпление в рамките на съдебно производство.

38 — Вж. член 1, точка 2 от Директива 2004/56/ЕО на Съвета от 21 април 2004 година за изменение на Директива 77/799/ЕИО относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане, някои акцизи и облагането на застрахователните премии (ОВ L 127, стр. 70; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 125).

39 — Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета от 7 октомври 2003 година относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност и за отмяна на Регламент (ЕИО) № 218/92 (ОВ L 264, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 85).

40 — Специален доклад № 8/2007 относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност, придружен от отговорите на Комисията (ОВ С 20, 2008 г., стр. 1), стр. 5, вж. раздел V, букви б) и в).

41 — Вж. по-горе точка 56 и сл.

77. Следователно правото на Съюза не предвижда задължение за запитаната държава членка да уведомява предварително данъчнозадължено лице за разпит на свидетели в рамките на разследванията въз основа на запитване за предоставяне на информация в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта, нито е длъжна да предостави на данъчнозадължено лице правото да участва в такъв разпит.

*Д– По първата част от третия преюдициален въпрос: съдържание на дадена информация*

78. В рамките на третия преюдициален въпрос накрая остава да се изясни дали запитаната държава членка има задължение при предоставянето на информация да предвиди определено минимално съдържание в отговора си, от което да е ясно от какви източници и чрез какви методи запитаната данъчна администрация е получила предоставената информация.

79. Директива 77/799 относно взаимопомощта не съдържа разпоредби относно формалното съдържание на информацията, която следва да бъде предоставена в съответствие с член 2 от нея. Съгласно Директива 77/799 относно взаимопомощта запитаната държава членка обаче има задължението да даде, доколкото е възможно, полезна информация<sup>42</sup>.

80. За да може дадена информация да позволи да се определи конкретен данък върху доходите в запитващата държава членка, трябва да се предоставят и достатъчно данни относно проведените в съответствие с член 2, параграф 2, първа алинея от Директива 77/799 относно взаимопомощта разследвания, които са в основата на резултата от информацията. Само съобщаването на резултата по принцип не е достатъчно поради това, че такава информация по правило има доста ниска доказателствена стойност.

81. Нито една разпоредба в Директивата не допуска наличието на задължение на запитаната държава членка за предоставяне на данни за източниците на информация. По-специално вече споменатите<sup>43</sup> член 2, параграф 2, втора алинея и член 8, параграф 1 от Директива 77/799 относно взаимопомощта се отнасят само до провеждането на разследванията и до принципната възможност за предоставяне на информация, но не и до нейното съдържание.

82. Следователно на първата част от третия преюдициален въпрос трябва да се отговори, че съгласно член 1, параграф 1 и член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта запитаната държава членка по принцип има задължението да предостави информация и за разследванията, които са в основата на съобщения резултат.

## **V – Заключение**

83. Ето защо предлагам на преюдициалните въпроси, отправени от Nejvyšší správní soud, да се отговори общо по следния начин:

1) Правото на Съюза не предоставя на данъчнозадължено лице правото да бъде уведомено предварително за решението на компетентната данъчна администрация да отправи запитване за предоставяне на информация до друга държава членка в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта или да участва в изготвянето на запитването за предоставяне на информация, във всеки случай не и когато запитването се отнася само до проверката на данните, предоставени от самото данъчнозадължено лице. Правото на Съюза обаче допуска предоставянето на съответни права от националното право.

<sup>42</sup> — Вж. по-горе точка 69.

<sup>43</sup> — Вж. по-горе точка 70 и сл.



- 2) Правото на Съюза не предвижда задължение на запитаната държава членка да уведомява предварително данъчнозадълженото лице за разпит на свидетели в рамките на разследванията въз основа на запитване за предоставяне на информация в съответствие с член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта, нито да предоставя на данъчнозадълженото лице правото да участва в такъв разпит.
- 3) Съгласно член 1, параграф 1 и член 2 от Директива 77/799 относно взаимопомощта запитаната държава членка по принцип има задължението да предостави информация и за разследванията, които са в основата на съобщения резултат.
- 4) Правото на Съюза допуска данъчнозадължено лице да оспори правилността на информация, предоставена от други държави членки в съответствие с член 2 от Директива 77/799, в рамките на националното данъчно производство.