Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

22 päivänä lokakuuta 2013 *

Direktiivi 77/799/ETY — Jäsenvaltioiden viranomaisten keskinäinen apu välittömien verojen alalla — Pyyntöön perustuva tietojenvaihto — Verotusmenettely — Perusoikeudet — Pyynnön esittäneen jäsenvaltion ja pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion niiden velvoitteiden rajat, jotka kohdistuvat verovelvolliseen — Velvollisuutta ilmoittaa verovelvolliselle virka-apupyynnöstä ei ole — Velvollisuutta pyytää verovelvollista osallistumaan todistajien kuulemiseen ei ole — Verovelvollisen oikeus kyseenalaistaa toimitetut tiedot — Toimitettujen tietojen vähimmäissisältö

Asiassa C-276/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Nejvyšší správní soud (Tšekki) on esittänyt 3.4.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.6.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Jiří Sabou

vastaan

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, varapresidentti K. Lenaerts, jaostojen puheenjohtajat A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, M. Safjan ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek ja J. Vláčil,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Tassopoulou ja G. Papagianni,

— Espanjan hallitus, asiamiehenään A. Rubio González,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues, D. Colas ja J.-S. Pilczer,

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki.

— Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja M. Szpunar,

— Suomen hallitus, asiamiehenään S. Hartikainen,

— Euroopan komissio, asiamiehinään C. Barslev, M. Šimerdová ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.6.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetun direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL L 363, s. 129; jäljempänä direktiivi 77/799), tulkintaa perusoikeuksien kannalta.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on ammattijalkapalloilija Jiří Sabou ja vastaajana Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (Prahan kaupungin verovirasto) ja jossa on kyse hänen verotettavista tuloistaan vuodelta 2004.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 77/799

3 Direktiivi 77/799 kumottiin hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetulla neuvoston direktiivillä 2011/16/EU (EUVL L 64, s. 1). Pääasian tosiseikkoihin sovelletaan kuitenkin direktiiviä 77/799 niiden tapahtumahetken vuoksi.

4 Direktiivin 77/799 johdanto-osan ensimmäisessä ja toisessa perustelukappaleessa todettiin seuraavaa:

”jäsenvaltioiden rajojen yli ulottuvat veropetokset ja veron kiertäminen aiheuttavat taloudellisia menetyksiä sekä asianmukaisen verotuksen periaatteen rikkomisia sekä voivat vääristää pääomien liikkuvuutta ja kilpailun edellytyksiä, haitaten siten yhteismarkkinoiden toimintaa,

näistä syistä neuvosto antoi 10 päivänä helmikuuta 1975 päätöslauselman yhteisön toimenpiteistä kansainvälisten veropetosten ja veron kiertämisen torjumiseksi – –”

5 Direktiivin 77/799 johdanto-osan viides ja kuudes perustelukappale oli muotoiltu seuraavasti:

”jäsenvaltioiden olisi pyydettäessä vaihdettava keskenään yksittäistapauksia koskevia tietoja, ja sen jäsenvaltion, jolta tietoja pyydetään, olisi tehtävä näiden tietojen saamiseksi tarvittavat selvitykset,

jäsenvaltioiden olisi myös ilman erillistä pyyntöä vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat olla hyödyksi tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisessa määräämisessä – –”

6 Direktiivin 77/799 1 artiklan otsikko oli ”Yleiset säännökset”, ja sen 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tämän direktiivin mukaisesti vaihdettava kaikki tiedot, joiden avulla tulo- ja omaisuusvero voidaan määrätä oikein – –”

7 Direktiivin 77/799 2 artiklan otsikko oli ”Tietojenvaihto pyydettäessä”, ja siinä säädettiin seuraavaa:

”1. Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja yksittäistapausta koskevia tietoja. Sen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen, jolta tietoja pyydetään, ei tarvitse täyttää tätä pyyntöä, jos on ilmeistä, ettei tietoja pyytävän jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen ole täysin hyödyntänyt omia tavanomaisia tietolähteitään, vaikka tämä pyydetyt tiedot saadakseen olisi kyseisissä olosuhteissa voinut sen tehdä vaarantamatta tavoitellun tuloksen saavuttamista.

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 vastaanottavan viranomaisen tai hallintoviranomaisen, jonka käsiteltäväksi se on asian saattanut, on toimittava kuin se toimisi omaan lukuunsa tai oman maansa jonkin toisen viranomaisen pyynnöstä.”

8 Direktiivin 77/799 6 artiklan otsikko oli ”Asianomaisen valtion edustajien yhteistyö”, ja siinä säädettiin seuraavaa:

”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.”

9 Direktiivin 77/799 8 artiklan otsikko oli ”Tietojenvaihdon rajoitukset”, ja sen 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ei velvoiteta jäsenvaltiota, jolta tietoja pyydetään, tekemään selvityksiä eikä toimittamaan tietoja, jos tällaisten selvityksien tekeminen tai tietojen kerääminen olisi valtion toimivaltaista viranomaista koskevan lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön vastaista.”

Tšekin oikeus

10 Direktiivin 77/799 säännökset on saatettu osaksi Tšekin oikeutta kansainvälisestä verohallinnon alan yhteistyöstä sekä alueellisista veroviranomaisista annetun lain nro 531/1990 muuttamisesta annetulla lailla nro 253/2000 (zákon č. 253/2000 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech).

11 Verojen ja maksujen hallinnosta annetun lain nro 337/1992 (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) 16 ja 31 §:ssä säädetään seuraavaa:

”16 §

Verotarkastus

– –

4) Verovelvollinen, joka on verotarkastuksen kohteena, voi vaatia verovirkailijalta mahdollisuutta

e) esittää kysymyksiä todistajille ja asiantuntijoille kuulemismenettelyn ja paikalla suoritettavan tarkastuksen aikana

– –

31 §

Tutkintatoimenpiteet

– –

2) – – Veroviranomainen ilmoittaa verovelvolliselle riittävän ajoissa todistelun vastaanottamisesta, ellei vaaraa asian viivästymisestä ole.”

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Sabou oli Tšekin tasavaltaan tekemässään vuoden 2004 tuloveroilmoituksessa esittänyt hänelle aiheutuneen kuluja useissa jäsenvaltioissa hänen mahdollisesta siirtymisestään pelaajaksi johonkin näissä maissa toimivista jalkapalloseuroista. Kulut olivat vähentäneet vastaavassa määrin hänen veronalaisia tulojaan vuodelta 2004. Hänen maksettavakseen vuoden 2004 tuloverotuksessa oli näin määrätty 29 700 Tšekin kruunua (CZK) (noin 1 100 euroa).

13 Tšekin veroviranomaiset eivät kuitenkaan uskoneet näiden kulujen todenperäisyyteen ja suorittivat tarkastuksen, jossa kyseessä olevien jäsenvaltioiden veroviranomaisilta pyydettiin tietoja erityisesti lain nro 253/2000 ja direktiivin nojalla. Virka-apupyyntö esitettiin näin Espanjan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisille. Tšekin veroviranomaiset pyysivät tietoja muun muassa kyseessä olevien jalkapalloseurojen näkemyksestä. Mainittujen viranomaisten antamista vastauksista käy ilmi, ettei yksikään niistä seuroista, joihin oli väitetty otetun yhteyttä, tuntenut Saboua eikä hänen agenttiaan.

14 Tšekin veroviranomaiset kääntyivät myös Unkarin veroviranomaisten puoleen ja pyysivät tietoja useista Saboun esittämistä laskuista, joissa oli kyse Unkariin sijoittautuneen yhtiön suorittamista palveluista. Unkarin veroviranomaiset vastasivat, että yhtiö oli toiminut ainoastaan erään kolmanteen maahan sijoittautuneen yhtiön välikätenä ja että vain mainitussa kolmannessa maassa suoritettavalla tarkastuksella voitaisiin kysymyksiin saada luotettavat vastaukset.

15 Tarkastuksensa perusteella Tšekin veroviranomaiset tekivät 28.5.2009 täydentävän verotuspäätöksen, jossa Saboun maksettavaksi tuloveron määräksi vuodelta 2004 vahvistettiin 251 604 CZK (noin 9 800 euroa). Sabou riitautti päätöksen Finanční ředitelství pro hlavní město Prahussa, joka muutti päätöstä vahvistamalla veron määräksi 283 604 CZK (noin 11 000 euroa).

16 Sabou valitti muutetusta päätöksestä Městský soud v Prazeen (Prahan kaupungin alioikeus), joka hylkäsi valituksen 27.7.2011. Tämän jälkeen Sabou teki kassaatiovalituksen Nejvyšší správní soudiin (ylin hallintotuomioistuin).

17 Sabou on esittänyt Nejvyšší správní soudissa, että Tšekin veroviranomaiset olivat hankkineet häntä koskevat tiedot laittomasti. Viranomaiset eivät olleet ensinnäkään ilmoittaneet hänelle muille viranomaisille esittämästään virka-apupyynnöstä, minkä vuoksi hän ei ollut voinut osallistua niiden kysymysten muotoiluun, joita niille oli esitetty. Toisekseen häntä ei ollut myöskään pyydetty osallistumaan muissa jäsenvaltioissa järjestettyihin todistajien kuulemisiin niiden oikeuksien vastaisesti, jotka taataan Tšekin oikeudessa vastaavissa kansallisissa menettelyissä.

18 Ennakkoratkaisupyynnössään Nejvyšší správní soud mainitsee siitä, että Tšekin veroviranomaiset eivät olleet vaatineet pyynnön vastaanottaneita viranomaisia toimittamaan todistajien kuulemista. Se esittää, että jos ne olisivat esittäneet tällaisen pyynnön, ne olisivat ilmoittaneet tästä Saboulle, jotta hän olisi voinut osallistua kuulemistilaisuuksiin, edellyttäen, että tämä olisi ollut pyynnön vastaanottaneiden jäsenvaltioiden lainsäädännön mukaan mahdollista.

19 Annettujen vastausten sisällöstä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että tietyt pyynnön vastaanottaneet viranomaiset olivat ilmoittaneet kuultujen henkilöiden nimet, kun taas toiset olivat ilmoittaneet vain tiedot toimittaneen jalkapalloseuran nimen. Tietojen hankkimistavasta – siitä, oliko ne hankittu puhelimitse, sähköpostitse tai kuulemismenettelyn avulla – ei myöskään ollut tietoja.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, onko verovelvollisella oikeus osallistua direktiivin 77/799 soveltamisalalla tapahtuvaan viranomaisten tietojenvaihtoon, ja kysyy, voivatko perusoikeudet, sellaisina kuin ne on taattu Euroopan unionin perusoikeuskirjassa (jäljempänä perusoikeuskirja), vaikuttaa tällaisen oikeuden olemassaoloon.

21 Nejvyšší správní soud huomauttaa, että ellei tällaista oikeutta tunnustettaisi verovelvolliselle, merkitsisi tämä hänen menettelyllisten oikeuksiensa rajoittamista suhteessa oikeuksiin, jotka hänellä on Tšekin oikeuden mukaan kansallisessa verotusmenettelyssä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa kahteen aikaisempaan tuomioonsa, jotka se antoi 30.1.2008 ja 26.3.2009. Ensin mainitussa tuomiossaan se totesi todistajan kuulemisesta, että ”aidon osallistumismahdollisuuden varmistaminen [verovelvolliselle] todistajaa kuultaessa on yksi keskeisistä mittapuista arvioitaessa kyseisten selvittämistoimien laillisuutta ja kaikki mahdollisuudet sen kiertämiseen on estettävä tiukasti”. Jälkimmäisessä tuomiossa, joka koski Tšekin tasavallassa käytyä verotusmenettelyä, jossa oli pyydetty direktiivin 77/799 nojalla virka-apua toiselta jäsenvaltiolta ja todistajan kuulemista siellä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoi, että Tšekin veroviranomaiset olisivat saaneet käyttää todisteena todistajanlausunnosta peräisin olevia tietoja, jotka oli hankittu pyynnön vastaanottaneen valtion lainsäädännön mukaisesti, vain siinä tapauksessa, että pyynnön vastaanottanut jäsenvaltio oli oman lainsäädäntönsä mukaisesti kieltäytynyt sallimasta tšekkiläisen verovelvollisen osallistua kuulemismenettelyyn.

22 Nejvyšší správní soud on näin ollen päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

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

2) Onko verovelvollisella oikeus osallistua todistajien kuulemiseen, kun direktiivin [77/799] 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] mukaisesti, onko niillä velvollisuus noudattaa vastauksessaan tiettyä vähimmäissisältövaatimusta 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 edeltäneessä menettelyssä? Vai sovelletaanko keskinäisen luottamuksen ja yhteistyön periaatetta, jonka mukaan pyynnön vastaanottaneiden veroviranomaisten toimittamia tietoja ei voida kyseenalaistaa?”

Unionin tuomioistuimen toimivalta

23 Komissio on aluksi tuonut esiin sen, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksillään, jotka koskevat verovelvollisen menettelyllisiä oikeuksia tilanteissa, joissa veroviranomainen on halunnut käyttää direktiivissä 77/799 säädettyä keskinäistä avunantomekanismia, vastauksen siihen, onko verovelvollisella tiettyjä oikeuksia perusoikeuskirjan nojalla. Komission mukaan kysymykset koskevat itse asiassa tietyiltä osin perusoikeuskirjan soveltamista yhdessä kansallisen oikeuden kanssa, minkä vuoksi unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa vastata niihin.

24 Komissio painottaa näin yhtäältä sitä, että virka-apupyynnöllä pyritään siihen, että tulovero määrättäisiin oikein, mikä on ala, jota ei ole unionin oikeudessa yhdenmukaistettu, ja toisaalta sitä, että direktiivissä 77/799 ei ole mainintaa siitä, millä tavoin pyynnön esittäneen jäsenvaltion on käsiteltävä vastaanottamiaan tietoja veroa määrätessään. Komissio toteaa lisäksi, että direktiivissä säädetään vain jäsenvaltioille kuuluvasta mahdollisuudesta pyytää apua muilta jäsenvaltioilta. Tämän vuoksi kysymys siitä, onko pyynnön esittänyt jäsenvaltio velvollinen ilmoittamaan verovelvolliselle tekemästään virka-apupyynnöstä, ei komission mukaan kuulu unionin oikeuden vaan yksinomaan kansallisen oikeuden alaan.

25 Todettakoon aluksi perusoikeuskirjasta, että koska se on tullut voimaan 1.12.2009, sitä ei sovelleta virka-apumenettelyyn, jonka seurauksena 28.5.2009 päivätty täydentävä verotuspäätös tehtiin.

26 Unionin tuomioistuimen toimivallasta tulkita käsiteltävässä asiassa direktiiviä 77/799 todettakoon tämän jälkeen, että se, että pyynnön esittänyt jäsenvaltio ei ole velvollinen esittämään virka-apupyyntöä toiselle jäsenvaltiolle, ei riitä perusteeksi sille, että tietopyyntöjä ja tämän jäsenvaltion hankkimien tietojen käyttämistä koskevien sääntöjen katsottaisiin jäävän unionin oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle. Aina kun jäsenvaltio päättää tukeutua tämänkaltaiseen apuun, sen on noudatettava direktiivissä 77/799 vahvistettuja sääntöjä. Muun muassa direktiivin johdanto-osan viidennestä perustelukappaleesta käykin ilmi, että jäsenvaltioiden on keskinäisen avun piirissä noudatettava tiettyjä velvoitteita.

27 Näin ollen kysymykset, jotka koskevat pyynnön esittäneen jäsenvaltion velvoitteita suhteessa verovelvolliseen, liittyvät unionin oikeuden täytäntöönpanoon, ja unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä toimivaltainen tutkimaan perusoikeuksien, ja erityisesti oikeuden tulla kuulluksi, soveltamista.

28 Oikeuskäytännön mukaan puolustautumisoikeudet, joihin sisältyy oikeus tulla kuulluksi, kuuluvat perusoikeuksiin, jotka ovat erottamaton osa unionin oikeusjärjestystä (ks. vastaavasti mm. asia C-349/07, Sopropé, tuomio 18.12.2008, Kok., s. I-10369, 33 ja 36 kohta). Ennakkoratkaisupyyntöä käsitellessään unionin tuomioistuimen on silloin, kun kansallinen säännöstö kuuluu unionin oikeuden soveltamisalaan, esitettävä kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset tulkintaan liittyvät seikat, jotka ovat tarpeen, jotta kansallinen tuomioistuin voisi arvioida, onko kansallinen säännöstö yhteensopiva perusoikeuksien kanssa (ks. mm. asia C-260/89, ERT, tuomio 18.6.1991, Kok., s. I-2925, Kok. Ep. XI, s. I-221, 42 kohta ja em. asia Sopropé, tuomion 33 ja 34 kohta).

29 Näin ollen kaikkiin kansallisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin on vastattava.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäiset kaksi kysymystä

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on halunnut ensimmäisillä kahdella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, vastauksen siihen, annetaanko unionin oikeudessa, kuten direktiivillä 77/799 ja perusoikeudella tulla kuulluksi, jäsenvaltion verovelvolliselle oikeus saada tieto mainitun jäsenvaltion jollekin toiselle jäsenvaltiolle esittämästä virka-apupyynnöstä, oikeus osallistua kyseiselle jäsenvaltiolle esitettävän pyynnön muotoiluun ja oikeus osallistua viimeksi mainitun valtion toimittamaan todistajien kuulemiseen.

31 Ensiksi on tutkittava, onko direktiivillä 77/799 käyttöön otettua keskinäistä avunantomekanismia koskevissa säännöksissä säädetty tällaisesta oikeudesta verovelvollista varten.

32 Kuten asiassa C-184/05, Twoh International, 27.9.2007 annetun tuomion 30 ja 31 kohdassa (Kok., s. I-7897) on todettu, direktiivin 77/799 ensimmäisistä kahdesta perustelukappaleesta käy ilmi, että sillä pyritään torjumaan kansainvälisiä veropetoksia ja kansainvälistä veron kiertämistä ja että se on näin annettu jäsenvaltion veroviranomaisten yhteistyön sääntelemiseksi.

33 Samassa oikeuskäytännössä on myös tuotu esiin se, että direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion veroviranomainen ”voi” pyytää toisen jäsenvaltion veroviranomaiselta tietoja, joita se ei voi itse saada. Oikeuskäytännössä on näin painotettu sitä, että käyttämällä ilmaisua ”voi” unionin lainsäätäjä on tarkoittanut, että kansallisilla veroviranomaisilla on mahdollisuus pyytää tietoja mutta niillä ei ole missään tapauksessa velvollisuutta siihen (ks. vastaavasti em. asia Twoh International, tuomion 32 kohta).

34 Sitä vastoin sen jälkeen, kun toimivaltainen viranomainen on esittänyt pyynnön direktiivin 77/799 2 artiklassa tarkoitetulla tavalla, pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion on lähtökohtaisesti vastattava pyyntöön ja teetettävä direktiiviin 77/799 2 kohdan mukaisesti tarvittavat selvitykset.

35 Direktiivin 77/799 2 artiklan 2 kohdasta ja 8 artiklasta seuraa, että pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen vastaa pyyntöön kansallisen oikeutensa, muun muassa omien menettelysääntöjensä, mukaisesti.

36 Direktiivin 77/799 tarkastelun perusteella voidaan näin ollen todeta, että sen tarkoituksena on säännellä jäsenvaltioiden veroviranomaisten välistä yhteistyötä ja että sillä koordinoidaan tietojenvaihtoa toimivaltaisten viranomaisten välillä asettamalla jäsenvaltioille tiettyjä velvoitteita. Direktiivillä ei sitä vastoin perusteta erityisiä oikeuksia verovelvollisille (ks. em. asia Twoh International, tuomion 31 kohta) eikä etenkään säädetä minkäänlaisesta jäsenvaltioiden toimivaltaisiin viranomaisiin kohdistuvasta velvoitteesta, jonka nojalla niiden olisi kuultava verovelvollista.

37 Toiseksi on näin ollen tutkittava, voisiko verovelvollinen kuitenkin puolustautumisoikeuksien perusteella saada oikeuden osallistua toimivaltaisten viranomaisten väliseen tietojenvaihtoon.

38 Oikeuskäytännössä on todettu, että puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen on unionin oikeuden yleinen periaate, jota on sovellettava, kun hallinto aikoo tehdä henkilöä koskevan tälle vastaisen päätöksen (ks. em. asia Sopropé, tuomion 36 kohta). Tämän periaatteen nojalla henkilöillä, joiden etuihin heille osoitetut päätökset vaikuttavat tuntuvasti, on annettava tilaisuus esittää asianmukaisesti kantansa niistä seikoista, joiden perusteella hallinto aikoo tehdä päätöksensä (ks. mm. asia C-32/95 P, komissio v. Listrestal ym., tuomio 24.10.1996, Kok., s. I-5373, 21 kohta ja em. asia Sopropé, tuomion 37 kohta). Tämä velvoite koskee jäsenvaltioiden viranomaisia, kun ne tekevät päätöksiä, jotka kuuluvat

unionin oikeuden soveltamisalaan, vaikka sovellettavassa unionin lainsäädännössä ei säädettäisi nimenomaisesti tällaisesta muodollisuudesta (ks. em. asia Sopropé, tuomion 38 kohta ja asia C-383/13 PPU, G. ja R., tuomio 10.9.2013, 35 kohta).

39 On kysyttävä, onko jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen päätös pyytää virka-apua toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta ja tämän päätös kuulla todistajia vastatakseen sille esitettyyn pyyntöön katsottava toimiksi, jotka edellyttävät niistä verovelvolliselle aiheutuvien seurausten vuoksi, että tätä on kuultava.

40 Unionin tuomioistuimelle asiassa huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot ovat kaikki katsoneet, että jäsenvaltion toisen jäsenvaltion veroviranomaisille esittämää tietopyyntöä ei ole pidettävä toimena, joka johtaisi tällaisen velvollisuuden syntymiseen. Ne katsovat perustellusti, että verovalvontamenettelyissä on erotettava toisistaan tutkintavaihe, jonka aikana tietoja kerätään ja johon viranomaisen toiselle viranomaiselle esittämä tietopyyntö kuuluu, veroviranomaisen ja sen verovelvollisen, johon viranomainen on menettelyn kohdistanut, välisestä kontradiktorisesta vaiheesta, joka alkaa veronoikaisua koskevan ehdotuksen lähettämisestä verovelvolliselle.

41 Viranomaisella ei ole tietoja kerätessään velvollisuutta ilmoittaa tästä verovelvolliselle ja kuulla tämän näkemystä.

42 Direktiivin 77/799 mukaisesti esitetty veroviranomaisen virka-apupyyntö on kuitenkin osa tietojen keräämisvaihetta.

43 Samaan vaiheeseen kuuluu myös pyynnön vastaanottaneen veroviranomaisen toimittama vastaus ja tämän viranomaisen tätä ennen suorittamat selvitykset, todistajien kuuleminen mukaan lukien.

44 Tästä seuraa, että verovelvollisen puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen ei edellytä sitä, että verovelvollinen osallistuu tietopyyntöön, jonka jäsenvaltio tekee pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle. Se ei myöskään edellytä sitä, että verovelvollista kuullaan hetkellä, jolloin selvittämistoimia, joihin voi kuulua todistajien kuuleminen, suoritetaan pyynnön vastaanottaneessa jäsenvaltiossa, eikä ennen kuin tämä jäsenvaltio toimittaa tiedot pyynnön esittäneelle jäsenvaltiolle.

45 Mikään ei kuitenkaan estä jäsenvaltiota laajentamasta oikeutta tulla kuulluksi muihin asian tutkintavaiheisiin sallimalla verovelvollisen osallistua tietojen keräämisen eri vaiheisiin ja esimerkiksi todistajien kuulemiseen.

46 Näin ollen ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta, kuten direktiiviä 77/799 ja perusoikeutta tulla kuulluksi, on tulkittava siten, ettei niillä anneta jäsenvaltion verovelvolliselle oikeutta saada tieto virka-apupyynnöstä, jonka mainittu jäsenvaltio esittää jollekin toiselle jäsenvaltiolle muun muassa tarkastaakseen niiden tietojen oikeellisuuden, jotka kyseinen verovelvollinen on ilmoittanut tuloveroilmoituksessaan, eikä oikeutta osallistua kyseiselle jäsenvaltiolle esitettävän pyynnön muotoiluun eikä oikeutta osallistua tämän valtion toimittamaan todistajien kuulemiseen.

Kolmas kysymys

47 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kolmannella kysymyksellään halunnut vastauksen siihen, onko direktiiviä 77/799 tulkittava yhtäältä siten, että verovelvollinen voi riitauttaa häntä koskevat tiedot, jotka on toimitettu pyynnön esittäneen jäsenvaltion veroviranomaisille, ja toisaalta siten, että pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion veroviranomaisten on kerättyjä tietoja toimittaessaan mainittava tietojen lähteet ja se, millä tavoin tiedot on kerätty.

48 Tässä yhteydessä on tuotava esiin se, ettei direktiivissä 77/799 ole säännöksiä verovelvollisen oikeudesta riitauttaa toimitettujen tietojen oikeellisuutta eikä siinä aseteta minkäänlaisia erityisvaatimuksia toimitettavien tietojen sisällön osalta.

49 Näitä seikkoja koskevien sääntöjen vahvistaminen kuuluu näin ollen pelkästään kansallisen oikeuden alaan. Verovelvollinen voi kiistää pyynnön esittäneen jäsenvaltion veroviranomaisille toimitetut, itseään koskevat tiedot niiden sääntöjen ja menettelyjen mukaisesti, joita sovelletaan asianomaisessa jäsenvaltiossa.

50 Kolmanteen kysymykseen on siis vastattava, että direktiivillä 77/799 ei säädetä siitä, millä edellytyksillä verovelvollinen voi riitauttaa pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion toimittamien tietojen oikeellisuuden, eikä siinä aseteta minkäänlaisia erityisvaatimuksia toimitettavien tietojen sisällön osalta.

Oikeudenkäyntikulut

51 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Unionin oikeutta, kuten jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annettua direktiiviä 77/799/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY, ja perusoikeutta tulla kuulluksi on tulkittava siten, ettei niillä anneta jäsenvaltion verovelvolliselle oikeutta saada tietoa virka-apupyynnöstä, jonka mainittu jäsenvaltio esittää jollekin toiselle jäsenvaltiolle muun muassa tarkastaakseen niiden tietojen oikeellisuuden, jotka kyseinen verovelvollinen on ilmoittanut tuloveroilmoituksessaan, eikä oikeutta osallistua kyseiselle jäsenvaltiolle esitettävän pyynnön muotoiluun eikä oikeutta osallistua tämän valtion toimittamaan todistajien kuulemiseen.**

2) **Direktiivillä 77/799, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/98, ei säädetä siitä, millä edellytyksillä verovelvollinen voi riitauttaa pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion toimittamien tietojen oikeellisuuden, eikä siinä aseteta minkäänlaisia erityisvaatimuksia toimitettavien tietojen sisällön osalta.**

Allekirjoitukset