



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
JULIANE KOKOTT  
2 päivänä heinäkuuta 2020<sup>1</sup>

**Yhdistetyt asiat C-245/19 ja C-246/19**

**Luxemburgin valtio**

**vastaan**

**B (C-245/19),**

**B,**

**C,**

**D,**

**F.C. (C-246/19),**

**muu osapuoli:**

**A**

**(Tietopyyntöjä koskeva oikeussuoja verolainsäädännössä)**

Ennakkoratkaisupyyntö – Cour administrative (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädäntö – Direktiivi 2011/16/EU – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – 1 artiklan 1 kohta – 5 artikla – Toisen jäsenvaltion veroviranomaisen tietopyyntö – Pyyntön vastaanottaneen veroviranomaisen tietojen antamispäätös – Pyydettyjen tietojen olennaisuus ennalta arvioiden – Euroopan unionin perusoikeuskirja – 7 ja 8 artikla – 47 artikla – Oikeus tehokkaihin oikeussuojakeinoihin tuomioistuimessa – Sen, joka on velvoitettu toimittamaan tietoja, verovelvollisen, jota pyyntö koskee, ja muiden kolmansien, joita pyyntö koskee, oikeussuojakeinojen poissulkeminen

## I Johdanto

1. Julkisessa keskustelussa, oikeudellisissa uudistuksissa<sup>2</sup> ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä<sup>3</sup> korostuu tällä hetkellä veronkierron ja jopa veropetosten tehokas ehkäiseminen. Veropohjan rapautumisen ja verovelvollisten voitonsiirtojen torjuminen kansainvälisesti (OECD:n ns. BEPS-hanke<sup>4</sup>) edellyttää kiistatta valtioiden veroviranomaisten välistä parempaa yhteistyötä ja etenkin tehokasta tietojenvaihtoa.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annettua neuvoston direktiiviä 2011/16/EU (EUVL 2011, L 64, s. 1) sovelletaan nykyisin sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/822 (EUVL 2018, L 139, s. 1). Jäsenvaltioiden on sovellettava säännöksiä, joilla ne noudattavat tätä muutosta, 1.7.2020 alkaen.

3 Tuomio 26.2.2019, N Luxembourg 1 ym. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134) ja tuomio 26.2.2019, T Danmark ja Y Danmark (C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135) sekä ratkaisuehdotukseni kyseisissä asioissa (C-115/16, EU:C:2018:143; C-116/16, EU:C:2018:144; C-117/16, EU:C:2018:145; C-118/16, EU:C:2018:146; C-119/16, EU:C:2018:147 ja C-299/16, EU:C:2018:148).

4 Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, Base Erosion and Profit Shifting.

2. Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee tehokkaan tietojenvaihtojärjestelmän kääntöpuolta: henkilöiden, jotka ovat velvollisia toimittamaan tietoja, verovelvollisten ja muiden kolmansien – jotka eivät mahdollisesti tiedä tietojensa edelleen luovuttamisesta – oikeushyviä (esimerkiksi perusoikeutta tietosuojaan). Nyt tarkasteltavassa tapauksessa Luxemburgin suurherttuakunta oli nimenomaisesti sulkenut lailla pois oikeussuojakeinon tietojenantamispäätöksiä vastaan.

3. Asiassa *Berlioz*<sup>5</sup> unionin tuomioistuin on jo katsonut tästä, että sillä, joka velvoitetaan toimittamaan tietoja direktiiviin 2011/16<sup>6</sup> perustuvan kansallisten veroviranomaisten tietojenvaihdon yhteydessä, on oikeus riitauttaa pyynnön vastaanottaneessa jäsenvaltiossa kyseisen päätöksen lainmukaisuus välillisesti sellaisen päätöksen riitauttamisen yhteydessä, jolla pyynnön vastaanottanut viranomaislainen on määrännyt sakkoa vastaamisesta kieltäytymisen vuoksi.<sup>7</sup>

4. Tässä ennakkoratkaisupyynnössä on kyse oikeussuojakeinosta, joita voidaan käyttää suoraan kansallisen veroviranomaisen, jolla on aikomus tai velvollisuus antaa tietoja pyynnön esittäneelle toisen jäsenvaltion veroviranomaiselle, tietojen antamiseen velvoittavan päätöksen riitauttamiseksi. Käsiteltävässä asiassa päätöksen riitauttavat paitsi se, joka on velvollinen antamaan tiedot, myös verovelvollinen ja muut kolmannet, joita asia koskee.

5. Unionin tuomioistuimen on nyt selvennettävä, muodostaako jo direktiiviin 2011/16 perustuva tietojen antamiseen velvoittava päätös sen, joka on velvollinen antamaan tiedot, verovelvollisen ja muiden asianomaisten kolmansien perusoikeuksiin puuttumisen, jonka osalta on oltava käytettävissään perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaiset tehokkaat oikeussuojakeinot. Lisäksi esille nousee kysymys siitä, miten konkreettisesti ja täsmällisesti pyyntö on muotoiltava niiden henkilöiden osalta, joita se koskee, jotta pyynnön vastaanottanut veroviranomaislainen voi arvioida sitä, ovatko pyydetyt tiedot ”ennalta arvioiden olennaisia” toisessa jäsenvaltiossa toteutettavan veromenettelyn kannalta. Direktiivissä 2011/16 säädetty hallinnollinen yhteistyö koskee näet ainoastaan ”ennalta arvioiden olennaisia” tietoja.

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Unionin oikeus

#### 1. Euroopan unionin perusoikeuskirja

6. Perusoikeuskirjan 7 artiklassa (”Yksityis- ja perhe-elämän kunnioittaminen”) määrätään seuraavaa:

”Jokaisella on oikeus siihen, että hänen yksityis- ja perhe-elämänsä, kotiaan sekä viestejään kunnioitetaan.”

7. Perusoikeuskirjan 8 artiklassa (”Henkilötietojen suoja”) määrätään seuraavaa:

”1. Jokaisella on oikeus henkilötietojensa suojaan.

2. Tällaisten tietojen käsittelyn on oltava asianmukaista ja sen on tapahduttava tiettyä tarkoitusta varten ja asianomaisten henkilöiden suostumuksella tai muun laissa säädetyn oikeuttavan perusteen nojalla. Jokaisella on oikeus tutustua niihin tietoihin, joita hänestä on kerätty, ja saada ne oikaistuksi.

3. – –”

5 Tuomio 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373).

6 Direktiivi 2011/16 on merkityksellinen käsiteltävän asian kannalta sellaisena kuin se on muutettuna 6.12.2016 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2016/2258 (EUVL 2016, L 342, s. 1).

7 Tuomio 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 59 kohta ja tuomiolauselman 2 kohta).

8. Perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisessä kohdassa määrätään oikeudesta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin seuraavaa:

”Jokaisella, jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava tässä artiklassa määrättyjen edellytysten mukaisesti käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimessa.”

## 2. Direktiivi 2011/16

9. Direktiivin 2011/16 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”– ‘Arvellun merkityksellisyyden’ vaatimuksen tarkoituksena on sallia mahdollisimman laaja tietojenvaihto veroasioissa ja samanaikaisesti tarkentaa, että jäsenvaltioilla ei ole oikeutta ryhtyä ’urkkimaan tietoja’ tai pyytämään tietoja, joilla ei ole todennäköisesti merkitystä tietyn veronmaksajan veroasioissa.–”

10. Direktiivin 2011/16 1 artiklassa säädetään direktiivin kohteesta seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä vahvistetaan säännöt ja menettelyt, joiden mukaan jäsenvaltiot tekevät toistensa kanssa yhteistyötä vaihtaakseen tietoja, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia 2 artiklassa tarkoitettuja veroja koskevien jäsenvaltioiden kansallisten lakien hallinnoimiseksi ja täytäntöönpanemiseksi.

2. – –

3. Tämä direktiivi ei vaikuta rikosasioissa annettavaa keskinäistä oikeusapua koskevien sääntöjen soveltamiseen jäsenvaltioissa. Se ei myöskään estä jäsenvaltioita täyttämästä muista oikeudellisista välineistä, kahden- tai monenväliset sopimukset mukaan lukien, johtuvia laajempaa hallinnollista yhteistyötä koskevia veloitteitaan.”

11. Direktiivin 2011/16 5 artiklassa säädetään pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskevasta menettelystä seuraavaa:

”Pyyntöön vastaanottavan viranomaisen on pyynnön esittävän viranomaisen pyynnöstä ilmoitettava pyynnön esittäväälle viranomaiselle kaikki 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettut tiedot, jotka ovat sen hallussa tai jotka se saa hallinnollisten tutkimusten tuloksena.”

12. Direktiivin 2011/16 6 artiklassa säädetään tietopyynnön täyttämisestä seuraavaa:

”1. Pyyntöön vastaanottavan viranomaisen on huolehdittava sellaisten hallinnollisten tutkimusten suorittamisesta, jotka ovat tarpeen 5 artiklassa tarkoitettujen tietojen saamiseksi.

2. – –

3. Pyyntöön vastaanottavan viranomaisen on pyydettyjen tietojen saamiseksi tai pyydetyn hallinnollisen tutkimuksen tekemiseksi noudatettava samoja menettelyjä, joita se noudattaisi toimiessaan omasta aloitteestaan tai oman jäsenvaltionsa toisen viranomaisen pyynnöstä.

4. – –”

13. Direktiivin 2011/16 25 artiklassa täsmennetään vielä, että tietosuojaa sovelletaan myös hallinnolliseen yhteistyöhön verotuksen alalla.

## ***B Kansainvälinen oikeus***

### *1. Yleissopimus veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta*

14. Euroopan neuvoston jäsenvaltiot ja OECD:n jäsenmaat allekirjoittivat 25.1.1988 yleissopimuksen veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta.<sup>8</sup> Kaikki Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat ratifioineet yleissopimuksen veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta.

15. Kaikkiin virka-avun muotoihin sovelletaan muutoksenhakua koskevaa yleissopimuksen 23 artiklaa:

”1. Pyynnön vastaanottaneen valtion tämän yleissopimuksen nojalla suorittamaan toimenpiteeseen voidaan hakea muutosta vain tämän valtion asianomaiselta viranomaiselta.

2. – –

3. Heti kun muutoksenhakuasia on lopullisesti ratkaistu, pyynnön vastaanottaneen valtion – – on ilmoitettava toiselle valtiolle ratkaisusta ja sen vaikutuksista virka-apupyyntöön.”

### *2. OECD:n malliverosopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi*

16. OECD:n neuvosto hyväksyi 30.7.1963 suosituksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (OECD:n malliverosopimus).<sup>9</sup>

17. OECD:n malliverosopimuksen 26 artikla koskee tietojen vaihtamista, ja sen 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”1. Sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään sellaisia tietoja, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia tämän sopimuksen määräysten soveltamiseksi tai sopimusvaltioiden tai niiden valtiollisten osien tai paikallisten julkisyhteisöjen lukuun määrättyjä kaikenlaatuisia veroja koskevan sisäisen lainsäädännön hallinnoimiseksi tai toimeenpanemiseksi, mikäli tämän lainsäädännön perusteella tapahtuva verotus ei ole sopimuksen vastainen. – –”

### *3. Luxemburgin ja Espanjan välinen verosopimus*

18. Vuodesta 1988 lähtien on sovellettu Madridissa 3.6.1986 allekirjoitettua Luxemburgin suurherttuakunnan ja Espanjan kuningaskunnan välistä verosopimusta.<sup>10</sup> Verosopimuksen 27 artiklan 1 kohta koskee tietojenvaihtoa ja on OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklan 1 kappaleen mukainen.

8 Euroopan neuvosto, Euroopan neuvoston sopimussarja – nro 127, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2010 pöytäkirjalla, Euroopan neuvoston sopimussarja – nro 208. Ainoastaan yleissopimuksen englannin- ja ranskankieliset versiot ovat todistusvoimaisia.

9 Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/ Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. OECD:n malliverosopimuksen nykyinen versio on päivätty 21.11.2017.

10 Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d’Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l’évasion fiscales/Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, sellaisena kuin se on muutettuna 10.11.2009 tehdyllä pöytäkirjalla.

## *C Luxemburgin oikeus*

### *1. 29.3.2013 annettu laki*

19. Luxemburg pani direktiivin 2011/16 täytäntöön 29.3.2013 annetulla lailla.<sup>11</sup>

20. Kyseisen lain 6 §:n sanamuoto on seuraava:

”Pyynnön vastaanottavan Luxemburgin viranomaisen on pyynnön esittävän viranomaisen pyynnöstä ilmoitettava tälle sellaiset tiedot, joilla on todennäköisesti merkitystä 1 §:ssä tarkoitettuja veroja koskevan, pyynnön esittävän jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön hallinnoimisessa ja täytäntöönpanossa ja jotka ovat sen hallussa tai jotka se saa hallinnollisten tutkimusten tuloksena.”

### *2. 25.11.2014 annettu laki*

21. Edellä mainitun lain jälkeen annettiin verotietoja koskevaan tietojenvaihtopyyntöön sovellettavasta menettelystä 25.11.2014 annettu laki.<sup>12</sup> Sen 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”(1) Tätä lakia sovelletaan sen voimaantulosta lähtien pyynnön esittävän valtion toimivaltaiselta viranomaiselta peräisin oleviin verotusta koskeviin tietojenvaihtopyyntöihin seuraavien oikeussääntöjen nojalla:

--

4. hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla 29.3.2013 annettu muutettu laki;--”

22. Kyseisen 25.11.2014 annetun lain 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Veroviranomaiset saavat pyytää kaikenlaisia sopimuksiin tai lakeihin perustuvan tietojenvaihdon toteuttamiseksi tarvittavia tietoja näiden tietojen haltijoilta.

(2) Tietojen haltija on velvollinen antamaan kaikki pyydetty tiedot täsmällisesti ja muuttamattomina kuukauden kuluessa pyydettyjen tietojen antamiseen velvoittavan päätöksen tiedoksiannosta. Tämä velvollisuus sisältää tietojen perustana olevien asiakirjojen toimittamisen muuttamattomina.

--”

23. Saman lain 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Toimivaltainen veroviranomainen tutkii tietojenvaihtopyynnön muodollisen sääntöjenmukaisuuden. Tietojenvaihtopyyntö on muodollisesti sääntöjenmukainen, jos siinä ilmoitetaan oikeusperusta ja pyynnön esittänyt toimivaltainen viranomainen sekä muut sopimuksissa ja laeissa edellytetyt tiedot.

--

<sup>11</sup> Direktiivin 2011/16 täytäntöönpanosta annettu laki, Mémorial A 2013, s. 756.

<sup>12</sup> Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale; Mémorial A 2014, s. 4170.

(3) Jos toimivaltaisella veroviranomaisella ei ole pyydettyjä tietoja hallussaan, toimivaltaisen verojohtajan tai hänen valtuuttamansa henkilön on annettava pyydettyjen tietojen antamiseen velvoittava päätöksensä tiedoksi tietojen haltijalle osoitetulla kirjatulla kirjeellä. Päätöksen antaminen tiedoksi pyydettyjen tietojen haltijalle vastaa tiedoksiantoa kenelle tahansa muulle siinä tarkoitettulle henkilölle.

--”

24. Saman lain 5 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos pyydettyjä tietoja ei toimiteta kuukauden kuluessa siitä, kun tietojen antamiseen velvoittava päätös on annettu tiedoksi, tietojen haltijalle voidaan määrätä enintään 250 000 euron suuruinen verohallinnollinen seuraamusmaksu. Sen määrän vahvistaa toimivaltainen verojohtaja tai hänen valtuuttamansa henkilö.”

25. Kyseisen lain 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Edellä 3 §:n 1 ja 3 momentissa tarkoitettuihin tietojenvaihtopyyntöön ja tietojen antamiseen velvoittavaan päätökseen ei voida hakea muutosta.

(2) Tietojen haltija voi hakea muutosta edellä 5 §:ssä tarkoitettuihin päätöksiin Tribunal administratifissa (ensimmäisen oikeusasteen hallintotuomioistuimien) nostamallaan kanteella päätöksen muuttamiseksi (recours en réformation). Kanne on nostettava kuukauden kuluessa siitä, kun päätös on annettu tiedoksi pyydettyjen tietojen haltijalle. Kanteella on lykkäävä vaikutus. Hallintotuomioistuimissa käytävää menettelyä koskevasta lainsäädännöstä poiketen kumpikin asianosainen saa toimittaa siinä yhteydessä enintään yhden kirjelmän, kannekirjelmä mukaan lukien. Vastine on toimitettava kuukauden kuluessa siitä, kun kannekirjelmä on toimitettu tuomioistuimen kirjaamoon. Asian selvittämisen edistämiseksi asiaa käsittelevän jaoston puheenjohtaja voi kuitenkin määrätä viran puolesta täydentävien kirjelmien toimittamisesta asettamassaan määräajassa. Tribunal administratif antaa ratkaisun kuukauden kuluessa vastineen jättämisestä tai täydentävien kirjelmien jättämiselle asetetun määräajan päättymisestä.”

### 3. 1.3.2019 annettu laki

26. Mainitun 25.11.2014 annetun lain muuttamisesta 1.3.2019 annettu laki<sup>13</sup> tuli voimaan 9.3.2019. Kyseisellä 1.3.2019 annetulla lailla muutettiin erityisesti 25.11.2014 annetun lain 3 §:n 1 momenttia ja 6 §:n 1 momenttia.

27. 25.11.2014 annetun lain 3 §:n 1 momentissa säädetään nyt, että toimivaltaisen veroviranomaisen on varmistettava, että pyydetty tiedot eivät ole ennalta arvioiden täysin epäolennaisia, kun otetaan huomioon kyseisen verovelvollisen ja tietojen haltijan henkilöllisyys sekä kyseessä olevan verotarkastuksen tarpeet.

28. Saman lain 6 §:n 1 momentin mukaan tietojenhaltijalla on nyt mahdollisuus saattaa asia tuomioistuimen käsiteltäväksi nostamalla Tribunal administratifissa kumoamiskanne 3 §:n 3 momentissa mainitusta pyydettyjen tietojen antamiseen velvoittavasta päätöksestä.

13 Mémorial A 2019, s. 112.

### III Pääasiat ja ennakkoratkaisupyynnöt

29. Pääasioissa on kyse kahdesta Espanjan verohallinnon Luxemburgin verohallinnolle osoittamasta tietopyynnöstä. Espanjan verohallinto perustaa pyyntönsä 3.6.1986 tehtyyn Luxemburgin ja Espanjan väliseen verosopimukseen ja direktiiviin 2011/16. Molemmat tietopyynnot koskevat F. C:tä, joka on Espanjassa asuva taiteilija.

#### 1. Asian C-245/19 tausta

30. Ensimmäisen, 18.10.2016 päivätyn tietopyynnön johdosta Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (Luxemburgin välittömien verojen alan hallintoviranomaisen johtaja) osoitti 16.6.2017 päätöksen Luxemburgin oikeuden mukaan perustetulle yhtiölle B. Päätöksessään hän ensinnäkin velvoitti yhtiön B toimittamaan ajanjaksolta 2011–2014 jäljennökset yhtiön B yhtiöiden E ja F kanssa tekemistä sopimuksista, jotka koskevat F. C:n oikeuksia.

31. Lisäksi hän pyysi yhtiötä B toimittamaan seuraavat tiedot ja asiakirjat:

”Jäljennökset muista taiteilija F. C:tä koskevista verovuosina 2011–2014 tehdyistä sopimuksista ja muista sellaisista tätä ennen tai tämän jälkeen tehdyistä taiteilija F. C:tä koskevista sopimuksista, jotka ovat tulleet voimaan mainittujen verovuosien aikana.”

32. Lopuksi hän vaati yhtiötä B toimittamaan jäljennökset kaikista näihin sopimukseen liittyvistä esitetyistä tai vastaanotetuista laskuista ja tiedot niiden täytäntöönpanotavasta ja maksuista sekä tiedot pankkitileistä ja rahoituslaitoksista, jonne taseeseen kirjatut varat on talletettu.

33. Kirjeessä myös huomautettiin, että 25.11.2014 annetun lain 6 §:n mukaisesti tähän päätökseen ei voida hakea muutosta.

#### 2. Asian C-246/19 tausta

34. Toisen, 16.3.2017 päivätyn tietopyynnön johdosta Luxemburgin verohallinto osoitti 29.5.2017 tietojen antamiseen velvoittavan päätöksen pankille A, jonka kotipaikka on Luxemburgissa. Tässä päätöksessä se velvoitti pankin A mainitsemaan ajanjakson 2011–2014 osalta tietyn pankkitilin nykyiset haltijat, pankkitilin käyttöön oikeutetun henkilön tai henkilöiden nimet sekä tilin avanneen henkilön tai henkilöiden nimet, vaikka tiliä ei olisikaan avattu päätöksen käsittämän ajanjakson kuluessa, sekä toimittamaan kyseistä ajanjaksoa koskevat tiliotteet ja tilin tosiasialliset edunsaajat.

35. Lisäksi pankki A:ta veloitettiin toimittamaan ajanjaksolta 2011–2014 seuraavat tiedot ja asiakirjat:

- ”Toimittakaa tiedot siitä, onko tili – – avattu 31.12.2014 jälkeen. Jos näin on, ilmoittakaa, ovatko varat peräisin toiselta, omassa laitoksessanne avatulta tililtä, ja jos näin on, toimittakaa tämän toisen tilin tiliotteet mainitulta ajanjaksolta.
- Ilmoittakaa kaikki varat, jotka F. C:llä oli yhtiössä D, yhtiössä B tai muissa F. C:n määräysvallassa olevissa yhtiöissä edellä mainittuna ajanjaksona, ja esittäkää tiliotteet tästä.
- Ilmoittakaa kaikki varat, joiden tosiasiallinen edunsaaja F. C. oli mainittuna ajanjaksona, ja esittäkää tiliotteet tästä.”

36. Luxemburgin verohallinto vaati lisäksi pankkia A toimittamaan jäljennökset kaikista edellä mainitun päätöksen kannalta merkityksellisistä asiakirjoista. Kirjeessä myös huomautettiin, että 25.11.2014 annetun lain 6 §:n mukaisesti tähän päätökseen ei voida hakea muutosta.



### **3. Pääasioiden oikeudenkäynnit**

37. Yhtiö B (asia C-245/19) ja F. C. sekä yhtiöt B, C ja D (asia C-246/19) nostivat 17.7.2017 Tribunal administratifissa (hallintotuomioistuin, Luxemburg) kanteet Luxemburgin verohallinnon 29.5.2017 ja 16.6.2017 antamista päätöksistä ja vaativat näiden päätösten muuttamista ja toissijaisesti niiden kumoamista. Pankki A osallistui viimeksi mainittuun menettelyyn.

38. Tribunal administratif hyväksyi kanteet osittain 26.6.2018 antamallaan tuomioilla. Yhtäältä se kumosi 29.5.2017 (asia C-245/19) annetun päätöksen siltä osin kuin siinä veloitettiin yhtiö B toimittamaan jäljennökset kaikista muista verovuosia 2011–2014 koskevista sopimuksista kuin sen yhtiöiden E ja F kanssa tekemistä sopimuksista, jotka koskevat F. C:n oikeuksia, ja kaikista sellaisista tätä ennen tai tämän jälkeen tehdyistä F. C:tä koskevista sopimuksista, jotka ovat tulleet voimaan mainittujen verovuosien aikana.

39. Toisaalta se kumosi 16.6.2017 annetun päätöksen (asia C-246/19) siltä osin kuin siinä veloitettiin pankki A

- siinä tapauksessa, että kyseessä oleva tili avattiin 31.12.2014 jälkeen, selventämään, ovatko varat peräisin toiselta, kyseisessä laitoksessa avatulta tililtä, ja jos näin on, toimittamaan tämän toisen tilin tiliotteet mainitulta ajanjaksolta,
- ilmoittamaan kaikki varat, jotka F. C:llä oli muissa hänen määräysvallassaan olevissa yhtiöissä kuin yhtiöissä B ja D mainittuna ajanjaksona, ja esittämään tiliotteet tästä ja
- ilmoittamaan kaikki varat, joiden tosiasiallinen edunsaaja verovelvollinen oli mainittuna ajanjaksona, ja esittämään tiliotteet tästä.

40. Tribunal administratif perusteli kanteiden tutkittavaksi ottamista sillä, että 25.11.2014 annetun lain 6 § on perusoikeuskirjan 47 artiklan vastainen ja että sitä on näin ollen jätettävä soveltamatta. Kanteiden perusteltavuuden yhteydessä se katsoi, että mainitut, Luxemburgin verohallinnon vaatimat tiedot eivät olleet direktiivissä 2011/16 tarkoitetulla tavalla ”ennalta arvioiden olennaisia”.

41. Luxemburgin valtio valitti näistä tuomioista 24.7.2018 Cour administrativeen (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg). Luxemburgin valtio väittää erityisesti yhtäältä, että Luxemburgin oikeuden mukaan on sallittua riitauttaa hallintotuomioistuimissa ainoastaan sakon määrääminen. Tämä täyttää perusoikeuskirjan 47 artiklan vaatimukset. Toisaalta Espanjan viranomaisten pyytämät tiedot ovat ”ennalta arvioiden olennaisia”.

### **4. Ennakkoratkaisupyynnöt ja -kysymykset**

42. Tässä tilanteessa Cour administrative päätti 14.3.2019 tekemillään välipäätöksillä lykätä asioiden käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset asiassa C-245/19:

- ”1) Onko Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklaa sekä 52 artiklan 1 kohtaa, mahdollisesti luettuna yhdessä perusoikeuskirjan 47 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jossa erityisesti [direktiivin 2011/16] täytäntöön panemiseksi käyttöön otetun, pyyntöön perustuvaan tietojenvaihtoon sovellettavan menettelyn yhteydessä suljetaan pois tietojen haltijana olevan kolmannen mahdollisuus hakea muutosta, mukaan lukien tuomioistuimessa, päätöksestä, jolla kyseisen jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen velvoittaa tämän kolmannen toimittamaan sille tietoja toisesta jäsenvaltiosta tulleen tietojenvaihtopyynnön perusteella?



2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa, ottaen tarvittaessa huomioon OECD:n verosopimusmallin 26 artiklan tulkinnan kehittyvä luonne, tulkittava siten, että tietojenvaihtopyyntö ja pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen sen perusteella tekemä tietojen antamiseen velvoittava päätös täyttävät edellytyksen siitä, ettei ole selvää, että tiedot eivät ole ennalta arvioiden olennaisia, kun tietoja pyytävä jäsenvaltio yksilöi asianomaisen verovelvollisen henkilöllisyyden, kyseisessä jäsenvaltiossa vireillä olevan tutkinnan kohteena olevan ajanjakson ja pyydettyjen tietojen haltijan ja pyytää tietoja sellaisista sopimuksista ja niihin liittyvistä laskuista ja maksuista, joita ei ole yksilöity mutta jotka on määritetty kriteerein, jotka koskevat ensinnäkin sitä, että yksilöity tietojen haltija on tehnyt sopimukset, toiseksi sitä, että niitä on sovellettu tietoja pyytävän valtion viranomaisten tutkinnan kohteena olevina verovuosina, ja kolmanneksi tietojen yhteyttä yksilöityyn asianomaiseen verovelvolliseen?”

43. Asiassa C-246/19 Cour administrative on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklaa sekä 52 artiklan 1 kohtaa, mahdollisesti luettuna yhdessä perusoikeuskirjan 47 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jossa erityisesti [direktiivin 2011/16] täytäntöön panemiseksi käyttöön otetun, pyyntöön perustuvaan tietojenvaihtoon sovellettavan menettelyn yhteydessä suljetaan pois verovelvollisen, jota tietoja pyytävän jäsenvaltion tutkimus koskee, ja kyseisen kolmannen mahdollisuus hakea muutosta, mukaan lukien tuomioistuimessa, päätöksestä, jolla kyseisen jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen velvoittaa tietojen haltijan toimittamaan sille tietoja toisesta jäsenvaltiosta tulleen tietojenvaihtopyynnön perusteella?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa, ottaen tarvittaessa huomioon OECD:n verosopimusmallin 26 artiklan tulkinnan kehittyvä luonne, tulkittava siten, että tietojenvaihtopyyntö ja pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen sen perusteella tekemätietojen antamiseen velvoittava päätös täyttävät edellytyksen siitä, ettei ole selvää, että tiedot eivät ole ennalta arvioiden olennaisia, kun tietoja pyytävä jäsenvaltio yksilöi asianomaisen verovelvollisen henkilöllisyyden, kyseisessä jäsenvaltiossa vireillä olevan tutkinnan kohteena olevan ajanjakson ja pyydettyjen tietojen haltijan ja pyytää tietoja sellaisista pankkitileistä ja varoista, joita ei ole yksilöity mutta jotka on määritetty kriteerein, jotka koskevat ensinnäkin sitä, että yksilöity tietojen haltija omistaa ne tai on niiden haltija, toiseksi tietoja pyytävän valtion viranomaisten tutkinnan kohteena olevia verovuosia ja kolmanneksi tietojen yhteyttä yksilöityyn asianomaiseen verovelvolliseen?”

#### **IV Menettely unionin tuomioistuimessa**

44. Unionin tuomioistuimen presidentin 26.4.2019 antamalla määräyksellä asiat C-245/19 ja C-246/19 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

45. Unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisumenettelyssä kirjallisia huomautuksia esittivät Luxemburgin valtio, Belgian, Espanjan, Ranskan, Kreikan ja Puolan hallitukset ja Euroopan komissio. Luxemburgin valtio, Espanjan ja Ranskan hallitukset ja komissio osallistuivat 26.5.2020 pidettyyn istuntoon.

## V Oikeudellinen arviointi

### A Ensimmäiset ennakkoratkaisukysymykset

46. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisillä ennakkoratkaisukysymyksillään lähinnä, onko perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että tietojenantamispäätöksen adressaatilla, asianomaisella verovelvollisella ja kolmansilla, joita asia koskee, on oltava käytettävissään tehokas oikeussuojakeino pyynnön vastaanottaneen viranomaisen antamaa tietojenantamispäätöstä vastaan. Tältä osin on merkityksellistä, onko mainittujen henkilöryhmien perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklasta (yksityiselämän kunnioittaminen, henkilötietojen suoja) johtuvia oikeuksia mahdollisesti loukattu.

#### 1. Perusoikeuskirjan 47 artiklan rikkominen tietojenantamispäätöksen adressaatin osalta (C-245/19)

47. Tietojenantamispäätöksen adressaattien osalta Luxemburg on ottanut 1.3.2019 annetulla lailla käyttöön mahdollisuuden hakea muutosta suoraan tietojenantamispäätökseen. Tämä ei kuitenkaan muuta mitenkään asiassa C-245/19 esitetyn ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottamista. Adressaatti, jolle tietojenantamispäätös on käsiteltävässä asiassa osoitettu, nimittäin nosti kanteen ennen 1.3.2019 annetun lain voimaantuloa.

48. Se, loukataanko sillä, ettei rajat ylittävän tietojenvaihdon yhteydessä annettuun tietojenantamispäätökseen voida hakea muutosta, päätöksen adressaatin perusoikeuskirjassa tarkoitettuja oikeuksia perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitettulla tavalla, määräytyy sen perusteella, kuuluuko tietojenantamispäätös perusoikeuskirjan soveltamisalaan ja koskeeko se ”unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia”.

#### a) Tietojenantamispäätös unionin oikeuden soveltamisena

49. Perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan mukaan perusoikeuskirjan määräykset koskevat jäsenvaltioita ainoastaan silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta.

50. Tuomiossa Berlioz unionin tuomioistuin on jo katsonut, että jäsenvaltio soveltaa unionin oikeutta, kun se säätää lainsäädännössään muun muassa direktiivin 2011/16 säännöksiin perustuvan veroviranomaisten tietojenvaihdon yhteydessä pyydettyjen tietojen toimittamisesta kieltäytyvälle yksityiselle määrättävästä rahamääräisestä seuraamuksesta.<sup>14</sup>

51. Jos jo rahamääräistä seuraamusta koskevan päätöksen, josta ei säädetä direktiivissä 2011/16, antaminen on unionin oikeuden soveltamista, sitä on etenkin direktiivin 2011/16 6 artiklan 3 kohdassa säädetty pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion veroviranomaisten tekemä tietopyynnön täyttäminen. Perusoikeuskirjaa voidaan siten soveltaa käsiteltävissä asioissa.

#### b) Perusoikeuskirjan 47 artiklan rikkominen

52. Se, ettei tietojenantamispäätökseen voida hakea muutosta, merkitsee perusoikeuskirjan 47 artiklan rikkomista tämän päätöksen adressaatin osalta silloin, jos tällä mahdollisesti loukataan sen unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia.

<sup>14</sup> Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373).

53. Direktiivissä 2011/16 säädetään tosin ainoastaan jäsenvaltioiden hallinnollista yhteistyötä koskevista säännöistä. Siinä ei näin ollen anneta yksityisille oikeuksia. Yksityinen voi kuitenkin direktiivin 2011/16 soveltamisen yhteydessä vedota perusoikeuskirjan 47 artiklaan ja esittää asiansa tuomioistuimessa.<sup>15</sup>

54. Tietojenantamispäätöksen adressaattien osalta voidaan jättää ratkaisematta, onko perusoikeuskirjassa taattuja konkreettisia perusoikeuksia mahdollisesti loukattu ja jos, niin mitä oikeuksia. Kuten unionin tuomioistuin on näet tuomiossa Berlioz jo todennut, tämä mahdollisuus on aina sillä, jolle epäedullinen jäsenvaltion toimi on osoitettu.<sup>16</sup>

55. Tämä pätee yhtä lailla tietojenantamispäätöksen ja sakkopäätöksen adressaatteihin. Toisin kuin jotkin jäsenvaltiot väittävät, jo tietojenantamispäätös nimittäin merkitsee adressaatilleen epäedullista toimea. Tällaisen tietojen antamista koskevan velvoitteen – johon liittyy vielä sakon määräämismahdollisuus – asettaminen ei ole pelkkä valmisteleva toimi. Yhtäältä adressaatti veloitetaan suoraan tiettyyn toimintaan – tässä tapauksessa antamaan tietoja. Toisaalta sillä ei myöskään valmistella tietojen antamiseen velvolliselle epäedullista toimea. Sillä valmistellaan enintään verovelvollista koskevaa verotuspäätöstä. Tietojenantamispäätös ei myöskään ole sakkopäätöstä valmisteleva toimi. Sakkopäätöksessä näet määrätään seuraamus tietojenantamispäätöksen noudattamatta jättämisestä, eikä se ole jälkimmäisen tavoite.

56. Toisin kuin Luxemburg katsoo, tätä päätelmää ei muuta myöskään liitännäisen oikeussuojakeinon mahdollisuus – sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sen vakiinnuttanut asiassa Berlioz antamalla mahdollisuuden riitauttaa tuomioistuimessa mahdollinen rahamääräisestä seuraamuksesta tehtävä päätös.<sup>17</sup>

57. Oikeusvaltiossa, kuten myös oikeusunionissa, on kohtuutonta vaatia yksityistä rikkomaan viranomaispäätöstä, jotta päätöksen lainmukaisuus voitaisiin tutkia liitännäisesti.<sup>18</sup> Näin on etenkin, jos – kuten käsiteltävässä asiassa, mihin komissio perustellusti viittaa – veroviranomaisella on harkintavaltaa sakkomenettelyn aloittamisen suhteen. Veroviranomainen voisi näet siinä tapauksessa estää tietopyynnön lainmukaisuusvalvonnan jättämällä sakkomenettelyn toteuttamatta.

### c) Päätelmä

58. Sillä, jolle direktiiviin 2011/16 perustuvan jäsenvaltioiden veroviranomaisten välisen tietojenvaihdon yhteydessä annettu tietojenantamispäätös on osoitettu, on perusoikeuskirjan 47 artiklan nojalla oikeus saattaa tämän päätöksen lainmukaisuus tuomioistuimen käsiteltäväksi. Oikeussuojan epääminen tältä tietojenantamispäätöksen adressaatilta on siten perusoikeuskirjan 47 artiklan vastaista.

### 2. Perusoikeuskirjan 47 artiklan rikkominen sen verovelvollisen osalta, jota tietojenantamispäätös koskee (C-246/19)

59. Lisäksi on selvitettävä, rikotaanko perusoikeuskirjan 47 artiklaa epäämällä muutoksenhakuoikeus verovelvolliselta, jota *toiselle osoitettu* tietojenantamispäätös koskee välillisesti.

15 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

16 Vakiintunut oikeuskäytäntö: tuomio 13.9.2018, UBS Europe ym. (C-358/16, EU:C:2018:715, 56 kohta); tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 51 kohta); määräys 17.11.2005, Minoan Lines v. komissio (C-121/04 P, ei julkaistu, EU:C:2005:695, 30 kohta); tuomio 22.10.2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, 27 kohta) ja tuomio 21.9.1989, Hoechst v. komissio (46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, 19 kohta).

17 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 59 kohta ja tuomiolauselman 2 kohta).

18 Ks. tuomio 3.10.2013, Inuit Tapiriit Kanatami ym. v. parlamentti ja neuvosto (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 104 kohta) ja tuomio 13.3.2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, 64 kohta).

60. Tietojenantamispäätöksen antaminen veroviranomaisten rajat ylittävän tietojenvaihdon yhteydessä on unionin oikeuden soveltamista. Perusoikeuskirjaa voidaan siten soveltaa (ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 49 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

*a) Verovelvollisten, joita asia välillisesti koskee, perusoikeuksien mahdollinen loukkaaminen*

61. Perusoikeuskirjan 47 artiklan soveltaminen edellyttää, että kyse on verovelvollisten omista oikeuksista tai vapauksista. Kyseeseen tulee henkilötietojen suojaa koskevaan verovelvollisten perusoikeuteen puuttuminen, kun veroviranomainen velvoittaa toisen (asiassa C-246/19 pankin) antamaan tietoja näiden verovelvollisten pankkitileistä, osakkuuksista ja omaisuuseristä.

62. Perusoikeuskirjan 8 artiklan 1 kohdan mukaan jokaisella on oikeus henkilötietojensa suojaan.

63. Henkilötiedot ovat kaikenlaisia tunnistettua tai tunnistettavissa olevaa luonnollista henkilöä koskevia tietoja.<sup>19</sup> Tulotiedot ovat henkilötietoja.<sup>20</sup> Sama koskee pankkitietoja. Tältä osin voidaan turvautua myös ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen (jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus) 8 artiklaa koskevaan Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen runsaaseen oikeuskäytäntöön.<sup>21</sup>

64. Käsiteltävässä asiassa on kyse tiedoista, jotka koskevat luonnollisen henkilön tilejä, tilien saldoja, muita omaisuuseriä ja osakkuuksia, siis henkilötiedoista. Käsiteltävä asia kuuluu siten perusoikeuskirjan 8 artiklassa annettavan suojan alaan.

65. Verovelvollisten perusoikeutta loukataan jo sillä, että tietojenantamispäätökseen adressaatti veloitetaan toimittamaan nämä tiedot veroviranomaisille. Joidenkin jäsenvaltioiden näkemyksestä poiketen puuttumista ei voida kiistää väittämällä, ettei tietojenantamispäätös ole vielä asianomaiselle epäedullinen toimi, vaan tällaisen toimen muodostaa vasta päätöksen täytäntöönpano. Jo päätös on pikemminkin adressaattiinsa nähden suoraan epäedullinen toimi (ks. tästä edellä tämän ratkaisuehdotuksen 61 kohta) ja verovelvollisiin nähden välillisesti epäedullinen toimi. Jo adressaatille asetettavalla toimintavelvoitteella vaarannetaan myös verovelvollisen perusoikeudet. Edellytettävän veloitteen täyttämisen myötä viranomainen saa näet pääsyn henkilötietoihin, ilman että niiden haltija on antanut siihen suostumustaan.<sup>22</sup>

66. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö ei ole esteenä tälle. Sen mukaan viimeistään verovelvollisen pankkitietojen toimittaminen pyynnön esittäneen jäsenvaltion veroviranomaisille merkitsee Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklasta johtuvaan yksityiselämän kunnioittamista koskevaan oikeuteen puuttumista.<sup>23</sup> Tämä ei kuitenkaan sulje pois sitä, että puuttuminen on tapahtunut jo aikaisemmin.

19 Tuomio 3.10.2019, A ym. (C-70/18, EU:C:2019:823, 54 kohta); tuomio 16.1.2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, 54 kohta); tuomio 17.10.2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, 26 kohta); tuomio 24.11.2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 ja C-469/10, EU:C:2011:777, 42 kohta) ja tuomio 9.11.2010, Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, 52 kohta).

20 Ks. tuomio 1.10.2015, Bara ym. (C-201/14, EU:C:2015:638, 14 ja 29 kohta); tuomio 16.12.2008, Satakunnan Markkinapörssi ja Satamedia (C-73/07, EU:C:2008:727, 35 kohta) ja tuomio 20.5.2003, Österreichischer Rundfunk ym. (C-465/00, C-138/01 ja C-139/01, EU:C:2003:294, 73 kohta).

21 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 22.12.2015, G.S.B. v. Sveitsi, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 51 kohta ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 7.7.2015, M.N. ym. v. San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51 kohta.

22 Ks. vastaavasti lausunto 1/15, 26.7.2017 (EU:C:2017:592, 125 ja 126 kohta); tuomio 21.12.2016, Tele2 Sverige ja Watson ym. (C-203/15 ja C-698/15, EU:C:2016:970, 100 kohta); tuomio 1.10.2015, Bara ym. (C-201/14, EU:C:2015:638, 29 kohta) ja tuomio 20.5.2003, Österreichischer Rundfunk ym. (C-465/00, C-138/01 ja C-139/01, EU:C:2003:294, 74 kohta).

23 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 22.12.2015, G.S.B. v. Sveitsi, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 50 kohta.

67. Kolmannen velvollisuus antaa verovelvollisten henkilötietoja koskee joka tapauksessa näiden perusoikeuskirjan 8 artiklasta johtuvaa perusoikeutta. Tältä osin ei ole tarpeen ratkaista, onko kyseessä myös perusoikeuskirjan 7 artiklan (yksityis- ja perhe-elämän kunnioittaminen) rikkominen.

*b) Perusoikeuskirjan 47 artiklan rikkominen epäämällä muutoksenhakuoikeus, vaikka verotuspäätös voidaankin riitauttaa*

68. Oikeussuoja pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion, tässä tapauksessa Luxemburgin, tuomioistuimissa ei olisi tarpeen, jos riittää, että verovelvollinen voi riitauttaa häntä vastaan myöhemmin mahdollisesti tehtävän – tässä tapauksessa pyynnön esittäneiden Espanjan veroviranomaisten – verotuspäätöksen. Sikäli kuin verovelvollinen voi tässä riita-asiassa moittia myös todisteiden hankintaan liittyviä puutteita, voitaisiin katsoa, että hänelle Espanjassa myönnetty oikeussuojakeino on tältä riittävä sulkemaan pois perusoikeuskirjan 47 artiklan rikkomisen.

69. Tätä puoltaa se, ettei perusoikeuskirjan 47 artiklassa määrätä konkreettisesti tehokkaiden oikeussuojakeinojen muodosta vaan ainoastaan edellytetään, että jokaisella on käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimissa. Tämä ei edellytä, että kyseisen oikeussuojakeinon on kohdistuttava suoraan julkista valtaa käyttäen toteutettua toimea vastaan. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan myös ainoastaan liitännäinen oikeussuojakeino voi tietyissä olosuhteissa olla tehokas.<sup>24</sup> Etenkin Luxemburgin valtio sekä Ranskan ja Espanjan hallitukset päättelevät tästä, että oikeussuojakeino verotuspäätöstä vastaan on riittävä.

70. Tätä näkemystä voisi tukea direktiivin 2011/16 tavoite torjua tehokkaasti kansainvälisiä veropetoksia ja kansainvälistä veron kiertämistä.<sup>25</sup> Oikeussuoja jo ennen tietojen antamista ja sitä vastaan aiheuttaa ainakin viivästyksiä.

71. Kyse on kuitenkin kahdesta erilaisesta, toisistaan riippumattomasta perusoikeuden haltijaan kohdistuvasta loukkauksesta, jotka on erotettava toisistaan oikeudellisesti. Yhtäältä henkilötietoja vaaditaan joltain toiselta. Näin loukataan verovelvollisen yksityisyyttä, jota suojellaan unionin oikeuden tasolla perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklalla. Toisaalta verovelvolliselle asetetaan maksuvelvoite. Viimeksi mainittu ei tavallisesti vaikuta yksityisyyden suojaa koskevaan perusoikeuteen vaan mahdollisesti perusoikeuskirjan 20 artiklasta (yhdenvertaisuus lain edessä) sekä 16 ja 17 artiklasta (elinkeinovapaus ja omistusoikeus) johtuviin perusoikeuksiin.

72. Loukkausten riippumattomuus toisistaan ilmenee myös siitä, ettei tietojen keräämisestä tule lainvastaista vain siksi, että verotuspäätös on virheellinen. Verotuspäätöksestä ei myöskään tule väistämättä virheellistä vain siksi, että tietojen kerääminen oli lainvastaista. Jos lainvastaisesti kerätyt tiedot ovat päätyneet verotuspäätökseen, ainakaan unionin oikeudesta ei seuraa ehdotonta kieltoa käyttää näitä tietoja.<sup>26</sup>

<sup>24</sup> Tuomio 21.11.2019, Deutsche Lufthansa (C-379/18, EU:C:2019:1000, 61 kohta) ja tuomio 13.3.2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, 47, 50 ja 53 kohta).

<sup>25</sup> Ks. tuomio 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, 32 kohta) ja tuomio 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, 30 ja 31 kohta); oikeuttamisperusteista perusvapauksien yhteydessä ks. tuomio 3.3.2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, 47 kohta); tuomio 25.7.2018, TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, 57 kohta) ja tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 59 kohta).

<sup>26</sup> Tuomio 10.4.2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, 75 kohta) ja ratkaisuehdotukseni IN ja JM (C-469/18 ja C-470/18, EU:C:2019:597, 70 kohta ja sitä seuraavat kohdat) – myöskään tuomiosta 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) ei voida päätellä ehdotonta todisteiden käyttökieltoa.



73. Ei myöskään ole selvää, tehdäänkö verotuspäätös ja jos, milloin. Jos kerätyt tiedot johtavat esimerkiksi siihen, että pyynnön esittäneen jäsenvaltion verosaatavaa ei ole olemassa, vastaavaa epäedullista verotuspäätöstä, jonka verovelvollinen voisi riitauttaa, ei koskaan tehdä. Sama pätee, jos kerätyt tiedot eivät ole merkityksellisiä verotuksen kannalta, mutta verotuspäätös tehdään muista syistä. Tähän verotuspäätökseen kohdistuvassa oikeussuojakeinossa verovelvollinen voisi tuskin vedota ”tuloksettoman” tietojen keräämisen lainvastaisuuteen.

74. Kaikista näistä syistä liitännäinen oikeussuojakeino tietojen keräämistä vastaan verotuspäätökseen kohdistuvan oikeussuojakeinon avulla ei ole perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitettu tehokas oikeussuojakeino. Tällaisella oikeussuojakeinolla ei voida enää estää tehokkaasti henkilötietojen suojaan puuttumista. Se on tapahtunut jo tietoja kerätessä. Tähän mahdollisesti liittyvän tietojen käytön seurauksena tämä perusoikeuteen puuttuminen ainoastaan jatkuu, joten oikeussuojakeino verotusmenettelyn yhteydessä tapahtuvaa käyttöä vastaan – vaikka vastaava käyttökielto olisikin olemassa – ehkäisee myös ainoastaan puuttumisen jatkumista, ei kuitenkaan itse puuttumista.

75. Oikeussuojan mahdollisuus ei myöskään tee rajat ylittävää virka-apua tyhjäksi, kuten voidaan nähdä sellaisissa muissa jäsenvaltioissa, joissa oikeussuojan mahdollisuus on olemassa.<sup>27</sup> Tämä pikemminkin riippuu oikeussuojakeinon muodosta. Muodosta päätettäessä voidaan ottaa täysin huomioon direktiivin 2011/16 johdanto-osan 6, 27 ja 29 perustelukappaleessa mainittu tehokasta ja nopeaa virka-apua koskeva intressi. Kaikkien oikeussuojakeinojen poissulkeminen on kuitenkin perusoikeuskirjan 47 artiklassa taatun oikeussuojan vastaista.

76. Lisäksi direktiivissä 2011/16 itsessään otetaan lähtökohdaksi oikeudellisesti rajattu virka-apuvelvoite. Pynnön esittävä jäsenvaltio voi näet pyytää ainoastaan tietoja, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia (ks. direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohta ja 5 artikla sekä johdanto-osan yhdeksäs perustelukappale). Päätöksen adressaatti voi vaatia tuomioistuinta tutkimaan tämän edellytyksen täyttymisen – olipa kyse sitten sakkopäätöksen riitauttamisesta<sup>28</sup> tai itse tietojenantopäätöksen riitauttamisesta (tästä edellä 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

77. On etenkin huomattava, että myös veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta tehdyn yleissopimuksen 23 artiklan 1 kappaleen mukaan pyynnön vastaanottaneen valtion suorittamaan toimenpiteeseen voidaan hakea muutosta (ks. direktiivin 2011/16 1 artiklan 3 kohta).

78. Toisin kuin lähes kaikki menettelyn osapuolet ovat esittäneet, tälle päätelmälle ei ole esteenä myöskään tuomio Sabou.<sup>29</sup> Se ei koskenut tuomiossa Berlioz<sup>30</sup> tarkasteltua tilannetta eikä käsiteltävässä asiassa tarkasteltavaa tilannetta.

79. Asiassa Sabou oli pikemminkin kyse siitä, oliko vireillä olevan hallinnollisen menettelyn kuluessa tarpeen järjestää (uusi) kuuleminen, joka koskisi kahden veroviranomaisen välistä tietopyyntöä. Konkreettisesti kyse oli siitä, onko pyynnön esittäneen viranomaisen kuultava verovelvollista ja otettava tämä mukaan menettelyyn ennen kuin se tutkii toisen jäsenvaltion veroviranomaiselle esittämänsä tietopyynnön seurauksena saadut tiedot.

27 Ks. esim. Saksan liittotasavallan osalta Finanzgericht Kölnin tuomio 12.9.2018 – 2 K 814/18-; tuomio 13.4.2018 – 2 V 174/18-; tuomio 23.2.2018 – 2 V 814/17- ja tuomio 20.10.2017 – 2 V 1055/17-.

28 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 59 kohta ja tuomiolauselman 2 kohta).

29 Tuomio 22.10.2013 (C-276/12, EU:C:2013:678).

30 Näin nimenomaisesti tuomiossa 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 58 kohta).



80. Asiassa Sabou oli kyse toiselle viranomaiselle esitetystä tiedustelusta, kun taas käsiteltävässä asiassa kyse on yksityishenkilölle osoitetusta päätöksestä, johon liittyy seuraamuksia. Niin kauan kuin veroviranomainen ainoastaan pyytää – kuten asiassa Sabou – tietoja toisen jäsenvaltion veroviranomaiselta, sillä ei ole unionin oikeuden mukaan velvollisuutta ilmoittaa tästä verovelvolliselle ja kuulla tämän näkemystä.<sup>31</sup> Perusoikeuskirjassa ei edellytetä oikeussuojakeinoja jokaista hallinnollisen menettelyn välivaihetta vastaan.<sup>32</sup> Kolmansille osoitetut tietojenantamispäätökset menevät sitä vastoin tällaista veroviranomaisten valmistelemaa selvitystoimintaa pitemmälle.

81. Lisäksi asiassa Sabou verovelvollista oli jo kuultu, koska hän oli itse antanut tutkittavat tiedot. Tätä taustaa vasten unionin tuomioistuin katsoi, ettei oikeutta tulla kuulluksi hallinnollisen menettelyn välivaiheesta ole.<sup>33</sup> Käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ole kyse oikeudesta tulla kuulluksi hallinnollisessa menettelyssä. Kyse on pikemminkin henkilön oikeudesta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin tuomioistuimessa toiselle yksityiselle osoitetun hallintopäätöksen, joka koskee ensin mainittua, tutkimiseksi. Käsiteltävässä asiassa tarkasteltavasta tilanteesta tuomiossa Sabou ei siten lausuta lainkaan.

### *c) Päätelmä*

82. Verovelvollinen, jota jäsenvaltioiden veroviranomaisten välinen direktiiviin 2011/16 perustuva tietojenvaihto koskee, voi siis perusoikeuskirjan 47 artiklan nojalla saattaa tietojenantamispäätöksen, joka on annettu toiselle ja joka koskee hänen henkilötietojaan, lainmukaisuuden tuomioistuimen tutkittavaksi. Oikeussuojan mahdollisuuden poissulkeminen on perusoikeuskirjan 47 artiklan vastaista.

### *3. Perusoikeuskirjan 47 artiklan rikkominen sellaisen kolmannen osalta, jota tietojenantamispäätös koskee (C-246/19)*

83. Ensimmäisten kysymysten yhteydessä on siten vielä selvitettävä, onko perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että myös kolmansilla, joita asia koskee, on oltava käytettävissään oikeussuojakeino pyynnön vastaanottaneen veroviranomaisen päätöksiä vastaan.

84. Nämä kolmannet, joita asia koskee, eivät ole itse sellaisia, joille pyynnön vastaanottaneen veroviranomaisen päätökset on osoitettu (tästä edellä 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat), eivätkä ne itse ole asianosaisia pyynnön esittäneen veroviranomaisen verotusmenettelyssä (tästä edellä 59 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

85. Asian C-246/19 taustalla olevassa menettelyssä Luxemburgin verohallinto kehotti pankkia A etenkin toimittamaan tietoja pankkitileistä ja omaisuususeristä, jotka koskevat myös kolmansia (yhtiöitä B, C ja D). Kuten verovelvollisen tapauksessa (tästä edellä 62 kohta ja sitä seuraavat kohdat), tietojenantamispäätöksellä on myös kolmansiin, joita asia koskee, nähden mahdollisesti loukattava ”unionin oikeudessa taattu oikeuksia ja vapauksia” (perusoikeuskirjan 47 artikla).

86. Menettelyn osapuolet ovat esittäneet myös tästä täysin vastakkaisia näkemyksiä. Ranskan hallitus ja Luxemburgin valtio eivät pidä oikeussuojan antamista kolmansille, joita asia koskee, tarpeellisena, kun taas komissio katsoo, että tällainen oikeus seuraa perusoikeuskirjan 47 artiklasta.

31 Tuomio 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, 41 kohta).

32 Ks. tuomio 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, 44 kohta).

33 Tuomio 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, 46 kohta ja tuomiolauselman 1 kohta) ja samassa asiassa esittämäni ratkaisuehdotus (EU:C:2013:370, 62 kohta).

*a) Kolmansien, joita asia välillisesti koskee, perusoikeuksien mahdollinen loukkaaminen*

87. Siten on selvitettävä, loukataanko kolmansien, tässä tapauksessa eri yhtiöiden, oikeuksia tai vapauksia perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitettulla tavalla, kun veroviranomainen velvoittaa toisen veroviranomaisen antamaan tietoja yhtiöiden pankkitileistä ja omaisuuseristä. Kyseeseen tulevat myös tässä yhteydessä perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklasta johtuvat perusoikeudet.

88. Sanamuodon perusteella tähän sopisi perusoikeuskirjan 8 artikla ("jokaisella", "henkilötietojensa"). Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön, joka tukeutuu tietosuojaa koskevan johdetun oikeuden<sup>34</sup> sanamuotoon, mukaan perusoikeuskirjan 8 artiklasta johtuvan henkilötietojen suojaa koskevan perusoikeuden soveltamisalaan kuuluvat lähtökohtaisesti ainoastaan luonnolliset henkilöt. Oikeushenkilöt voivat sitä vastoin vedota perusoikeuskirjan 8 artiklassa annettavaan "henkilötietojen" suojaan vain sikäli kuin niiden virallisessa nimessä yksilöidään luonnollinen henkilö.<sup>35</sup> Käsiteltävässä asiassa ei ole tarpeen ratkaista, onko asia näin, koska yhtiöt voivat mahdollisesti vedota perusoikeuskirjan 7 artiklasta johtuvaan oikeuteen.

89. Perusoikeuskirjan 7 artiklassa annetaan jokaiselle oikeus siihen, että hänen yksityis- ja perhe-elämänsä kunnioitetaan. Henkilötietojen käsittelyssä se koskee kaikenlaisia tunnistettua tai tunnistettavissa olevaa luonnollista henkilöä koskevia tietoja.<sup>36</sup> Yksityiselämän suoja käsittää myös ammatillisen toiminnan tai liiketoiminnan, siihen liittyvät liiketoimet mukaan luettuina.<sup>37</sup> Siihen kuuluvat myös pankkitiedot.<sup>38</sup>

90. Tätä taustaa vasten myös oikeushenkilöt voivat vedota perusoikeuskirjan 7 artiklaan.<sup>39</sup> Perusoikeuskirjan 7 artiklan rikkomisen oikeuttamisen yhteydessä oikeushenkilöihin voidaan kylläkin soveltaa eri arviointiperusteita kuin luonnollisiin henkilöihin.<sup>40</sup> Tällä ei kuitenkaan ole merkitystä perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaisen tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden olemassaolon kannalta.

91. Käsiteltävässä asiassa pyydettiin tietoja pankkitileistä ja omaisuuseristä, jotka koskevat myös yhtiöitä B, C ja D. Nämä oikeushenkilöt voivat näin ollen vedota perusoikeuskirjan 7 artiklaan.

92. Toisin kuin jotkin jäsenvaltiot ovat väittäneet, perusoikeuskirjan 7 artiklan rikkomisen voi olla kolmansille, joita asia koskee, yhtä merkittävää kuin pyynnön vastaanottaneen viranomaisen päätöksen adressaatille ja verovelvolliselle. Komissio korostaakin perustellusti, että tietopyyntö ja siihen perustuva pyynnön vastaanottaneen viranomaisen päätös voivat perustua virheellisiin tosiseikkoihin, jotka

34 Tarkemmin sanoen yksilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä ja näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta 24.10.1995 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 95/46/EY 2 artiklan a alakohta ja yksilöiden suojelusta yhteisöjen toimielinten ja elinten suorittamassa henkilötietojen käsittelyssä ja näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta 18.12.2000 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 45/2001 2 artiklan a alakohta.

35 Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 79 kohta) ja tuomio 9.11.2010, Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, 52 ja 53 kohta).

36 Tuomio 3.10.2019, A ym. (C-70/18, EU:C:2019:823, 54 kohta); tuomio 16.1.2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, 54 kohta); tuomio 17.10.2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, 26 kohta); tuomio 24.11.2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 ja C-469/10, EU:C:2011:777, 42 kohta) ja tuomio 9.11.2010, Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, 52 kohta).

37 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 7.7.2015, M.N. ym. v. San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51 kohta; perusoikeuskirjan 7 artikla vastaa Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 1 kappaletta, tuomio 14.2.2019, Buivids (C-345/17, EU:C:2019:122, 65 kohta).

38 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 22.12.2015, G.S.B. v. Sveitsi, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 51 kohta ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 7.7.2015, M.N. ym. v. San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51 kohta.

39 Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 80 kohta) ja tuomio 14.2.2008, Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, 48 kohta); vastaavasti myös tuomio 9.11.2010, Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, 87 kohta, jossa unionin tuomioistuin tutki oikeasuhteisuutta perusoikeuskirjan 7 artiklan osalta); ks. myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen määräys 16.6.2015, Othymia Investments v. Alankomaat, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, 37 kohta; Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 14.3.2013, Bernh Larsen Holding ym. v. Norja, ECLI:CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, 104 kohta ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.4.2002, Stes Colas ym. v. Ranska, ECLI:CE:ECHR:2002:0416JUD003797197, 41 kohta.

40 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan puhtaasti taloudellisten tietojen suoja on siten heikompi kuin henkilötietojen suoja, ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 22.12.2015, G.S.B. v. Sveitsi, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 93 kohta.

koskevat kolmansia. Kun tiedot luovutetaan viranomaiselle, vieras henkilö saa pääsyn niihin riippumatta siitä, onko tietojen omistaja antanut siihen suostumuksensa. Juuri tämä perusoikeuskirjan 7 artiklalla kuitenkin pyritään estämään. Tämä esimerkki selventää asianomaisten kolmansien käytännön tarvetta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin tällaisia päätöksiä vastaan.

93. Sen osoittamisessa, että kyse on puuttumisesta yksityiselämän kunnioitusta koskevaan perusoikeuteen, ei ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan merkitystä sillä, ovatko kyseessä olevat yksityiselämään liittyvät tiedot arkaluonteisia vai eivät tai onko asianomaisille mahdollisesti aiheutunut haittaa tästä puuttumisesta.<sup>41</sup>

94. Toisen velvoitteella luovuttaa nämä tiedot verohallinnolle puututaan myös jo kyseisten kolmansien yhtiöiden perusoikeuteen.<sup>42</sup>

95. Ranskan hallituksen näkemyksestä poiketen pyynnön vastaanottaneen viranomaisen päätöksiä ei voida pitää tietojen hankintaa valmistelevana toimena, jolla ei vielä ole epäedullisia vaikutuksia, joten kyseessä ei vielä ole perusoikeuskirjan 7 artiklan rikkominen. Asianomaisten kolmansien osalta ei nimittäin toteuteta lainkaan myöhempää toimea, jota tällä päätöksellä valmisteltaisiin. Kuten jo todettiin (ks. edellä 68 kohta ja sitä seuraavat kohdat), tietojenantamispäätöksellä valmistellaan korkeintaan verovelvolliselle osoitettavaa verotuspäätöstä muttei asianomaisille kolmansille osoitettavaa toimea.

96. Puuttuminen on pikemminkin päättynyt jo, kun toinen yksityinen luovuttaa päätöksen mukaisesti tiedot veroviranomaiselle. Perusoikeuskirjan 7 artiklassa ei edellytetä, että syntyy lisäksi taloudellista tai aineetonta vahinkoa, joka sitten voitaisiin jälkikäteen muussa tapauksessa poistaa.

97. Toisin kuin Luxemburg väittää, myöskään Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisu *Othymia Investments v. Alankomaat* ei ole esteenä sille, että asianomaisten kolmansien perusoikeuksiin katsotaan puuttutun. Kyseinen ratkaisu koski ainoastaan kahden veroviranomaisen välisen tietopyynnön riitauttamista. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin totesi ainoastaan todennut, että Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklassa ei velvoiteta ilmoittamaan etukäteen kaikille mahdollisille asianomaisille veroasioissa tapahtuvasta tietojenvaihdosta.<sup>43</sup> Kyseisen päätöksen kohteena oli siten pelkästään ilmoittamisvelvoite eikä oikeussuoja tietojenantamispäätöstä vastaan.

98. Jos veroviranomainen velvoittaa toisen veroviranomaisen toimittamaan sille tietoja pankkitileistä ja omaisuuseristä, se loukkaa näin mahdollisesti näiden kolmansien perusoikeuskirjan 7 artiklasta johtuvia oikeuksia.

#### *b) Perusoikeuskirjan 47 artiklan rikkominen sulkemalla pois oikeussuojakeinot*

99. Siten on tutkittava, onko asianomaisten kolmansien perusoikeuskirjan 47 artiklasta johtuvaa oikeutta loukattu sulkemalla pois oikeussuojakeino tietojenantamispäätöstä vastaan. Näin on, jos asianomaisilla kolmansilla ei ole käytettävissään tehokasta oikeussuojakeinoa.

100. Asianomaisten kolmansien erityispiirteenä on se, etteivät ne osallistu suoraan mihinkään hallinnolliseen menettelyyn. Ne eivät ole suoraan osallisina verohallinnon menettelyssä, kuten verovelvollinen, eivätkä tietopyyntöä koskevassa menettelyssä, kuten tietojen antamiseen velvoitettu. Kolmansilla ei ole tältä osin minkäänlaisia asianosaisten oikeuksia, kuten oikeutta tulla kuulluksi.

41 Tuomio 6.10.2015, *Schrems* (C-362/14, EU:C:2015:650, 87 kohta); tuomio 8.4.2014, *Digital Rights Ireland ym.* (C-293/12 ja C-594/12, EU:C:2014:238, 33 kohta) ja tuomio 20.5.2003, *Österreichischer Rundfunk ym.* (C-465/00, C-138/01 ja C-139/01, EU:C:2003:294, 75 kohta).

42 Ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 7.7.2015, *M.N. ym. v. San Marino*, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 54 kohta.

43 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen määräys 16.6.2015, *Othymia Investments v. Alankomaat*, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, 44 kohta.

101. Pyynnön vastaanottaneen viranomaisen päätökset koskevat kuitenkin kolmansia sikäli, että pyynnön vastaanottanut viranomainen pyytää asianomaisten kolmansien henkilötietoja toiselta yksityiseltä. Toisin kuin päätöksen adressaatti ja verovelvollinen, asianomaiset kolmannet eivät voi tässä yhteydessä riitauttaa päätöksen rikkomisen takia mahdollisesti määrättävää seuraamusta eivätkä myöhempää verotuspäätöstä. Asianomaisilla kolmansilla ei siten ole nyt tarkasteltavan kaltaisessa sääntelyssä ylipäätään käytettävissään mitään – eikä siten myöskään tehokasta – oikeussuojakeinoa pyynnön vastaanottaneen viranomaisen niitä koskevia tietojenantamispäätöksiä vastaan.

102. Myöskään jäsenvaltion vahingonkorvausvastuuta koskevaan myöhempään menettelyyn liittyvä liitännäinen oikeussuojakeino ei ole – toisin kuin Ranska väittää – perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitettu tehokas oikeussuojakeino. Ensinnäkään tällä oikeussuojakeinolla, jolle on lisäksi asetettu muita edellytyksiä, ei voida estää perusoikeuksien loukkaamista vaan ainoastaan hyvittää aiheutunut vahinko. Pelkästään toissijaiset vahingonkorvausmahdollisuudet eivät kuitenkaan ole tehokas oikeussuojakeino.<sup>44</sup>

103. Myös Ranskan viittaus oikeussuojakeinoon myöhemmässä, muun muassa myös asianomaisia kolmansia vastaan aloitettavassa verotusmenettelyssä on virheellinen. Kuten edellä jo todettiin, tämä väite ei päde edes verovelvolliseen nähden, koska perusoikeuteen puuttumisen ajankohtana ei ylipäätään ole tiedossa, vahvistetaanko veroa lainkaan (tästä edellä 68 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Tämä pätee etenkin asianomaiseen kolmanteen nähden.

104. Ranska tosin esittää ”hypoteesin”, jonka mukaan käsiteltävässä asiassa asianomaiset kolmannet ovat verovelvollisen määräysvallassa olevia ”täysin keinotekoisia” yhtiöitä. Sen mukaan niiden intressit ja verovelvolliset intressit ovat samoja. Siksi verovelvollisen oikeussuojakeino on riittävä. Myös tällaisilla yhtiöillä on kuitenkin oma oikeushenkilöys, ja niillä voi olla omia perusoikeuksia. Näin on myös silloin, kun ne ovat muiden määräysvallassa. Vaikka epäiltäisiinkin, että yhtiöt on perustettu väärinkäyttötarkoituksessa, tämä ei muuta niiden olemassaoloa eikä siten oikeutta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin, joilla ne voivat hälventää nämä epäilyt tuomioistuimessa.

105. Kaikki asianomaiset kolmannet, joita pyynnön vastaanottavien viranomaisten päätökset mahdollisesti koskevat, eivät myöskään ole sidoksissa verovelvolliseen. Tämä Ranskan väite ei näin ollen voi muuttaa asianomaisten kolmansien oikeutta tehokkaaseen oikeussuojaan.

106. Lisäksi veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta tehdyn yleissopimuksen 23 artiklassa verovelvollisista esitetyt toteamukset (tästä edellä 77 kohta) pätevät yhtä lailla asianomaisiin kolmansiin.

107. Tältä osin voidaan päätellä, että sulkemalla pois oikeussuojakeinot pyynnön vastaanottaneen viranomaisen tietojenantamispäätöksiä vastaan loukataan kolmansien, joita ne koskevat, oikeutta perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaisesti tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin.

### *c) Päätelmä*

108. Kolmannet, joita direktiiviin 2011/16 perustuvan jäsenvaltioiden veroviranomaisten välisen tietojenvaihdon yhteydessä annettu tietojenantamispäätös koskee, voivat saattaa sen tuomioistuimen tutkittavaksi perusoikeuskirjan 47 artiklan nojalla. Oikeussuojan mahdollisuuden poissulkeminen on perusoikeuskirjan 47 artiklan vastaista.

<sup>44</sup> Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 7.7.2015, M.N. ym. v. San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 81 kohta.

***B Toiset ennakkoratkaisukysymykset: direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ennalta arvioitu olennaisuus***

109. Asioissa C-245/19 ja C-246/19 esitetyt toiset ennakkoratkaisukysymykset ovat pitkälti samansisältöiset. Ne eroavat ainoastaan niiden tietojen osalta, joita pyynnön esittänyt jäsenvaltio eli Espanja on pyytänyt pyynnön vastaanottaneelta jäsenvaltiolta eli Luxemburgilta.

110. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo lähinnä, miten direktiivin 2011/16 5 artiklaan, luettuna yhdessä 1 artiklan 1 kohdan kanssa, sisältyvää tunnusmerkkiä tietojen ”olennaisuus ennalta arvioiden” on tulkittava. Se, täyttyykö tämä edellytys kummassakin yksittäistapauksessa, ei ole unionin oikeuden tulkintaa vaan soveltamista koskeva kysymys ja siten kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

111. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo tuomiossa Berlioz todennut, että direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan sanamuodosta ilmenee, että ilmaisulla ”ennalta arvioiden olennaisia” tarkoitetaan pyydettäviltä tiedoilta edellytettävää laatua. Pynnön vastaanottavan viranomaisen direktiivin 2011/16 5 artiklaan perustuva velvollisuus yhteistyöhön pynnön esittävän viranomaisen kanssa ei ulotu sellaisten tietojen toimittamiseen, jotka eivät ole laadultaan tällaisia.<sup>45</sup>

112. Niinpä se, että tiedot ovat laadultaan ”ennalta arvioiden olennaisia”, on niitä koskevan pynnön edellytys.<sup>46</sup> Nyt tarkasteltavissa tapauksissa on aihetta selventää, minkä perusteiden mukaisesti tätä tunnusmerkkiä on arvioitava.

113. Ennalta arvioidun olennaisuuden käsite heijastaa OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklassa käytettyä käsitettä. Unionin tuomioistuin on perustellut tätä osuvasti sillä, että direktiivissä 2011/16 ja OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklassa käytetyt konseptit ovat tältä osin samankaltaisia. Siten direktiivin 2011/16 antamiseen johtaneen ehdotuksen<sup>47</sup> perusteluissa viitataan OECD:n malliverosopimukseen.<sup>48</sup>

114. Myös OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklaa koskevan kommentaarin<sup>49</sup> mukaan sopimusvaltiot eivät saa ”kalastella” tietoja. Ne eivät voi pyytää tietoja, joilla ei todennäköisesti ole merkitystä tietyn verovelvollisen verotuksen kannalta. Pikemminkin on oltava perustellusti olemassa mahdollisuus, että pyydetyt tiedot ovat merkityksellisiä.<sup>50</sup> OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklaa koskevien huomautusten 8 kohdassa mainitaan tyypillisiä tapauksia,<sup>51</sup> joissa voidaan katsoa, että tiedot ovat ennalta arvioiden olennaisia. Niihin lisättiin jälkikäteen tilikyselyjen tapausryhmä.<sup>52</sup> Tätä taustaa vasten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo näiden muutosten merkityksellisyyttä direktiivin 2011/16 tulkinnan kannalta.

115. Jäljempänä tarkastelen ensinnäkin sitä, ovatko OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin myöhemmät muutokset merkityksellisiä direktiivin 2011/16 tulkinnan kannalta (1). Sen jälkeen käsittelen ennalta arvioidun olennaisuuden tunnusmerkin tulkintaa (2).

45 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 63 kohta).

46 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 64 kohta).

47 Ehdotus neuvoston direktiiviksi hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla, KOM(2009) 29 lopullinen, 2.2.2009.

48 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 67 kohta).

49 OECD:n neuvosto, OECD-malliverosopimuksen kommentaari, 26 artiklaa koskevat huomautukset, 21.11.2017.

50 OECD-malliverosopimuksen 26 artiklaa koskevien kommentaarien 5 kohta.

51 OECD-malliverosopimuksen 26 artiklaa koskevien kommentaarien 4.4 kohdan mukaan 8 kohdassa mainitut tapaukset ovat esimerkkejä.

52 OECD-malliverosopimuksen 26 artiklaa koskevien kommentaarien 8 kohdan e alakohta.



### 1. OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin tehtyjen muutosten merkityksellisyy?

116. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo erityisesti, onko direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan tulkinnassa otettava mahdollisesti huomioon OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklan tulkinnan kehitys.

117. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa esitetään näkemys siitä, miten sopimusvaltioiden olisi ymmärrettävä malliverosopimus ja tulkittava sitä,<sup>53</sup> ja sitä tarkistetaan ja muutetaan säännöllisesti.

118. Kuten jo toisaalla olen perustellut,<sup>54</sup> OECD:n malliverosopimus ei oikeudellisesti sitova, monenvälinen kansainvälisen oikeuden sopimus vaan kansainvälisen järjestön yksipuolinen toimi, joka on toteutettu sen jäsenvaltioille osoitettujen suositusten muodossa. Myös OECD:n näkemyksen mukaan nämä suositukset eivät ole sitovia. OECD:n työjärjestyksen mukaan jäsenvaltioiden on pikemminkin tarkastettava, pitävätkö ne suositusten noudattamista tarkoituksen mukaisena.<sup>55</sup> Tämä pätee etenkin OECD:n laatimiin malliverosopimuksen kommentaareihin.

119. Näillä OECD:n malliverosopimusta koskevilla oikeudellisilla näkemyksillä ei ole suoraa vaikutusta direktiivin tulkintaan, vaikka niissä käytettäisiinkin samoja käsitteitä. Sikäli näissä kommentaareissa ainoastaan toistetaan OECD-valtioiden hallitusten lähettämien asiantuntijoiden näkemys,<sup>56</sup> muttei unionitason parlamentaaristen lainsäätäjien tai jäsenvaltioiden näkemystä.<sup>57</sup>

120. Unionin tuomioistuin on perustellusti jo todennut, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen määräykset, kun tätä sopimusta tulkitaan ottamalla huomioon kyseistä OECD:n malliverosopimusta koskevat kommentaarit, eivät voi rajoittaa unionin oikeutta.<sup>58</sup> Tämä pätee etenkin malliverosopimuksen ja kommentaarien muutoksiin, jotka tehdään direktiivin antamisen jälkeen. Muutoin unionin direktiivin tulkinta olisi OECD:n sopimusvaltioiden – jotka eivät välttämättä ole Euroopan unionin jäsenvaltioita – käsissä.

121. OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklan tulkinnan muuttumisesta kommentaareissa ei siten automaattisesti seuraa direktiivin 2011/16 5 artiklan, luettuna yhdessä 1 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkinnan muuttuminen. Vaikka OECD:n jäsenvaltioiden asiantuntijat ovat nyttemmin yhtä mieltä siitä, että pyyntö saada tietoja kaikista verovelvollisen tileistä ja muiden kyseiseen verovelvolliseen etuyhteydessä olevien henkilöiden yksilöimättömistä tileistä tietyssä pankissa on esimerkki OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklassa tarkoitettusta ennalta arvioidusta olennaisuudesta, tästä ei automaattisesti seuraa, että sama koskee myös direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa.

122. Unionin tuomioistuin voi – jos se pitää OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklan tulkintaa vakuuttavana – omaksua OECD:n lähestymistavan ja tulkita direktiiviä vastaavasti. Tähän ei kuitenkaan liity mitään juridista automaatiota.

53 OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklaa koskevan kommentaarin johdannon 3 kohta.

54 Ratkaisuehdotukseni N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat); T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, 81 kohta ja sitä seuraavat kohdat); Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, 81 kohta ja sitä seuraavat kohdat); X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat); C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

55 OECD:n työjärjestyksen 18 säännön b kohdassa todetaan seuraavaa: "Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation." Saatavilla osoitteessa: <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

56 OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin johdannon 29 kohta.

57 Ratkaisuehdotukseni N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, 52 kohta); T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, 83 kohta); Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, 83 kohta); X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, 52 kohta); C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, 52 kohta) ja Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

58 Tuomio 19.1.2006, Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, 50 ja 56 kohta).



123. Siksi on tutkittava, ovatko OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklan kommentaarit vakuuttavia ja voidaanko niitä soveltaa käsiteltävässä asiassa. OECD:n malliverosopimuksen kommentaareihin unionin säädöksen antamisen jälkeen tehtyjä muutoksia on tutkittava tarkemmin kuin kommentaareja, sellaisina kuin ne olivat voimassa säädöksen antamisajankohtana. Myöhemmät muutokset eivät nimittäin voi kuvastaa unionin lainsäätäjän tahtoa.

124. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että direktiivin 2011/16 mukaisiin tietopyyntöihin liittyy unionin kansalaisten perusoikeuksiin puuttuminen. Perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan mukaan perusoikeuskirjassa tunnustettujen oikeuksien ja vapauksien käyttämistä voidaan rajoittaa ainoastaan lailla. Niiden siten perustuttava kansallisen tai unionin lainsäätäjän päätökseen. OECD:n malliverosopimus sen enempää kuin sen kommentaaritkaan eivät täytä tätä vaatimusta. Myös ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemassa asiassa N Luxembourg 1 ym.<sup>59</sup> unionin tuomioistuin ei ole katsonut, että malliverosopimukseen tai kommentaareihin direktiivin antamisen jälkeen tehdyt muutokset muuttaisivat automaattisesti myös direktiivin tulkintaa.

125. Direktiivin 2011/16 5 artiklan, luettuna yhdessä 1 artiklan 1 kohdan kanssa, mukaista käsitettä ”ennalta arvioiden olennaisia” on siten tulkittava itsenäisesti unionin oikeudessa. Sen kannalta merkityksellisiä ovat näin ollen ensisijaisesti kyseisen säännöksen sanamuoto ja tarkoitus.

## *2. Tunnusmerkin ”ennalta arvioiden olennaisia” kaksi tavoitetta*

126. Direktiivin 2011/16 johdanto-osan yhdeksännen perustelukappaleen mukaan vaatimuksen, jonka mukaan tietojen on oltava ennalta arvioiden olennaisia, tarkoituksena on sallia mahdollisimman laaja tietojenvaihto veroasioissa. Tarkoituksena on samanaikaisesti tarkentaa, että jäsenvaltioilla ei ole oikeutta ryhtyä ”kalastamaan” tietoja tai pyytää sellaisia tietoja, joilla ei ole todennäköisesti merkitystä tietyn veronmaksajan veroasioissa.<sup>60</sup>

127. Tästä ilmenee nähdäkseni, että yhtäältä pyydetyillä tiedoilla on oltava tiettyä aineellista merkitystä pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa tehtävän veron vahvistamisen kannalta (aineellinen näkökohta, tästä a jaksossa). Toisaalta jäsenvaltiot eivät saa pelkästään urkkia tietoja (toisin sanoen esittää tietopyyntöjä sokkona tai ”kalastella” tietoja) (muodollinen näkökohta, tästä b jaksossa).

### *a) Ennalta arvioidun olennaisuuden rajattu tutkiminen pyynnön vastaanottaneessa jäsenvaltiossa tietojenvaihdon helpottamiseksi*

128. Unionin tuomioistuin on tarkastellut aineellista näkökohtaa jo varsin kattavasti asiassa Berlioz. Sen mukaan pyynnön esittävän viranomaisen tehtävänä on arvioida asian olosuhteiden perusteella pyydettyjen tietojen ennalta arvioitu olennaisuus kyseisessä tutkinnassa, kun otetaan huomioon menettelyn kulku ja se, että tämä viranomainen on käyttänyt kaikkia tavanomaisia tietolähteitä, joita se olisi voinut käyttää. Pynnön esittävällä viranomaisella on tältä osin harkintavaltaa.<sup>61</sup> Pynnön vastaanottaneen viranomaisen valvontavalta on rajoitettu.<sup>62</sup>

59 Tuomio 26.2.2019, N Luxembourg 1 ym. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, 90–93 kohta).

60 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 66 kohta).

61 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 70 ja 71 kohta).

62 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 76 kohta).

129. Pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on lähtökohtaisesti luotettava pyynnön esittäneeseen viranomaiseen ja oletettava, että sille toimitettu tietopyyntö on sekä pyynnön esittäneen viranomaisen kansallisen oikeuden mukainen että sen tutkinnan kannalta tarpeellinen. Lisäksi pyynnön vastaanottaneella viranomaisella ei yleensä ole tarkempaa tietoa tosiseikastosta tai lainsäädännöstä pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa. Näin ollen pyynnön vastaanottanut viranomainen ei voi korvata pyynnön esittäneen viranomaisen arviointia pyydettyjen tietojen mahdollisesta hyödyllisyydestä omalla arvioinnillaan.<sup>63</sup>

130. Pyynnön vastaanottaneen viranomaisen harjoittama valvonta rajoittuu sen varmistamiseen, etteivät pyydetyt tiedot ole sellaisia, jotka eivät ole ennalta arvioiden selvästikään olennaisia, kun otetaan huomioon kyseessä olevan verovelvollisen ja kolmannen, joka mahdollisesti mainitaan tietopyynnössä, henkilöllisyys sekä kyseessä olevan verotutkinnan tarpeet.<sup>64</sup> Pyynnön vastaanottaneen viranomaisen suorittamaan valvontaan sovellettavia rajoituksia sovelletaan samalla tavalla tuomioistuINVALVONTAAN pyynnön vastaanottaneessa jäsenvaltiossa.<sup>65</sup> Pyydetyt tiedot eivät siten saa olla ilmeisen epäolennaisia pyynnön esittäneen viranomaisen verotutkinnan tarpeiden kannalta.

131. Sen mahdollistamiseksi, että pyynnön vastaanottanut viranomainen voi ylipäättään tarkistaa – joskin rajoitetusti – nämä seikat, pyynnön esittävän viranomaisen on perusteltava tietopyyntönsä riittävästi. Sen on esitettävä pyydettyjen tietojen käyttötarkoitus tietopyynnössä yksilöityä verovelvollista koskevassa verotusmenettelyssä.<sup>66</sup> Näiden perustelujen on mahdollistettava se, että kansallinen tuomioistuin voi valvoa tietopyynnön lainmukaisuutta.<sup>67</sup> Näitä vaatimuksia eivät täyty pelkät kaavamaiset perustelut, joista ei ilmene, miksi pyydetyt tiedot ovat kansallisen oikeuden mukaan olennaisia pyynnön esittävässä jäsenvaltiossa toteutettavan verotusmenettelyn kannalta. Tietopyynnön perustelujen tutkiminen on kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia.

#### *b) Urkintaa koskeva kielto*

132. Direktiivin 2011/16 johdanto-osan yhdeksännen perustelukappaleen mukaan vaatimuksen, jonka mukaan tietojen on oltava ennalta arvioiden olennaisia, tarkoituksena on samanaikaisesti tarkentaa, että jäsenvaltioilla ei ole oikeutta ryhtyä ”urkkimaan” tai ”kalastamaan” tietoja (edellä tämän ratkaisuehdotuksen 126 ja 127 kohta). Tällä pyritään muun muassa turvaamaan tietojenvaihtojärjestelmän toimintakyky, jotta sitä ei kuormiteta liikaa ”sokkona” esitettävillä tietopyynnöillä.

133. Siten ratkaisevaa on, milloin direktiivin 2011/16 yhteydessä on kyseessä kielletty urkinta tai milloin kyseessä on sallittu virka-apu tosiseikkojen selvittämiseksi. Tätä kysymystä unionin tuomioistuin ei ole vielä selventänyt rajat ylittävän virka-avun yhteydessä.

63 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 77 kohta).

64 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 82 kohta).

65 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 85 kohta).

66 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 80 kohta).

67 Tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 84 kohta).

134. Unionin tuomioistuin on kuitenkin käsitellyt vastaavaa problematiikkaa kilpailuoikeuden alalla. Yritysten kilpailuvastaisten menettelytapojen havaitsemiseksi ja seuraamusten määräämiseksi niistä komissio nimittäin voi tehdä päätöksiä asianomaisia yrityksiä koskevista tarkastuksista.<sup>68</sup> Asetuksen N:o 1/2003 20 artiklan 4 kohdan toisessa virkkeessä täsmennetään tältä osin, että tällaisissa päätöksissä komission on mainittava erityisesti tarkastuksen kohde ja tarkoitus.<sup>69</sup> Tällä tavoin on tarkoitus estää se, että komissio suorittaa tutkimuksia umpimähkään ilman konkreettisia epäilyjä<sup>70</sup> – tästä käytännöstä käytetään usein englanninkielistä ilmaisua ”fishing expeditions”.

135. Kuten olen tässä yhteydessä jo todennut,<sup>71</sup> komission on tarkastuspäätöksessään aina mainittava mahdollisimman täsmällisesti etsinnän kohteesta ja niistä seikoista, joihin tarkastus kohdistuu.<sup>72</sup> Toisin sanoen tarkastuspäätöksen perusteluista on käytävä ilmi, mitkä seikat komissio aikoo selvittää.<sup>73</sup> Kyse on komission olettamien kilpailurikkomusten kuvauksesta, jonka kyseiset yritykset voivat ymmärtää.

136. Tätä ajatusta voidaan lähtökohtaisesti soveltaa nyt tarkasteltavaan, rajat ylittävää virka-apua koskevaan tilanteeseen. Myös tässä tapauksessa on tarpeen, että pyynnön vastaanottava viranomaislainen voi tunnistaa, mitä pyynnön esittänyt viranomaislainen aikoo tutkia. Sen on – kuten edellä todettiin – ainakin tutkittava, etteivät tiedot joka tapauksessa ole ilmeisen epäolennaisia. Lisäksi tällaiset perustelut ovat merkityksellisiä niiden oikeussuojakeinojen kannalta, jotka perusoikeuksissa taataan tietojenantamispäätöksen adressaatille (tästä edellä 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat), kyseiselle verovelvolliselle (tästä edellä 59 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja mahdollisille kolmansille, joita asia koskee (tästä edellä 83 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jotta nämä voivat puolustautua tehokkaasti pyynnön vastaanottaneen viranomaisen perusteetonta tietojenantamispäätöstä vastaan.

137. Kun pyynnön esittävän viranomaisen on kuitenkin ilmoitettava, mitkä seikat se aikoo tietopyynnöllä selvittää, näitä vaatimuksia ei automaattisesti täyty esimerkiksi kysely kaikista ”muiden kyseiseen verovelvolliseen etuyhteydessä olevien henkilöiden yksilöimättömistä tileistä”.

138. Pynnön esittävän viranomaisen on tavallisesti pikemminkin mainittava tietopyynnössä seikat, joita se aikoo tutkia, tai ainakin näihin seikkoihin liittyvät konkreettiset epäilyt ja niiden merkityksellisyys verolainsäädännön kannalta. Näiden perustelujen avulla pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion on pystyttävä oikeuttamaan kansallisissa tuomioistuimissa virka-apu siitä seuraavine perusoikeuksiin puuttumisineen (jotka kohdistuvat tietojenantamispäätöksen adressaattiin, verovelvolliseen tai kolmansiin, joita asia koskee). Perusteluvollisuudelle asetetut vaatimukset kasvavat pyydettävien tietojen laajuuden ja arkaluonteisuuden myötä.<sup>74</sup>

139. Virka-apupyynnö ei siten ole ennalta arvioiden olennainen, jos se esitetään todisteiden hankkimiseksi umpimähkään ja ilman konkreettista yhteyttä vireillä olevaan verotusmenettelyyn.<sup>75</sup>

68 Ks. tuomio 25.6.2014, Nexans ja Nexans France v. komissio (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, 33 kohta); tuomio 22.10.2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, 42 kohta) ja tuomio 21.9.1989, Hoechst v. komissio (46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, 25 kohta).

69 Ks. tuomio 30.1.2020, Česká dráhy v. komissio (C-538/18 P ja C-539/18 P, EU:C:2020:53, 40 kohta); tuomio 25.6.2014, Nexans ja Nexans France v. komissio (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, 34 kohta); tuomio 22.10.2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, 47 kohta) ja tuomio 21.9.1989, Hoechst v. komissio (46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, 29 kohta).

70 Ks. tästä ratkaisuehdotukseni Nexans France ja Nexans v. komissio (C-606/18 P, EU:C:2020:207, 55 kohta); Nexans ja Nexans France v. komissio (C-37/13 P, EU:C:2014:223, 43 ja 52 kohta) ja Solvay v. komissio (C-109/10 P, EU:C:2011:256, 138 kohta).

71 Ratkaisuehdotukseni Nexans France ja Nexans v. komissio (C-606/18 P, EU:C:2020:207, 55 ja 56 kohta) ja Nexans ja Nexans France v. komissio (C-37/13 P, EU:C:2014:223, 52 kohta).

72 Tuomio 22.10.2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, 83 kohta).

73 Tuomio 25.6.2014, Nexans ja Nexans France v. komissio (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, 35 kohta); tuomio 17.10.1989, Dow Chemical Ibérica ym. v. komissio (97/87–99/87, EU:C:1989:380, 45 kohta); tuomio 17.10.1989, Dow Benelux v. komissio (85/87, EU:C:1989:379, 9 kohta) ja tuomio 21.9.1989, Hoechst v. komissio (46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, 41 kohta). Ks. myös ratkaisuehdotukseni Solvay v. komissio (C-109/10 P, EU:C:2011:256, 138 kohta).

74 Vastaavasti Sveitsin Bundesgerichtin tuomio 12.9.2016 – 2C\_276/2016 –, 6.3 kohta esitettyjen seikkojen yksityiskohtaisuudesta.

75 Vastaavasti myös Sveitsin Bundesgerichtin tuomio 26.7.2019 – 2C\_653/2018 –, 6.1.2 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja tuomio 12.9.2016 – 2C\_276/2016 –, 6.1.2 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

140. Kun pyritään erottamaan toisistaan tiedot, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia, ja kielletty urkkiminen, on otettava huomioon eri tekijöitä. Tällainen on ensinnäkin pyynnön esittävän viranomaisen tutkinnan kohde ja se, millaisen verolainsäädäntöön perustuvan moitteen se on esittänyt. Merkityksellistä on myös verovelvollisen aiempi menettely.<sup>76</sup> Sveitsin Bundesgericht (ylin tuomioistuin) edellyttää tältä osin perustellusti, että on oltava konkreettisia viitteitä verolainsäädännön mukaisten velvoitteiden laiminlyönnistä.<sup>77</sup>

141. Näin olisi nyt tarkasteltavassa tapauksessa esimerkiksi silloin, jos verovelvollinen olisi aiemmin salannut tilejä tai yhteyksiä häneen etuyhteydessä oleviin kolmansiin tai antanut verotusmenettelyssä ristiriitaisia tietoja. Merkityksellistä on myös se, mitä seikkoja pyynnön esittävä veroviranomainen on tähän mennessä selvittänyt. Esimerkiksi monipolvisissa yhtiörakenteissa, joissa on tehty selvittämättömiä, keskinäisiä rahoitusliiketoimia, voi olla erityinen tarve tietopyynnölle. Sama pätee, jos tähänastisissa selvityksissä on ilmennyt tästä ristiriitaisia tietoja, jotka on nyt tarkoitus selvittää pankin A avulla.

142. Käsiteltävässä asiassa Espanjan verohallinnon on siten esimerkiksi mainittava viitteitä siitä, miksi se katsoo, että verovelvollisella on pankissa A muita tilejä ja että verovelvollisella on muita salattuja tuloja, ja miksi se olettaa, että verovelvollisen ja yhtiöiden B, C ja D välillä on tapahtunut varainsiirtoja.

143. Ilman tällaisia konkreettisia viitteitä pyyntö saada pankilta tietoja verovelvollisen kaikista tileistä ja kaikista muiden verovelvolliseen etuyhteydessä olevien henkilöiden yksilöimättömistä tileistä ei ole direktiivin 2011/16 nojalla sallittu pyyntö vaan kiellettyä urkintaa.

144. Tämä välttämätön rajaaminen on kuitenkin tehtävä osana kokonaistarkastelua, jossa arvioidaan kaikkia yksittäistapaukseen liittyviä seikkoja, ja se on siten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

145. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tulee siihen tulokseen, että tietopyynnössä on kyse kielletystä urkinnasta, pyynnön vastaanottanut verohallinto ei saisi noudattaa pyyntöä. Direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan mukaan, kun otetaan huomioon direktiivin johdanto-osan yhdeksäs perustelukappale, jäsenvaltioilla ei näet ole oikeutta ryhtyä urkkimaan tietoja.

### *3. Toisia ennakkoratkaisukysymyksiä koskeva päätelmä*

146. Direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että pyynnön esittävän viranomaisen on perusteltava tietopyyntö, jotta pyynnön vastaanottava viranomainen voi tutkia, ovatko pyydetyt tiedot ennalta arvioiden olennaisia pyynnön esittävän viranomaisen määrätessä veron. Pyyntöstä on käytävä ilmi konkreettisia viitteitä verotusmenettelyn kannalta merkityksellisistä tosiseikoista tai tapahtumista, joten kielletty tietojen urkinta (fishing expedition) on poissuljettua.

<sup>76</sup> Näin nimenomaisesti myös Sveitsin Bundesgerichtin tuomiossa 12.9.2016 – 2C\_276/2016 –, 6.4.3 kohta. Ratkaisevaa on pankkiasiakkaan menettely, jonka perusteella voidaan olettaa, että kyseinen henkilö ei ole tosiasiallisesti ilmoittanut omaisuutta tai tuloja oikein.

<sup>77</sup> Sveitsin Bundesgerichtin tuomio 26.7.2019 – 2C\_653/2018 –, 6.2.2 kohta.

## VI Ratkaisuehdotus

147. Ehdotan näin ollen, että Cour administrativen ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1. Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, että päätöksen, jolla viranomainen, jolta on pyydetty hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annetun direktiivin 2011/16 nojalla virka-apua, velvoittaa henkilön antamaan tietoja verovelvollisesta tai kolmansista, voivat riitauttaa kyseinen henkilö, verovelvollinen ja asianomaiset kolmannet pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tuomioistuimissa.
2. Direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että pyynnön esittävän viranomaisen on perusteltava tietopyyntö, jotta pyynnön vastaanottava viranomainen voi tutkia, ovatko pyydetyt tiedot ennalta arvioiden olennaisia pyynnön esittävän viranomaisen määrätessä veroa. Pynnöstä on käytävä ilmi konkreettisia viitteitä verotusmenettelyn kannalta merkityksellisistä tosiseikoista tai tapahtumista, joten kielletty tietojen urkinta (fishing expedition) on poissuljettua.