

Downloaded via the EU tax law app / web

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

6 päivänä kesäkuuta 2013 (1)

Asia C-276/12

Jiří Sabou

vastaan

Finanční úředitelství pro hlavní město Praha

(Ennakkoratkaisupyyntö – Nejvyšší správní soud (Tšekki))

Verolainsäädäntö – Menettelyt – Jäsenvaltioiden keskinäinen apu välittömien verojen alalla –
Direktiivi 77/799/ETY – Tietojenvaihto pyydettyäessä – Verovelvollisten menettelylliset oikeudet

I Johdanto

1. Nykyisin on vaikea välttyä jalkapalloilun tarkastelemiselta. Jalkapalloilu kiinnostaa lähes kaikkia, myös verohallintoa.
2. Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee Tšekin verohallinnon intressiä ammattijalkapalloilijan tuloihin. Veroviranomaiset ottivat tarkastuksensa yhteydessä yhteyttä muiden jäsenvaltioiden asianomaisiin veroviranomaisiin, jotka tekivät tutkimuksia ammattijalkapalloseuroissa ja agentuureissa. Näiden veroviranomaisten toimittamat tiedot olivat epäedullisia ammattijalkapalloilijan kannalta, minkä vuoksi tämä riitautti selvitysten tulokset erityisesti sillä perusteella, että hänen puolustautumisoikeuksiaan oli loukattu niiden yhteydessä.
3. Unionin tuomioistuimen on nyt tutkittava tällaisten verovelvollisen menettelyllisten oikeuksien laajuutta jäsenvaltioiden veroviranomaisten rajat ylittävässä yhteistyössä. Tässä yhteydessä on otettava huomioon paitsi asiaan sovellettava johdettu oikeus myös ammattijalkapalloilijan perusoikeudet. Ratkaisu, jonka unionin tuomioistuin antaa menettelyllisistä oikeuksista, ei ole merkittävä pelkästään jalkapallosta kiinnostuneiden kannalta, vaan sen vaikutukset ulottuvat koko vero-oikeuteen ja kilpailuoikeuteen.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Euroopan unionin perusoikeuskirja
4. Joulukuun 7. päivä 2000 hyväksytyn ja 12.12.2007 mukautetun Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 41 artiklan otsikkona on ”Oikeus hyvään

hallintoon”, ja sen alla vahvistetaan seuravasti oikeus tulla kuulluksi:

”1. Jokaisella on oikeus siihen, että unionin toimielimet, elimet ja laitokset käsittelevät hänen asiansa puolueettomasti, oikeudenmukaisesti ja kohtuullisessa ajassa.

2. Tähän oikeuteen sisältyy erityisesti:

a) jokaisen oikeus tulla kuulluksi ennen kuin häntä vastaan ryhdytään yksittäiseen toimenpiteeseen, joka vaikuttaa häneen epäedullisesti;

– –”

2. Direktiivi 77/799/ETY

5. Direktiivillä 77/799/ETY(2) (jäljempänä virka-apua koskeva direktiivi 77/799) säänneltiin 31.12.2012 saakka(3) erityisesti jäsenvaltioiden keskinäistä apua välittömien verojen alalla. Direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään ”kaikki tiedot, joiden avulla tulo- ja omaisuusvero voidaan määrätä oikein”.

6. Virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklassa, jonka otsikkona on ”Tietojenvaihto pyydettyinä”, säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja yksittäistapausta koskevia tietoja. – –

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettujen tietojen antamiseksi sen jäsenvaltion, jolta tietoja pyydetään, toimivaltaisen viranomaisen on tarvittaessa järjestettävä näiden tietojen saamiseksi tarvittavat selvitykset.

Pyydettyjen tietojen saamiseksi pyynnön vastaanottanut viranomainen tai hallintoviranomainen, jonka käsiteltäväksi se on asian saattanut, toimii kuin se toimisi omaan lukuunsa tai oman maansa jonkin toisen viranomaisen pyynnöstä.”

B *Tšekin oikeus*

7. Virka-apua koskeva direktiivi 77/799 saatettiin osaksi Tšekin oikeutta lailla nro 253/2000.(4)

8. Tšekin menettelyoikeuden mukaan verovelvollisella on oikeus osallistua todistajien kuulemiseen ja esittää kysymyksiä todistajille silloin, kun Tšekin veroviranomaiset hankkivat todisteita.

III Pääasian oikeudenkäynti ja menettely unionin tuomioistuimessa

9. Jiří Sabou on valittanut käsiteltävässä asiassa verotuspäätöksestä, joka koskee hänen Tšekin tasavallassa vuonna 2004 saamia tuloja. Sabou toimi kyseisenä vuonna ammattijalkapalloilijana.

10. Valituksenalainen päätös tehtiin 28.5.2009 verotarkastuksen jälkeen, ja sillä korotettiin alkuperäisessä päätöksessä määrättyä veroa 221 904 Tšekin korunaa (CZK) (noin 8 600 euroa). Korotus perustui siihen, ettei päätöksessä otettu huomioon kuluja, joita Saboulle oli aiheutunut Solomon Group Kft -nimisen yrityksen, jonka kotipaikka oli Budapestissa, palveluista ja jotka olivat syntyneet oletettavasti muun muassa neuvotteluista, joita käytiin Saboun mahdollisesta siirrosta ulkomaalaisiin jalkapalloseuroihin.

11. Ennen päätöksensä tekemistä Tšekin veroviranomaiset olivat esittäneet muiden

jäsenvaltioiden veroviranomaisille tietopyynnön muun muassa virka-apua koskevan direktiivin 77/799 perusteella tarkastaakseen Saboun toimittamat tiedot. Espanjan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisten oli näin ollen selvitettävä, saattoivatko mainitut jalkapalloseurat vahvistaa neuvottelut, joita ne olivat Saboun mukaan käyneet hänen kanssaan tai Salomon Group Kft:n kanssa. Kyseisten veroviranomaisten mukaan tietoja ei voitu vahvistaa: jalkapalloseuroissa ei edes tunnettu Sabouta.

12. Tšekin veroviranomaiset pyysivät Unkarin veroviranomaisia lisäksi varmistamaan, että Solomon Group Kft oli tosiasiallisesti suorittanut kyseiset palvelut. Unkarissa kuultiin tätä varten todistajana Solomon Group Kft:n toimitusjohtajaa. Hän kertoi muun muassa, että Solomon Group Kft ainoastaan välitti palvelut, jotka tosiasiallisesti suoritti Bahamasaarille sijoittautunut Solomon International Ltd -niminen yhtiö. Unkarin veroviranomaiset ilmoittivat tämän perusteella Tšekin veroviranomaisille, että palvelujen tosiasiallinen suorittaminen voidaan vahvistaa ainoastaan Solomon International Ltd:hen kohdistuvan tarkastuksen perusteella.

13. Sabou haki muutettuun verotuspäätökseen muutosta Finanční úřad pro hlavní město Praha (Prahan kaupungin verovirasto) sillä perusteella, että Tšekin veroviranomaiset olivat hankkineet tiedot laittomasti muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisilta. Saboulle olisi ensinnäkin pitänyt ilmoittaa tietopyynnöstä etukäteen, jotta tämä olisi voinut esittää kysymyksiä. Toiseksi Saboulla olisi ollut oikeus osallistua ulkomaisten veroviranomaisten suorittamaan todistajien kuulemiseen; vastaavasti hänellä olisi ollut oikeus osallistua Tšekin veroviranomaisten suorittamaan todistajien kuulemiseen. Kolmanneksi Espanjan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisten toimittamista tiedoista ei käy ilmi, miten nämä veroviranomaiset olivat hankkineet tiedot.

14. Nejvyšší správní soud (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin), jossa riita-asia on nyt vireillä, on esittänyt tätä taustaa vasten unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset, jotka koskevat Nejvyšší správní soudin välipäätöksen perustelujen mukaan muun muassa perusoikeuskirjan 41 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkintaa:

1) Onko verovelvollisella Euroopan unionin oikeuden perusteella oikeus saada tietoja veroviranomaisten päätöksestä tehdä direktiivin 77/799/ETY mukainen tietopyyntö? Onko verovelvollisella oikeus osallistua pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle esitettävän pyynnön muotoiluun? Ellei verovelvollisella ole Euroopan unionin oikeuden perusteella näitä oikeuksia, voiko hänellä olla samanlaiset oikeudet kansallisen oikeuden perusteella?

2) Onko verovelvollisella oikeus osallistua todistajien kuulemiseen, kun direktiivin 77/799/ETY mukaista tietopyyntöä käsitellään pyynnön vastaanottaneessa jäsenvaltiossa? Onko pyynnön vastaanottaneella jäsenvaltiolla velvollisuus ilmoittaa verovelvolliselle etukäteen, milloin todistajaa kuullaan, jos pyynnön esittänyt jäsenvaltio on sitä pyytänyt?

3) Kun pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion viranomaiset antavat tietoja direktiivin 77/799/ETY mukaisesti, onko niillä velvollisuus noudattaa vastauksessaan tiettyä vähimmäissältövaatimusta siten, että vastauksesta ilmenee selvästi, mistä lähteistä ja millä menetelmällä pyynnön vastaanottaneet veroviranomaiset ovat hankkineet toimittamansa tiedot? Voiko verovelvollinen kyseenalaistaa tällä tavoin toimitettujen tietojen oikeellisuuden esimerkiksi sillä perusteella, että pyynnön vastaanottaneessa jäsenvaltiossa on tehty menettelyvirheitä tietojen antamista edeltävässä menettelyssä? Vai sovelletaanko keskinäisen luottamuksen ja yhteistyön periaatetta, jonka mukaan pyynnön vastaanottaneiden veroviranomaisten toimittamia tietoja ei voida kyseenalaistaa?”

15. Tšekin hallitus, Kreikan hallitus, Espanjan hallitus, Ranskan hallitus, Puolan hallitus, Suomen hallitus ja komissio ovat esittäneet unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia.

IV Oikeudellinen arviointi

A Unionin tuomioistuimen toimivalta

16. Aivan aluksi on tutkittava unionin tuomioistuimen toimivaltaisuus, jonka komissio on osittain kyseenalaistanut.

17. Komission mukaan pääasian kohteena olevasta jäsenvaltion tuloveron *määräämisestä* ei säädetä virka-apua koskevassa direktiivissä 77/799 tai muussa unionin oikeudessa. Tästä seuraa, ettei ennakkoratkaisukysymyksillä ole yhtymää unionin oikeuteen siltä osin kuin ne koskevat veron määräämistä. Perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan mukaan perusoikeuskirjaa sovelletaan lisäksi ainoastaan silloin, kun jäsenvaltiot soveltavat unionin oikeutta. Tämä ehto ei kuitenkaan täyty, kun jäsenvaltio tekee tietopyynnön toiselle jäsenvaltiolle. Komission mukaan unionin tuomioistuimella ei näin ollen ole toimivaltaa vastata ensimmäisen ja kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen osiin.

18. SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdan mukaan unionin tuomioistuimella on toimivalta tulkita unionin oikeutta. Ennakkoratkaisukysymysten perusteella olisi selvitettävä, miten unionin oikeus vaikuttaa rajat ylittävään tiedonhankintaan ja tietojen käyttöön kansallisessa tuloveromenettelyssä. Sen mahdollinen vaikutustapa voidaan selvittää ainoastaan tulkitsemalla unionin oikeutta. Erityisesti perusoikeuskirjan tulkinnasta, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on toivonut, on korostettava, että myös unionin oikeussäännön sovellettavuuden selvittäminen on unionin oikeuden tulkintaa. Kaikki ennakkoratkaisukysymykset koskevat näin ollen unionin oikeuden tulkintaa, minkä vuoksi unionin tuomioistuimella on SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdan nojalla lähtökohtaisesti toimivalta vastata niihin.

19. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimivaltainen vastaamaan esitettyyn kysymykseen silloin, kun on selvää, ettei unionin oikeuden määräystä tai säännöstä, jonka tulkintaa unionin tuomioistuimelta on pyydetty, voida soveltaa.(5) Niin ei kuitenkaan ole käsiteltävässä asiassa. Pääasian oikeusriitaan sovelletaan epäilyksettä virka-apua koskevaa direktiiviä 77/799, minkä lisäksi ei voida selvästi sulkea pois unionin oikeuden mukaisten perusoikeuksien vaikutuksia erityisesti siksi, että kansalliset veroviranomaiset ovat hyödyntäneet virka-apua koskevaan direktiiviin 77/799 perustuvaa unionin oikeuden mukaista tiedonhankintamenettelyä.

20. Unionin tuomioistuin on näin ollen toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisukysymyksiin kokonaisuudessaan.

B Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen toinen osa: tietojen vaikutukset

21. Tutkin aluksi kolmatta ennakkoratkaisukysymystä, sikäli kuin siihen annettava vastaus vaikuttaa muiden ennakkoratkaisukysymysten arviointiin. Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen toinen osa koskee nimittäin sitä, mitä vaikutuksia toisen jäsenvaltion virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaisesti toimittamilla tiedoilla on kansalliseen verotusmenettelyyn. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee tältä osin, voiko verovelvollinen kyseenalaistaa tällä tavoin saadut tiedot vai määrittääkö pyynnön vastaanottanut jäsenvaltio kyseiset tosiseikat lopullisesti ja sitovasti. Käsiteltävä asia koskee ennen kaikkea sitä, onko Tšekin hallinto- ja tuomioistuinmenettelyssä todettava pyynnön vastaanottaneiden jäsenvaltioiden toimittamien tietojen perusteella, ettei Sabou ole neuvotellut niiden jalkapalloseurojen kanssa, joilta asiaa on

kysytty.

22. Kreikan hallitus katsoo, ettei verovelvollinen voi enää kyseenalaistaa virka-apua koskevan direktiivin 77/799 perusteella saatuja tietoja. Se olisi vastoin keskinäisen luottamuksen periaatetta. Myös virka-apua koskevan direktiivin 77/799 mukaisen menettelyn merkitys olisi kyseenalainen, jos sen kautta saaduilla tiedoilla ei olisi todistusarvoa.

23. Olen tästä eri mieltä.

24. Asiassa Twoh International annetussa tuomiossa on jo todettu selvästi,(6) ettei tiettyjä tosiseikkoja koskeva tieto, jonka jäsenvaltio on saanut virka-apua koskevan direktiivin 77/799 mukaisesti, ole ratkaiseva todiste määritettävistä tosiseikoista.

25. Virka-apua koskeva direktiivi 77/799 ei myöskään sisällä säännöksiä, joissa säädettäisiin tietojen vahvistamisesta pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa tai ylipäänsä tietojen todistusarvosta. Tšekki ja Ranskan hallitukset ovat näin ollen perustellusti korostaneet, että todistusharkintaa eli tietojen hyödyntämistä on arvioitava kansallisessa verotusmenettelyssä kansallisen menettelyoikeuden perusteella.

26. Niinpä kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida kussakin tapauksessa niiden tietojen todistusarvo, jotka jäsenvaltio on saanut virka-apua koskevan direktiivin 77/799 mukaisesti.(7) Kansallinen tuomioistuin voi tältä osin itsenäisesti arvioida, edellyttävätkö tiedot verovelvolliselta vastaanäyttöä taikka ovatko ne käyttökeltottomia, koska niiden lähde ei ole ilmoitettu, tai muista syistä. Silloin, kun kyseessä on perusvapauksien suojaan kuuluva verovelvollisen toiminta, kansallisen tuomioistuimen on kylläkin noudatettava myös vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita.(8)

27. Tämän perusteella on todettava, ettei unionin oikeus ole esteenä sille, että verovelvollinen kyseenalaistaa toiselta jäsenvaltiolta virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaisesti saatujen tietojen oikeellisuuden kansallisessa verotusmenettelyssä.

C Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys: verovelvollisen menettelylliset oikeudet pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa

28. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavaa vastausta varten on nyt tutkittava, mitä unionin oikeudessa lausutaan verovelvollisen menettelyllisistä oikeuksista suhteessa toimivaltaisiin veroviranomaisiin, jotka ovat pyytäneet tietoja toiselta jäsenvaltiolta virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaisesti. Tämä liittyy siihen, myönnetäänkö unionin oikeudessa itsessään tiettyjä menettelyllisiä oikeuksia (tästä jäljempänä otsikko 1) ja onko unionin oikeus esteenä kansalliseen oikeuteen perustuville mahdollisille menettelyllisille oikeuksille (tästä jäljempänä otsikko 2).

1. Myönnetäänkö unionin oikeudessa menettelyllisiä oikeuksia?

29. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensinnäkin, onko verovelvollisella unionin oikeuden perusteella oikeus saada tietää tietopyynnöstä etukäteen toimivaltaisilta veroviranomaisilta ja oikeus osallistua pyynnön muotoiluun.

a) Virka-apua koskeva direktiivi 77/799

30. Aluksi on todettava, ettei virka-apua koskevassa direktiivissä 77/799 säädetä verovelvollisten tällaisista oikeuksista. Direktiiviin ei nimittäin sisälly verovelvollisen oikeuksia,(9) vaan siinä säädetään ainoastaan jäsenvaltioiden veroviranomaisten oikeuksista ja velvollisuuksista.(10)

b) Perusoikeuskirja

31. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kuitenkin, myönnetäänkö verovelvolliselle tällaiset menettelylliset oikeudet perusoikeuskirjan 41 artiklan 2 kohdan a alakohdassa. Sen nojalla jokaisella on oikeus tulla kuulluksi ennen kuin häntä vastaan ryhdytään yksittäiseen toimenpiteeseen, joka vaikuttaa häneen epäedullisesti.

32. Perusoikeuskirjan 41 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamista vastaan voidaan esittää käsiteltävässä asiassa ensinnäkin se, että – kuten myös komissio on todennut – sitä ei ole sen sanamuodon perusteella osoitettu jäsenvaltioiden viranomaisille.(11) Sanamuotonsa mukaan se velvoittaa ainoastaan *unionin* toimielimiä, elimiä ja laitoksia.

33. Tässä yhteydessä ei ole tarpeen tutkia, onko äskettäin asiassa M annettua tuomiota tulkittava siten, että perusoikeuskirjan 41 artiklan 2 kohdan a alakohta sitoo sittenkin jäsenvaltioiden viranomaisia.(12)

34. Näin on siksi, että riippumatta perusoikeuskirjan 41 artiklan 2 kohdan a alakohdan sovellettavuudesta jäsenvaltioiden viranomaisiin kyseisen määräyksen pätevyys on myös ajallisesti rajoitettu. Perusoikeuskirjasta tuli SEUT 6 artiklan 1 kohdan mukaisesti oikeudellisesti sitova vasta 1.12.2009 voimaan tulleella Lissabonin sopimuksella. Käsiteltävän asian kohteena olevat tietopyynnöt kuitenkin esitettiin ja käsiteltiin ennen tätä ajankohtaa, sillä pääasiassa valituksenalainen verotuspäätös tehtiin jo 28.5.2009.

35. Verovelvollisella ei näin ollen voi olla perusoikeuskirjan 41 artiklan 2 kohdan a alakohtaan perustuvia menettelyllisiä oikeuksia pääasiassa.

c) Puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskeva unionin oikeuden yleinen periaate

36. Käsiteltävään asiaan sovellettavaan unionin oikeuteen sisältyy kuitenkin myös puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskeva unionin oikeuden yleinen periaate.(13) Osa tätä periaatetta on oikeus tulla kuulluksi.(14) Siitä voitaisiin johtaa käsiteltävässä asiassa riidanalaiset verovelvollisen menettelylliset oikeudet.

i) Yleisen oikeusperiaatteen sovellettavuus

37. Edellä mainittu edellyttää ensinnäkin, että jäsenvaltion veroviranomaiset ovat ylipäänsä velvollisia noudattamaan puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa yleistä oikeusperiaatetta, kun ne tekevät toiselle jäsenvaltiolle virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaisen tietopyynnön.

38. Jäsenvaltioiden viranomaisten on nimittäin noudatettava tätä oikeusperiaatetta ja kaikkia unionin oikeuden mukaisia perusoikeuksia ainoastaan, kun ne tekevät päätöksiä, jotka kuuluvat unionin oikeuden soveltamisalaan.(15) Unionin tuomioistuin on todennut äskettäin asiassa Åkerberg Fransson antamassaan tuomiossa, että yleisten oikeusperiaatteiden soveltamisalaa koskeva vakiintunut oikeuskäytäntö on nyttemmin vahvistettu perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa, jossa määritellään perusoikeuskirjan soveltamisala.(16) Perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohtaan on näin ollen ainoastaan koonnettu edellytykset, jotka ovat alun alkaen pätenneet unionin oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden soveltamiseen. Unionin tuomioistuin on näin ollen

vahvistanut, että perusoikeuskirjan ja yleisten oikeusperiaatteiden soveltamista koskevat samat edellytykset.

39. Tämän vuoksi on mielestäni asianmukaista, että – kuten komissiokin on esittänyt – puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevan yleisen oikeusperiaatteen sovellettavuus määritetään myös käsiteltävässä asiassa perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan perusteella. Sen mukaan perusoikeuskirja koskee jäsenvaltioita ainoastaan silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta.

40. Komissio väittää, etteivät jäsenvaltiot kuitenkaan sovelta unionin oikeutta pyytäessään toiselta jäsenvaltiolta tietoa virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaisesti. Virka-apua koskevasta direktiivistä 77/799 ei nimittäin johdu jäsenvaltion velvollisuutta esittää tällainen pyyntö. Kyse on vain vapaaehtoisesta menettelyllisestä toimenpiteestä veron määräämisessä, joka puolestaan tapahtuu yksinomaan kansallisen oikeuden perusteella.

41. Pitää kyllä paikkansa, ettei virka-apua koskevaan direktiiviin 77/799 sisälly jäsenvaltioiden velvollisuutta tehdä tietopyyntö toiselle jäsenvaltiolle.(17) Unionin tuomioistuin on lisäksi jo asiassa Åkerberg Fransson antamassaan tuomiossa katsonut nimenomaan jäsenvaltioiden unionin oikeuden mukaisten velvollisuuksien perusteella, että kyse on unionin oikeuden soveltamisesta.(18)

42. Ei ole kuitenkaan vakuuttavaa, että unionin oikeutta sovellettaisiin perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ainoastaan silloin, kun jäsenvaltiot täyttävät unionin oikeudesta johtuvia velvollisuuksiaan. Jäsenvaltiot soveltavat unionin oikeutta pikemminkin myös käyttäessään unionin oikeudessa niille myönnettyjä oikeuksia, kuten virka-apua koskevan direktiivin 77/799 yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat tämän direktiivin 2 artiklan mukaiseen tietopyyntöön perustuvan unionin oikeuden menettelyn avulla saada toisilta jäsenvaltioilta tietoja verotusta varten. Jos jäsenvaltio käyttää tätä unionin oikeuteen perustuvaa menettelyä, se myös soveltaa unionin oikeutta.

43. Jos omaksuttaisiin päinvastainen näkemys, yleisten oikeusperiaatteiden ja perusoikeuskirjan sovellettavuudessa tehtäisiin ero sen mukaan, säädetäänkö unionin oikeudessa jäsenvaltioiden velvollisuuksista vai oikeuksista. Ratkaisevaa kuitenkin on, toimiiko jäsenvaltio unionin oikeuden pohjalta vai ei. Jos jäsenvaltio toimii unionin oikeuden pohjalta, se soveltaa tältä osin unionin oikeutta, vaikka sille ei seuraisi unionin oikeudesta mitään velvollisuuksia.

44. Koska Tšekin verohallinto on toiminut käsiteltävässä asiassa virka-apua koskevan direktiivin 77/799 pohjalta, ei ole tarpeen tutkia, voidaanko jo muiden seikkojen perusteella katsoa, että kyse on perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta unionin oikeuden soveltamisesta. Tältä osin ei nimittäin voida pitää kiistattomana komission näkökantaa, jonka mukaan tuloveron määrääminen ei voi missään olosuhteissa olla unionin oikeuden soveltamista. Tšekin verohallinto on saattanut soveltaa unionin oikeutta myös siinä tapauksessa, että Saboulla oli EY 39 artiklan mukainen työntekijän vapaan liikkuvuuden tai EY 49 artiklan mukainen palvelujen tarjoamisen vapauden suoja tilanteessa, jossa veroviranomaiset hyväksyvät kuluja, joita hänelle oli aiheutunut etsiessään työtä muiden jäsenvaltioiden jalkapalloseuroista.

45. Jos unionin tuomioistuin katsoo, ettei unionin oikeuden soveltamista ole se, että pyynnön esittävä jäsenvaltio toimii virka-apua koskevan direktiivin 77/799 pohjalta, sen on vielä tutkittava, rajoitetaanko menettelysäännöillä, joiden mukaan veroa kannetaan rajat ylittävistä tilanteista, jollaisesta oli kyse esimerkiksi Saboun tapauksessa, perusvapauksia ja soveltaako jäsenvaltio unionin oikeutta myös tällaisessa tilanteessa, koska sen on noudatettava unionin oikeuden edellytyksiä.(19)

46. Tämän perusteella on todettava, että jäsenvaltioiden veroviranomaisten on noudatettava puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa yleistä oikeusperiaatetta tilanteessa, jossa toiselle jäsenvaltiolle esitetään virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukainen tietopyyntö.

ii) Edellytykset, jotka koskevat oikeutta tulla kuulluksi

47. Jos Tšekin verohallinnon on näin ollen käsiteltävässä asiassa varmistettava lähtökohtaisesti Saboulle unionin oikeudessa myönnettyjen puolustautumisoikeuksien toteutuminen, on vielä selvitettävä, onko verovelvollisella oikeus tulla kuulluksi nimenomaisesti jäsenvaltion viranomaisen päätöksestä tehdä tietopyyntö toiselle jäsenvaltiolle.

48. Oikeus tulla kuulluksi takaa nimittäin ainoastaan tiettyjen viranomaispäätösten adressaateille tilaisuuden esittää hyödyllisellä tavalla kantansa seikoista, joihin hallinto aikoo perustaa päätöksensä.(20)

49. Ensinnäkään verovelvollinen ei ole toiselle jäsenvaltiolle tehtävää tietopyyntöä koskevan päätöksen adressaatti. Tietopyynnöllä kylläkin valmistellaan päätöstä, jonka adressaatti verovelvollinen on, eli päätöstä tuloveron määräämisestä. Tietopyyntö on kuitenkin suunnattu ainoastaan pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle.

50. Joissakin tapauksissa tosin myös sellaisilla henkilöillä, jotka eivät ole päätöksen adressaatteja, voi olla oikeus tulla kuulluksi. Unionin oikeuteen, tarkemmin SEUT 108 artiklan 2 kohtaan, sisältyy tästä esimerkki, jonka mukaan kaikkia niitä, joita komission tukipäätös mahdollisesti koskee, on kuultava, vaikka tämän päätöksen kohteena on ainoastaan kyseinen jäsenvaltio.(21) Perusteena tälle on se, että tukipäätös saattaa vahingoittaa myös muiden kuin sen adressaattien, esimerkiksi tuensaajien, intressejä. Vastaavasti myös oikeuskäytännön mukaan kuulluksi tulemista koskevan oikeuden kannalta merkityksellistä on viime kädessä se, mitä vaikutuksia päätöksellä on kyseiseen henkilöön.(22)

51. Se, että lähtökohdaksi otetaan näin päätöksen vaikutukset, on sopusoinnussa oikeuskäytännössä asetetun toisen vaatimuksen kanssa, jonka mukaan asianomaisella ei ole oikeutta tulla kuulluksi kaikista viranomaispäätöksistä vaan ainoastaan asianomaiselle epäedullisista päätöksistä.(23) Unionin tuomioistuin puhuu tässä yhteydessä joko tälle henkilölle "vastaisista" toimista(24) tai päätöksistä, jotka "vaikuttavat merkittävästi" henkilön "etuihin".(25)

52. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa perustellusti, että käsiteltävässä asiassa on kyse siitä, onko virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukainen tietopyyntö tällainen päätös. Tällaisella päätöksellä on nimittäin välittömiä oikeusvaikutuksia ainoastaan pyynnön vastaanottaneeseen jäsenvaltioon, jolla on velvollisuus vastata siihen.(26) Kuten on jo todettu,(27) unionin oikeudessa ei myöskään säädetä, että kansallisessa verotusmenettelyssä on noudatettava toimitettuja tietoja, eli myöskään tällä perusteella päätöksellä tehdä tietopyyntö ei ole välittömiä oikeusvaikutuksia verovelvolliseen.

53. Pynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tekemistä selvityksistä voidaan kuitenkin saada todisteita, jotka de facto vaikuttavat kansallisen tuloveron määräämiseen, sikäli kuin ne vahvistavat tai kumoavat verovelvollisen esittämät tiedot. Virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaisella päätöksellä tehdä tietopyyntö voi olla tältä osin välillisiä oikeusvaikutuksia verovelvollisiin, ja se voi siten olla niille epäedullinen. Tällainen päätös voi olla myös tosiasiallisesti verovelvolliselle vastainen, jos pyynnön vastaanottaneiden henkilöiden käsitys hänestä muuttuu tietopyynnön vuoksi.

54. Unionin oikeuden yleisiä oikeusperiaatteita koskevista tavallisista inspiraatiolähteistä ei ole apua sen selvittämisessä, ovatko nämä vaikutukset riittävä perusta verovelvollisen oikeudelle tulla kuulluksi. Ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen 6 artiklassa myönnetään oikeus tulla kuulluksi ainoastaan tuomioistuimen tai vastaavan elimen menettelyssä, ei hallinnollisessa menettelyssä.(28) Täysimääräistä oikeutta tulla kuulluksi hallinnollisessa menettelyssä ei sisälly myöskään jäsenvaltioiden yhteiseen valtiosääntöperinteeseen, vaan se on tunnustettu siinä vasta paikoitellen ja äskettäin.(29)
55. Tämän vuoksi on eriteltävä, mitä tunnustettuja tavoitteita on oikeudella tulla kuulluksi. Kuten julkisasiamies Bot on viimeksi esittänyt, kuulluksi tulemista koskevalla oikeudella on kaksi tavoitetta: valmistella perusteltuja päätöksiä ja suojella asianomaista.(30)
56. Aivan aluksi on korostettava, ettei päätöstä tehdä virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 mukainen tietopyyntö pidä tarkastella erillään sen asiayhteydestä. Päätös on nimittäin verotuspäätökseen johtavan hallinnollisen menettelyn tutkintatoimi. Sillä siten valmistellaan päätöstä, jolla on merkityksellisiä oikeusvaikutuksia verovelvolliseen. Oikeuskäytännössä lähtökohtaisesti hyväksytään, että kuulluksi tulemista koskevan oikeuden osalta on tehtävä ero tällaisen tutkintatoimen ja menettelyn päätteeksi tehtävän päätöksen välillä.(31)
57. Tämän eron tarkoitus on ilmeinen. Jos asianomaisella olisi oikeus tulla kuulluksi ennen jokaista viranomaisen tutkintatoimea, siitä seuraava vaiva pikemminkin estäisi perustellun päätöksen valmistelun eikä asianomaisen suoja merkittävästi paranisi. Asianomaisen suojele varmistetaan säännönmukaisesti riittävällä tavalla siten, että asianomaista kuullaan ennen kuin hallinnollisen menettelyn päättävä päätös tehdään.
58. En sulje pois sitä, että jotkin tutkintatoimet saattavat olla siinä määrin asianomaisille epäedullisia, että asiaomaisen suojele edellyttäisi niiden vuoksi kuulluksi tulemista koskevan oikeuden soveltamista, mutta niin ei ole käsiteltävässä asiassa.
59. Kuten olen jo toisessa tilanteessa osoittanut, virka-apua koskevaan direktiiviin 77/799 perustuvilla tietopyynnöillä lähinnä tarkastetaan verovelvollisten toimittamat tiedot ja näyttö.(32) Myös käsiteltävässä asiassa Tšekin verohallinto halusi tarkastaa verovelvollisen tiedot, jotka tämä oli toimittanut henkilökohtaisesti aiemmin hallinnollisessa menettelyssä. Tällaisissa tapauksissa asianomaisen suojele ei edellytä kuulemista tutkintatoimen yhteydessä. Sabou on ensinnäkin jo esittänyt näkemyksensä toimittamiensa tietojen kautta, ja toiseksi tutkinnan kielteiset tosiasialliset seuraukset johtuisivat ensisijaisesti Saboun itse toimittamien tietojen virheellisyydestä. Kuten edellä on todettu,(33) unionin oikeus ei myöskään estä verovelvollista kyseenalaistamasta toimitettuja tietoja kansallisessa verotusmenettelyssä; henkilölle tarjoutuu tältä osin säännönmukaisesti uusi tilaisuus ilmaista näkemyksensä.
60. Vaikka asianomaisella ei näin ollen ole oikeutta tulla kuulluksi tällaisten tietopyyntöjen yhteydessä, on korostettava, että jäsenvaltioita sitovat myös unionin oikeuden muut yleiset oikeusperiaatteet, koska ne soveltavat tässä yhteydessä unionin oikeutta. Tehdessään päätöksen esittää virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukainen tietopyyntö toiselle jäsenvaltiolle kansallisten viranomaisten on näin ollen noudatettava myös suhteellisuusperiaatetta ja muita verovelvollisen perusoikeuksia.
61. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin katsoo vastoin edellä esittämiäni toteamuksia, että asianomaisella on oikeus tulla kuulluksi myös käsiteltävässä asiassa, on tuotava esiin se, että tällöin on tehtävä punninta jokaisessa yksittäistapauksessa. Julkisasiamies Warner on jo katsonut, että asianomaisen oikeudesta tulla kuulluksi voidaan poiketa siinä tapauksessa, että ”päätöksen tavoite tehtäisiin tai saatettaisiin tehdä tyhjäksi, jos oikeus myönnettäisiin”.(34) Unionin

tuomioistuin on hyväksynyt tällaiset rajoitukset kuulluksi tulemista koskevaan oikeuteen.(35) Ranskan hallitus on viitannut tältä osin perustellusti siihen, että verovelvolliselle tiedottaminen etukäteen aiotusta tietopyynnöstä saattaa myös kyseenalaistaa kyseisen tietopyynnön arvon, sillä se saattaa mahdollistaa vaikuttamisen todistajiin.(36) Koska tietopyynnöllä on tarkoitus tarkastaa verovelvollisen toimittamat tiedot, kussakin yksittäistapauksessa on näin ollen tutkittava, voiko siitä ilmoittaminen verovelvolliselle etukäteen tehdä tyhjäksi tämän tavoitteen.

d) Välipäätelmä

62. Edellä esitetyn perusteella totean yleisesti, että kun verovelvollisen suhteen toimivaltaiset veroviranomaiset ovat tehneet toiselle jäsenvaltiolle virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaisen tietopyynnön, verovelvollisella ei ole unionin oikeuden mukaista oikeutta tulla kuulluksi ainakaan silloin, jos kyseinen tietopyyntö koskee ainoastaan verovelvollisen toimittamien tietojen tarkastamista. Unionin oikeudessa ei siten edellytetä tällaisessa tilanteessa, että verovelvollisen suhteen toimivaltaisten veroviranomaisten olisi ilmoitettava etukäteen verovelvolliselle tällaisen tietopyynnön tekemisestä ja että verovelvollinen voisi osallistua pyynnön muotoiluun.

2. Onko unionin oikeus esteenä menettelyllisille oikeuksille?

63. Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen toisen osan perusteella on näin ollen vielä selvitettävä, onko yhteensopivaa unionin oikeuden kanssa se, että *kansallisessa* oikeudessa verovelvolliselle myönnetään tällaisia menettelyllisiä oikeuksia virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaisen tietopyynnön yhteydessä.

64. Unionin oikeus ei ole esteenä tällaiselle kansalliselle oikeudelle. Verovelvollisten menettelylliset oikeudet voidaan pikemminkin lähtökohtaisesti määrittää kansallisessa oikeudessa, koska niistä ei ole säädetty virka-apua koskevassa direktiivissä 77/799, kuten myös Puolan ja Suomen hallitukset ovat esittäneet.

65. Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen toiseen osaan on siten vastattava, että unionin oikeuden kanssa on yhteensopivaa se, että kansallinen oikeudessa annetaan pyynnön esittäneen jäsenvaltion verovelvolliselle pääasiassa riitautetut menettelylliset oikeudet.

D *Toinen ennakkoratkaisukysymys: verovelvollisen menettelylliset oikeudet pyynnön vastaanottaneessa jäsenvaltiossa*

66. Toinen ennakkoratkaisukysymys koskee menettelyllisiä oikeuksia, joita verovelvollisella on pyynnön vastaanottaneessa jäsenvaltiossa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee erityisesti, onko pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion ilmoitettava – pyynnön esittäneen jäsenvaltion pyynnöstä – verovelvolliselle suunnitellusta todistajien kuulemisesta ja onko tälle myös annettava mahdollisuus osallistua todistajien kuulemiseen, kuten Tšekin menettelyoikeudessa säädetään.

67. Virka-apua koskevasta direktiivistä 77/799 ei voida johtaa suoraan tällaista pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion velvollisuutta.

68. Komissio katsoo sitä vastoin, että myös pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion varmistettava, että virka-apua koskevan direktiivin 77/799 tavoite voidaan saavuttaa. Tiedon on näin ollen oltava käytettävissä myös pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa. Pynnön vastaanottaneen jäsenvaltion on siten komission mukaan pyynnön esittäneen jäsenvaltion pyynnöstä ilmoitettava verovelvolliselle todistajien kuulemisesta, ellei se ole vastoin pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion menettelyoikeutta. Tšekin hallitus on todennut vastaavasti ja

johtanut pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion yhteistyövelvollisuuden SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetusta vilpittömän yhteistyön periaatteesta tilanteissa, joissa pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa on noudatettava menettelyoikeudellisia vaatimuksia.

69. Tämä näkemys on hyväksyttävä siltä osin kuin pyynnön vastaanottaneella jäsenvaltiolla on virka-apua koskevan direktiivin 77/799 mukaisesti velvollisuus antaa mahdollisimman hyödylliset tiedot. Sen 1 artiklan 1 kohdan nojalla jäsenvaltioiden on annettava kaikki tiedot, "joiden avulla" tulovero voidaan määrätä oikein. Unionin tuomioistuin on tosin tulkinnut tätä säännöstä toistaiseksi ainoastaan pyynnön esittävän jäsenvaltion näkökulmasta siltä osin, mitä tietoja voidaan vaatia.(37) Siitä voidaan kuitenkin päätellä myös pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion yhteydessä, että tietojen on sovellettava tuloveron määräämiseen. Tämä on nimittäin tietopyynnön tarkoitus virka-apua koskevan direktiivin 77/799 1 artiklan 1 kohdan ja 2 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen perusteella. Jotta tulovero voidaan määrätä tietojen avulla, niiden on oltava myös käyttökelpoisia pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa.

70. Tämä virka-apua koskevasta direktiivistä 77/799 johdettu pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion velvollisuus toimittaa soveltuvat tiedot on kuitenkin täytettävä direktiivin muita säännöksiä noudattaen. Sen yhteydessä on otettava pyynnön vastaanottanutta jäsenvaltiota velvoittavan menettelyn osalta huomioon erityisesti 2 artiklan 2 kohdan toinen alakohta ja 8 artiklan 1 kohta.

71. Virka-apua koskevan direktiivin 8 artiklan 1 kohdan nojalla jäsenvaltiota, jolta tietoja pyydetään, ei velvoiteta tekemään selvityksiä, jos tällaisten tietojen kerääminen olisi sen lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön vastaista. Tästä seuraa ensinnäkin, ettei pyynnön vastaanottaneella jäsenvaltiolla ole velvollisuutta toimia vastoin menettelyoikeuttaan. Sitä ei myöskään vaadita poikkeamaan hallinnollisesta käytännöstään. Koska tässä käytännössä on noudatettava pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa voimassa olevaa menettelyoikeutta, olisi velvollisuus noudattaa siitä poikkeavaa pyynnön esittäneen jäsenvaltion menettelyoikeutta vastoin virka-apua koskevaa direktiivin 77/799 8 artiklan 1 kohtaa.

72. Ranskan hallitus on lisäksi perustellusti huomauttanut, että velvollisuus noudattaa pyynnön esittäneen jäsenvaltion menettelyoikeutta olisi vastoin virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa. Tämän säännöksen mukaan pyynnön vastaanottanut viranomaisen toimii pyydettyjen tietojen saamiseksi kuin se toimisi omaan lukuunsa tai oman maansa jonkin toisen viranomaisen pyynnöstä. Kuten myös direktiivin 2004/56/EY, jolla kyseinen säännös sisällytettiin virka-apua koskevaan direktiiviin 77/799,(38) johdanto-osan toisesta perustelukappaleesta käy ilmi, tällä tavoin on tarkoitus varmistaa, että tietojenkeruuprosessiin sovelletaan vain yksiä sääntöjä. Pynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tekemiin selvityksiin on siten sovellettava ainoastaan sen omaa kansallista menettelyoikeutta, jossa säädetään asianomaisten oikeuksista ja velvollisuuksista.

73. Se, että pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion katsottaisiin olevan velvollinen noudattamaan myös pyynnön esittäneen jäsenvaltion menettelyoikeutta, voisi vaarantaa myös virka-apua koskevan direktiivin 77/799 tavoitteen. Kuten tilintarkastustuomioistuin on todennut asetuksesta (EY) N:o 1798/2003,(39) jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyö arvonlisäveron alalla kärsii huomattavista viivästyksistä tietojen toimituksissa.(40) Nämä viivästykset johtunevat ennen kaikkea siitä, että pyynnön vastaanottaneet viranomaiset eivät tee selvityksiä omiin käsiteltäviin asioihin liittyen vaan lähtötilanteessa, josta on kyse myös virka-apua koskevassa direktiivissä 77/799. Jos unionin tuomioistuin katsoisi, että direktiivi velvoittaa pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion ottamaan huomioon myös pyynnön esittäneen jäsenvaltion menettelyoikeuden, tietojen toimittaminen vaikeutuisi entisestään.

74. Lopuksi myöskään puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevasta unionin oikeuden

yleisestä periaatteesta ei seuraa pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion velvollisuutta antaa verovelvolliselle mahdollisuus osallistua todistajien kuulemiseen. Pynnön vastaanottaneen jäsenvaltion on kyllä otettava tämä periaate huomioon virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaiseen tietopyyntöön perustuvissa selvityksissään, koska se soveltaa tässä yhteydessä unionin oikeutta. Mainittu oikeusperiaate ei kuitenkaan edellytä käsiteltävässä asiassa, että verovelvolliselle olisi tiedotettava suunnitellusta todistajien kuulemisesta tai että verovelvolliselle olisi annettava mahdollisuus osallistua todistajien kuulemiseen.

75. Tämä pätee erityisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esiin tuomaan kuulluksi tulemista koskevaan oikeuteen. Oikeudesta tulla kuulluksi ei ensinnäkään seuraa oikeutta osallistua todistajien kuulemiseen. Kuulluksi tulemista koskevan oikeuden tarkoituksena ei ole valvoa hallinnon tutkintatoimia vaan antaa asianomaiselle mahdollisuus ilmaista oma näkökantansa. Verovelvollisella ei toiseksi ole oikeutta tulla kuulluksi pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion toimittamien tietojen osalta. Viittaaan tältä osin tietojen *pyytämisestä* esittämiini toteamuksiin,(41) jotka pätevät a fortiori myös varsinaisiin tietoihin.

76. Myöskään muilta osin puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevasta yleisestä oikeusperiaatteesta ei seuraa verovelvollisen oikeutta osallistua todistajien kuulemiseen hallinnollisessa menettelyssä. Tältä osin kuvaavaa on, että ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen 6 artiklan 3 kappaleen d kohdassa oikeus kuulustella tai kuulustuttaa todistajia myönnetään ainoastaan oikeudenkäynnissä rikoksesta syytetyille henkilöille.

77. Unionin oikeudessa ei näin ollen säädetä pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion velvollisuudesta ilmoittaa virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaisen tietopyynnön yhteydessä etukäteen verovelvolliselle todistajien kuulemisesta, eikä pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tarvitse unionin oikeuden nojalla myöntää verovelvolliselle oikeutta osallistua todistajien kuulemiseen.

E *Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäinen osa: tietojen sisältö*

78. Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen osalta on vielä selvitettävä, onko pyynnön vastaanottaneella jäsenvaltiolla velvollisuus noudattaa tietojen toimittamiseksi antamassaan vastauksessa tiettyä vähimmäisisältövaatimusta siten, että vastauksesta ilmenee selvästi, mistä lähteistä ja millä menetelmällä pyynnön vastaanottaneet veroviranomaiset ovat hankkineet toimittamansa tiedot.

79. Virka-apua koskevaan direktiiviin 77/799 ei sisälly säännöksiä sen 2 artiklan mukaisesti toimitettavan tiedon muodollisesta sisällöstä. Pynnön vastaanottaneella jäsenvaltiolla on kuitenkin virka-apua koskevan direktiivin 77/799 mukaisesti velvollisuus antaa mahdollisimman hyödylliset tiedot.(42)

80. Jotta näin ollen tietojen avulla voidaan määrätä tulovero pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa, on annettava riittävät tiedot myös virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisista selvityksistä, joihin tietopyyntöön annettava vastaus perustuu. Pelkän vastauksen antaminen ei lähtökohtaisesti riitä, koska tällaisen tiedon todistusarvo on säännönmukaisesti hyvin vähäinen.

81. Direktiivin säännökset eivät myöskään ole ristiriidassa sen kanssa, että pyynnön vastaanottanut jäsenvaltio veloitetaan ilmoittamaan tietolähteensä. Edellä mainitut virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan 2 kohdan toinen alakohta ja 8 artiklan 1 kohta(43) eivät koske tiedon sisältöä vaan ainoastaan selvitysten tekemistä ja lähtökohtaista mahdollisuutta saada tietoa.

82. Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäiseen osaan on näin ollen vastattava, että pyynnön vastaanottaneella jäsenvaltiolla on virka-apua koskevan direktiivin 77/799 1 artiklan 1 kohdan ja 2 artiklan nojalla lähtökohtaisesti velvollisuus ilmoittaa, millaisiin selvityksiin toimitetut tiedot perustuvat.

V Ratkaisuehdotus

83. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Nejvyšší správní soudin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Unionin oikeuden perusteella verovelvollisella ei ole oikeutta saada tietoja veroviranomaisten päätöksestä tehdä virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukainen tietopyyntö toiselle jäsenvaltiolle eikä oikeutta osallistua pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle esitettävän pyynnön muotoiluun ainakaan silloin, kun pyyntö koskee ainoastaan verovelvollisen toimittamien tietojen tarkastamista. Unionin oikeus ei kuitenkaan ole esteenä sille, että kansallisessa oikeudessa myönnetään vastaavat oikeudet.
- 2) Unionin oikeudessa ei säädetä pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion velvollisuudesta ilmoittaa virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaisen tietopyynnön johdosta tekemiensä selvitysten yhteydessä verovelvolliselle etukäteen todistajien kuulemisesta, eikä sen tarvitse myöntää verovelvolliselle oikeutta osallistua todistajien kuulemiseen.
- 3) Pynnön vastaanottaneen jäsenvaltion on virka-apua koskevan direktiivin 77/799 1 artiklan 1 kohdan ja 2 artiklan nojalla lähtökohtaisesti ilmoitettava, millaisiin selvityksiin toimitetut tiedot perustuvat.
- 4) Unionin oikeus ei ole esteenä sille, että verovelvollinen kyseenalaistaa toiselta jäsenvaltiolta virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan mukaisesti saatujen tietojen oikeellisuuden kansallisessa verotusmenettelyssä.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), muutettu 6.12.1979 annetulla direktiivillä 79/1070/ETY (EYVL L 331, s. 8), 25.2.1992 annetulla direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1), 7.10.2003 annetulla direktiivillä 2003/93/EY (EUVL L 264, s. 23), 21.4.2004 annetulla direktiivillä 2004/56/EY (EUVL L 127, s. 70), 16.11.2004 annetulla direktiivillä 2004/106/EY (EUVL L 359, s. 30) ja 20.11.2006 annetulla direktiivillä 2006/98/EY (EUVL L 363, s. 129).

3 – Ks. hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU (EUVL L 64, s. 1) 28 artikla.

4 – Kansainvälisestä verohallinnon alan yhteistyöstä sekä alueellisista veroviranomaisista annetun lain nro 531/1990 muuttamisesta annettu laki nro 253/2000.

- 5 – Asia C?84/11, Susisalo ym., tuomio 21.6.2012, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.
- 6 – Ks. asia C?184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007 (Kok., s. I?7897, 37 kohta).
- 7 – Ks. vastaavasti arvonlisäverosta myös asia C?285/11, BONIK, tuomio 6.12.2012, 32 kohta.
- 8 – Ks. ainoastaan asia C?262/09, Meilicke ym., tuomio 30.6.2011 (Kok., s. I?5669, 55 kohta).
- 9 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Twoh International, tuomion 31 kohta.
- 10 – Ks. vastaavasti asia C?101/05, A, tuomio 18.12.2007 (Kok., s. I?11531, 61 kohta).
- 11 – Ks. 41 artiklan 2 kohdan c alakohdasta myös asia C?482/10, Cicala, tuomio 21.12.2011 (Kok., s. I?14139, 28 kohta).
- 12 – Ks. asia C?277/11, M, tuomio 22.11.2012, 83–89 kohta.
- 13 – Ks. mm. yhdistetyt asiat C?48/90 ja C?66/90, Alankomaat ym. v. komissio, tuomio 12.2.1992 (Kok., s. I?565, Kok. Ep. XII, s. I-13, 44 kohta); asia C?32/95 P, komissio v. Lisrestal ym., tuomio 24.10.1996 (Kok., s. I?5373, 21 kohta); asia C?349/07, Sopropé, tuomio 18.12.2008 (Kok., s. I?10369, 36 kohta); asia C?110/10 P, Solvay v. komissio, tuomio 25.10.2011 (Kok., s. I?10439, 47 kohta) ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia M, tuomion 81 kohta.
- 14 – Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia M, tuomion 82 kohta; ks. oikeudesta tulla kuulluksi jo asia 32/62, Alvis v. neuvosto, tuomio 4.7.1963 (Kok., s. 109 ja 123); asia 85/76, Hoffmann-La Roche v. komissio, tuomio 13.2.1979 (Kok., s. 461, Kok. Ep. IV, s. 341, 9 kohta); asia 234/84, Belgia v. komissio, tuomio 10.7.1986 (Kok., s. 2263, Kok. Ep. VIII, s. 717, 27 kohta) ja edellä alaviitteessä 13 mainittu asia komissio v. Lisrestal ym., tuomion 21 sekä 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat.
- 15 – Ks. edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Sopropé, tuomion 38 kohta ja asia C-617/10, Åkerberg Fransson, tuomio 26.2.2013, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.
- 16 – Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Åkerberg Fransson, tuomion 17 kohta ja sitä seuraava kohta.
- 17 – Ks. mm. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Twoh International, tuomion 32 kohta; asia C?318/07, Persche, tuomio 27.1.2009 (Kok., s. I?359, 65 kohta) ja asia C-310/09, Accor, tuomio 15.9.2011 (Kok., s. I?8115, 98 kohta).
- 18 – Ks. edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Åkerberg Fransson, tuomion 24–27 kohta.
- 19 – Tätä puoltaa edellä alaviitteessä 15 mainitussa asiassa Åkerberg Fransson annetun tuomion 19 kohtaan sisältyvä viittaus asiaan C-260/89, ERT, tuomio 18.6.1991 (Kok., s. I?2925, Kok. Ep. XI, s. I-221, 43 kohta); sitä vastoin asiassa C-370/12, Pringle, tuomio 27.11.2012, 180 kohta, katsottiin kuitenkin, ettei unionin oikeutta sovellettu SEUT 125 artiklan 1 kohdan toisen virkkeen mukaisista edellytyksistä huolimatta.
- 20 – Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Sopropé, tuomion 37 kohta; ks. edellä alaviitteessä 13 mainittu asia komissio v. Lisrestal ym., tuomion 21 kohta; asia C-287/02, Espanja v. komissio, tuomio 9.6.2005 (Kok., s. I-5093, 37 kohta) ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia M, tuomion 87 kohta.
- 21 – Ks. Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista

yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 (EYVL L 83, s. 1) 6 artiklan 1 alakohdan toinen virke, luettuna yhdessä 1 artiklan h alakohdan kanssa; ks. myös ajalta ennen tämän asetuksen voimaantuloa asia 323/82, *Intermills v. komissio*, tuomio 14.11.1984 (Kok., s. 3809, Kok. Ep. VII, s. 455, 16 kohta ja sitä seuraava kohta).

22 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 13 mainittu asia *komissio v. Lisrestal ym.*, tuomion 22 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

23 – Ks. tästä julkisasiamies Warnerin 19.9.1974 esittämä perustavanlaatuinen ratkaisuehdotus asiassa 17/74, *Transocean Marine Paint Association v. komissio*, tuomio 23.10.1974 (Kok., s. 1063 ja 1090, Kok. Ep. II, s. 363).

24 – Ks. mm. edellä alaviitteessä 14 mainittu asia *Belgia v. komissio*, tuomion 27 kohta; edellä alaviitteessä 13 mainitut yhdistetyt asiat *Alankomaat ym. v. komissio*, tuomion 44 kohta; asia C?135/92, *Fiskano v. komissio*, tuomio 29.6.1994 (Kok., s. I?2885, 39 kohta); edellä alaviitteessä 13 mainittu asia *komissio v. Lisrestal ym.*, tuomion 21 kohta; asia C?395/00, *Cipriani*, tuomio 12.12.2002 (Kok., s. I?11877, 51 kohta) ja edellä alaviitteessä 20 mainittu asia *Espanja v. komissio*, tuomion 37 kohta.

25 – Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia *Sopropé*, tuomion 37 kohta; ks. myös edellä alaviitteessä 13 mainittu asia *komissio v. Lisrestal ym.*, tuomion 21 kohta ja edellä alaviitteessä 20 mainittu asia *Espanja v. komissio*, tuomion 37 kohta; vastaavasti myös asia 17/74, *Transocean Marine Paint Association v. komissio*, tuomio 23.10.1974 (Kok., s. 1063, Kok. Ep. II, s. 363, 15 kohta).

26 – Ks. pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion velvollisuudesta 2.6.2005 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-533/03, *komissio v. neuvosto*, tuomio 26.1.2006 (Kok., s. I?1025, ratkaisuehdotuksen 83 kohta).

27 – Ks. edellä 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

28 – Ks. myös yhdistetyt asiat C?204/00 P, C?205/00 P, C?211/00 P, C?213/00 P, C?217/00 P ja C?219/00 P, *Aalborg Portland ym. v. komissio*, tuomio 7.1.2004 (Kok., s. I?123, 70 kohta).

29 – Ks. Classen, Kai-Dieter, *Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union*, 2008, s. 177–.

30 – Ks. julkisasiamies Botin em. asiassa M 26.4.2012 esittämän ratkaisuehdotuksen 35 kohta ja sitä seuraava kohta.

31 – Ks. asia 57/69, *ACNA v. komissio*, tuomio 14.7.1972 (Kok., s. 933, 12/14 kohta) ja asia 136/79, *National Panasonic v. komissio*, tuomio 26.6.1980 (Kok., s. 2033, Kok. Ep. V, s. 261, 21 kohta).

32 – Ks. julkisasiamies Kokottin 11.1.2007 esittämä ratkaisuehdotus em. asiassa *Twoh International*, 23 kohta.

33 – Ks. edellä 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

34 – Julkisasiamies Warnerin 30.4.1980 esittämä ratkaisuehdotus em. asiassa *National Panasonic v. komissio*.

35 – Ks. yhdistetyt asiat C?402/05 P ja C?415/05 P, *Kadi ja Al Barakaat International Foundation v. neuvosto*, tuomio 3.9.2008 (Kok., s. I?6351, 338 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

36 – Ks. tästä myös virka-apua koskevan direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohdan toisen virkkeen

ilmaisu ”vaarantamatta tavoitellun tuloksen saavuttamista”.

37 – Ks. edellä alaviitteessä 17 mainittu asia Persche, tuomion 62 kohta.

38 – Ks. jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen, tiettyjen valmisteverojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla annetun direktiivin 77/799/ETY muuttamisesta 21.4.2004 annetun neuvoston direktiivin 2004/56/EY (EUVL L 127, s. 70) 1 artiklan 2 kohta.

39 – Hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annettu neuvoston direktiivi (EY) N:o 1798/2003 (EUVL L 264, s. 1).

40 – Erityiskertomus nro 8/2007 hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla sekä komission vastaukset (EUVL 2008, C 20, s. 1), sivulla 5 olevan V kohdan b ja c alakohta.

41 – Ks. edellä 56 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

42 – Ks. edellä 69 kohta.

43 – Ks. edellä 70 kohta ja sitä seuraavat kohdat.