



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 22 oktober 2013\*

”Direktiv 77/799/EEG — Ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas myndigheter i fråga om direkt beskattning — Utbyte av upplysningar på begäran — Skatteförfarande — Grundläggande rättigheter — Begränsning av den anmodande medlemsstatens och den tillfrågade medlemsstatens skyldigheter gentemot den skattskyldige — Skyldighet att underrätta den skattskyldige om att begäran om bistånd har framställts föreligger inte — Skyldighet att bereda den skattskyldige tillfälle att delta vid vittnesförhör föreligger inte — Rätt för den skattskyldige att ifrågasätta de upplysningar som utbyts — Minimikrav på innehållet i de upplysningar som utbyts”

I mål C-276/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Nejvyšší správní soud (Republiken Tjeckien) genom beslut av den 3 april 2012, som inkom till domstolen den 4 juni 2012, i målet

**Jiří Sabou**

mot

**Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,**

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, vice ordföranden K. Lenaerts, avdelningsordförandena A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, M. Safjan, och C.G. Fernlund (referent), samt domarna J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tjeckiens regering, genom M. Smolek och J. Vlácil, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom M. Tassopoulou och G. Papagianni, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: tjeckiska.

- Spaniens regering, genom A. Rubio González, i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues, D. Colas och J.-S. Pilczer, samtliga i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna och M. Szpunar, båda i egenskap av ombud,
- Finlands regering, genom S. Hartikainen, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Barslev, M. Šimerdová och W. Mölls, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 6 juni 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 (EGT L 363, s. 129) (nedan kallat direktiv 77/799), mot bakgrund av de grundläggande rättigheterna.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Jiří Sabou, som är professionell fotbollsspelare, och Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (ledningen för staden Prags skattemyndighet) angående hans beskattningsbara inkomst år 2004.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

#### Direktiv 77/799

- 3 Direktiv 77/799 upphävdes genom rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799 (EUT L 64, s. 1). Med hänsyn till tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet ska detta dock avgöras med tillämpning av direktiv 77/799.
- 4 I första och andra skälet i direktiv 77/799 föreskrevs följande:

”Enligt första övervägandet i direktivets ingress leder skatteflykt och undandragande av skatt som sträcker sig över medlemsstaternas gränser till budgetförluster, kränker principen om rättvis beskattning och är ägnat att åstadkomma snedvridning av kapitalrörelser och konkurrensbetingelser. Det påverkar alltså den gemensamma marknadens funktion.

Av dessa skäl antog rådet den 10 februari 1975 en resolution om de åtgärder som gemenskapen skall vidta för att bekämpa internationell skatteflykt och skatteundandragande ...”.

- 5 Femte och sjätte skälen i direktiv 77/799 hade följande lydelse:

”Medlemsstaterna bör på begäran utbyta information om enskilda fall. Den stat som får en sådan begäran bör göra de efterforskningar som är nödvändiga för att ta fram dessa uppgifter.

Medlemsstaterna bör även utan anmodan utbyta alla uppgifter som verkar relevanta för en riktig beräkning av skatt på inkomst och kapital ...”

- 6 I punkt 1 i artikel 1, med rubriken ”Allmänna bestämmelser”, i direktiv 77/799 föreskrevs följande:

”I enlighet med bestämmelserna i detta direktiv skall medlemsstaternas behöriga myndigheter utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital. ...”

- 7 I artikel 2 i direktiv 77/799, med rubriken ”Utbyte på begäran”, föreskrevs följande:

”1. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får anmoda den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat att i ett särskilt fall överlämna de uppgifter som avses i artikel 1.1. Den tillfrågade medlemsstatens behöriga myndighet behöver inte tillmötesgå anmodan om det förefaller som om den behöriga myndigheten i den medlemsstat som inkommer med begäran inte har uttömt sina egna normala informationskällor, som den under rådande omständigheter skulle ha kunnat använda för att erhålla de begärda uppgifterna utan fara för att riskera uppnåendet av det eftersträvade resultatet.

2. I syfte att överlämna de uppgifter som avses i punkt 1 skall den tillfrågade medlemsstatens behöriga myndighet se till att alla de undersökningar som är nödvändiga för att skaffa sådan information genomförs.

För att skaffa fram de begärda uppgifterna skall den tillfrågade myndigheten, eller den administrativa myndighet som den tillfrågade myndigheten hänskjuter ärendet till, gå till väga som om den agerade för egen räkning eller på begäran av en annan myndighet i den egna medlemsstaten.”

- 8 Artikel 6 i direktiv 77/799 med rubriken ”Samarbete av tjänstemän vid staten i fråga” innehöll följande bestämmelser:

”Vid tillämpningen av ovanstående bestämmelser får de behöriga myndigheterna i den medlemsstat som tillhandahåller information och i den medlemsstat som informationen är avsedd för enligt det samrådsförfarande som fastställs i artikel 9 avtala om att tillåta att den mottagande medlemsstatens skattetjänstemän uppehåller sig i den första medlemsstaten. Närmare föreskrifter om tillämpningen av denna bestämmelse skall utfärdas enligt samma förfarande.”

- 9 I artikel 8 i direktiv 77/799 med rubriken ”Begränsningar för informationsutbytet” föreskrevs i punkt 1 följande:

”Detta direktiv skall inte medföra någon skyldighet för en medlemsstat från vilken uppgifter begärs att genomföra efterforskningar eller överlämna uppgifter, om det strider mot lagstiftning eller administrativ praxis i den staten att dess behöriga myndighet utför sådana efterforskningar eller insamlar de begärda uppgifterna.”

#### *Tjeckisk rätt*

- 10 Genom lag nr 253/2000 om internationellt bistånd i skatteärenden och om ändring av lag nr 531/1990 om lokala skattemyndigheter, i dess ändrade lydelse, införlivades bestämmelserna i direktiv 77/799 med tjeckisk rätt.

11 I artiklarna 16 och 31 i lag nr 337/1992 om förvaltningen av skatter och avgifter föreskrivs följande:

”Artikel 16

Skattekontroll

...

4) En skattskyldig person som är föremål för en skattekontroll har rätt att i förhållande till skattemyndighetens handläggare

e) ställa frågor till vittnen och sakkunniga vid förhör och taxeringsbesök,

...

Artikel 31

Bevisupptagning

...

2) ... Skattemyndigheten ska i god tid underrätta den skattskyldige om bevisupptagning, såvida inte förfarandet riskerar att försenas.”

### **Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

12 Jiří Sabou uppgav i sin självdeklaration avseende år 2004 i Republiken Tjeckien att han haft kostnader i flera medlemsstater för en eventuell överflyttning av hans verksamhet som fotbollsspelare till en annan klubb i någon av dessa stater. Dessa kostnader minskade hans beskattningsbara inkomst i motsvarande mån. Hans inkomstskatt för år 2004 fastställdes i enlighet därmed till 29 700 tjeckiska kronor (CZK) (cirka 1 100 euro).

13 Den tjeckiska skattemyndigheten ifrågasatte emellertid att han hade haft dessa kostnader och genomförde en kontroll där den med åberopande av särskilt lag nr 253/2000 och direktiv 77/799 begärde upplysningar från skattemyndigheterna i de berörda medlemsstaterna. Begäran avsåg bistånd från skattemyndigheterna i Spanien, Frankrike och Förenade kungariket, bland annat klagörande av de berörda fotbollsklubbarnas uppfattning. Av svaren från dessa myndigheter framgick att inte någon av de klubbar som enligt uppgift hade kontaktats kände till Jiří Sabou eller hans agent.

14 Den tjeckiska skattemyndigheten vände sig även till den ungerska skattemyndigheten gällande flera fakturor som Jiří Sabou ingett, vilka avsåg tjänster som enligt uppgift skulle ha tillhandahållits av ett bolag med hemvist i Ungern. Den tillfrågade myndigheten svarade att detta bolag endast förmedlat tjänsterna för ett bolag med hemvist i tredjeland, och att endast en kontroll i det landet kunde ge tillförlitliga svar.

15 Efter avslutad kontroll frångick den tjeckiska skattemyndigheten den 28 maj 2009 Jiří Sabous självdeklaration och meddelade ett taxeringsbeslut enligt vilket hans inkomstskatt år 2004 uppgick till 251 604 CZK (ungefär 9 800 euro). Jiří Sabou begärde omprövning av taxeringsbeslutet hos Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, som med ändring av det beslutet beräknade skatten till 283 604 CZK (ungefär 11 000 euro).

- 16 Jiří Sabou överklagade omprövningsbeslutet hos Městský soud v Praze (domstol för Prag kommun), som ogillade överklagandet i dom av den 27 juli 2011. Jiří Sabou överklagade detta avgörande till Nejvyšší správní soud (högsta förvaltningsdomstolen).
- 17 Jiří Sabou anförde vid den domstolen att den tjeckiska skattemyndigheten olagligen inhämtat upplysningar om honom. För det första hade den inte underrättat honom om den begäran om bistånd som den framställt till andra skattemyndigheter, vilket medförde att han inte gavs tillfälle att medverka vid utformningen av de frågor som ställdes till dessa myndigheter. För det andra tilläts han inte heller delta vid de förhör som hölls med vittnen i andra medlemsstater, vilket strider mot de rättigheter han åtnjuter enligt tjeckisk rätt i liknande inhemska förfaranden.
- 18 Nejvyšší správní soud har i sin begäran om förhandsavgörande angett att den tjeckiska skattemyndigheten inte har begärt att de tillfrågade myndigheterna ska förhöra vittnen. Den har påpekat att om den tjeckiska skattemyndigheten hade framställt en sådan begäran, skulle Jiří Sabou ha underrättats om detta så att han kunde delta vid förhören såvitt lagarna i de tillfrågade medlemsstaterna tillät detta.
- 19 Vad gäller innehållet i de svar som erhållits har den hänskjutande domstolen nämnt att vissa tillfrågade skattemyndigheter angett namnet på de personer som förhörts, medan andra nöjt sig med att ange de klubbar som lämnat upplysningar. För övrigt har det inte preciserats om upplysningarna inhämtats per telefon, på elektronisk väg eller under ett förhör.
- 20 Den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida den skattskyldige har rätt att delta vid ett informationsutbyte mellan skattemyndigheterna inom ramen för direktiv 77/799, och i vilken mån de grundläggande rättigheterna, sådana de säkerställs i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) har betydelse för frågan om det finns en sådan rättighet.
- 21 Nejvyšší správní soud har påpekat att om den skattskyldige inte tillerkänns en sådan rättighet leder detta till att dennes rättigheter i förfarandet begränsas jämfört med vad som gäller enligt tjeckisk rätt i ett inhemskt skatteförfarande. Nämda domstol har hänvisat till två av sina domar av den 30 januari 2008 respektive den 26 mars 2009. I den första av dessa fann den i fråga om förhör av ett vittne att ”säkerställandet av en verklig möjlighet [för den skattskyldige] att delta vid [detta] förhör utgör ett av de centrala kriterierna vid bedömningen av huruvida en sådan åtgärd för bevisupptagning är lagenlig, och det måste absolut förhindras att denna möjlighet kringgås.” I den andra domen, som dels avsåg ett skatteförfarande i Republiken Tjeckien, och som innefattade en begäran om bistånd från en annan medlemsstat med stöd av direktiv 77/799, dels förhör av ett vittne i denna andra medlemsstat, fann nämnda domstol att det endast var när myndigheterna i den tillfrågade staten med tillämpning av sin inhemska lagstiftning vägrat den tjeckiska skattskyldiga personen att delta vid förhöret som den tjeckiska skattemyndigheten i bevissyfte hade rätt att använda upplysningar från vittnesmålet vilka inhämtats i enlighet med lagstiftningen i den tillfrågade staten.
- 22 Mot denna bakgrund beslutade Nejvyšší správní soud att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:
- ”1) Följer det av unionsrätten ... att en skattskyldig person har rätt att bli underrättad om skattemyndighetens beslut att begära upplysningar med stöd av direktiv [77/799]? Har den skattskyldiga personen rätt att delta vid utformningen av begäran till den tillfrågade medlemsstaten? Om den skattskyldiga personen inte har dessa rättigheter enligt unionsrätten ..., kan sådana rättigheter erhållas enligt nationell rätt?
- 2) Har en skattskyldig person rätt att delta vid förhör med vittnen i den tillfrågade staten i samband med behandlingen av en begäran om upplysningar enligt direktiv [77/799]? Är den tillfrågade medlemsstaten skyldig att i förväg underrätta den skattskyldiga personen om när ett vittne kommer att förhöras, om den anmodande medlemsstaten har begärt detta?

- 3) Är skattemyndigheten i den tillfrågade medlemsstaten skyldig att iaktta vissa minimikrav vad gäller innehållet i sitt svar när den lämnar upplysningar med stöd av direktiv [77/799], så att det tydligt framgår från vilka källor och på vilket sätt den tillfrågade skattemyndigheten har erhållit de tillhandahållna upplysningarna? Får den skattskyldiga personen ifrågasätta de tillhandahållna upplysningarnas riktighet, till exempel på grund av att fel begåtts i den tillfrågade staten i samband med det förfarande som föregick tillhandahållandet av upplysningarna? Eller är principen om ömsesidigt förtroende och samarbete, vilken innebär att de upplysningar som den tillfrågade skattemyndigheten tillhandahållit inte får ifrågasättas, tillämplig?"

### Domstolens behörighet

- 23 Europeiska kommissionen har inledningsvis gjort gällande att den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor om den skattskyldiges rättigheter i förfarandet när skattemyndigheten har beslutat att utnyttja möjligheten till ömsesidigt bistånd enligt direktiv 77/799, för att få klarhet i huruvida den skattskyldige åtnjuter vissa rättigheter enligt stadgan. Enligt kommissionen avser dessa frågor till viss del i själva verket tillämpningen av stadgan i förening med nationell rätt, varför domstolen inte är behörig att besvara frågorna i dessa delar.
- 24 Kommissionen har därvid dels betonat att begäran om bistånd framställts för en korrekt beräkning av inkomstskatten, vilket är ett område som inte harmoniserats genom unionsrätten, dels att direktiv 77/799 inte anger hur den anmodande staten ska behandla de upplysningar som den erhåller för att beräkna skatten. Enligt kommissionen ger detta direktiv endast medlemsstaterna en möjlighet att begära bistånd från andra medlemsstater. Frågan huruvida den anmodande medlemsstaten är skyldig att underrätta den skattskyldige om att en begäran om bistånd har framställts omfattas således inte av unionsrätten utan endast av nationell rätt.
- 25 Vad för det första beträffar stadgan erinrar domstolen om att denna trädde i kraft den 1 december 2009 och att den därför inte är tillämplig på det förfarande för bistånd som lett till det kompletterande taxeringsbeslutet av den 28 maj 2009.
- 26 Vad därefter gäller domstolens behörighet i förevarande mål att tolka direktiv 77/799 kan följande konstateras. Den omständigheten att den anmodande medlemsstaten saknar skyldighet att framställa en begäran om bistånd till en annan medlemsstat leder inte till att reglerna om begäran om upplysningar och användningen av de upplysningar som erhålls av den medlemsstaten faller utanför tillämpningsområdet för unionsrätten. I och med att en medlemsstat beslutar att begära sådant bistånd ska den följa de regler som föreskrivs i direktiv 77/799. Det framgår nämligen bland annat av femte skälet i detta direktiv att medlemsstaterna ska iaktta vissa skyldigheter inom ramen för det ömsesidiga biståndet.
- 27 De frågor som ställts om skyldigheterna för den anmodande medlemsstaten rör således genomförandet av unionsrätten, och domstolen är behörig att pröva tillämpningen i detta sammanhang av de grundläggande rättigheterna, däribland rätten att bli hörd.
- 28 Enligt domstolens fasta praxis ingår rätten till försvar, vilken omfattar rätten att bli hörd, bland de grundläggande rättigheter som utgör en integrerad del av unionens rättsordning (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 18 december 2008 i mål C-349/07, Sopropé, REG 2008, s. I-10369, punkterna 33 och 36). När domstolen erhåller en begäran om förhandsavgörande ska den för det fall en nationell lagstiftning omfattas av unionsrätten, tillhandahålla alla de tolkningsdata som krävs för att den nationella domstolen ska kunna avgöra om denna lagstiftning är förenlig med de grundläggande rättigheterna (se, bland annat, dom av den 18 juni 1991 i mål C-260/89, ERT, REG 1991, s. I-2925, punkt 42, svensk specialutgåva, volym 11, s. 209, och domen i det ovannämnda målet Sopropé, punkterna 33 och 34).

29 Domstolen ska därmed besvara samtliga frågor som ställts av den hänskjutande domstolen.

### Prövning av tolkningsfrågorna

#### *De två första frågorna*

- 30 Den hänskjutande domstolen har ställt de två första frågorna, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida unionsrätten särskilt direktiv 77/799 och den grundläggande rätten att bli hörd, ger den skattskyldige i en medlemsstat rätt att bli underrättad om en begäran om bistånd som denna stat har framställt till en annan medlemsstat, rätt att delta vid utformningen av den begäran som framställts till den tillfrågade medlemsstaten samt rätt att delta vid vittnesförhör som hålls av sistnämnda stat.
- 31 Det ska för det första prövas huruvida det förfarande för ömsesidigt bistånd som infördes genom direktiv 77/799 innefattar en sådan rätt för den skattskyldige.
- 32 Som domstolen konstaterade i punkterna 30 och 31 i sin dom av den 27 september 2007 i mål C-184/05, *Twoh International* (REG 2007, s. I-7897) framgår det av de två första skälen i direktiv 77/799 att ändamålet med direktivet är att bekämpa internationell skatteflykt och internationellt undandragande av skatt och att direktivet således antogs i syfte att reglera samarbetet mellan skattemyndigheterna i medlemsstaterna.
- 33 Domstolen påpekade också att skattemyndigheten i en medlemsstat enligt artikel 2.1 i direktiv 77/799 "får" begära sådana upplysningar från skattemyndigheten i en annan medlemsstat som den inte själv kan samla in. Unionslagstiftarens användning av ordet "får" visade enligt domstolen att de inhemska skattemyndigheterna har en rätt att framställa en sådan begäran men att de inte på något sätt är skyldiga att göra detta (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Twoh International*, punkt 32).
- 34 Om en behörig myndighet har framställt en begäran under de förutsättningar som anges i artikel 2 i direktiv 77/799 är däremot den tillfrågade medlemsstaten i princip skyldig att hörsamma denna begäran och vid behov göra nödvändiga undersökningar i enlighet med artikel 2 i direktiv 77/799.
- 35 Av artiklarna 2.2 och 8 i direktiv 77/799 framgår att den behöriga myndigheten i den tillfrågade medlemsstaten ska tillämpa sin nationella rätt och sina egna förfaranderegler när den hör samman en sådan begäran.
- 36 En genomgång av direktiv 77/799 visar alltså att detta, som har till ändamål att reglera samarbetet mellan medlemsstaternas skattemyndigheter, samordnar utbytet av upplysningar mellan de behöriga myndigheterna genom att medlemsstaterna åläggs vissa skyldigheter. Direktivet föreskriver däremot inte några specifika rättigheter för den skattskyldige (se domen i det ovannämnda målet *Twoh International*, punkt 31) och medför inte alls någon skyldighet för medlemsstaternas behöriga myndigheter att konsultera den skattskyldige.
- 37 Det ska för det andra undersökas om den skattskyldige likväl, med stöd av rätten till försvar, har rätt att delta i förfarandet för utbyte av upplysningar mellan de behöriga myndigheterna.
- 38 Domstolen har redan tidigare slagit fast att iakttagande av rätten till försvar utgör en allmän princip i unionsrätten som är tillämplig så snart myndigheterna avser att vidta en åtgärd gentemot en person som går denne emot (se domen i det ovannämnda målet *Sopropé*, punkt 36). En person som är adressat för ett beslut som påtagligt påverkar hans eller hennes intressen ska, enligt denna princip, ges möjlighet att på ett meningsfullt sätt framföra sina synpunkter med avseende på de uppgifter som myndigheten avser att lägga till grund för sitt beslut (se, bland annat, dom av den 24 oktober 1996 i

mål C-32/95 P, kommissionen mot Lisrestal m.fl., REG 1996, s. I-5373, punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Sopropé, punkt 37). Denna skyldighet åvilar myndigheterna i medlemsstaterna när de fattar beslut som faller inom unionsrättens tillämpningsområde, även om något sådant krav avseende förfarandet inte uttryckligen föreskrivs i den tillämpliga unionslagstiftningen (se domen i det ovannämnda målet Sopropé, punkt 38, och dom av den 10 september 2013 i mål C-383/13 PPU, G. och R., punkt 35).

- 39 Frågan uppkommer då om ett beslut av en behörig myndighet i en medlemsstat att begära bistånd av en behörig myndighet i en annan medlemsstat och sistnämnda myndighets beslut att hörsamma nämnda begäran genom att höra vittnen utgör åtgärder som på grund av deras följd för den skattskyldige kräver att vederbörande hörs.
- 40 Samtliga medlemsstater som yttrat sig vid domstolen har gjort gällande att en medlemsstats begäran om upplysningar från skattemyndigheten i en annan medlemsstat inte utgör en åtgärd som medför någon sådan skyldighet. De anser helt riktigt att det i förfarandet för skattekontroll ska skiljas mellan det skede av utredningen då upplysningarna samlas in, dit en begäran om upplysningar från en skattemyndighet till en annan hör, och det kontradiktoriska skedet mellan skattemyndigheten och den skattskyldige, vilket inleds med att denna skattemyndighet skickar ett övervägande om ändrad taxering.
- 41 När skattemyndigheten inleder insamlandet av upplysningar är den inte skyldig att underrätta den skattskyldige om detta eller att inhämta den skattskyldiges synpunkter.
- 42 En begäran om bistånd som skattemyndigheten framställer med tillämpning av direktiv 77/799 ingår i förfarandet för insamlande av upplysningar.
- 43 Detsamma gäller för svaret från den tillfrågade skattemyndigheten och den inledande utredning som denna myndighet företar, inbegripet vittnesförhör.
- 44 Härav följer att iakttagandet av den skattskyldiges rätt till försvar inte kräver att denne tillåts delta vid begäran om upplysningar som den frågade medlemsstaten framställer till den tillfrågade medlemsstaten. Det krävs inte heller att den skattskyldige hörs i samband med att utredningen, vilken kan inkludera vittnesförhör, genomförs i den tillfrågade medlemsstaten och inte heller innan denna medlemsstat överlämnar upplysningarna till den anmodande medlemsstaten.
- 45 Inget hindrar emellertid att en medlemsstat utsträcker rätten att bli hörd till att gälla andra moment i utredningsskedet, genom att låta den skattskyldige medverka vid olika skeden av insamlandet av upplysningar, bland annat vid vittnesförhör.
- 46 Den första och den andra frågan ska således besvaras enligt följande. Unionsrätten, särskilt direktiv 77/799 och den grundläggande rätten att bli hörd, ska tolkas så, att den inte ger den skattskyldige i en medlemsstat någon rätt att bli underrättad om en begäran om bistånd som denna stat har framställt till en annan medlemsstat i syfte att bland annat kontrollera de uppgifter som den skattskyldige lämnat i sin självdeklaration, eller någon rätt att delta vid utformningen av den begäran som framställts till den tillfrågade medlemsstaten, och inte heller någon rätt att delta vid vittnesförhör som hålls av sistnämnda stat.

### *Den tredje frågan*

- 47 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida direktiv 77/799 ska tolkas så, att den skattskyldige kan bestrida de upplysningar om vederbörande som överlämnats till den anmodande medlemsstaten och att skattemyndigheten i den tillfrågade medlemsstaten är skyldig att vid överlämnandet av de insamlade upplysningarna uppge källorna och metoderna för insamlandet av dessa upplysningar.



- 48 Det ska i detta hänseende påpekas att direktiv 77/799 inte behandlar frågan om den skattskyldiges rätt att bestrida riktigheten av de upplysningar som överlämnats och inte innehåller några särskilda krav beträffande innehållet i de överlämnade upplysningarna.
- 49 Det ankommer därmed uteslutande på nationell rätt att reglera dessa frågor. Den skattskyldige får bestrida upplysningar om honom eller henne, som överlämnats till skattemyndigheten i den anmodande medlemsstaten, i enlighet med de regler och de förfaranden som är tillämpliga i den berörda medlemsstaten.
- 50 Den tredje frågan ska därmed besvaras enligt följande. Direktiv 77/799 reglerar inte frågan under vilka villkor den skattskyldige får bestrida riktigheten av de upplysningar som den tillfrågade medlemsstaten överlämnat och det innehåller inte några särskilda krav beträffande innehållet i de överlämnade upplysningarna.

### **Rättegångskostnader**

- 51 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

- 1) **Unionsrätten, särskilt rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006, och den grundläggande rätten att bli hörd, ska tolkas så, att den inte ger den skattskyldige i en medlemsstat någon rätt att bli underrättad om en begäran om bistånd som denna stat har framställt till en annan medlemsstat i syfte att bland annat kontrollera de uppgifter som den skattskyldige lämnat i sin självdeklaration, eller någon rätt att delta vid utformningen av den begäran som framställts till den tillfrågade medlemsstaten, och inte heller någon rätt att delta vid vittnesförhör som hålls av sistnämnda stat.**
- 2) **Direktiv 77/799 reglerar inte frågan under vilka villkor den skattskyldige får bestrida riktigheten av de upplysningar som den tillfrågade medlemsstaten överlämnat och det innehåller inte några särskilda krav beträffande innehållet i de överlämnade upplysningarna.**

Underskrifter