



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. spalio 22 d.*

„Direktyva 77/799/EEB — Valstybių narių tarpusavio pagalba tiesioginio apmokestinimo srityje — Keitimasis informacija gavus prašymą — Mokestinė procedūra — Pagrindinės teisės — Prašymą pateikusių valstybės narės ir valstybės narės, į kurią kreipiamasi, pareigų mokesčių mokėtojai apribojimas — Pareigos informuoti mokesčių mokėtoją apie pagalbos prašymą 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 ředitelství 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,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek ir J. Vlácil,
- 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,

* Proceso kalba: čekų.

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir M. Szpunar,
— Suomijos vyriausybės, atstovaujamos S. Hartikainen,
— Europos Komisijos, atstovaujamos C. Barslev, M. Šimerdová ir W. Mölls,
susipažinęs su 2013 m. birželio 6 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, p. 129, toliau – Direktyva 77/799), išaiškinimu, atliktu atsižvelgiant į pagrindines teises.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant J. Sabou, profesionalaus futbolininko, ir *Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu* (Prahos miesto mokesčių inspekcija) ginčą dėl jo 2004 m. apmokestinamųjų pajamų sumos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 77/799

- 3 Direktyva 77/799 buvo panaikinta 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/EB dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, p. 1). Tačiau pagrindinės bylos aplinkybės vis dar buvo taikoma Direktyva 77/799.
- 4 Direktyvos 77/799 1 ir 2 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:
„kadangi valstybių narių tyčinis vengimas mokėti mokesčius ir mokesčių atsakomybės mažinimas teisėtomis priemonėmis daro nuostolių biudžetui, pažeidžia sąžiningo apmokestinimo principą ir gali iškreipti kapitalo judėjimą bei konkurencijos sąlygas; kadangi dėl to tyčinis mokesčių vengimas ir mokesčių atsakomybės mažinimas teisėtomis priemonėmis turi įtakos bendrosios rinkos veikimui;
kadangi dėl šių priežasčių 1975 m. vasario 10 d. Taryba priėmė rezoliuciją dėl priemonių, kurių turi imtis Bendrija tarptautiniam tyčiniam mokesčių vengimui ir mokesčių atsakomybės mažinimui teisėtomis priemonėmis sustabdyti <...>“
- 5 Direktyvos 77/799 5 ir 6 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:
„kadangi gavusios prašymą, valstybės narės turėtų keistis informacija apie konkrečius atvejus; valstybės narės, į kurias kreipiamasi su tokiu prašymu, turėtų atlikti reikalingus tyrimus tokiai informacijai gauti;
kadangi minėtos valstybės narės, net ir negavusios tokio prašymo, turėtų keistis bet kokia informacija, kuri yra svarbi teisingam pajamų ir kapitalo mokesčių įvertinimui <...>“

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

„Pagal šios direktyvos nuostatas valstybių narių kompetentingos institucijos keičiasi bet kokia informacija, kuri gali padėti joms atlikti teisingą pajamų ir kapitalo mokesčių įvertinimą <...>“

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 pateikusiųsios valstybės kompetentinga institucija neišnaudojo savo įprastų 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 pareigūnų bendradarbiavimas“:

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

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

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

Čekijos 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 Čekijos 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 apklausą 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 futbolo klubų. 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 šių išlaidų tikrumu ir atliko patikrinimą, per kurį atitinkamų valstybių mokesčių institucijoms buvo pateikti prašymai suteikti informaciją, būtent remiantis Įstatymu Nr. 253/2000 ir Direktyva 77/799. Jis taip pat kreipėsi pagalbos į Ispanijos, Prancūzijos ir Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius, prašydamas, be kita ko, pateikti atitinkamų futbolo klubų nuomonę. Iš šių institucijų pateiktų atsakymų matyti, kad nė vienas iš klubų, į kuriuos tariamai buvo kreiptasi, nežino nei J. Sabou, nei jo agento.
- 14 Čekijos mokesčių administratorius taip pat kreipėsi į Vengrijos mokesčių administratorių dėl kelių J. Sabou pateiktų sąskaitų faktūrų, susijusių su Vengrijoje įsteigtos bendrovės tariamai suteiktomis paslaugomis. Šis administratorius atsakė, kad ši bendrovė yra tik trečiojoje šalyje įsteigtos 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 ředitelství 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 ieškinį 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 susijusią informaciją 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 to 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 pateiktų atsakymų turinį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad kai kurie administratoriai, į kuriuos kreiptasi, nurodė apklaustų asmenų vardus, o kiti nurodė klubus, perdavusius informaciją. Be to, nebuvo nurodytas informacijos gavimo būdas (telefonu, elektroniniu būdu ar per apklausą).

- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar egzistuoja mokesčių mokėtojo teisė dalyvauti mokesčių administratoriams keičiantis informacija pagal Direktyvą 77/799 ir kokią įtaką 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 Čekijos 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 įrodymo teisėtumo vertinimo kriterijų, todėl reikėtų užkirsti kelią bet kokiems bandymams to išvengti“. Antrajame, susijusiam su mokesčių procedūra Čekijos Respublikoje, apimančia kitos valstybės narės pagalbą pagal Direktyvą 77/799 ir liudytojo apklausą šioje valstybėje narėje, šis teismas nusprendė, kad tik jei valstybės, į kurią kreipiamasi, administratorius pagal savo teisės aktus atsisakytų leisti Čekijos mokesčių mokėtojui dalyvauti posėdyje, Čekijos mokesčių administratorius turėtų teisę kaip įrodymą naudoti informaciją iš liudytojo apklausos, kuri būtų gauta pagal valstybės, į kurią kreipiamasi, teisę.
- 22 Šiomis aplinkybėmis *Nejvyšší správní soud* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar pagal <...> Sąjungos teisę 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, į kurią kreipiamasi, skirtą prašymą? Jei mokesčių mokėtojas tokių teisių neturi pagal <...> Sąjungos teisę, ar panašios teisės jam gali būti pripažintos pagal nacionalinę teisę?
 2. Ar mokesčių mokėtojas turi teisę valstybėje, į kurią kreipiamasi, dalyvauti liudytojų apklausoje nagrinėjant prašymą dėl informacijos perdavimo pagal Direktyvą [77/799]? Ar valstybė narė, į kurią kreipiamasi, privalo iš anksto informuoti mokesčių mokėtoją, kada bus atliekama apklausa, jei jos to prašė prašymą pateikusi valstybė narė?
 3. Ar valstybės narės, į 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, į kurį kreipiamasi, gavo perduodamą informaciją? Ar gali mokesčių mokėtojas ginčyti taip perduotos informacijos tikslumą, pavyzdžiui, remdamasis iki informacijos perdavimo valstybėje, į kurią kreipiamasi, padarytais procesiniais pažeidimais? Ar tokiu atveju taikomas abipusio pasitikėjimo ir bendradarbiavimo principas, pagal kurį negalima ginčyti mokesčių administratoriaus, į 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 nusprendė pasinaudoti tarpusavio pagalbos sistema, numatyta Direktyvoje 77/799, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori žinoti, ar mokesčių mokėtojas turi tam tikrų teisių, kylančių iš Chartijos. Iš tiesų, Komisijos teigimu, šie klausimai iš dalies susiję su Chartijos taikymu kartu su nacionaline teise, todėl Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos į juos atsakyti.
- 24 Komisija pažymi, pirma, kad pagalbos prašymu siekiama teisingai nustatyti pajamų mokestį, t. y. Sąjungos teise nesuderinta sritis, ir, antra, kad Direktyvoje 77/799 nenurodyta, kaip prašymą pateikusi valstybė turi vertinti informaciją, kurią gavo siekdama nustatyti šį mokestį. Komisija priduria, kad šioje

direktyvoje numatyta tik valstybių narių teisė kreiptis pagalbos į kitas valstybes nares. Todėl klausimas, ar prašymą pateikusi valstybė narė turi informuoti mokesčių mokėtoją apie pateiktą pagalbos prašymą, susijęs ne su Sąjungos, o tik su nacionaline teise.

- 25 Pirmiausia, kiek tai susiję su Chartija, primintina, kad ji įsigaliojo 2009 m. gruodžio 1 d. ir nėra taikoma pagalbos procedūrai, po kurios buvo priimtas 2009 m. gegužės 28 d. pranešimas apie papildomą apmokestinimą.
- 26 Kalbant apie Teisingumo Teismo jurisdikciją šioje byloje aiškinti Direktyvą 77/799, aplinkybė, kad prašymą pateikusi valstybė narė neprivalo pateikti pagalbos prašymo kitai valstybei narei, neleidžia daryti išvados, jog taisyklės, susijusios su prašymu suteikti informaciją ir šios valstybės narės gautos informacijos panaudojimu, nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį. Kai valstybė narė nusprendžia kreiptis tokios pagalbos, ji turi laikytis Direktyvoje 77/799 nustatytų taisyklių. Iš tiesų būtent iš šios direktyvos 5 konstatuojamosios dalies išplaukia, kad valstybės narės turi laikytis tam tikrų pareigų dėl tarpusavio pagalbos.
- 27 Todėl pateikti klausimai dėl prašymą pateikusių valstybės narės pareigų mokesčių mokėtojui yra susiję su Sąjungos teisės įgyvendinimu ir Teisingumo Teismas turi jurisdikciją išnagrinėti pagrindinių teisių ir būtent teisės būti išklausytam taikymą šiomis aplinkybėmis.
- 28 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad teisė į gynybą, apimanti teisę būti išklausytam, yra viena pagrindinių teisių, kurios yra sudėtinė Sąjungos teisinės sistemos dalis (visų pirma, šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Sopropé*, C-349/07, Rink. p. I-10369, 33 ir 36 punktus). Kai nacionalinės teisės aktas patenka į Sąjungos teisės taikymo sritį, Teisingumo Teismas, į kurį kreiptasi prejudicine tvarka, turi pateikti nacionaliniam teismui išsamų išaiškinimą, leidžiantį nacionaliniam teismui įvertinti šio teisės akto suderinamumą su pagrindinėmis teisėmis (žr., be kita ko, 1991 m. birželio 18 d. Sprendimo *ERT*, C-260/89, Rink. p. I-2925, 42 punktą ir minėto Sprendimo *Sopropé* 33 ir 34 punktus).
- 29 Todėl reikia atsakyti į visus nacionalinio teismo pateiktus klausimus.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl dviejų pirmųjų klausimų

- 30 Dviem pirmaisiais klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal Sąjungos teisę, visų pirma Direktyvą 77/799 ir pagrindinę teisę būti išklausytam, valstybės narės mokesčių mokėtojas turi teisę būti informuotas apie šios valstybės narės pateiktą pagalbos prašymą kitai valstybei narei dalyvauti formuluojant prašymą, adresuotą valstybei narei, į kurią kreipiamasi, ir dalyvauti šios valstybės narės organizuojamoje liudytojų apklausoje.
- 31 Pirmiausia reikia patikrinti, ar pagal Direktyvoje 77/799 nustatytą tarpusavio pagalbos sistemą numatyta tokia mokesčių mokėtojo teisė.
- 32 Šiuo klausimu, kaip Teisingumo Teismas konstatavo 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International* (C-184/05, Rink. p. I-7897) 30 ir 31 punktuose, iš Direktyvos 77/799 dviejų pirmųjų konstatuojamųjų dalių matyti, kad jos tikslas yra kovoti su tarptautiniu tyčiniu sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu ir kad ji buvo priimta siekiant reglamentuoti valstybių narių mokesčių institucijų bendradarbiavimą.

- 33 Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad pagal Direktyvos 77/799 2 straipsnio 1 dalį valstybės narės mokesčių administratorius „gali“ kreiptis į kitos valstybės narės mokesčių administratorių, prašydamas informacijos, kurios negali gauti pats. Jis pažymėjo, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas vartodamas žodį „gali“ nurodė, jog nacionaliniai mokesčių administratoriai šiuo klausimu turi teisę ir visiškai neprivalo pateikti tokį prašymą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Twoh International* 32 punktą).
- 34 Tačiau, jei kompetentinga institucija, esant Direktyvos 77/799 2 straipsnyje nustatytoms sąlygoms, pateikia prašymą, valstybė narė, į kurią kreipiamasi, privalo atsakyti į šį prašymą ir, esant reikalui, pateikti visus reikalingus užklausimus pagal Direktyvos 77/799 2 straipsnį.
- 35 Iš Direktyvos 77/799 2 straipsnio 2 dalies ir 8 straipsnio išplaukia, kad valstybės, į kurią kreipiamasi, kompetentinga institucija atsako į tokį prašymą pagal nacionalinę teisę ir, visų pirma, savo procesines taisykles.
- 36 Taigi, išnagrinėjus Direktyvą 77/799, kurios tikslas reglamentuoti valstybių narių mokesčių institucijų bendradarbiavimą, matyti, kad ji koordinuoja informacijos perdavimą tarp kompetentingų institucijų, nustatydamą tam tikras pareigas valstybėms narėms. Priešingai, šia direktyva nesuteikiamos konkrečios teisės mokesčių mokėtojui (žr. minėto Sprendimo *Twoh International* 31 punktą) ir, visų pirma, nenumatoma jokia pareiga valstybių narių kompetentingoms institucijoms su juo konsultotis.
- 37 Šiomis aplinkybėmis reikia išnagrinėti, ar vis dėl to iš teisių į gynybą nekyla mokesčių mokėtojo teisė dalyvauti kompetentingoms institucijoms keičiantis informacija.
- 38 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad teisės į gynybą užtikrinimo principas yra bendrasis Sąjungos teisės principas, kurį reikia taikyti, kai administracija ketina priimti aktą asmens nenaudai (žr. minėto Sprendimo *Sopropé* 36 punktą). Pagal šį principą sprendimo, kuriuo labai paveikiami asmens interesai, adresatui turi būti suteikta galimybė naudingai pateikti savo nuomonę dėl pagrindų, kuriais administracija grindžia savo sprendimą (žr., be kita ko, 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Komisija prieš Lisrestal ir kt.*, C-32/95 P, Rink. p. I-5373, 21 punktą ir minėto Sprendimo *Sopropé* 37 punktą). Ši pareiga valstybių narių administracijoms nustatoma, kai jos priima sprendimus, kuriems taikoma Sąjungos teisė, nors taikytinuose Sąjungos teisės aktuose toks formalumas aiškiai nenumatytas (žr. minėto Sprendimo *Sopropé* 38 punktą ir 2013 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *G. ir R.*, C-383/13 PPU, 35 punktą).
- 39 Kyla klausimas, ar valstybės narės kompetentingos institucijos sprendimas prašyti pagalbos iš kitos valstybės narės kompetentingos institucijos ir šios institucijos sprendimas atlikti liudytojų apklausą, siekiant atsakyti į šį prašymą, yra aktai, dėl kurių, atsižvelgiant į jų padarinius mokesčių mokėtojui, šis mokesčių mokėtojas turi būti išklausytas.
- 40 Visos Teisingumo Teismui pateikiosios pastabas valstybės narės teigė, kad valstybės narės prašymas suteikti informaciją, adresuotas kitos valstybės narės mokesčių administratoriui, nėra aktas, sukeliantis tokią pareigą. Jos teisingai mano, kad vykdant mokestinio patikrinimo procedūras reikia atskirti tyrimo etapą, per kurį renkama informacija ir kuriam priskirtinas vieno mokesčių administratoriaus informacijos prašymas iš kito, ir mokesčių administratoriaus ir atitinkamo mokesčių mokėtojo ginčo etapas, kuris prasideda nusiuntus šiam mokesčių mokėtojui pranešimą dėl siūlomo koregavimo.
- 41 Kai administratorius renka informaciją, apie tai jis neprivalo informuoti mokesčių mokėtojo ir gauti jo nuomonės.
- 42 Mokesčių administratoriaus pagal Direktyvą 77/799 pateiktas prašymas suteikti informaciją yra informacijos rinkimo procedūros dalis.
- 43 Jai taip pat priklauso mokesčių administratoriaus, į kurį kreipiamasi, pateiktas atsakymas ir iš anksto pateikti jo užklausimai, įskaitant liudytojų apklausą.

- 44 Iš to išplaukia, kad paisant mokesčio mokėtojo teisės į gynybą nereikia, jog jis dalyvautų pateikiant besikreipiančios valstybės narės prašymą suteikti informaciją valstybei narei, į kurią kreipiamasi. Taip pat nereikalaujama, kad mokesčių mokėtojas būtų išklaustas tada, kai valstybėje narėje, į kurią kreipiamasi, pateikiami užklausimai, galintys apimti liudytojų apklausą, o ne prieš tai, kai ši valstybė narė perduoda informaciją prašymą pateikusiai valstybei narei.
- 45 Tačiau niekas nekliudo valstybei narei išplėsti teisę būti išklaustam kitose tyrimo etapo stadijose, įtraukiant mokesčių mokėtoją į įvairius informacijos rinkimo ir, visų pirma, liudytojų apklausos etapus.
- 46 Todėl į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip: Sąjungos teisę, būtent Direktyvą 77/799 ir pagrindinę teisę būti išklaustam, 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 mokesčio deklaracijoje pateikti duomenys, nei teisės dalyvauti formuluojant prašymą, adresuotą valstybei narei, į kurią kreipiamasi, nei dalyvauti šios valstybės narės organizuojamoje liudytojų apklausoje.

Dėl trečiojo klausimo

- 47 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvą 77/799 reikia aiškinti taip, kad, pirma, mokesčių mokėtojas gali ginčyti su juo susijusią informaciją, perduotą prašymą pateikusių valstybės narės mokesčių administratoriui, ir, antra, jei valstybės narės, į kurią kreipiamasi, mokesčių administratorius perduoda surinktą informaciją, jis turi nurodyti informacijos šaltinius ir jos gavimo būdus.
- 48 Šiuo klausimu primintina, kad Direktyvoje 77/799 nekalbama apie mokesčių mokėtojo teisę ginčyti perduotos informacijos tikslumą ir nenustatytas joks konkretus reikalavimas dėl perduodamos informacijos turinio.
- 49 Šiomis aplinkybėmis tik nacionalinėje teisėje turi būti nustatytos atitinkamos taisyklės. Mokesčių mokėtojas gali ginčyti prašymą pateikusių valstybės narės mokesčių administratoriui perduotą informaciją tik pagal atitinkamoje valstybėje narėje taikomas taisykles ir procedūras.
- 50 Todėl į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyva 77/799 nereglamentuojamas klausimas, kokiomis sąlygomis mokesčių mokėtojas gali ginčyti valstybės narės, į kurią kreipiamasi, perduotos informacijos tikslumą, ir nenustatomas joks konkretus reikalavimas perduodamos informacijos turiniui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

- 1. Sąjungos teisę, būtent 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvą 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje, iš dalies pakeistą 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB, ir pagrindinę teisę būti išklaustam 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 mokesčio 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 ginčyti valstybės narės, į kurią kreipiamasi, perduotos informacijos tikslumą, ir nenustato jokio konkretaus reikalavimo perduodamos informacijos turiniui.**

Parašai.