



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2013. gada 22. oktobrī*

Direktīva 77/799/EEK — Dalībvalstu iestāžu savstarpēja palīdzība tiešo nodokļu jomā — Informācijas apmaiņa pēc lūguma — Nodokļu procedūra — Pamattiesības — Dalībvalsts, kas lūdz informāciju, un dalībvalsts, kas saņēmusi lūgumu, pienākumu apjoma ierobežojums attiecībā pret nodokļa maksātāju — Pienākuma informēt nodokļa maksātāju par lūgumu sniegt palīdzību neesamība — Pienākuma uzaicināt nodokļa maksātāju piedalīties liecinieku nopratināšanā neesamība — Nodokļa maksātāja tiesības apšaubīt informāciju, ar ko apmainās — Informācijas apmaiņas minimālais saturs

Lieta C-276/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (Čehijas Republika) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 3. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 4. jūnijā, tiesvedībā

Jiří Sabou

pret

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], priekšsēdētāja vietnieks K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], palātu priekšsēdētāji A. Ticano [*A. Tizzano*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*], M. Safjans [*M. Safjan*] un K.G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents), tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], E. Levits, A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], D. Švābi [*D. Šváby*], M. Bergere [*M. Berger*], A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Čehijas Republikas valdības vārdā – *M. Smolek* un *J. Vláčil*, pārstāvji,
- Grieķijas valdības vārdā – *M. Tassopoulou* un *G. Papagianni*, pārstāves,
- Spānijas valdības vārdā – *A. Rubio González*, pārstāvis,

* Tiesvedības valoda – čehu.

- Francijas valdības vārdā – *G. de Bergues, D. Colas* un *J.-S. Pilczer*, pārstāvji,
 - Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna* un *M. Szpunar*, pārstāvji,
 - Somijas valdības vārdā – *S. Hartikainen*, pārstāvis,
 - Eiropas Komisijas vārdā – *C. Barslev* un *M. Šimerdová*, kā arī vārdā – *W. Mölls*, pārstāvji,
- noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2013. gada 6. jūnija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 77/799

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

- 6 Direktīvas 77/799 1. panta ar nosaukumu “Vispārīgi noteikumi” 1. punktā ir paredzēts:
“Saskaņā ar šīs direktīvas noteikumiem dalībvalstu kompetentās iestādes apmainās ar jebkādu informāciju, kas ļautu tām izpildīt pareizu ienākuma un kapitāla nodokļa novērtējumu [..].”
- 7 Saskaņā ar Direktīvas 77/799 2. pantu ar nosaukumu “Informācijas apmaiņa pēc lūguma”:
“1. Dalībvalsts kompetenta iestāde var lūgt citas dalībvalsts kompetentu iestādi konkrētā gadījumā nosūtīt 1. panta 1. punktā minēto informāciju. Lūgumu saņēmušās valsts kompetentajai iestādei nav jāievēro lūgums, ja šķiet, ka lūdzējas valsts kompetentā iestāde nav pilnībā izmantojusi pati savus parastos informācijas avotus, ko tā atbilstīgi apstākļiem būtu varējusi izmantot, lai iegūtu lūgto informāciju, neradot problēmas cerētā mērķa sasniegšanā.
2. Lai sniegtu šā panta 1. punktā minēto informāciju, lūgumu saņēmušās dalībvalsts kompetentā iestāde sagatavo izmeklēšanu, kas vajadzīga šādas informācijas ieguvei.
Lai iegūtu nepieciešamo informāciju, saņēmēja iestāde vai administratīvā iestāde, pie kuras tā vēršas, darbojas tā, it kā tā rīkotos pati savā vārdā vai pēc citas iestādes pieprasījuma savā dalībvalstī.”
- 8 Direktīvas 77/799 6. pantā ar nosaukumu “Attiecīgo valsts ierēdņu sadarbība” ir noteikts:
“Iepriekš minēto noteikumu piemērošanai dalībvalsts kompetentā iestāde, kas sniedz informāciju, un dalībvalsts kompetentā iestāde, kam informācija ir paredzēta, saskaņā ar 9. pantā izklāstīto apspriežu procedūru var vienoties atļaut pirmajā no minētajām dalībvalstīm būt klāt otras dalībvalsts nodokļu pārvaldes ierēdņiem. Šā noteikuma piemērošanu sīkāk nosaka saskaņā ar to pašu procedūru.”
- 9 Direktīvas 77/799 8. panta, ar nosaukumu “Informācijas apmaiņas ierobežojumi” 1. punktā ir noteikts:
“Šī direktīva dalībvalstij, kurai lūdz informāciju, neuzliek nekādu pienākumu veikt izmeklēšanu vai paziņot informāciju, ja minētās valsts kompetentajai iestādei veikt šādu izmeklēšanu vai vākt nepieciešamo informāciju būtu pretrunā ar tās tiesību aktiem vai administratīvo praksi.”

Čehijas tiesības

- 10 Ar grozīto Likumu Nr. 253/2000 par starptautisko sadarbību nodokļu jomā, kurā grozījumi izdarīti ar Likumu Nr. 531/1990 par teritoriālajām nodokļu iestādēm, Čehijas tiesību sistēmā tika transponētas Direktīvas 77/799 tiesību normas.
- 11 Likuma Nr. 337/1992 par nodokļu un nodevu administrāciju 16. un 31. pantā ir noteikts: “16. pants
Fiskālā kontrole
[..]
4) Nodokļa maksātājam, attiecībā uz kuru tiek veikta fiskālā kontrole, ir tiesības attiecībā ar nodokļu inspektoru:
e) uzdot jautājumus lieciniekiem un ekspertiem noplatināšanas un izmeklēšanas uz vietas laikā;
[..]31. pantsPierādījumu iegūšanas pasākumi
[..]”

2) [...] Nodokļu administrācija savlaicīgi paziņo nodokļa maksātājam par pierādījumu gūšanu no lieciniekiem, ja vien nav kavēšanās riska.”

Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

- 12 *J. Sabou* saistībā ar savu ienākuma nodokļa deklarāciju par 2004. gadu Čehijas Republikā apgalvoja, ka viņam vairākās dalībvalstīs, ņemot vērā viņa kā futbolista darbības varbūtējo pārcelšanu uz šo valstu futbola klubiem, ir radušies izdevumi. Šie izdevumi esot atbilstoši samazinājuši viņa ar nodokli apliekamos ienākumus. Līdz ar to ienākuma nodokļa summa par 2004. gadu tikai noteikta 29 700 Čehijas kronu (CZK) (aptuveni EUR 1100) apmērā.
- 13 Taču Čehijas nodokļu administrācija apšaubīja šo izdevumu patiesumu un veica pārbaudi, kas ietvēra informācijas lūgumus attiecīgajām dalībvalstu nodokļu iestādēm, balstoties it īpaši uz Likumu Nr. 253/2000 un Direktīvu 77/799. Tāpat tā lūdza palīdzību Spānijas, Francijas un Apvienotās Karalistes nodokļu administrācijām, lūdzot tām tostarp attiecīgo futbola klubu viedokli. No šo iestāžu sniegtajām atbildēm izriet, ka neviens no klubiem, ar kuriem *J. Sabou* it kā veda pārrunas, nepazīna nedz viņu, nedz viņa aģentu.
- 14 Tāpat Čehijas nodokļu administrācija vērsās pie Ungārijas nodokļu administrācijas par vairākiem *J. Sabou* iesniegtajiem rēķiniem par pakalpojumiem, kurus it kā ir sniegusi Ungārijā reģistrēta sabiedrība. Lūgumu saņēmusī administrācija atbildēja, ka šī sabiedrība esot bijusi tikai trešajā valstī reģistrētas sabiedrības starpniecē un ka tikai šajā valstī veikta pārbaude ļautu iegūt uzticamas atbildes.
- 15 Čehijas nodokļu administrācija, noslēdzot savu pārbaudi, 2009. gada 28. maijā izdeva papildu nodokļa paziņojumu, ar ko noteica ienākumu nodokļa summu, kas *J. Sabou* jāmaksā par 2004. gadu CZK 251 604 (aptuveni EUR 9800) apmērā. *J. Sabou* pārsūdzēja šo paziņojumu *Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, kura minēto paziņojumu grozīja un nodokļa summu noteica CZK 283 604 (aptuveni EUR 11 000) apmērā.
- 16 *J. Sabou* cēla prasību par grozīto paziņojumu *Městský soud v Praze* (Prāgas pilsētas tiesa), kas ar 2011. gada 27. jūlija spriedumu viņa prasību noraidīja. Tad *J. Sabou* iesniedza apelācijas sūdzību *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa).
- 17 Šajā tiesā *J. Sabou* apgalvoja, ka Čehijas nodokļu administrācija esot nelikumīgi ieguvusi ar viņu saistītu informāciju. Pirmkārt, tā neesot informējusi par palīdzības lūgumu, ko šī administrācija nosūtīja citām administrācijām, tāpēc viņš neesot varējis piedalīties tām uzdoto jautājumu formulēšanā. Otrkārt, tāpat viņš, pretēji tiesībām, ko viņam līdzīgās valstīs procedūrās nodrošina Čehijas tiesības, neesot ticis uzaicināts uz liecinieku nopratināšanu citās dalībvalstīs.
- 18 *Nejvyšší správní soud* savā iesniedzējtiesas nolēmumā norāda, ka Čehijas nodokļu administrācija lūgumu saņēmušajām administrācijām nelūdza nopratināt lieciniekus. Tā norāda, ka, ja šī administrācija būtu izteikusi šādu lūgumu, tā *J. Sabou* būtu informējusi par to, lai viņš varētu piedalīties nopratināšanā, ja vien lūgumu saņēmušo dalībvalstu tiesību akti to atļauj.
- 19 Attiecībā uz iesniegto atbilžu saturu iesniedzējtiesa min, ka dažas lūgumu saņēmušās administrācijas norādīja nopratināto personu vārdus, turpretī citas administrācijas kā nosūtītās informācijas avotu minēja tikai klubus. Turklāt neesot bijis precizēts, kādā veidā – telefoniski, ar e-pasta starpniecību vai nopratinot – informācija ir iegūta.
- 20 Iesniedzējtiesa šaubās, vai nodokļa maksātājam ir tiesības piedalīties informācijas apmaiņā starp administrācijām atbilstoši Direktīvai 77/799, un jautā, kādā mērā pamattiesības, kas grantētas Eiropas Savienības Pamattiesību hartā (turpmāk tekstā – “Harta”), ietekmē šādu tiesību esamību.

- 21 *Nejvyšší správní soud* norāda, ka, ja nodokļa maksātājam šādas tiesību netiktu atzītas, tas nozīmētu viņa procesuālo tiesību samazināšanu salīdzinājumā ar tām, kas valsts nodokļu procedūrā viņam ir garantētas Čehijas tiesībās. Šī tiesa norāda uz diviem saviem – attiecīgi 2008. gada 30. janvāra un 2009. gada 26. marta – spriedumiem. Pirmajā no šiem spriedumiem tā nosprieda, ka attiecībā uz liecinieka nopratināšanu “patiesas iespējas [nodokļa maksātājam] piedalīties [šādā] nopratināšanā nodrošināšana ir viens no galvenajiem rādītājiem, novērtējot šādu administratīva pasākuma tiesiskumu, un ir stingri jānovērs šīs apiešana”. Otrajā spriedumā par nodokļu procedūru, kas saistīta ar vērsanos pēc palīdzības citā dalībvalstī saskaņā ar Direktīvu 77/799, un par liecinieka nopratināšanu šajā citā dalībvalstī minētā tiesa uzskatīja, ka Čehijas nodokļu administrācijai tikai tad, ja lūgumu saņēmušās valsts administrācija, piemērojot pati savus tiesību aktus, būtu noraidījusi Čehijas nodokļa maksātāja piedalīšanos nopratināšanas sēdē, bija atļauts kā pierādījumu izmantot no liecinieka liecības iegūto un saskaņā ar lūgumu saņēmušās valsts tiesībām nodrošināto informāciju.
- 22 Šādos apstākļos *Nejvyšší správní soud* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai no [...] Savienības tiesībām izriet, ka nodokļa maksātājam ir tiesības tikt informētam par nodokļu iestāžu lēmumu nosūtīt lūgumu sniegt informāciju saskaņā ar Direktīvu [77/799]? Vai nodokļa maksātājam ir tiesības piedalīties lūguma, kas tiek nosūtīts lūgumu saņēmušajai dalībvalstij, izstrādē? Ja nodokļa maksātājam šādas tiesības neizriet no [...] Savienības tiesību aktiem, vai viņam šādas tiesības var tikt atzītas ar valsts tiesību aktiem?
 - 2) Vai nodokļa maksātājam ir tiesības piedalīties liecinieku nopratināšanā, kas notiek lūgumu saņēmušajā dalībvalstī, kad tiek izskatīts saskaņā ar Direktīvu [77/799] iesniegtais lūgums sniegt informāciju? Vai lūgumu saņēmušajai dalībvalstij ir pienākums iepriekš informēt nodokļa maksātāju par to, kad notiks liecinieka pratināšana, ja to ir lūgusi lūgumu iesniegusi dalībvalsts?
 - 3) Vai nodokļu iestādēm lūgumu saņēmušajā dalībvalstī, sniedzot informāciju saskaņā ar Direktīvu [77/799], ir pienākums ievērot savā atbildē noteiktu minimālo informācijas apjomu tā, lai būtu skaidrs, no kādiem avotiem un izmantojot kādu metodi nodokļu iestādes, kurām nosūtīts lūgums, ir ieguvušas sniegto informāciju? Vai nodokļa maksātājs var apstrīdēt šādi sniegtās informācijas pareizību, piemēram, pamatojoties uz procedūras nepilnībām procedūrā, kas pirms informācijas sniegšanas notikusi lūgumu saņēmušajā valstī? Vai arī ir piemērojams savstarpējas uzticības un sadarbības princips, saskaņā ar kuru lūgumu saņēmušo nodokļu iestāžu sniegtā informācija nevar tikt apšaubīta?”

Par Tiesas kompetenci

- 23 Vispirms Eiropas Komisija norādīja, ka iesniedzējtiesa, uzdodot savus jautājumus par nodokļa maksātāja procesuālajām tiesībām situācijās, kad nodokļu administrācija nolemj izmantot Direktīvā 77/799 paredzēto savstarpējās palīdzības mehānismu, vēlas noskaidrot, vai nodokļa maksātājam ir noteiktas Hartā paredzētās tiesības. Patiesībā, kā uzskata Komisija, šie jautājumi daļēji attiecas uz Hartas piemērošanu saistībā ar valsts tiesību aktiem, un sniegt atbildes uz tiem nav Tiesas kompetencē.
- 24 Tāpat Komisija uzsver, pirmkārt, ka palīdzības lūguma mērķis ir ienākuma nodokļa – joma, kas Savienības tiesībās nav saskaņota, – apmēra pareiza noteikšana un, otrkārt, ka Direktīvā 77/799 nav noteikts, kā valstij, kura iesniegusi lūgumu, ir jārikojas ar saņemto informāciju, lai noteiktu šī nodokļa apmēru. Komisija piebilst, ka šajā direktīvā ir paredzēta vien iespēja dalībvalstīm izmantot citu dalībvalstu palīdzību. Līdz ar to jautājums, vai lūgumu iesniegušajai dalībvalstij ir jāinformē nodokļa maksātājas par tās izteikto palīdzības lūgumu, attiecoties tikai uz valsts tiesībām, nevis uz Savienības tiesībām.

- 25 Vispirms attiecībā uz Hartu, kas stājusies spēkā 2009. gada 1. decembrī, ir jānorāda, ka tā nav piemērojama palīdzības procedūrai, kuras noslēgumā tika izdots 2009. gada 28. maija papildu nodokļa paziņojums.
- 26 Turklāt, runājot par Tiesas kompetenci interpretēt šajā lietā Direktīvu 77/799, apstāklis, ka dalībvalstij, kas iesniedz lūgumu, nav pienākuma izteikt palīdzības lūgumu citai dalībvalstij, neļauj uzskatīt, ka tiesību normas par lūgumu sniegt informāciju un informācijas, ko saņēmusi šī dalībvalsts, izmantošanu neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā. Ja dalībvalsts nolemj izmantot šādu palīdzību, ir jāizpilda Direktīvā 77/799 paredzētie noteikumi. It īpaši no šīs direktīvas preambulas piektā apsvēruma izriet, ka dalībvalstīm ir jāievēro noteikti savstarpējās palīdzības pienākumi.
- 27 Tādējādi par lūgumu iesniegušās dalībvalsts pienākumiem attiecībā uz nodokļa maksātāju uzdotie jautājumi skar Savienības tiesību īstenošanu un Tiesas kompetencē ir izvērtēt pamattiesību, un tostarp tiesību tikt uzklaštam, piemērošanu šādos apstākļos.
- 28 No Tiesas judikatūras izriet, ka tiesības uz aizstāvību, kuras ietver tiesības tikt uzklaštam, ir to pamattiesību skaitā, kuras ir Savienības tiesību sistēmas neatņemama sastāvdaļa (šajā ziņā skat. it īpaši 2008. gada 18. decembra spriedumu lietā C-349/07 *Sopropé*, Krājums, I-10369. lpp., 33. un 36. punkts). Ja valsts tiesiskais regulējums ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, Tiesai, ja tai ir uzdots prejudiciāls jautājums, ir jāsniedz visi interpretācijas elementi, kas vajadzīgi valsts tiesai, lai novērtētu šī tiesiskā regulējuma atbilstīgumu pamattiesībām (skat. it īpaši 1991. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-260/89 *ERT, Recueil*, I-2925. lpp., 42. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Sopropé*, 33. un 34. punkts).
- 29 Līdz ar to ir jāatbild uz visiem valsts tiesas uzdotajiem jautājumiem.

Par prejudiciāliem jautājumiem

Par pirmajiem diviem jautājumiem

- 30 Uz dodot pirmos divus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības, kas izriet it īpaši no Direktīvas 77/799 un pamattiesībām tikt uzklaštam, piešķir dalībvalsts nodokļa maksātājam tiesības tikt informētam par šīs dalībvalsts citai dalībvalstij nosūtīto palīdzības lūgumu, piedalīties šī lūguma, kas nosūtīts dalībvalstij, kura saņēmusi lūgumu, formulēšanā un piedalīties šīs pēdējās minētās valsts organizētajā liecinieku nopratināšanā.
- 31 Pirmkārt, ir jāpārbauda, vai ar Direktīvu 77/799 ieviestajā savstarpējās palīdzības mehānismā ir paredzētas šādas nodokļa maksātāja tiesības.
- 32 Šajā ziņā, kā 2007. gada 27. septembra sprieduma lietā C-184/05 *Twoh International* (Krājums, I-7897. lpp.) 30. un 31. punktā konstatēja Tiesa, no Direktīvas 77/799 preambulas pirmajiem diviem apsvērumiem izriet, ka tās mērķis ir starptautiskā līmenī apkarot nodokļu nemaksāšanu un apiešanu un ka tādējādi tā tika pieņemta tādēļ, lai regulētu sadarbību starp dalībvalstu nodokļu iestādēm.
- 33 Tāpat Tiesa norādīja, ka saskaņā ar Direktīvas 77/799 2. panta 1. punktu dalībvalsts nodokļu administrācija “var” lūgt citas dalībvalsts nodokļu administrācijai informāciju, ko tā pati iegūt nevar. Tādējādi tā uzsvēra, ka ar vārda “var” lietošanu Savienības likumdevējs ir norādījis, ka valsts nodokļu administrācijām ir šāda iespēja un tām nekādā ziņā nav pienākuma izmantot tādu lūgumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Twoh International*, 32. punkts).

- 34 Turpretī saistībā ar lūgumu, ko iesniegusi kompetentā iestāde atbilstoši Direktīvas 77/799 2. pantā paredzētajiem nosacījumiem, dalībvalstij, kas saņēmusi lūgumu, principā ir jāatbild uz šo lūgumu un nepieciešamības gadījumā saskaņā ar Direktīvas 77/799 2. pantu jāveic vajadzīgā izmeklēšana.
- 35 No Direktīvas 77/799 2. panta 2. punkta un 8. panta izriet, ka valsts, kas saņēmusi lūgumu, kompetentā iestāde atbild uz šādu lūgumu, piemērojot savas valsts tiesības un tostarp pati savus procesuālos noteikumus.
- 36 Tādējādi no Direktīvas 77/799 pārbaudes izriet, ka ar direktīvu, kuras mērķis ir regulēt sadarbību starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, tiek koordinēta informācijas nosūtīšana starp kompetentajām iestādēm, nosakot dalībvalstīm dažus pienākumus. Ar šo direktīvu nodokļa maksātājam savukārt netiek piešķirtas konkrētas tiesības (skat. iepriekš minēto spriedumu *Twoh International*, 31. punkts) un tajā it īpaši netiek noteikts dalībvalstu kompetento iestāžu pienākums apspriesties ar viņu.
- 37 Šādos apstākļos, otrkārt, ir jāpārbauda, vai nodokļu maksātājs tomēr nevar iegūt tiesības piedalīties informācijas apmaiņā starp kompetentajām iestādēm, pamatojoties uz tiesībām uz aizstāvību.
- 38 Tiesa iepriekš ir nospriedusi, ka tiesību uz aizstāvību ievērošana ir vispārējs Savienības tiesību princips, kas ir piemērojams, ja administrācija ir nodomājusi pieņemt personai nelabvēlīgu lēmumu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Sopropé*, 36. punkts). Atbilstoši minētajam principam tādu lēmumu adresātiem, ar kuriem ievērojami tiek ietekmētas viņu intereses, jābūt iespējai noderīgi paust savu viedokli par informāciju, uz kuras pamata administrācija ir nodomājusi pieņemt savu lēmumu (skat. it īpaši 1996. gada 24. oktobra spriedumu lietā *C-32/95 P Komisija/Lisrestal u.c., Recueil*, I-5373. lpp., 21. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Sopropé*, 37. punkts). Šis pienākums dalībvalstu iestādēm ir tad, ja tās pieņem lēmumus, kas ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, pat ja piemērojamie Savienības tiesību akti skaidri neparedz šādu prasību (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Sopropé*, 38. punkts, kā arī 2013. gada 10. septembra spriedumu lietā *C-383/13 PPU G. un R.*, 35. punkts).
- 39 Jautājums ir par to, vai dalībvalsts kompetentās iestādes lēmums lūgt citas dalībvalsts kompetentās iestādes palīdzību un šis pēdējās minētās iestādes lēmums veikt liecinieku nopratināšanu, lai izpildītu šo lūgumu, ir tāda rīcība, kas tās seku dēļ attiecībā uz nodokļa maksātāju prasa, lai viņš tiktu uzklauss.
- 40 Visas dalībvalstis, kuras ir iesniegušas Tiesā apsvērumus, norāda, ka informācijas lūgums, ko dalībvalsts nosūta citas dalībvalsts nodokļu administrācijai, nav darbība, kas izraisa šādu pienākumu. Tās pareizi uzskata, ka attiecībā uz fiskālās kontroles procedūrām ir jānošķir izmeklēšanas posms, kurā informācija tiek vākta un pie kuras pieder nodokļu administrācijas informācijas lūgums, no otra posma, kas balstīts uz sacīkstes principu starp nodokļu administrāciju un nodokļu maksātāju, pie kura tā vērsas, kas sākas ar to, ka šim nodokļu maksātājam tiek nosūtīts priekšlikums labot [nodokļa apmēru].
- 41 Ja administrācija veic informācijas ievākšanu, tai nav pienākuma par to paziņot nodokļa maksātājam un saņemt viņa viedokli.
- 42 Nodokļu administrācijas, piemērojot Direktīvu 77/799, iesniegtais palīdzības lūgums ietilpst informācijas ievākšanas procedūrā.
- 43 Šajā pašā procedūrā ietilpst nodokļu administrācijas, kas saņēmusi lūgumu, nosūtītā atbilde un šīs administrācijas veiktā iepriekšējā izmeklēšana, ieskaitot liecinieku nopratināšanu.

- 44 No minētā izriet, ka nodokļa maksātāja tiesību uz aizstāvību ievērošana neprasa, lai viņš piedalītos informācijas lūguma [formulēšanā], ko lūgumu iesniegusi dalībvalsts nosūta dalībvalstij, kas ir saņēmusi lūgumu. Tāpat tā neprasa, lai nodokļa maksātājs tiktu uzklausīts brīdī, kad izmeklēšana, kas var aptvert liecinieku nopratināšanu, notiek dalībvalstī, kura ir saņēmusi lūgumu, ne arī, pirms šī dalībvalsts nosūta informāciju lūgumu iesniegušajai dalībvalstij.
- 45 Tomēr nekas neliedz dalībvalstij tiesības tikt uzklausītam attiecināt uz citām izmeklēšanas posma stadijām, iesaistot nodokļa maksātāju dažādos informācijas vākšanas, un it īpaši liecinieku nopratināšanas, posmos.
- 46 Līdz ar to uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības, kuras it īpaši izriet no Direktīvas 77/799 un pamattiesībām tikt uzklausītam, ir jāinterpretē tādējādi, ka tās dalībvalsts nodokļa maksātājam nepiešķir nedz tiesības tikt informētam par šīs valsts citai dalībvalstij nosūtīto palīdzības lūgumu, lai it īpaši pārbaudītu šī nodokļa maksātāja ienākuma nodokļa deklarācijā sniegto informāciju, nedz tiesības piedalīties šī lūguma, kas nosūtīts dalībvalstij, kura saņēmusi lūgumu, formulēšanā, nedz arī tiesības piedalīties šīs pēdējās minētās valsts organizētajā liecinieku nopratināšanā.

Par trešo jautājumu

- 47 Uzdodot savu trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīva 77/799 ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, nodokļa maksātājs var apstrīdēt uz viņu attiecošos informāciju, kas ir nosūtīta lūgumu iesniegušās dalībvalsts nodokļu administrācijai, un, otrkārt, ja dalībvalsts, kas saņēmusi lūgumu, nodokļu administrācija nosūta savāko informāciju, tai ir jānorāda informācijas avoti, kā arī tās iegūšanas metodes.
- 48 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Direktīvā 77/799 netiek aplūkotas nodokļa maksātāja tiesības apstrīdēt nosūtītās informācijas pareizumu un nav noteikta neviena īpaša prasība par nosūtāmās informācijas saturu.
- 49 Šādos apstākļos tas ir tikai valsts tiesību uzdevums paredzēt attiecīgās normas. Nodokļa maksātājs var apstrīdēt uz viņu attiecošos informāciju, kas ir nosūtīta lūgumu iesniegušās dalībvalsts nodokļu administrācijai atbilstoši attiecīgajā dalībvalstī piemērojamām tiesību normām un procedūrām.
- 50 Tātad uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvā 77/799 nav regulēts jautājums, kādos apstākļos nodokļa maksātājs var apstrīdēt dalībvalsts, kas saņēmusi lūgumu, nosūtītās informācijas pareizumu, un tajā nav noteikta neviena īpaša prasība par nosūtāmās informācijas saturu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 51 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) **Savienības tiesības, kuras it īpaši izriet no Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvas 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību attiecībā uz tiešo nodokļu un apdrošināšanas prēmiju aplikšanu ar nodokļiem, kas grozīta ar Padomes 2006. gada 20. novembra Direktīvu 2006/98/EK, un pamattiesībām tikt uzklausītam, ir jāinterpretē tādējādi, ka tās dalībvalsts nodokļa maksātājam nepiešķir nedz tiesības tikt informētam par šīs valsts citai dalībvalstij nosūtīto palīdzības lūgumu, lai it īpaši pārbaudītu**

ši nodokļa maksātāja ienākuma nodokļa deklarācijā sniegto informāciju, nedz tiesības piedalīties šī lūguma, kas nosūtīts dalībvalstij, kura saņēmusi lūgumu, formulēšanā, nedz arī tiesības piedalīties šīs pēdējās minētās valsts organizētajā liecinieku nopratināšanā;

- 2) **Direktīvā 77/799, kas grozīta ar Direktīvu 2006/98, nav regulēts jautājums, kādos apstākļos nodokļa maksātājs var apstrīdēt dalībvalsts, kas saņēmusi lūgumu, nosūtītās informācijas pareizumu, un tajā nav noteikta neviena īpaša prasība par nosūtāmās informācijas saturu.**

[Paraksti]