

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

2 päivänä kesäkuuta 2005 1(1)

Asia C-533/03

Euroopan yhteisöjen komissio

vastaan

Euroopan unionin neuvosto

Asetus (EY) N:o 1798/2003 – Direktiivi 2003/93/EY – Oikeudellisen perustan valitseminen – Veroja koskevien säännösten tai määräysten käsite

I Johdanto

1. Komissio riitauttaa kumoamiskanteellaan sen, että neuvosto on käyttänyt hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7 päivänä lokakuuta 2003 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1798/2003(2) ja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY muuttamisesta 7 päivänä lokakuuta 2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/93/EY(3) oikeudellisena perustana EY 93 artiklaa tai EY 93 ja EY 94 artiklaa, eikä EY 95 artiklaa, kuten komissio on ehdottanut.
2. Käsiteltävänä olevalla asetuksella määritetään edellytykset, joiden mukaisesti jäsenvaltioiden veroviranomaiset toimivat yhteistyössä keskenään sekä komission kanssa arvonlisäveron kantamiseen liittyvissä asioissa, kun taas käsiteltävänä olevalla direktiivillä laajennetaan viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla annetun nykyisen direktiivin 77/799/ETY(4) soveltamisalaa koskemaan vakuutusmaksuista perittäviä veroja.
3. Tässä asiassa on kyse siitä, ovatko nämä säännökset, joilla säännellään viranomaisten välisiä veroasioihin liittyviä yhteistyömenettelyjä, EY 95 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja veroja koskevia säännöksiä tai määräyksiä. Siitä riippuu, onko tässä asiassa sovellettava EY 95 artiklan 1 kohdan nojalla EY 251 artiklan mukaista yhteispäätösmenettelyä vai päättääkö neuvosto asian EY 93 tai EY 94 artiklan nojalla yksimielisesti Euroopan parlamenttia kuultuaan.

II Riidanalaiset säännökset

A Syntyhistoria

4. Direktiivissä 77/799 säädettiin ETY:n perustamissopimuksen 100 artiklan (muutettuna EY:n perustamissopimuksen 100 artikla, josta on tullut EY 94 artikla) nojalla jäsenvaltioiden veroviranomaisten välittömiä veroja koskevan tietojenvaihdon yhteisön oikeusperustasta. Tämän

direktiivin soveltamisalaa laajennettiin myöhemmin ETY:n perustamissopimuksen 99 artiklan (muutettuna EY:n perustamissopimuksen 99 artikla, josta on tullut EY 93 artikla) ja ETY:n perustamissopimuksen 100 artiklan nojalla koskemaan ensin arvonlisäveroja(5) ja sen jälkeen – ETY:n perustamissopimuksen 99 artiklan nojalla – koskemaan kivennäisöljyveroja, alkoholia ja alkoholijuomia koskevia valmisteveroja sekä valmistettua tupakkaa koskevia valmisteveroja.(6)

5. Asetuksella (ETY) N:o 218/92(7) luotiin ETY:n perustamissopimuksen 99 artiklan nojalla jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välinen yhteisön sisäisiä liiketoimia koskeva yhteinen tietojenvaihtojärjestelmä.(8) Tätä yhteistä järjestelmää muutettiin vuonna 2002 asetuksella (EY) N:o 792/2002,(9) jonka oikeusperusta on EY 93 artikla, väliaikaisesti sähköistä kaupankäyntiä koskevien lisätoimenpiteiden osalta.

6. Jotta arvonlisäverotuksessa käytettävät keinot voidaan yhdistää yhdeksi säädökseksi ja jäsenvaltioiden yhteistyötä säännellä selkeämmin, komissio antoi neuvostolle 18 päivänä kesäkuuta 2001 ehdotuksen Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseksi hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla.(10) Lisäksi se antoi ehdotuksen Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY muuttamisesta,(11) ja tämän ehdotuksen mukaisesti välittömiin ja välillisiin veroihin liittyvää avunantoa pitäisi laajentaa siten, että se koskee myös vakuutusmaksuista perittäviä veroja. Komission ehdotuksen mukaan kummankin säädöksen oikeudellisena perustana pitäisi käyttää EY 95 artiklaa.

7. Neuvosto muutti ehdotusta antamalla molemmat riidanalaiset säädökset, mutta vaihtamalla oikeudellisen perustan: neuvosto antoi asetuksen N:o 1798/2003 EY 93 artiklan nojalla ja direktiivin 2003/93 EY 93 ja EY 94 artiklan nojalla.

B Asetuksen N:o 1798/2003 sisältö

8. Asetuksen N:o 1798/2003 johdanto-osan kolme ensimmäistä perustelukappaletta ovat seuraavat:

”(1) Jäsenvaltioiden rajojen yli ulottuva veronkierto ja veron välttäminen johtavat verotulojen menetyksiin ja ovat vastoin oikeudenmukaisen verotuksen periaatetta ja saattavat aiheuttaa vääristymiä pääomien liikkeisiin ja kilpailuolosuhteisiin. Ne vaikuttavat siten sisämarkkinoiden toimintaan.

(2) Arvonlisäveronkierron torjunta edellyttää alan säännösten täytäntöönpanosta kussakin jäsenvaltiossa vastaavien hallintoviranomaisten tiivistä yhteistyötä.

(3) Sisämarkkinoiden toteuttamiseksi suoritettuihin verotuksen yhdenmukaistamistoimenpiteisiin olisi sen vuoksi sisällyttävä yhteisen järjestelmän luominen jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa varten, jonka mukaisesti jäsenvaltioiden hallintoviranomaisten on autettava toisiaan ja toimittava komission kanssa yhteistyössä tavaroiden ja palvelujen myynnistä, tavaroiden yhteisöhankinnasta sekä tavaroiden maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi.

– – ”

9. I luku sisältää käsitteiden määritelmiä ja toimivaltaa koskevia säännöksiä.

10. 1 artiklan 1 kohdassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”1. Tällä asetuksella vahvistetaan edellytykset, joiden mukaisesti arvonlisäverolainsäädännön

soveltamisesta tavaroiden ja palvelujen myyntiin, tavaroiden yhteisöhankeintaan sekä tavaroiden maahantuontiin vastaavien jäsenvaltioiden hallintoviranomaisten on määrä toimia yhteistyössä keskenään sekä komission kanssa tämän lainsäädännön noudattamisen varmistamiseksi.

Tätä varten tässä asetuksessa määritellään säännöt ja menettelyt, joiden ansiosta jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat toimia yhteistyössä ja vaihtaa keskenään tietoja, joiden avulla ne voivat toimittaa arvonlisäverotuksen oikein.

— — ”

11. II luku koskee pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa ja sisältää säännöksiä läsnäolosta muiden jäsenvaltioiden virastoissa.

12. 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Pyyntöön saava viranomainen toimittaa pyynnön esittäneelle viranomaiselle tämän pyynnöstä 1 artiklassa tarkoitetut tiedot, myös yhden tai useamman konkreettisen tapauksen osalta.”

13. 11 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”1. Pyyntöön esittäneen viranomaisen valtuuttamat virkamiehet voivat kyseisen viranomaisen sekä pyynnön vastaanottaneen viranomaisen sopimuksesta ja viimeksi mainitun vahvistamien järjestelyjen mukaisesti olla 1 artiklassa tarkoitettujen tietojen vaihtamiseksi läsnä virastoissa, joissa pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion tätä asiaa hoitavat viranomaiset suorittavat tehtäviään. — — ”

2. Pyyntöön esittäneen viranomaisen nimeämät virkamiehet voivat sen sekä pyynnön vastaanottaneen viranomaisen sopimuksen perusteella ja viimeksi mainitun vahvistamien järjestelyjen mukaisesti olla läsnä hallinnollisissa tutkimuksissa 1 artiklassa tarkoitettujen tietojen vaihtamiseksi. — — ”

14. III luvun 14 artiklassa säädetään, että pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on annettava pyynnön esittäneen viranomaisen pyynnöstä vastaanottajalle tiedoksi kaikki päätökset, jotka koskevat arvonlisäveroa pyynnön esittäneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa, noudattamalla omassa kotipaikkajäsenvaltiossaan voimassa olevia tiedoksi antamista koskevia säädöksiä.

15. IV luvussa määritetään tietojenvaihto, joka tapahtuu ilman edeltävää pyyntöä.

16. 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta V ja VI luvun säännösten soveltamista kunkin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava automaattisella tai järjestelmänmukaisella automaattisella tietojenvaihdolla minkä tahansa toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle 1 artiklassa tarkoitetut tiedot seuraavissa tilanteissa, joissa:

- 1) verotuksen katsotaan tapahtuvan määräjäsenvaltiossa ja tarkastusjärjestelmän tehokasta toimintaa varten tarvitaan alkuperäjäsenvaltion toimittamia tietoja;
- 2) jäsenvaltiolla on syytä uskoa, että toisessa jäsenvaltiossa on tapahtunut tai on todennäköisesti tapahtunut arvonlisäverolainsäädännön rikkominen;
- 3) toisessa jäsenvaltiossa on verotulojen menetyksen vaara.”

17. 18 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäljempänä 44 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua menettelyä noudattaen määritetään:

- 1) vaihdettavien tietojen tarkat luokat;
- 2) tietojenvaihdon säännöllisyys;
- 3) tietojenvaihdon käytännön järjestelyt.

Kunkin jäsenvaltion on vahvistettava, osallistuuko se tiettyä tietoluokkaa koskevaan tietojenvvaihtoon, sekä se, vaihtaako se tietoja automaattisella vai järjestelmänmukaisella automaattisella tietojenvaihdolla."

18. V luku sisältää säännöksiä erityisesti yhteisöliiketoimiin liittyvien tietojen tallennuksesta ja vaihdosta.

19. 22 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on tallennettava direktiivin 77/388/ETY(12) (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) nojalla vastaanottamansa tiedot sähköiseen tietokantaan.

20. 23 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

"Jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on 22 artiklan mukaisesti säilytettävien tietojen perusteella saatava kaikista muista jäsenvaltioista ilman eri toimenpiteitä ja viipymättä kaikki seuraavat tiedot, jotka voivat myös olla suoraan kyseisen viranomaisen käytettävissä:

1. arvonlisäverotunnisteet, jotka tiedot vastaanottava jäsenvaltio on antanut;
2. niiden tavaroiden yhteisökauppojen kokonaisarvo, jotka tiedot antavassa jäsenvaltiossa arvonlisäverotunnisteen saaneet toimijat ovat myyneet arvonlisäverotunnisteen haltijoille.

— — "

21. 24 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

"Arvonlisäverolainsäädännön rikkomisen estämiseksi jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on aina, kun se katsoo tämän tarpeelliseksi tavaroiden yhteisöhankintojen valvonnan kannalta, saatava suoraan ja viipymättä kaikki seuraavat 22 artiklan mukaisesti säilytettäviin tietoihin pohjautuvat tiedot tai niiden on oltava suoraan kyseisen viranomaisen käytettävissä sähköisessä muodossa:

1. 23 artiklan ensimmäisen kohdan 2 alakohdassa tarkoitettuja myyntejä suorittaneiden henkilöiden arvonlisäverotunnisteet; ja
2. tällaisten kunkin tällaisen henkilön kullekin 23 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohdassa tarkoitettujen arvonlisäverotunnisteen saaneelle henkilölle suorittamien myyntien kokonaisarvo.

— — "

22. 27 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

"1. Kunkin jäsenvaltion on ylläpidettävä sähköiseen tietokantaan sisältyvää rekisteriä henkilöistä, joille kyseisessä jäsenvaltiossa on annettu arvonlisäverotunniste.

2. Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi milloin tahansa saada suoraan tai välitettynä 22 artiklan mukaisesti säilytettävien tietojen perusteella vahvistuksen sellaisen arvonlisäverotunnisteen voimassaolosta, jolla henkilö on suorittanut tai vastaanottanut tavaroiden tai palvelujen yhteisökaupan.

Pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on erityisestä pyynnöstä annettava tieto myös arvonlisäverotunnisteen antopäivästä ja tarvittaessa sen voimassaolon päättymispäivästä.

3. Toimivaltaisen viranomaisen on pyynnöstä annettava viipymättä myös sen henkilön nimi ja osoite, jolle numero on annettu, edellyttäen, ettei pyynnön esittävä viranomainen tallenna näitä tietoja mahdollista myöhempää käyttöä varten.”

23. VI luku käsittelee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 c artiklaan sisältyviä erityisjärjestelmiä, jotka koskevat sijoittautumattomia verovelvollisia, jotka tuottavat sähköisessä muodossa toimitettavia palveluita henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia. Asetuksen N:o 1798/2003 29 ja 30 artiklassa muun muassa toistetaan jo kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 c artiklassa säädetty sijoittautumattoman verovelvollisen velvollisuus toimittaa sähköisesti ilmoitus toiminnan aloittamisesta sekä veroilmoitus sekä säädetään menettelystä, jota noudatetaan teknisten yksityiskohtien määrittämisessä, ja lisäksi määritetään, miten tällä tavoin saadut tiedot on toimitettava muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille.

24. VII luvussa säädetään komission kanssa tehtävästä yhteistyöstä asetuksen mukaisten järjestelmien tehokkuutta koskevien tilastotietojen keräämiseksi ja arvioimiseksi. VIII luvussa säädetään tietojenvaihdosta kolmansien maiden kanssa.

25. IX luvussa esitetään tietojenvaihdon yleiset edellytykset ja muun muassa 40 artiklassa mainitaan joitakin syitä, joiden perusteella tietojen antamisesta voidaan kieltäytyä.

26. 40 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

” — —

2. Tämä asetus ei velvoita tekemään selvityksiä tai antamaan tietoja silloin, kun sen jäsenvaltion, jonka olisi annettava tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan jäsenvaltio ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja kyseisen jäsenvaltion omiin tarpeisiin.

3. Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi kieltäytyä antamasta tietoja, jos kyseinen jäsenvaltio ei voi oikeudellisista syistä toimittaa vastaavia tietoja. Pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion on ilmoitettava komissiolle kieltäytymisen syyt.

4. Tietojen antamisesta voidaan kieltäytyä, jos se johtaisi liike?, elinkeino? tai ammattisalaisuuden taikka kaupallisen menettelyn ilmaisemiseen tai sellaisten tietojen ilmaisemiseen, joiden ilmaiseminen olisi yleisen järjestyksen vastaista.

— — ”

27. Jäljempänä 41 artiklassa todetaan, mitä tietosuojaseikkoja on otettava huomioon. Lopuksi X luku sisältää vielä yleisiä säännöksiä ja loppusäännöksiä.

C *Direktiivin 2003/93 sisältö*

28. Direktiivin johdanto-osan ensimmäisessä ja kolmannessa perustelukappaleessa säädetään seuraavaa:

”(1) Arvonlisäveronkierron torjunta edellyttää yhteistyön lujittamista yhteisössä verohallintojen välillä ja niiden ja komission välillä yhteisten periaatteiden mukaisesti.”

”(3) Direktiivissä 77/799/ETY säädetty keskinäisen avun soveltamisala on laajennettava koskemaan direktiivissä 76/308/ETY tarkoitettuja vakuutusmaksuista perittäviä veroja niin, että jäsenvaltioiden taloudelliset edut ja sisämarkkinoiden neutraliteetti voidaan suojata paremmin.”

29. Direktiivin 1 artiklan 1 ja 2 kohdassa esitetään direktiiviin 77/799 tehtävät muutokset, joilla direktiivin soveltamisalaa laajennetaan koskemaan vakuutusmaksuista perittäviä veroja.

30. Lisäksi 3 kohdassa tehdään muutos direktiivin 77/799 salassapitosäännösten sanamuotoon ja lisätään direktiiviin uusi alakohta.

31. 1 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat lisäksi säätää ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettujen tietojen käyttämisestä direktiivin 76/308/ETY 2 artiklassa tarkoitettujen muiden maksujen, tullien ja verojen määräämiseen.”

D *Direktiivin 77/799 sisältö*

32. Direktiivissä 77/799, jota on laajennettu direktiivillä 2003/93, säädetään jäsenvaltioiden yhteistyöstä välittömien verojen ja joidenkin välillisten verojen alalla vastaavasti kuin käsiteltävänä olevassa asetuksessa. Direktiivin 77/799 tässä asiassa merkitykselliset säännökset kuuluvat seuraavasti:

”2 artikla

Tietojenvaihto pyydetäessä

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

— —

3 artikla

Tietojenvaihto ilman erillistä pyyntöä

Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tietoja ilman ennalta esitettävää pyyntöä ja säännöllisesti tapauksissa, jotka niiden on vahvistettava 9 artiklassa tarkoitettua neuvottelumenettelyä noudattaen.

4 artikla

Oma-aloitteinen tietojenvaihto

1. Kunkin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ilman ennalta esitettävää pyyntöä annettava tiedossaan olevat 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tiedot toisen jäsenvaltion, jota tiedot koskevat, toimivaltaiselle viranomaiselle seuraavissa tapauksissa:

--

2. Jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat 9 artiklassa tarkoitettua neuvottelumenettelyä noudattaen vaihtaa 1 kohdassa säädettyjä tietoja myös muissa kuin siinä tarkoitetuissa tapauksissa.

--

6 artikla

Asianomaisen valtion edustajien yhteistyö

Edellä olevien säännösten soveltamiseksi tiedot antavan jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen ja tiedot vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voivat sopia keskenään 9 artiklassa tarkoitettua neuvottelumenettelyä noudattaen, että ne sallivat tiedot vastaanottavan jäsenvaltion veroviranomaisen edustajien läsnäolon tiedot antavassa jäsenvaltiossa. Samaa menettelyä noudattaen on määrättävä tämän säännöksen soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.

--

8 artikla

Tietojenvaihdon rajoitukset

1. Tässä direktiivissä ei veloiteta järjestämään selvityksiä tai antamaan tietoja, jos sen jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan toimivaltainen viranomainen ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja tämän valtion omiin tarpeisiin.

2. Tietojen antamisesta voidaan kieltäytyä, jos tietojen antaminen johtaisi liike-, elinkeino- tai ammattisalaisuuden taikka kaupallisen menettelyn ilmaisemiseen, tai jos kyseisten tietojen ilmaiseminen olisi yleisen järjestyksen vastaista.

3. Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi kieltäytyä antamasta tietoja, jos jäsenvaltio, joka saisi tiedot, ei tosiasiallisista tai oikeudellisista syistä voi antaa vastaavia tietoja.

-- "

III Oikeudenkäyntimenettely ja asianosaisten vaatimukset

33. Komissio on 18.12.2003 päivätyllä kirjelmällään, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 19.12.2003, nostanut kanteen asetuksen N:o 1798/2003 ja direktiivin 2003/93 kumoamiseksi. Se vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin

1) toteaa, että hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7 päivänä lokakuuta 2003 annettu neuvoston asetus (EY) N:o 1798/2003 sekä jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY muuttamisesta 7 päivänä lokakuuta 2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/93/ETY ovat pätemättömiä

2) pitää molempien säädösten oikeusvaikutukset voimassa siihen saakka, kunnes asianmukaiseen oikeudelliseen perustaan pohjautuvat säädökset ovat tulleet voimaan

3) velvoittaa neuvoston korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

34. Neuvosto vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin

1) hylkää kanteen

2) velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut

3) toissijaisesti, mikäli säädökset todetaan pätemättömiksi, pitää molempien säädösten oikeusvaikutukset voimassa siihen saakka, kunnes asianmukaiseen oikeudelliseen perustaan pohjautuvat säädökset ovat tulleet voimaan.

35. Yhteisöjen tuomioistuin on 8.6.2004 antamallaan päätöksellä hyväksynyt Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan, Portugalin tasavallan ja Irlannin väliintulijoiksi neuvoston puolelle.

36. Kaikki asianosaiset ovat ottaneet asiaan kantaa kirjallisessa menettelyssä. Suullista käsittelyä ei ole pidetty.

IV Asianosaisten lausumat

37. Komission mukaan kyseisten säädösten ensisijainen tavoite on sisämarkkinoiden toteuttaminen ja niiden oikeusperustana olisi käytettävä EY 95 artiklan 1 kohtaa. Sen näkemyksen mukaan niiden liittyminen veroihin ei tee säädöksistä veroja koskevia säännöksiä tai määräyksiä, ja se on erityisesti sitä mieltä, että jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyötä koskevat säännöt eivät ole EY 95 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja veroja koskevia säännöksiä tai määräyksiä ja ettei niitä ole myöskään pidettävä EY 93 artiklan mukaisina välillisiä veroja koskevinä säännöksinä tai määräyksinä.

38. Komissio on tosin tietoinen siitä, että EY 95 artiklaa säädettäessä jäsenvaltiot jättivät enemmistöpäätösten soveltamisalan ulkopuolelle erityisen arkaluonteiset alat, kuten erityisesti veroja koskevat säännökset tai määräykset, mutta sen näkemyksen mukaan näitä poikkeusmääräyksiä on tulkittava suppeasti ja ne pätevät vain, kun jäsenvaltioiden verotusvaltaa on suojattava. Tästä syystä komissio tulkitsee veroja koskeviksi säännöksiksi tai määräyksiksi säännökset, jotka koskevat verovelvollisia, verotettavia tapahtumia, veron perustetta, verokantojen suuruutta ja veroja koskevia poikkeuksia sekä verojen kantamiseen ja perimiseen liittyviä säännöksiä, siis kaikki sellaiset säännökset, joilla on vaikutusta verotuloihin. Komissio väittää, että vastavuoroista yhteistyötä koskevat säännökset eivät kuitenkaan liity tähän alaan eivätkä koske verotusvaltaa. Niiden tarkoituksena on ainoastaan helpottaa kunkin yksittäisen jäsenvaltion verovaateiden toteuttamista, eivätkä ne siten koske jäsenvaltioiden verojärjestelmää.

39. Neuvosto sitä vastoin korostaa, että säädösten tarkoitus on torjua veronkiertoa ja varmistaa verojen asianmukainen kantaminen kansallisten julkisten talouksien ja toimintakykyisten sisämarkkinoiden etujen mukaisesti. Neuvosto väittää, että tietojenvaihtoa koskevia sääntöjä yhdenmukaistamalla molemmilla riidanalaisilla säädöksillä on välittömiä vaikutuksia veronmaksajien oikeuksiin ja veroviranomaisten velvollisuuksiin sekä veronkanton ja sitä kautta myös verotuloihin. Siten nämä säädökset palvelevat myös verotukseen liittyviä päämääriä. Koska näillä säännöksillä pyritään sekä veroja että sisämarkkinoita koskeviin tavoitteisiin, EY 93 ja EY 94 artikla ovat niiden oikea oikeudellinen perusta.

40. Neuvosto viittaa erityisesti siihen, että EY 93 artikla on erityismääräys EY 95 artiklaan nähden ja ettei EY 95 artikla muuta EY 93 artiklan soveltamisalaa. Kumpikin määräys on säädetty Euroopan yhtenäisasiakirjalla tässä sanamuodossa, eikä niissä ole viitteitä siitä, etteivät välillisiä

veroja koskevat säännökset, jotka eivät liity komission kuvaamaan jäsenvaltioiden verolainsäädännön ydinalueeseen, kuuluisi EY 93 artiklan soveltamisalaan. Siten EY 95 artiklan 2 kohdan tulkinnalla ei ole mitään vaikutusta EY 93 artiklan soveltamisalaan, sillä EY 93 artikla on välillisiä veroja koskeva erityismääräys riippumatta vaikutuksista jäsenvaltioiden verotusvaltaan. Ei myöskään ole järkevää käsitellä veroja koskevien säännösten tai määräysten käsitettä eri tavalla välittömien verojen yhteydessä. Sitä paitsi jäsenvaltioiden tutkintavaltuuksien ulottamisella asianomaisen valtion rajojen ulkopuolelle on kylläkin vaikutuksia verotusvaltaan siinäkin tapauksessa, että perusteena pidettäisiin suppeaa verotusvallan määritelmää, jota komissio käyttää.

41. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa asetuksesta N:o 1798/2003, että veronkierron torjuminen tukemalla arvonlisäverojen määräämistä ja perintää yhteisön alueella parantaa veroviranomaisten tehokkuutta ja että sillä siten on käytännön vaikutuksia todellisiin verotuloihin. Riidanalaiset säännökset ovat siten verojärjestelmän toimintakyvyn tärkeä ulottuvuus, ja niillä on vaikutuksia verovelvollisten oikeudelliseen asemaan. Lisäksi asetuksen 30 artiklassa(13) säädetään välittömästi myös verovelvollisia koskeva velvollisuus. Asetuksella yhtenäistetään sen mukaan siten välillisiä veroja koskevaa kansallista lainsäädäntöä EY 93 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

42. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus korostaa, että direktiivin 2003/93 tavoitetta ja sisältöä on tarkasteltava ainoastaan direktiivin 77/799, jonka soveltamisalaan riidanalaisessa direktiivissä lisätään vakuutusmaksut, yhteydessä. Myös tässä veroviranomaisten tehokkuuden katsotaan olevan tärkeä tekijä todellisten verotulojen kannalta, ja siten sitä ei voida pitää erillään jäsenvaltioiden verotusvallasta. Direktiivillä yhtenäistetään siten välittömiä ja välillisiä veroja koskevaa kansallista lainsäädäntöä, ja siksi se kuuluu EY 93 ja EY 94 artiklan soveltamisalaan.

43. Portugalin hallitus toteaa, että asetuksen N:o 1798/2003 41 artiklan 5 kohdan perusteella voidaan rajoittaa tietosuojadirektiivin 95/46/EY(14) mukaisia oikeuksia ja että direktiivin 2003/93 1 artiklan 3 kohta sisältää muutoksen direktiivin 77/799 7 artiklan 1 kohtaan, millä on välittömiä vaikutuksia verovelvollisten oikeuksiin. Koska näillä säännöksillä säännellään veronmaksajien oikeuksia, ne ovat EY 93 artiklassa ja 95 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja veroja koskevia säännöksiä tai määräyksiä.

44. Irlannin hallituksen näkemyksen mukaan EY 93 artikla on oikeudellinen perusta kaikille säädöksille, jotka koskettavat välillisiä veroja tai liittyvät niihin. Lisäksi sen näkemyksen mukaan EY 95 artiklan sanamuoto ei tue sitä, että 2 kohdan käsitettä ”veroja koskevia säännöksiä tai määräyksiä” olisi tulkittava suppeasti, etenkin, koska silloin myös käsitteitä ”vapaata liikkuvuutta koskevat säännökset” ja ”työntekijöiden oikeudet ja edut” olisi tulkittava suppeasti. Määräyksessä ei kuitenkaan ole tähän perusteita. Asetus sisältää yksityiskohtaisia säännöksiä, joilla yhtenäistetään arvonlisäverosäännöksiä. Näin ollen direktiivi koostuu veroja koskevista säännöksistä tai määräyksistä. Kumpikin säädös on siten annettu asianmukaisen oikeudellisen perustan nojalla.

V Oikeudellinen arviointi

45. Komissio vetoaa nyt käsiteltävänä olevassa kanteessaan siihen, että käsiteltävänä olevat säädökset on annettu väärän oikeudellisen perustan nojalla ja huomauttaa, että EY:n perustamissopimusta on siten rikottu EY:n perustamissopimuksen 230 artiklan toisessa kohdassa tarkoitetulla tavalla.

A Oikeudellisen perustan valintakriteerit

46. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön toimen oikeudellisen perustan valinnan on

perustuttava sellaisiin objektiivisiin seikkoihin, jotka voivat olla tuomioistuinvalvonnan kohteena ja joihin kuuluvat erityisesti toimen tarkoitus ja sisältö.(15)

47. Osapuolet ovat yksimielisiä siitä, että asetus N:o 1798/2003 ja direktiivi 2003/93 ovat välttämättömiä sisämarkkinoiden toimivuudelle.

48. Käsiteltävänä olevalla asetuksella säädetään jäsenvaltioiden hallintoviranomaisten välisestä yhteistyöstä keskenään ja komission kanssa arvonlisäverotuksen alalla. Asetuksen tarkoitus on perustelukappaleiden mukaan veronkierron ja veron välttämisen torjuminen, koska veronkierto ja veron välttäminen johtavat verotulojen menetyksiin, ovat vastoin oikeudenmukaisen verotuksen periaatetta, aiheuttavat vääristymiä kilpailuolosuhteisiin ja näiden seurauksena heikentävät sisämarkkinoiden toimintaa.(16)

49. Käsiteltävänä olevalla direktiivillä laajennetaan jäsenvaltioiden viranomaisten keskinäistä apua välittömien ja tiettyjen valmisteverojen(17) alalla koskevia säännöksiä siten, että apu koskee myös vakuutusmaksuista perittäviä veroja ja lisäksi siihen sisältyy muutos, joka koskee tässä yhteistyössä huomioitavaa tietosuojaa. Tämän säädöksen ilmeinen tarkoitus on se, että jäsenvaltioiden taloudelliset edut ja sisämarkkinoiden neutraliteetti voidaan suojata paremmin.(18)

50. Jäsenvaltioiden kansantalouksien yhä tiiviimpi nivoutuminen yhteen kulkee käsi kädessä sen kanssa, että yhteismarkkinoilta poistetaan byrokraattisia tavaroiden ja palveluiden vapaan liikkuvuuden esteitä. Jos veroviranomaisilla ei ole riittävästi tietoa rajat ylittävistä toimista, veronkierron uhka kasvaa. Tämän uhan torjuminen palvelee jäsenvaltioiden ja yhteisön etuja, kun ne pyrkivät vääristymättömään kilpailuun ja talousperustan turvaamiseen ja sitä kautta saavutetun integraatiotason säilyttämiseen. Siten säädökset voivat vaikuttaa sisämarkkinoiden toimivuuteen myös poistamalla seurannaisongelmia, joita perusvapauksien käyttämisestä syntyy.(19) Voidaan siis päätellä, ettei ole epäilystäkään siitä, etteivätkö kummankin käsiteltävänä olevan säädöksen sisällöt objektiivisesti tukisi tätä ilmeistä tarkoitusta.

51. EY 95 artiklan mukaan neuvosto voi antaa sisämarkkinoiden loppuunsaattamista koskevat säädökset talous? ja sosiaalikomiteaa kuultuaan määräenemmistöllä EY 251 artiklassa määrättyä yhteispäätösmenettelyä noudattaen. Jos taas näissä säädöksissä on kyse myös välillisiä veroja koskevista säännöksistä, asianmukainen oikeudellinen perusta on sen sijaan EY 93 artiklan mukainen erityinen määräys, joten neuvoston on tehtävä päätökset yksimielisesti Euroopan parlamenttia ja talous? ja sosiaalikomiteaa kuultuaan. Tästä seuraa, että jo EY 95 artiklan 1 kohdan sanamuodon perusteella sitä voidaan käyttää vain, jos EY:n perustamissopimuksessa ei ole määrätty toisin. Jos EY:n perustamissopimuksessa on erityinen määräys, joka voi olla nyt esillä olevan toimenpiteen oikeudellinen perusta, toimenpiteen on perustuttava tähän erityiseen määräykseen. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on aiemmin todennut, tämä koskee erityisesti EY 93 artiklaa, kun on kyse liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta.(20)

52. Koska EY 95 artiklan 2 kohdassa lisäksi rajataan EY 95 artiklan 1 kohdan soveltamisalasta pois veroja koskevat säännökset tai määräykset, niitä ei voida yleensä yhdenmukaistaa tämän artiklan perusteella. Jos on kyse välittömiä veroja koskevasta lainsäädännöstä, on jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistamisessa yhteismarkkinoiden toteuttamiseksi siten sovellettava EY 94 artiklaa, jossa myös edellytetään, että neuvosto tekee päätökset yksimielisesti Euroopan parlamenttia ja talous? ja sosiaalikomiteaa kuultuaan.

53. Näiden erilaisten menettelytapojen vuoksi yhtäältä EY 93 ja EY 94 artiklassa ja toisaalta EY 95 artiklassa olevat toimivaltaperustat eivät myöskään ole keskenään yhdistettävissä.(21)

54. Ratkaiseva seikka oikeudellisen perustan valitsemisessa on siten se, ovatko käsiteltävänä

olevat säädökset EY 93 artiklan ja EY 95 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja veroja koskevia säännöksiä tai määräyksiä.

55. Tämän käsitteen ulottuvuutta ei ole selvitetty sopimuksessa lähemmin. Näiden sopimusmääräysten tulkinta on kuitenkin ollut esillä äskettäin yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä olleessa asiassa.

56. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut EY 95 artiklan 2 kohtaan liittyvässä 29.4.2004 antamassaan tuomiossa, veroja koskevien säännösten tai määräysten käsite kattaa yleisen luonteensa vuoksi kyseisten verojen tai maksujen lajeja erottelematta kaikkien verotusta koskevien alojen lisäksi kaikki tätä alaa koskevat näkökohdat riippumatta siitä, onko kyse aineellisista vai menettelyllisistä säännöistä.(22)

57. Yhteisöjen tuomioistuimen näkemyksen mukaan menettelykysymykset sisältyvät näihin säännöksiin, ensinnäkin, koska joissakin jäsenvaltioissa myös välittömien ja välillisten verojen perintää koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä pidetään veroja koskevinä säännöksinä tai määräyksinä, ja toiseksi, koska EY 90 artiklaa koskevan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on arvioitaessa, onko verotusjärjestelmä syrjivä, otettava huomioon verokantojen lisäksi myös veronkantomenettelyt, jotta veron todelliset vaikutukset voidaan määrittää.(23) Minkäänlaisten verojen perintää koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä ei siitä syystä voi erottaa siitä verojärjestelmästä, johon ne liittyvät. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut, että EY 95 artiklan 2 kohdan ilmaisua veroja koskevat säännökset tai määräykset on tulkittava niin, että ne kattavat verovelvollisia henkilöitä, verollisia liiketoimia, veron määräytymisperustetta, verokantaa ja välittömiä ja välillisiä veroja koskevia vapautuksia määrittelevien säännösten lisäksi verojen perintään liittyvät yksityiskohtaiset säännöt.(24)

58. Täsmennystä siihen, ovatko menettelyjä koskevat säännökset aina vai vain tietyissä tapauksissa EY 93 artiklassa ja EY 95 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja veroja koskevia säännöksiä tai määräyksiä, ei yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä vielä ole.

59. Siksi nyt riidanalaisia säännöksiä ei voida yksiselitteisesti luokitella tähänastisen oikeuskäytännön perusteella. Kyseessä olevat säännökset eivät kiistattomasti ole verovelvollisia koskevia eivätkä verollisia liiketoimia, veron määräytymisperusteita tai verovapautuksia koskevia. Myöskään tietojenvaihto ei liity välittömästi verojen perintään. Kuitenkin on epäilemättä kyse säännöksistä, jotka liittyvät veroasioita koskeviin menettelyihin ja joilla on vaikutuksia verojen määrittämiseen ja perintään, sen vuoksi, että niiden avulla päästään käsiksi näissä toimissa tarvittaviin tietoihin.

60. Siksi on löydettävä peruste, jonka avulla voidaan määrittää, missä tapauksissa tällaiset menettelysäännökset on tulkittava perustamissopimuksessa tarkoitetuiksi veroja koskeviksi säännöksiksi tai määräyksiksi.

61. Neuvosto ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteavat riidanalaisista säädöksistä, että tehokkaamman verohallinnon avulla vero-oikeutta voidaan soveltaa johdonmukaisemmin ja että sen tuloksena saavutetaan enemmän verotuloja. Tästä syystä viranomaisten tietojenvaihtoa koskevat säännökset koskevat myös verotuloja. Tätä perustetta ei kuitenkaan yleisyytensä vuoksi voi käyttää ratkaisevana tekijänä arvioitaessa sitä, onko jokin säädös veroja koskeva säännös tai määräys. Verohallinnon tehokkuutta voidaan parantaa monenlaisten säännösten, kuten esimerkiksi työaikojen määrittämistä koskevien säännösten, avulla, mutta niistä ei kuitenkaan samalla tule veroja koskevia säännöksiä tai määräyksiä.

62. Ratkaisevaa pitäisi pikemminkin olla sen, että menettelysäännöksillä on oltava erityinen yhteys vero-oikeuden aineelliseen ytimeen, jotta nämä säännökset voidaan tulkita veroja

koskeviksi säännöksiksi tai määräyksiksi. Siten on esimerkiksi olemassa erityinen asiayhteys veroja koskevien aineellisoikeudellisten säännösten ja verolippujen täytäntöönpanoa koskevien sääntöjen välillä, koska mahdollisuus pakkoperintään on erittäin ratkaiseva tekijä sille, että veroja todella maksetaan, ja siten se on ratkaiseva tekijä myös verottajan tuloille. Siten myös yhteisöjen tuomioistuin perustelee säännöksestä esitettyä tulkintaa siten, että verojen perintää koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä ei voida erottaa siitä verotusjärjestelmästä, johon ne liittyvät.(25)

63. On päädytty kahteen näkökohtaan, jotka ovat ratkaisevia arvioitaessa tätä käsiteltävinä olevien säädösten asiayhteyttä: Ensinnäkin se, että yhteisössä erityisen varovasti käsiteltävät verohallinnot on avattu ja omia verotietoja on annettu muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisten käytettäväksi, koskee tietoja antavan jäsenvaltion näkökulmasta verotusvallan menettelyoikeudellista ydinaluetta. Toisaalta verovelvollisia ja verollisia liiketoimia koskevien tietojen saaminen antaa tiedot saaneelle jäsenvaltiolle mahdollisuuden määrätä verot oikein ja on siten välitön edellytys verojen kantamiselle tässä valtiossa. Tätä selvitetään seuraavassa yksittäisten säännösten avulla.

B Asetuksen N:o 1798/2003 säännöksistä

64. Asetus N:o 1798/2003 sisältää joitakin tekijöitä, jotka avaavat uusia mahdollisuuksia jäsenvaltioiden väliselle yhteistyölle veroasioissa ja jotka osittain ylittävät nykyisen yhteistyön tason.

65. Asetuksen 5 artiklan mukaisesti jäsenvaltioiden veroviranomaiset ovat velvollisia antamaan muiden jäsenvaltioiden viranomaisille niiden pyynnöstä verotapahtumia koskevia tietoja. Tällaisten tietojen antamisesta voidaan kieltäytyä vain 40 artiklassa mainittujen syiden perusteella nimittäin, jos pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion lainsäädännön mukaan se ei saa koota eikä käyttää tällaisia tietoja, vaikka kyse olisi puhtaasti jäsenvaltion sisäisistä asioista (40 artiklan 2 kohta), jos vastaavien tietojen vastavuoroista vaihtamista ei voida taata (40 artiklan 3 kohta) tai jos tietojenvaihto johtaisi tiettyjen tarkemmin nimettyjen salaisuuksien ilmaisemiseen tai tietojen ilmaiseminen olisi yleisen järjestyksen vastaista (40 artiklan 4 kohta).

66. Tämän velvollisuuden perusteella jäsenvaltioiden on siten toimitettava muiden jäsenvaltioiden viranomaisille erilaisia tietoja, joista käyvät välittömästi ilmi tiedot verotuksen kannalta merkityksellisistä tapahtumista. Nämä tiedot on tarkoitettu käytettäväksi verotuksen perustana pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa.

67. Toinen jo alustavasti käsitelty näkökohta on se, että kyseessä olevat tiedot ovat tietyissä jäsenvaltioissa erityisen suojattuja ja ne kuuluvat näiden valtioiden verotietojen salassapitoa koskevan erityislainsäädännön alaisuuteen. Salassapitovelvollisuus koskee tosin myös pyynnön esittänyttä valtiota, ja tiedot ovat kyseisessä valtiossa tällaisia tietoja koskevan tietosuojan alaisia. Asetuksella laajennetaan kuitenkin niiden piiriä, joilla on oikeus saada tietoja käyttöönsä, ja siinä puututaan siten selkeästi verotietojen käsittelyä koskeviin kansallisiin säännöksiin.

68. Pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon lisäksi asetuksen 17 artiklassa on säädetty mahdollisuus automaattiseen tai järjestelmänmukaiseen automaattiseen tietojenvaihtoon. Jäsenvaltiot päättävät kuitenkin asetuksen 18 artiklan mukaisesti itse, millä tavoin ne osallistuvat tähän tietojenvaihtoon. Se, että jäsenvaltioille annetaan tässä mahdollisuus valita, ei kuitenkaan vaikuta mitenkään säännösten kohteeseen eli verotietojen vaihtamiseen. Mikäli jäsenvaltio liittyy tähän järjestelmään, se nimittäin luovuttaa verohallinnon tietoja, joita tarvitaan verotuksessa toisessa jäsenvaltiossa. Ainoana erona 5 artiklassa säädettyyn tietojen vaihtamiseen on se, että tietoja toimitetaan 17 artiklan tietojenvaihtojärjestelmässä myös automaattisesti ilman konkreettista pyyntöä.

69. Asetuksen 22 artiklassa jäsenvaltiot veloitetaan perustamaan sellaisia monipuolisia tietoja sisältävä keskitetty tietokanta, jotka ovat arvonlisäverojen kantamisen kannalta välttämättömiä, ja ylläpitämään tietokantaa. Tietokannan olemassaolo on yhtäältä edellytys asetuksen 23 artiklassa tarkoitetulle sähköiselle tietojenvaihdolle. Toisaalta 22 artiklassa annetaan kansallisille verohallinnoille myös rakenteellinen ohjeistus, joka ulottuu laajemmalle kuin pelkästään hallinnolliseen yhteistyöhön.

70. Lisäksi 23 artiklassa säädetty tietojenhaku sähköisestä tietokannasta mahdollistaa myös sellaisten tietojen siirtämisen, jotka voivat olla verotusperusteiden kannalta merkittäviä. Siten tiedot antavan valtion antaman arvonlisäverotunnisteen ja niiden tavaroiden yhteisökauppojen kokonaisarvon, jotka on myyty kyseiselle henkilölle, on oltava suoraan tai ainakin ilman eri toimenpiteitä ja viipymättä kyseisen viranomaisen käytettävissä. Lisäksi asetuksen 24 artiklassa mainituilla edellytyksillä myös joitakin muita tietoja on toimitettava suoraan ja viipymättä sähköisessä muodossa tai niiden on oltava suoraan käytettävissä sähköisessä muodossa. Tätä on täydennetty asetuksen 27 artiklassa, jossa luetellaan muut tiedot, jotka on tallennettava ja toimitettava muille viranomaisille, erityisesti sen henkilön nimi ja osoite, jolle tunniste on annettu.

71. Sen lisäksi, että asetuksessa säädetään veron perusteena käytettäviä tietoja koskevasta tietojenvaihdosta ja vaikutuksista, joita tietojenvaihdolla on verosalaisuuteen jäsenvaltioissa, sillä lisäksi puututaan toisellakin raskauttavalla tavalla kansallisten verohallintojen itsemääräämisoikeuteen.

72. Asetuksen 11 artiklan mukaan pyynnön esittäneet viranomaiset voivat kyseisen viranomaisen ja pyynnön vastaanottaneen viranomaisen sopimuksesta olla läsnä sen jäsenvaltion viranomaisten virastoissa, jossa pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikka on (11 artiklan 1 kohta). He voivat lisäksi olla läsnä hallinnollisissa tutkimuksissa (11 artiklan 2 kohta).

73. Tämä verovirastojen avaaminen on huomattava muutos veroasioissa tehtävään yhteistyöhön. Tosin jo direktiivissä 77/799 annettiin jäsenvaltioille mahdollisuus tehdä sopimuksia asiasta kiinnostuneiden valtioiden virkamiesten läsnäolon sallimisesta tietoja antavassa valtiossa. Kuten komissio esitti ehdotuksessaan asetukseksi hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla, tälle ei useimmissa jäsenvaltioissa kuitenkaan ollut oikeudellisia edellytyksiä. Käytännössä ulkomaisten virkamiesten läsnäolo tarkastuksissa sallitaan lähes kaikissa jäsenvaltioissa ainoastaan verovelvollisen suostumuksella.(26) Joissakin jäsenvaltioissa toisesta jäsenvaltiosta olevan virkamiehen osallistuminen niiden alueella tapahtuviin tutkimuksiin oli jopa virallisesti kielletty tähän liittyvien oikeudellisten ongelmien takia.(27) Tämän perusteella on selvää, että mahdollisuus päästä toisten jäsenvaltioiden verovirastoihin puuttuu erittäin pitkälle menevällä tavalla kansallisen verohallinnon järjestämiseen.

74. Myös tämä seikka on otettava huomioon arvioitaessa kuuluuko käsiteltävänä oleva asetusta "veroja koskeviin säännöksiin ja määräyksiin". Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-338/01 annetussa tuomiossa nimenomaisesti todennut, että tietyissä jäsenvaltioissa verojen maksamista ja perintää koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä pidetään veroja koskevinä säännöksinä tai määräyksinä.(28) Tällainen käytännön huomioon ottaminen ottaa huomioon jäsenvaltioiden aseman sopimuksen laatijoina. Kun jäsenvaltiot edellyttävät erityisiä menettelyjä veroasioissa ja erityisiä verosäännöksiä koskevia salassapitosäännöksiä ja pitävät niitä vero-oikeudellisina säännöksinä, viittaa se siihen, että yhteisön menettelysäännökset, joista seuraa perustavanlaatuisia muutoksia tällä alalla, ovat myös EY:n perustamissopimuksessa tarkoitettuja veroja koskevia säännöksiä ja määräyksiä.

75. Tietojen ilmaiseminen ja verohallintojen avaaminen on kuitenkin vain kolikon toinen puoli, joka koskee tietojen antavaa valtiota. Säännösten tavoitteiden näkökulmasta merkittävämpi on

vastapuoli, nimittäin se, että yhteistyön avulla saadut tiedot voivat olla kussakin tietoja vastaanottavassa jäsenvaltiossa verotuksen perusteena. Asetuksen tarkoituksena on nimenomaan mahdollistaa se, että verot voidaan määrätä oikein ja hankkia verohallinnoille tässä tarvittavat tiedot.

76. Tästä syystä on selvää, että asetuksessa N:o 1798/2003 säädetty menettelykysymykset eivät koske ainoastaan yleisesti rajat ylittävää hallinnollista yhteistyötä vaan että niillä on erityinen suhde aineelliseen verolainsäädäntöön, eikä niitä voida erottaa verojärjestelmästä.

77. Huomautettakoon lisäksi, että asetuksen 29 ja 30 artiklassa toistetaan jo kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 c artiklan B kohdassa säädetty sellaisia sijoittautumattomia verovelvollisia, jotka tuottavat sähköisiä palveluita muille kuin verovelvollisille henkilöille, koskeva velvollisuus, jonka mukaan tietyt tiedot, erityisesti neljännesvuosittainen veroilmoitus, on toimitettava sähköisesti. Tähän liittyen annetaan säännöksiä myös teknisten yksityiskohtien määrittämisestä koskevasta menettelystä sekä tietojen toimittamisesta muille jäsenvaltioille. Siten asetuksen välittömänä kohteena ovat itse verotusta koskevat ensisijaiset menettelyt. Aiheen sisältyminen osittain jo kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin on merkitykseltään, koska toimen oikeudellinen perusta on lähtökohtaisesti määritettävä samansisältöisistä säännöksistä riippumatta. Lisäksi asetuksella parannetaan säännösten oikeudellista laatua direktiiviin verrattuna, sillä asetus on voimassa välittömästi ja siinä säädetään yksityisille velvollisuuksia, jotka eivät ole riippuvaisia kansallisista soveltamissäännöksistä.

78. Asetuksen N:o 1798/2003 sisältämät säännökset ovat siten EY 93 artiklassa tarkoitettuja välillisiä veroja koskevia säännöksiä ja määräyksiä.

C Direktiivin 2003/93 säännökset

79. Direktiivillä 2003/93 laajennetaan direktiivin 77/799 soveltamisalaa siten, että siihen lisätään vakuutusmaksuista perittävät verot, ja lisäksi se sisältää pienen muutoksen, joka koskee kyseisen direktiivin salassapitosäännöstä: käsiteltävänä olevan direktiivin 1 artiklan 3 kohta sisältää muutoksen direktiivin 77/799 7 artiklan 1 kohtaan. Sen mukaan jäsenvaltiot voivat käyttää saamiaan tietoja myös keskinäisestä avunannosta Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston rahoitusjärjestelmään kuuluvista toimista aiheutuvien saatavien sekä maatalousmaksujen ja tullien perinnästä annetun direktiivin(29) 2 artiklan mukaisten verojen, maksujen ja tullien määrittämiseen.

80. Koska käsiteltävänä olevan direktiivin sisältö koostuu pääasiassa siitä, että direktiivin 77/799 sisältämät säännökset todetaan soveltuviksi myös vakuutusmaksuista perittäviin veroihin, on asianmukaisen oikeudellisen perustan määrittämiseksi tarkasteltava direktiivin 77/799 säännöksiä.

81. Direktiiviä 77/799 ei aikanaan tosin saatettu riidanalaiseksi. Määräaika tähän on kulunut umpeen kauan sitten. Koska direktiivi 2003/93 laajentaa direktiivin 77/799 soveltamisalaa, se on kuitenkin osaltaan erikseen käsiteltävä säädös, jonka lainmukaisuus riippuu kaikkien niiden säännösten sisällöstä, joiden soveltamisalaa on laajennettu.

82. Direktiivin 77/799 1 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tämän direktiivin soveltamisalaan kuuluvien verojen asianmukaisen määrittämisen. Direktiivin 77/799 2 artiklassa selitetään lisäksi tarkemmin menettely, jota noudatetaan pyyntöön perustuvassa tietojenvaihdossa. 3 artiklassa säädetään 1 artiklan 1 kohdassa mainittujen tietojen vaihtomenettelystä ilman erillistä pyyntöä ja 4 artiklassa säädetään oma-aloitteiseen tietojenvaihtoon liittyvästä menettelystä artiklassa kuvatuissa tapauksissa.

83. Kuten asetukseen, direktiiviinkin sisältyy velvollisuus toimittaa tietoja. Tietojen antamisesta voidaan kieltäytyä vain direktiivin 77/799 8 artiklassa mainittujen syiden perusteella nimittäin, jos

sen jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan toimivaltainen viranomais ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja tämän valtion omiin tarpeisiin (8 artiklan 1 kohta), jos tietojen antaminen johtaisi tarkemmin nimettyjen salaisuuksien ilmaisemiseen, tai jos kyseisten tietojen ilmaiseminen olisi yleisen järjestyksen vastaista (8 artiklan 2 kohta) tai jos jäsenvaltio, joka saisi tiedot, ei tosiasiallisista tai oikeudellisista syistä voi antaa vastaavia tietoja (8 artiklan 3 kohta).

84. Direktiivin sisältö on siten asetuksen N:o 1798/2003 kanssa samansisältöinen. Myös sellaisten tietojen vaihtamiseen, jotka voivat olla verotuksen perusteena, todetaan velvollisuus.

85. Direktiivin 77/799 säännöksissä ei tosin mennä joissakin kohdissa yhtä pitkälle kuin edellä mainitussa asetuksessa, ja erityisesti pyynnön esittäneen jäsenvaltion viranomaisen edustajien läsnäolo jätetään jäsenvaltioiden harkintavaltaan (6 artikla). Tietojenvaihdon alalla säädetään kuten asetuksessa N:o 1798/2003 yhtäältä verotietojen ilmaisemisesta ja toisaalta luodaan perusta verojen asianmukaiselle määräämiselle.

86. Riidanalaisessa direktiivissä 2003/93 ulotetaan tämä sääntely vakuutusmaksuista perittäviin veroihin. Kuten asetus N:o 1798/2003, riidanalaisessa direktiivissä säänneltävä ala liittyy siten niin läheisesti verojen määräämiseen, että sillä on erityinen yhteys aineelliseen vero-oikeuteen, minkä vuoksi myös se sisältää välillisiä veroja koskevia säännöksiä.

D Ratkaisu

87. Kumpikin käsiteltävänä oleva säädös sisältää veroja koskevia säännöksiä. Koska asetus N:o 1798/2003 koskee arvonlisäveroa, se on annettu asianmukaisesti EY 93 artiklan nojalla. Direktiivi 2003/93 koskee puolestaan vakuutusmaksuista perittäviä veroja, ja sen oikeudellisen perustan on siten oltava EY 93 artikla. Koska se lisäksi sisältää sellaisia kokonaismuutoksia direktiiviin 77/799, jotka koskevat myös direktiivissä 77/799 mainittuja välittömiä veroja, voidaan myös EY 94 artiklaa pitää oikeudellisena perustana. Säädökset on siten annettu asianmukaisten oikeudellisten perustojen nojalla.

88. Komission kanne on siten perusteeton ja se on hylättävä.

VI Oikeudenkäyntikulut

89. Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan vastapuolen oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on hävinnyt asian ja neuvosto on vaatinut oikeudenkäyntikulujensa korvaamista, komissio on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan mukaan väliintulijoina olleet jäsenvaltiot vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

VII Ratkaisuehdotus

90. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

- 1) Kanne hylätään.
- 2) Euroopan yhteisöjen komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 3) Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, Portugalin tasavalta ja Irlanti vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – EUVL L 264, s. 1.

3 – EUVL L 264, s. 23.

4 – Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15).

5 – Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla annetun direktiivin 77/799/ETY muuttamisesta 6 päivänä joulukuuta 1979 annettu neuvoston direktiivi 79/1070/ETY (EYVL L 331, s. 8).

6 – Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1).

7 – Hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla 27 päivänä tammikuuta 1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 218/92 (EYVL L 24, s. 1).

8 – Komissio antoi myös tämän asetusehdotuksen EY:n perustamissopimuksen 100 a artiklan (josta on muutettuna tullut EY 95 artikla) nojalla, mutta se ei kuitenkaan ole ryhtynyt toimiin neuvoston ehdottamaa oikeudellisen perustan muutosta vastaan.

9 – Hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla annetun asetuksen (ETY) N:o 218/92 väliaikaisesta muuttamisesta sähköistä kaupankäyntiä koskevien lisätoimenpiteiden osalta 7 päivänä toukokuuta 2002 annettu neuvoston asetus (EY) N:o 792/2002 (EYVL L 128, s. 1). Sekä komissio että parlamentti nostivat tätä asetusta koskevan kumoamiskanteen, koska niiden näkemysten mukaan asetuksen oikeudellinen perusta on väärä (asia C-272/02, komissio v. neuvosto ja asia C-273/02, parlamentti v. neuvosto). Kun asetus oli korvattu nyt käsiteltävänä olevalla asetuksella N:o 1798/2003, kumpikin kanne peruutettiin.

10 – KOM(2001) 294 lopullinen – 2001/0133(COD), EYVL C 270 E, s. 87.

11 – KOM(2001) 294 lopullinen – 2001/0134(COD), EYVL C 270 E, s. 96.

12 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

13 – Säännöksessä säädetään, että sähköisesti tuotettuja palveluita koskevat tiedot on toimitettava sähköisesti annettavalla veroilmoituksella. Siten sen sisältö on sama kuin direktiivin 77/388 (kuudennen arvonlisäverodirektiivin) 26 c artiklan B kohdan 5 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa olevassa säännöksessä; ks. edellä 23 kohta.

14 – Yksilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä ja näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta 24 päivänä lokakuuta 1995 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 95/46/EY (EYVL L 281, s. 31).

15 – Ks. mm. asia C?300/89, tuomio 11.6.1991, komissio v. neuvosto, ns. titaanidioksiditapaus (Kok. 1991, s. I?2867, Kok. Ep. XI, s. I?211, 10 kohta); asia C?269/97, tuomio 4.4.2000, komissio v. neuvosto (Kok. 2000, s. I?2257, 43 kohta) ja asia C?211/01, tuomio 11.9.2003, komissio v. neuvosto (Kok. 2003, s. I?8913, 38 kohta).

16 – Ks. edellä 8 kohdassa siteeratut ensimmäisestä kolmanteen perustelukappale.

17 – Tästä säädetään direktiivissä 77/799.

18 – Ks. edellä 28 kohdassa siteerattu kolmas perustelukappale.

19 – Ks. julkisasiamies Alberin 9.9.2003 antama ratkaisuehdotus asiassa C?338/01, komissio v. neuvosto (46 f kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

20 – Asia C?338/01, tuomio 29.4.2004, komissio v. neuvosto (60 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

21 – Alaviitteessä 20 mainittu asia, komissio v. neuvosto (tuomion 58 kohta).

22 – Alaviitteessä 20 mainittu asia, komissio v. neuvosto (tuomion 63 kohta).

23 – Alaviitteessä 20 mainittu asia, komissio v. neuvosto (tuomion 64 ja 65 kohta).

24 – Alaviitteessä 20 mainittu asia, komissio v. neuvosto (tuomion 67 kohta).

25 – Alaviitteessä 20 mainittu asia, komissio v. neuvosto (tuomion 66 kohta).

26 – KOM(2001) 294 lopullinen – 2001/0133 (COD); 2001/0134 (COD); s. 9, 4.2.5 kohta.

27 – Ks. komission edellä alaviitteessä 26 mainitut asiakirjat, 4.2.5 kohta.

28 – Alaviitteessä 20 mainittu asia, komissio v. neuvosto (tuomion 64 kohta).

29 – 15 päivänä maaliskuuta 1976 annettu neuvoston direktiivi 76/308/ETY (EYVL L 73, s. 18).