



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

6 päivänä lokakuuta 2020\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2011/16/EU – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – 1 ja 5 artikla – Määräys tietojen toimittamisesta jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, joka toimii toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen tietojenvaihtopyynnön johdosta – Henkilö, jonka hallussa ensiksi mainitun jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen vaatimat tiedot ovat – Verovelvollinen, johon jälkimmäisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen pyynnön taustalla oleva tutkinta kohdistuu – Kolmannet osapuolet, joiden kanssa kyseinen verovelvollinen on oikeus-, pankki-, rahoitus- tai yleensäkin taloudellisissa suhteissa – Oikeussuoja tuomioistuimissa – Euroopan unionin perusoikeuskirja – 47 artikla – Oikeus tehokkaisuuteen oikeussuojakeinoihin – 52 artiklan 1 kohta – Rajoittaminen – Oikeudellinen perusta – Tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden keskeisen sisällön kunnioittaminen – Sellaisen oikeussuojakeinon olemassaolo, jolla asianomaisille oikeussubjekteille taataan oikeus saattaa asiaan vaikuttavat tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevat kysymykset tehokkaan valvonnan kohteeksi sekä heille unionin oikeudessa taattujen oikeuksien tehokas suoja tuomioistuimissa – Unionin tunnustama yleisen edun mukainen tavoite – Kansainvälisten veropetosten ja veron kiertämisen torjuminen – Oikeasuhteisuus – Tietojen toimittamiseen velvoittavassa päätöksessä tarkoitettujen tietojen olennaisuus ennalta arvioiden – Tuomioistuinvalvonta – Ulottuvuus – Huomioon otettavat henkilölliset, ajalliset ja aineelliset seikat

Yhdistetyissä asioissa C-245/19 ja C-246/19,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyyntöistä, jotka Cour administrative (ylempi hallintotuomioistuin, Luxemburg) on esittänyt 14.3.2019 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 20.3.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

## **Luxemburgin valtio**

vastaa

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

ja

## **Luxemburgin valtio**

vastaa

**B,**

**C,**

**D** ja

\* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

F. C.,

A:n

osallistuessa asian käsittelyyn (C-246/19),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti R. Silva de Lapuerta, jaostojen puheenjohtajat J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan ja S. Rodin sekä tuomarit M. Ilešič, J. Malenovský (esittelevä tuomari), D. Šváby, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, A. Kumin, N. Jääskinen ja N. Wahl,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: apulaiskirjaaja M.-A. Gaudissart,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 26.5.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- B, C, D ja F. C., edustajanaan C. Henlé, avocate,
- Luxemburgin hallitus, asiamiehinään aluksi D. Holderer ja T. Uri, sittemmin T. Uri,
- Belgian hallitus, asiamiehinään S. Baeyens, P. Cottin ja J.-C. Halleux,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään A. Dimitrakopoulou, M. Tassopoulou ja G. Konstantinos,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään aluksi A. Alidière, E. de Moustier, D. Colas ja E. Toutain, sittemmin A. Alidière, E. de Moustier ja E. Toutain,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi N. Gossement, H. Kranenborg, W. Roels ja P.J.O. Van Nuffel, sittemmin kolme viimeksi mainittua,

kuultuaan julkisasiamiehen 2.7.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat yhtäältä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 7, 8 ja 47 artiklan sekä 52 artiklan 1 kohdan ja toisaalta hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU (EUVL 2011, L 64, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 9.12.2014 annetulla neuvoston direktiivillä 2014/107/EU (EUVL 2013, L 162, s. 15) (jäljempänä direktiivi 2011/16), 1 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan tulkintaa.

- 2 Nämä pyynnot on esitetty kahdessa asiassa, joissa asianosaisina ovat yhtäältä Luxemburgin valtio ja toisaalta ensimmäisessä asiassa yhtiö B ja toisessa asiassa yhtiöt B, C ja D sekä F. C. ja jotka koskevat Luxemburgin välittömistä veroista vastaavan viranomaisen (administration des contributions directes, Luxemburg) johtajan kahta päätöstä, joissa määrätään yhtiö B ja pankki A antamaan sille tiettyjä tietoja verotusta koskevien tietojen jäsenvaltioiden välistä vaihtoa koskevien pyyntöjen johdosta.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Unionin oikeus*

#### *Direktiivi 2011/16*

- 3 Direktiivin 2011/16 johdanto-osan 1, 2, 9 ja 27 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(1) Jäsenvaltiot tarvitsevat globalisaation aikakaudella yhä kipeämmin keskinäistä avunantoa verotuksen alalla. Veronmaksajien liikkuvuus, rajatylittävien liiketoimien määrä ja rahoitusvälineiden kansainvälistyminen ovat lisääntyneet valtavasti, minkä vuoksi jäsenvaltioiden on vaikea määrätä maksettava vero oikein. Tämä kasvava ongelma vaikuttaa verojärjestelmien toimintaan ja aiheuttaa kaksinkertaista verotusta, joka taas houkuttelee veropetoksiin ja veronkiertoon – –.

(2) Tämän vuoksi yksittäinen jäsenvaltio ei voi hallita sisäistä verojärjestelmäänsä varsinkaan välittömän verotuksen alalla, jollei se saa tietoja muilta jäsenvaltioilta. Jotta tämän ilmiön kielteiset vaikutukset voitaisiin estää, on välttämätöntä kehittää uudenlainen hallinnollinen yhteistyö jäsenvaltioiden verohallintojen välillä. Tarvitaan välineitä, joilla voidaan aikaansaada jäsenvaltioiden välinen luottamus asettamalla kaikille jäsenvaltioille samat säännöt, velvollisuudet ja oikeudet.

--

(9) Jäsenvaltioiden olisi vaihdettava yksittäisiä tapauksia koskevia tietoja, kun jäsenvaltio sitä pyytää, ja tehtävä tarvittavat tutkimukset tällaisten tietojen saamiseksi. 'Arvellun merkityksellisyyden' [ts. ennalta arvioidun olennaisuuden] 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. --

--

(27) Kaikkeen tässä direktiivissä tarkoitettuun tietojenvaihtoon sovelletaan yksilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä ja näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta 24 päivänä lokakuuta 1995 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 95/46/EY [(EYVL 1995, L 281, s. 31)] täytäntöönpanosäännöksiä --. On kuitenkin asianmukaista harkita direktiivissä [95/46] säädettyjen tiettyjen oikeuksien ja velvollisuuksien rajoittamista mainitun direktiivin 13 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen etujen turvaamiseksi. Tällaiset rajoitukset ovat tarpeellisia ja oikeasuhteisia, kun otetaan huomioon jäsenvaltioille mahdollisesti aiheutuvat tulonmenetykset ja se, kuinka tärkeitä tämän direktiivin soveltamisalaan kuuluvat tiedot ovat petosten tehokkaan torjunnan kannalta.”

- 4 Direktiivin 2011/16 1 artiklan, jonka otsikko on ”Kohde”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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.”

- 5 Kyseisen direktiivin 5 artiklassa, jonka otsikko on ”Pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskeva menettely”, säädetään 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.”

- 6 Mainitun direktiivin 7 artiklassa säädetään, että direktiivin 5 artiklassa tarkoitettut tiedot on annettava mahdollisimman nopeasti ja erityistapauksia lukuun ottamatta kahden kuukauden tai kuuden kuukauden kuluessa sen mukaan, ovatko pyydyt tiedot jo pyynnön vastaanottaneen viranomaisen hallussa vai eivät.

- 7 Direktiivin 2011/16 25 artiklan, jonka otsikko on ”Tietosuoja”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kaikkeen tämän direktiivin mukaiseen tietojenvaihtoon sovelletaan direktiivin [95/46] täytäntöönpanosäännöksiä. Jäsenvaltioiden on kuitenkin tämän direktiivin asianmukaiseksi soveltamiseksi rajoitettava direktiivin [95/46] 10 artiklassa, 11 artiklan 1 kohdassa sekä 12 ja 21 artiklassa säädettyjen velvollisuuksien ja oikeuksien soveltamisalaa siinä määrin kuin se on tarpeen mainitun direktiivin 13 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen etujen turvaamiseksi.”

#### *Direktiivi 95/46*

- 8 Direktiivin 95/46 10 artiklassa säädetään menettelytavoista ilmoitettaessa luonnollisille henkilöille heitä koskevien heiltä kerättyjen henkilötietojen käsittelystä, sen 11 artiklan 1 kohdassa säädetään menettelytavoista ilmoitettaessa luonnollisille henkilöille heitä koskevien henkilötietojen käsittelystä, kun henkilötietoja ei ole kerätty heiltä, sen 12 artiklassa säädetään kyseisten luonnollisten henkilöiden oikeudesta saada kyseessä olevat tiedot, ja sen 21 artiklassa säädetään henkilötietojen käsittelyn julkisuudesta.

- 9 Kyseisen direktiivin 13 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat toteuttaa lainsäädännöllisiä toimenpiteitä, joilla pyritään rajoittamaan muun muassa kyseisen direktiivin 10 artiklassa, 11 artiklan 1 kohdassa sekä 12 ja 21 artiklassa säädettyjen oikeuksien ja velvoitteiden alaa, jos tällaiset rajoitukset ovat välttämättömiä jäsenvaltiolle tai unionille tärkeän taloudellisen tai rahoituksellisen edun turvaamiseksi, myös raha-, talousarvio- ja veroasioissa.

- 10 Saman direktiivin 22 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on säädettävä siitä, että kenellä tahansa henkilöllä on mahdollisuus käyttää oikeussuojakeinoa, jos kyseessä olevaan käsittelyyn sovellettavien kansallisten säännösten mukaisesti hänelle kuuluvia oikeuksia loukataan, sanotun kuitenkin rajoittamatta sellaisen hallinnollisen keinon soveltamista, johon voidaan turvautua, – – ennen asian vireillepanoa oikeudessa.”

#### *Asetus (EU) 2016/679*

- 11 Direktiivi 95/46 kumottiin 25.5.2018 alkaen luonnollisten henkilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä sekä näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta ja direktiivin 95/46 kumoamisesta 27.4.2016 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EU) 2016/679 (yleinen tietosuoja-asetus)

(EUVL 2016, L 119, s. 1), jonka 1 artiklassa, jonka otsikko on ”Kohde ja tavoitteet”, täsmennetään muun muassa, että asetuksella vahvistetaan säännöt luonnollisten henkilöiden suojelulle henkilötietojen käsittelyssä sekä suojellaan luonnollisten henkilöiden perusoikeuksia ja -vapauksia ja erityisesti heidän oikeuttaan henkilötietojen suojaan. Lisäksi kyseisen asetuksen 94 artiklan 2 kohdassa täsmennetään, että viittauksia direktiiviin 95/46 pidetään vastedes viittauksina kyseiseen asetukseen.

- 12 Asetuksen 2016/679 13, 14 ja 15 artiklassa toistetaan muutettuina säännökset, jotka olivat aikaisemmin direktiivin 95/46 10 artiklassa, 11 artiklan 1 kohdassa ja 12 artiklassa.
- 13 Mainitun asetuksen 23 artiklan 1 kohdan e alakohdassa, jossa toistetaan muutettuna kyseisen direktiivin 13 artiklan 1 kohdan e alakohtaan aikaisemmin sisältynyt säännös, säädetään, että unionin oikeudessa tai jäsenvaltion lainsäädännössä voidaan lainsäädäntötoimenpiteellä rajoittaa muun muassa saman asetuksen 13–15 artiklassa säädettyjen velvollisuuksien ja oikeuksien soveltamisalaa, jos kyseisessä rajoituksessa noudatetaan keskeisiltä osin perusoikeuksia ja -vapauksia ja se on demokraattisessa yhteiskunnassa välttämätön ja oikeasuhteinen toimenpide, jotta voidaan taata tietyt yleiseen julkiseen etuun liittyvät tärkeät tavoitteet, erityisesti unionille tai jäsenvaltiolle tärkeä taloudellinen tai rahoituksellinen etu, mukaan lukien rahaan, talousarvioon ja verotukseen liittyvät asiat sekä kansanterveys ja sosiaaliturva.
- 14 Asetuksen 2016/679 79 artiklan 1 kohdassa, jossa toistetaan muutettuna direktiivin 95/46 22 artikla, säädetään, että jokaisella luonnollisella henkilöllä, jota henkilötietojen käsittely koskee, on oikeus tehokkaihin oikeussuojakeinoihin tuomioistuimessa, jos hän katsoo, että henkilötietojen käsittelyn yhteydessä on loukattu hänelle tässä asetuksessa taattuja oikeuksia, sanotun kuitenkin rajoittamatta hänen käytettävissään olevien hallinnollisten muutoksenhakekokein tai muiden kuin oikeudellisten oikeussuojakeinojen käyttöä.

### ***Luxemburgin oikeus***

#### *29.3.2013 annettu laki*

- 15 Direktiivin 2011/16 saattamisesta osaksi kansallista oikeusjärjestystä sekä 1) yleisen verolain muuttamisesta ja 2) kansainvälisestä virka-avusta välittömän verotuksen alalla 15.3.1979 annetun ja sittemmin muutetun lain kumoamisesta 29.3.2013 annetun lain (loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs) (Mémorial A 2013, s. 756) 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

#### *25.11.2014 annettu laki*

- 16 Verotietoja koskevaan tietojenvaihtopyyntöön sovellettavasta menettelystä sekä verosopimusten hyväksymisestä ja siihen sovellettavasta tietojenvaihtopyyntöä koskevasta menettelystä 31.3.2010 annetun lain muuttamisesta 25.11.2014 annettua lakia (loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande) (Mémorial A 2014, s. 4170; jäljempänä 25.11.2014 annettu laki) sovelletaan muun muassa tämän tuomion edellisessä kohdassa mainitun lain 6 §:ssä tarkoitettuihin tietojenvaihtopyyntöihin.

17 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.

--”

18 Kyseisen lain 3 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasioissa, säädettiin seuraavaa:

”(1) Toimivaltainen veroviranomainen tutkii tietojenvaihtopyynnön muodollisen sääntöjenmukaisuuden. Tietojenvaihtopyyntö on muodollisesti sääntöjenmukainen, jos siinä ilmoitetaan oikeusperusta ja toimivaltainen viranomainen, jolta pyyntö on peräisin, sekä muut sopimusten ja lakien mukaiset tiedot.

--

(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 tarkoitetulle henkilölle.

--”

19 Mainitun 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.”

20 Saman lain 6 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasioissa, säädettiin 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 [hallintotuomioistuin, Luxemburg] nostamallaan kanteella päätöksen muuttamiseksi (recours en réformation). -- Kanteella on lykkäävä vaikutus. --

--”

### *1.3.2019 annettu laki*

21 Verotietojen vaihtoon sovellettavasta menettelystä 25.11.2014 annetun lain muuttamisesta 1.3.2019 annettu laki (loi du 1<sup>er</sup> mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale) (Mémorial A 2019, s. 112; jäljempänä 1.3.2019 annettu laki) tuli voimaan 9.3.2019.



- 22 Mainitun 25.11.2014 annetun lain, sellaisena kuin se on muutettuna 1.3.2019 annetulla lailla, 3 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Toimivaltainen veroviranomainen tutkii tietojenvaihtopyynnön muodollisen sääntöjenmukaisuuden. Tietojenvaihtopyyntö on muodollisesti sääntöjenmukainen, jos siinä ilmoitetaan oikeusperusta ja toimivaltainen viranomainen, jolta pyyntö on peräisin, sekä muut sopimusten ja lakien mukaiset tiedot. Toimivaltainen veroviranomainen varmistaa, että pyydetyt tiedot eivät ole ennalta arvioiden täysin epäolennaisia, kun otetaan huomioon tietojenvaihtopyynnössä tarkoitetun henkilön ja tietojen haltijan henkilöllisyys sekä kyseessä olevan verotusmenettelyn tarpeet.”

- 23 Mainitun 25.11.2014 annetun lain, sellaisena kuin se on muutettuna 1.3.2019 annetulla lailla, 6 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tietojen haltijalla on oikeus nostaa hallintotuomioistuimessa kumoamiskanne edellä 3 §:n 3 momentissa tarkoitetusta tietojen antamiseen velvoittavasta päätöksestä. – –”

### **Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset**

- 24 Kummassakin pääasiassa on kyse tietojenvaihtoa koskevasta pyynnöstä, jonka Espanjan kuningaskunnan verohallinto esitti Luxemburgin suurherttuakunnan veroviranomaisille saadakseen tietoja F. C:stä, joka on luonnollinen henkilö, jonka kotipaikka on Espanjassa, jossa häneen verovelvollisena kohdistuu tutkinta, jonka tarkoituksena on määrittää hänen tilanteensa kansallisen verolainsäädännön kannalta.

### **Asia C-245/19**

- 25 Espanjan verohallinto lähetti 18.10.2016 Luxemburgin verohallinnolle ensimmäisen F. C:tä koskevan tietojenvaihtopyynnön.
- 26 Pynnön johdosta välittömien verojen alan hallintoviranomaisen johtaja osoitti 16.6.2017 yhtiölle B:lle päätöksen, jolla tämä veloitettiin toimittamaan 1.1.2011 ja 31.12.2014 välistä ajanjaksoa koskevia tietoja, jotka koskivat seuraavia seikkoja:
- yhtiön B yhtiöiden E ja F kanssa tekemät F. C:n oikeuksia koskevat sopimukset
  - kaikki F. C:tä koskevat sopimukset, jotka on tehty kyseisenä ajanjaksona taikka jotka on tehty ennen kyseistä ajanjaksoa tai sen jälkeen mutta jotka ovat tulleet voimaan sen aikana
  - kaikki näihin sopimuksiin liittyvät lähetetyt tai vastaanotetut laskut sekä tiedot niiden perintätavasta ja maksamisesta
  - tiedot pankkitileistä ja rahoituslaitoksista, jonne taseeseen kirjatut likvidit vastaavat on talletettu.
- 27 Päätöksessä täsmennettiin lisäksi, että siihen ei 25.11.2014 annetun lain 6 §:n mukaan saanut hakea muutosta.
- 28 Yhtiö B nosti tribunal administratifin kirjaamoon 17.7.2017 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen, jossa vaadittiin ensisijaisesti kyseisen päätöksen muuttamista ja toissijaisesti sen kumoamista.
- 29 Tribunal administratif totesi 26.6.2018 antamassaan tuomiossa olevansa toimivaltainen tutkimaan kanteen siltä osin kuin siinä vaadittiin 16.6.2017 tehdyn päätöksen kumoamista ja kumosi päätöksen osittain. Toimivaltaisuutensa osalta se katsoi, että 25.11.2014 annetun lain 6 §:n 1 momentti ei ollut

perusoikeuskirjan 47 artiklan mukainen, koska siinä suljettiin pois mahdollisuus hakea suoraan muutosta päätökseen, jolla velvoitetaan antamaan tietoja veroviranomaisille, joten kyseistä säännöstä oli jätettävä soveltamatta. Asiakysymyksen osalta se katsoi, että tietyt välittömien verojen alan hallintoviranomaisen johtajan pyytämät tiedot eivät olleet ennalta arvioiden merkityksellisiä Espanjan verohallinnon suorittaman tutkinnan kannalta, minkä vuoksi 16.6.2017 tehty päätös oli kumottava siltä osin kuin siinä velvoitettiin yhtiö B toimittamaan nämä tiedot.

- 30 Luxemburgin valtio valitti tästä tuomiosta Cour administrativen (ylempi hallintotuomioistuin, Luxemburg) kirjaamoon 24.7.2018 jätetyllä valituskirjelmällä.
- 31 Luxemburgin valtio vetoaa valituksessaan siihen, että 25.11.2014 annetun lain 6 §:n 1 momentti ei ole ristiriidassa perusoikeuskirjan 47 artiklan kanssa, koska se ei ole esteenä sille, että henkilö, jolle on osoitettu tietojen antamiseen verohallinnolle velvoittava päätös ja jolla on hallussaan pyydetty tiedot, voi siinä tapauksessa, että hän ei ole noudattanut tätä päätöstä ja hänelle on tästä syystä määrätty seuraamus, liitännäisesti riitauttaa mainitun päätöksen kanteessa, jonka hän voi nostaa kyseisen lain 6 §:n 2 momentin nojalla vaatiakseen seuraamusta koskevan päätöksen muuttamista. Valittaja katsoo siten, että tribunal administratif on menetellyt virheellisesti jättäessään soveltamatta kyseisen lain 6 §:n 1 momenttia ja todetessaan olevansa toimivaltainen tutkimaan siinä nostetun kumoamiskanteen. Valittajan mukaan kyseinen tuomioistuin on niin ikään virheellisesti katsonut, että tietyt 16.6.2017 tehdyssä päätöksessä tarkoitetut tiedot eivät olleet direktiivissä 2011/16 tarkoitetulla tavalla ennalta arvioiden olennaisia.
- 32 Cour administrative pohtii ennakkoratkaisupyynnössään ensinnäkin, edellytetäänkö perusoikeuskirjan 7, 8, 47 ja 52 artiklassa, että henkilöllä, jolle on osoitettu päätös, jolla hänet on velvoitettu antamaan verohallinnolle hallussaan olevat tiedot, on oikeus nostaa tästä päätöksestä suora kanne sen lisäksi, että hänellä on mahdollisuus liitännäisesti riitauttaa kyseinen päätös siinä tapauksessa, että hän ei noudata tätä päätöstä ja hänelle on myöhemmin määrätty tällä perusteella seuraamus 25.11.2014 annetun lain nojalla, sellaisena kuin sitä on tulkittu 16.5.2017 annetun tuomion Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373) mukaisesti.
- 33 Sen varalta, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii toiseksi, mikä on sen valvonnan laajuus, jota tuomioistuinta voidaan tällaisen suoran kanteen yhteydessä vaatia direktiivin 2011/16 1 ja 5 artiklan mukaisesti suorittamaan kyseessä olevien tietojen ennalta arvioitua olennaisuutta koskevassa kysymyksessä.
- 34 Tässä tilanteessa Cour administrative päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklaa sekä 52 artiklan 1 kohtaa, mahdollisesti luettuna yhdessä [sen] 47 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion – – 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 [Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö] OECD:n [tulo- ja varallisuusveroa koskevan] verosopimusmallin 26 artiklan tulkinnan kehittyvä luonne, tulkittava siten, että tietojenvaihtopyyntö ja pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen sen perusteella esittämä määräys [yhdessä] 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 sopimusten soveltamista tietoja pyytävän valtion viranomaisten tutkinnan kohteena olevina verovuosina ja kolmanneksi tietojen yhteyttä yksilöityyn asianomaiseen verovelvolliseen?”

### *Asia C-246/19*

- 35 Espanjan verohallinto lähetti 16.3.2017 Luxemburgin verohallinnolle toisen F. C:tä koskevan tietojenvaihtopyynnön.
- 36 Pyyntönsä johdosta välittömien verojen alan hallintoviranomaisen johtaja osoitti 29.5.2017 pankki A:lle päätöksen, jolla tämä veloitettiin toimittamaan 1.1.2011 ja 31.12.2014 välistä ajanjaksoa koskevat tiedot seuraavista asiakirjoista ja seikoista:
- tietyn pankkitilin nykyisen haltijan tai haltijoiden nimet
  - kyseisen tilin käyttöön oikeutetun henkilön tai henkilöiden nimet
  - kyseisen tilin avanneen henkilön tai henkilöiden nimet
  - samaa tiliä koskevat tiliotteet kyseiseltä ajanjaksolta
  - kyseisen tilin tosiasiallinen edunsaaja tai edunsaajat
  - onko pankissa A avattu 31.12.2014 jälkeen toinen pankkitili ja ovatko sille maksetut varat peräisin tililtä, joka on aikaisemmin avattu kyseisessä pankissa
  - tiliotteet kaikista F. C:n kyseisenä ajanjaksona omistamista varoista yhtiössä B, yhtiössä D tai muussa F. C:n määräysvallassa olevassa yhtiössä, ja
  - tiliotteet rahoitusvaroista, joiden tosiasiallisena edunsaajana F. C. oli kyseisenä ajanjaksona.
- 37 Päätöksessä täsmennettiin lisäksi, että siihen ei 25.11.2014 annetun lain 6 §:n 1 momentin mukaan saanut hakea muutosta.
- 38 Yhtiöt B, C ja D sekä F. C. nostivat tribunal administrativin kirjaamoon 17.7.2017 jätetyllä kannekirjelmällä kanteen, jossa vaadittiin ensisijaisesti kyseisen päätöksen muuttamista ja toissijaisesti sen kumoamista.
- 39 Tribunal administratif totesi 26.6.2018 antamassaan tuomiossa olevansa toimivaltainen tutkimaan kanteen siltä osin kuin siinä vaadittiin 29.5.2017 tehdyn päätöksen kumoamista ja kumosi päätöksen osittain perusteilla, jotka ovat samankaltaisia kuin tämän tuomion 29 kohdassa tiivistetysti esitetyt perustelut.
- 40 Luxemburgin valtio valitti tästä tuomiosta Cour administrativen kirjaamoon 24.7.2018 jätetyllä valituskirjelmällä.
- 41 Cour administrative esittää ennakkoratkaisupyynnössään kysymyksiä, jotka ovat samankaltaisia kuin tämän tuomion 32 ja 33 kohdassa tiivistetysti esitetyt kysymykset, ja korostaa, että asian C-246/19 taustalla olevia kanteita ei ole nostanut hallussaan olevien tietojen antamiseen jäsenvaltion verohallinnolle veloitettu henkilö, kuten asiassa C-245/19, vaan henkilöt, jotka ovat muunlaisessa

asemassa, eli yhtäältä toisen jäsenvaltion verohallinnon aloittaman tutkinnan kohteena oleva verovelvollinen ja toisaalta kolmannet osapuolet, jotka ovat oikeus-, pankki-, rahoitus- tai yleensäkin taloudellisissa suhteissa kyseisen verovelvollisen kanssa.

42 Tässä tilanteessa Cour administrative päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklaa sekä 52 artiklan 1 kohtaa, mahdollisesti luettuna yhdessä [sen] 47 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion – – lainsäädännölle, jossa erityisesti – – direktiivin [2011/16] täytäntöön panemiseksi käyttöön otetun, pyyntöön perustuvaan tietojenvaihtoon sovellettavan menettelyn yhteydessä suljetaan pois tutkinnan kohteena [toisessa jäsenvaltiossa] olevan verovelvollisen sekä kolmannen osapuolen, jota asia koskee, mahdollisuus hakea muutosta, mukaan lukien tuomioistuimessa, päätökseen, jolla [ensin mainitun] jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen velvoittaa tietojen haltijan toimittamaan sille tietoja [kyseisestä] 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 esittämä määräys 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 verovuotia ja kolmanneksi tietojen yhteyttä yksilöityyn asianomaiseen verovelvolliseen?”

43 Unionin tuomioistuimen presidentin 3.5.2019 antamalla päätöksellä asiat C-245/19 ja C-246/19 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### ***Ensimmäiset kysymykset asioissa C-245/19 ja C-246/19***

#### *Alustavat toteamukset*

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee asioissa C-245/19 ja C-246/19 esittämillään ensimmäisillä kysymyksillä lähinnä, onko perusoikeuskirjan 47 artiklaa, luettuna yhdessä perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklan sekä 52 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion lainsäädännössä, jossa pannaan täytäntöön direktiivillä 2011/16 käyttöön otettu pyynnöstä tapahtuva tietojenvaihtomenettely, suljetaan pois se, että päätökseen, jolla kyseisen jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen velvoittaa henkilön, jolla on hallussaan tietoja, toimittamaan tiedot kyseiselle viranomaiselle toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen esittämän tietojenvaihtopyynnön johdosta, voitaisiin hakea muutosta kanteilla, joita nostaisivat ensinnäkin tämä henkilö, toiseksi tietojenvaihtopyynnön taustalla olevan tutkinnan kohteena kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa oleva verovelvollinen ja kolmanneksi sellaiset kolmannet osapuolet, joita kyseessä olevat tiedot koskevat.

45 Kuten perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdasta ilmenee, sen määräykset koskevat jäsenvaltioita ainoastaan silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta.

- 46 Tässä tarkoitettua unionin oikeuden soveltamista, joka edellyttää perusoikeuskirjan soveltamista, on se, että jäsenvaltio antaa lainsäädäntöä, jossa täsmennetään direktiivillä 2011/16 käyttöön otetun pyynnöstä tapahtuvaa tietojenvaihtoa koskevan menettelyn yksityiskohtaiset säännöt (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, 34–37 kohta) muun muassa säätämällä toimivaltaisen viranomaisen mahdollisuudesta tehdä päätös, jolla henkilö, jolla on tietoja, velvoitetaan toimittamaan ne tälle viranomaiselle.
- 47 Perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisessä kohdassa määrätään, että jokaisella, jonka unionin oikeudessa taattu oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava tässä artiklassa määrättyjen edellytysten mukaisesti käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot. Kyseistä oikeutta vastaa jäsenvaltioille SEU 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa asetettu velvollisuus säätää tarvittavista muutoksenhakekeinoista tehokkaan oikeussuojan takaamiseksi unionin oikeuteen kuuluvilla aloilla.
- 48 Perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistetaan oikeus nauttia yksityiselämän kunnioitusta ja sen 8 artiklassa vahvistetaan oikeus henkilötietojen suojaan.
- 49 Mikään näistä kolmesta perusoikeudesta ei ole ehdoton, vaan jokainen niistä on suhteutettava siihen tehtävään, joka sillä on yhteiskunnassa (ks. oikeutta tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin koskeva tuomio 18.3.2010, Alassini ym., C-317/08–C-320/08, EU:C:2010:146, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen sekä oikeutta yksityiselämän kunnioittamiseen ja henkilötietojen suojaan koskeva tuomio 16.7.2020, Facebook Ireland ja Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, 172 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 50 Näin ollen silloin, kun tietyssä yksittäistapauksessa on käsillä useita perusoikeuskirjassa taattuja oikeuksia, jotka voivat olla ristiriidassa keskenään, näiden oikeuksien välinen välttämätön yhteensovittaminen kullekin niistä annetun suojan oikeudenmukaisen tasapainon varmistamiseksi voi johtaa niiden rajoittamiseen (ks. vastaavasti tuomio 29.1.2008, Promusicae, C-275/06, EU:C:2008:54, 63–65 kohta ja tuomio 27.3.2014, UPC Telekabel Wien, C-314/12, EU:C:2014:192, 46 kohta).
- 51 Lisäksi perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa määrätään, että perusoikeuskirjassa tunnustettujen oikeuksien ja vapauksien käyttämistä voidaan rajoittaa edellyttäen ensinnäkin, että näistä rajoituksista säädetään lailla, toiseksi, että niissä kunnioitetaan kyseisten oikeuksien ja vapauksien keskeistä sisältöä, ja kolmanneksi, että rajoitukset ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisesti välttämättömiä ja vastaavat tosiasiallisesti unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita tai tarvetta suojella muiden henkilöiden oikeuksia ja vapauksia.
- 52 Nyt käsiteltävässä tapauksessa käsillä olevat kolme perusoikeutta eivät kuitenkaan voi olla ristiriidassa keskenään, vaan niitä on tarkoitus soveltaa toisiaan täydentävästi. Perusoikeuskirjan 47 artiklassa taatun oikeuden haltijalle annettavan suojan tehokkuus voi nimittäin ilmetä ja sitä voidaan arvioida ainoastaan suhteessa perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklassa tarkoitettujen kaltaisiin aineellisiin oikeuksiin.
- 53 Tarkemmin sanottuna asioissa C-245/19 ja C-246/19 esitetyistä ensimmäisistä kysymyksistä, kun niitä luetaan niiden taustalla olevien perustelujen valossa, ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien tiedustelee, onko perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että kansallisessa lainsäädännössä voidaan evätä henkilöltä, jolla on hallussaan tietoja, verotusta koskevan tutkinnan kohteena olevalta verovelvolliselta ja kolmansilta henkilöiltä, joita nämä tiedot koskevat, mahdollisuus nostaa suora kante päätöksestä, jolla on velvoitettu näiden tietojen antamiseen verohallinnolle ja jonka osalta kyseinen tuomioistuin katsoo, että päätös loukkaa perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklassa näille eri henkilöille taattuja oikeuksia.

*Perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattu oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin*

54 Kuten unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevaan oikeuteen voidaan vedota suoraan perusoikeuskirjan 47 artiklan perusteella ilman, että sen sisältöä olisi täsmennettävä muilla unionin oikeuden säännöksillä tai jäsenvaltioiden kansallisen oikeuden säännöksillä (tuomio 17.4.2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, 78 kohta ja tuomio 29.7.2019, Torubarov, C-556/17, EU:C:2019:626, 56 kohta).

55 Kuten perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisestä kohdasta ilmenee, tämän oikeuden tunnustaminen tietyssä yksittäistapauksessa edellyttää kuitenkin, että henkilö, joka vetoaa siihen, vetoaa unionin oikeudessa taattuihin oikeuksiin tai vapauksiin.

*– Toimivaltaisen viranomaisen päätöksellä tietojen luovuttamiseen velvoitetun tietojen haltijan oikeus tehokkaaseen oikeussuojakeinoon*

56 Kuten tämän tuomion 26 kohdassa tiivistetysti esitetyistä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamuksista ja tämän tuomion 17–19 kohdassa toistetuista kansallisista säännöksistä ilmenee, pääasiassa kyseessä olevien tietojen haltija on oikeushenkilö, jolle toimivaltainen kansallinen viranomainen on osoittanut näiden tietojen antamiseen velvoittavan päätöksen, jonka noudattamatta jättäminen voi johtaa seuraamuksen määräämiseen.

57 Ensinnäkin siitä, onko tällaiselle henkilölle myönnettävä oikeus perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattuihin tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin tällaisen päätöksen yhteydessä, on aluksi todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön yksityisyyden suojaaminen julkishallinnon yksiköiden mielivaltaisia tai suhteettomia siihen kohdistuvia puuttumisia vastaan on unionin oikeuden yleinen periaate (tuomio 21.9.1989, Hoechst v. komissio, 46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, 19 kohta ja tuomio 13.9.2018, UBS Europe ym., C-358/16, EU:C:2018:715, 56 kohta).

58 Oikeushenkilö voi vedota tähän suojaan perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettuna unionin oikeudessa taattuna oikeutena riitauttaakseen tuomioistuimessa sille vastaisen toimen, kuten tietojen luovuttamiseen velvoittavan päätöksen tai kyseisen päätöksen noudattamatta jättämisestä määrätyn seuraamuksen (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, 51 ja 52 kohta).

59 Tästä seuraa, että oikeushenkilöllä, jolle toimivaltainen kansallinen viranomainen on osoittanut pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen tietojen antamiseen velvoittavan päätöksen, on oltava perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattu oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin tällaisen päätöksen yhteydessä.

60 Siltä osin kuin on toiseksi kyse siitä, voidaanko tämän oikeuden käyttämistä rajoittaa kansallisella lainsäädännöllä, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että unionin lainsäätäjät tai, jos unioni ei ole antanut asiaa koskevia säännöksiä, jäsenvaltiot voivat rajoittaa perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettua oikeutta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin tuomioistuimessa, jos perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa määrätty edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Star Storage ym., C-439/14 ja C-488/14, EU:C:2016:688, 46 ja 49 kohta).

61 Nyt käsiteltävässä tapauksessa direktiivin 2011/16, jonka täytäntöönpano pääasioissa kyseessä olevalla lainsäädännöllä varmistetaan, mistään säännöksestä ei ilmene, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena olisi ollut rajoittaa tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden käyttöä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen tietojen antamiseen velvoittavan päätöksen yhteydessä.

- 62 Lisäksi direktiivin 2011/16 25 artiklan 1 kohdassa viitataan henkilötietojen käsittelyä koskevaan unionin säännöstöön, kun siinä säädetään, että kaikkeen tämän direktiivin mukaiseen tietojenvaihtoon sovelletaan direktiivin 95/46 säännöksiä; kyseinen direktiivi on tämän tuomion 11 kohdassa todetuin tavoin kumottu ja korvattu 25.5.2018 alkaen eli pääasioissa kyseessä olevien päätösten tekemisen jälkeen asetuksella 2016/679, jonka tavoitteena on muun muassa varmistaa ja täsmentää perusoikeuskirjan 8 artiklassa taattu henkilötietojen suoja.
- 63 Direktiivin 95/46 22 artiklassa, jonka sisältö pääosin toistetaan asetuksen 2016/679 79 artiklassa, korostetaan, että kenellä tahansa henkilöllä on oltava mahdollisuus käyttää oikeussuojakeinoa, jos kyseessä olevaan käsittelyyn sovellettavien kansallisten säännösten mukaisesti hänelle kuuluvia oikeuksia loukataan.
- 64 Tästä seuraa, ettei unionin lainsäätäjät ole itse rajoittanut perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetun tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden käyttämistä ja että jäsenvaltiot voivat rajoittaa tätä oikeutta edellyttäen, että ne noudattavat perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa määrättyjä vaatimuksia.
- 65 Kuten tämän tuomion 51 kohdassa on muistutettu, kyseisessä määräyksessä edellytetään muun muassa, että perusoikeuskirjassa taattujen oikeuksien ja vapauksien käyttämistä koskevissa rajoituksissa kunnioitetaan kyseisten oikeuksien ja vapauksien keskeistä sisältöä.
- 66 Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetun tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden keskeiseen sisältöön kuuluu muiden seikkojen ohella tämän oikeuden haltijan oikeus saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa, jolla on toimivalta varmistaa unionin oikeudessa hänelle taattujen oikeuksien kunnioittaminen ja tässä tarkoituksessa toimivalta tutkia kaikki sen käsiteltäväksi saatetun oikeusriidan ratkaisun kannalta merkitykselliset tosiseikka- ja oikeuskysymykset (ks. vastaavasti tuomio 6.11.2012, Otis ym., C-199/11, EU:C:2012:684, 49 kohta ja tuomio 12.12.2019, Aktiva Finants, C-433/18, EU:C:2019:1074, 36 kohta). Lisäksi edellytetään, ettei kyseisen henkilön ole saadakseen asiansa tuomioistuimen käsiteltäväksi pakko rikkoa oikeussääntöä tai oikeudellista velvollisuutta ja joutua tästä rikkomisesta säädetyn seuraamuksen uhkaamaksi (ks. vastaavasti tuomio 1.4.2004, komissio v. Jégo-Quérel, C-263/02 P, EU:C:2004:210, 35 kohta; tuomio 13.3.2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, 64 kohta ja tuomio 3.10.2013, Inuit Tapiriit Kanatami ym. v. parlamentti ja neuvosto, C-583/11 P, EU:C:2013:625, 104 kohta).
- 67 Nyt käsiteltävissä asioissa tämän tuomion 32 kohdassa tiivistetysti esitetyistä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lausumista ilmenee, että pääasioissa kyseessä oleva lainsäädäntö huomioon ottaen sillä, jolle pääasiassa kyseessä olevien kaltainen tietojen luovuttamiseen velvoittava päätös on osoitettu, on vain siinä tapauksessa, että yhtäältä hän ei noudata kyseistä päätöstä ja toisaalta hänelle määrätään myöhemmin seuraamus tällä perusteella, liitännäinen mahdollisuus mainitun päätöksen riitauttamiseen seuraamuksesta nostettavissa olevan kanteen yhteydessä.
- 68 Tästä seuraa, että jos on kyse tietojen antamiseen velvoittavasta mielivaltaisesta tai suhteettomasta päätöksestä, tällainen henkilö ei voi saattaa asiaa tuomioistuimen käsiteltäväksi, ellei hän riko tätä päätöstä kieltäytymällä noudattamasta sen sisältämää määräystä ja joutumalla siten sen noudattamatta jättämisestä aiheutuvan seuraamuksen uhkaamaksi. Näin ollen kyseisen henkilön ei voida katsoa saavan tehokasta oikeussuojaa.
- 69 Näissä olosuhteissa on katsottava, että pääasioissa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jossa suljetaan pois se mahdollisuus, että henkilö, jolla on hallussaan tietoja ja jolle toimivaltainen viranomaisena on osoittanut kyseisten tietojen luovuttamiseen velvoittavan päätöksen, voisi nostaa suoran kanteen kyseisestä päätöksestä, ei kunnioita perusoikeuskirjan 47 artiklassa taatun tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden keskeistä sisältöä ja että perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohta on näin ollen esteenä tällaiselle lainsäädännölle.



*– Tietojen antamiseen velvoittavan päätöksen taustalla olevan tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin*

- 70 Kuten tämän tuomion 24 kohdassa tiivistetyistä esitetystä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lausumista ilmenee, pääasioissa kyseessä oleva verovelvollinen on luonnollinen henkilö, jonka asuinpaikka on muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jonka viranomainen on tehnyt pääasioissa kyseessä olevat tietojen luovuttamiseen velvoittavat päätökset, ja johon tässä jäsenvaltiossa kohdistuu tutkinta, jolla pyritään määrittämään hänen tilanteensa kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännön kannalta.
- 71 Lisäksi pääasioissa kyseessä olevien tietojen antamiseen velvoittavien päätösten sanamuodosta, joka on toistettu tämän tuomion 26 ja 36 kohdassa, ilmenee, että tiedot, jotka viranomainen on kyseisillä päätöksillä määrännyt luovutettaviksi kyseiselle viranomaiselle, koskevat pankkitilejä ja rahoitusvaroja, jotka ovat kyseisen henkilön hallussa tai joiden edunsaaja tämä henkilö on, sekä erilaisia oikeudellisia toimia, pankkitoimia, rahoitustoimia tai yleisemminkin taloudellisia toimia, joita mainittu henkilö tai hänen lukuunsa tai hänen intressissään toimineet kolmannet henkilöt ovat voineet toteuttaa.
- 72 Ensinnäkin siitä, onko tällaiselle henkilölle tunnustettava perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettu oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin, on todettava, että kyseisellä henkilöllä on selvästi yhtäältä perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattu oikeus nauttia yksityiselämän kunnioitusta, ja toisaalta perusoikeuskirjan 8 artiklan 1 kohdassa taattu henkilötietojen suoja koskeva oikeus, joka luonnollisten henkilöiden osalta liittyy läheisesti heidän yksityiselämänsä kunnioittamista koskevaan oikeuteen (tuomio 9.11.2010, Volker und Markus Schecke ja Eifert, C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, 47 kohta ja tuomio 18.6.2020, komissio v. Unkari (Järjestöjen avoimuus), C-78/18, EU:C:2020:476, 123 ja 126 kohta).
- 73 Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että yksilöityä tai yksilöitävissä olevaa luonnollista henkilöä koskevien henkilötietojen ilmoittaminen kolmannelle, kuten viranomaiselle, samoin kuin toimenpiteet, joilla veloitetaan tällaiseen tietojen ilmoittamiseen tai sallitaan se, merkitsevät – vaikka ne mahdollisesti voidaankin oikeuttaa – puuttumista tämän henkilön yksityiselämän kunnioittamista koskevaan oikeuteen ja häntä koskevien henkilötietojen suoja koskevaan oikeuteen riippumatta siitä, ovatko kyseessä olevat tiedot arkaluonteisia vai eivät, ja kyseessä olevien tietojen myöhemmästä käytöstä riippumatta, paitsi jos tietojen ilmoittaminen tapahtuu noudattaen unionin oikeuden sääntöjä ja tapauksen mukaan tätä koskevia kansallisen oikeuden sääntöjä (ks. vastaavasti tuomio 18.6.2020, komissio v. Unkari (Järjestöjen avoimuus), C-78/18, EU:C:2020:476, 124 ja 126 kohta ja tuomio 16.7.2020, Facebook Ireland ja Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, 171 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 74 Näin ollen yksilöityä tai yksilöitävissä olevaa luonnollista henkilöä koskevien tämän tuomion 71 kohdassa mainittujen kaltaisten tietojen toimittaminen toimivaltaiselle kansalliselle viranomaiselle ja toimenpide, jolla samassa kohdassa tarkoitettujen päätösten tavoin veloitetaan tällaiseen tietojen toimittamiseen, voivat loukata kyseisen henkilön oikeutta yksityiselämän kunnioittamiseen ja hänen oikeuttaan henkilötietojensa suojaan.
- 75 Tämän tuomion 70 kohdassa tarkoitettun kaltaisella verovelvollisella on siten oltava oikeus perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattuun tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin koskevaan oikeuteen pääasioissa kyseessä olevan kaltaisten tietojen antamiseen velvoittavan päätöksen yhteydessä.
- 76 Toiseksi siitä, voidaanko tämän oikeuden käyttöä rajoittaa perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan nojalla sulkemalla pois se, että tällainen henkilö voi nostaa suoran kanteen kyseisestä päätöksestä, on muistutettava, että tällaisesta rajoituksesta on ensinnäkin säädettävä lailla, mikä unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenevin tavoin edellyttää, että sen oikeusperustassa määritellään sen ulottuvuus selvästi ja täsmällisesti (tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 81 kohta ja tuomio 8.9.2020, Recorded Artists Actors Performers, C-265/19, EU:C:2020:677, 86 kohta).



- 77 Nyt käsiteltävässä tapauksessa pääasioissa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön sanamuodosta ilmenee, että tätä vaatimusta on noudatettu.
- 78 Toiseksi tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden keskeistä sisältöä on kunnioitettava, ja tätä vaatimusta on arvioitava erityisesti tämän tuomion 66 kohdassa esitettyjen seikkojen valossa.
- 79 Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että mainittu vaatimus ei sellaisenaan edellytä, että kyseisen oikeuden haltijalla on käytettävissään suora oikeussuojakeino, jonka tarkoituksena on ensisijaisesti kyseenalaistaa tietty toimenpide, kunhan eri toimivaltaisissa kansallisissa tuomioistuimissa on lisäksi olemassa yksi tai useampi oikeussuojakeino, jonka avulla se voi liitännäisesti saada tämän toimenpiteen tuomioistuinvalvonnan, jolla varmistetaan unionin oikeudessa hänelle taattujen oikeuksien ja vapauksien kunnioittaminen, ilman että sen olisi tätä varten pakko ottaa riski siitä, että sille määrätään seuraamus kyseessä olevan toimenpiteen noudattamatta jättämisestä (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, 47, 49, 53–55, 61 ja 64 kohta ja tuomio 21.11.2019, Deutsche Lufthansa, C-379/18, EU:C:2019:1000, 61 kohta).
- 80 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on todettava tältä osin, että tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen tilanne on erilainen kuin henkilön, jolla on häntä koskevia tietoja. Kuten tämän tuomion 68 kohdassa on todettu, viimeksi mainitulta henkilöltä nimittäin evättäisiin kokonaan tehokas oikeussuoja, jollei hänellä olisi mahdollisuutta nostaa suoraa kannetta hänelle osoitetusta päätöksestä, jossa hänelle asetetaan oikeudellinen velvollisuus antaa kyseessä olevat tiedot. Kyseessä oleva verovelvollinen ei sitä vastoin ole tällaisen päätöksen adressaatti, eikä päätöksellä aseteta sille minkäänlaista oikeudellista velvollisuutta, eikä sillä näin ollen ole vaaraa siitä, että sille määrättäisiin seuraamus päätöksen noudattamatta jättämisestä. Näin ollen tällaisen verovelvollisen ei tarvitse menetellä lainvastaisesti voidakseen käyttää oikeuttaan tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin, joten tämän tuomion 66 kohdan toisessa virkkeessä mainittua oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa häneen.
- 81 Lisäksi pääasioissa kyseessä olevien kaltainen tietojen antamiseen velvoittava päätös tehdään kyseistä verovelvollista koskevan tutkinnan alustavassa vaiheessa, jossa kerätään tietoja verovelvollisen verotuksellisesta tilanteesta ja joka ei ole kontradiktorinen. Vasta mainitun tutkinnan myöhempi vaihe, joka alkaa siten, että asianomaiselle verovelvolliselle lähetetään veronoikaisu- tai jälkiverotusesitys, on nimittäin yhtäältä kontradiktorinen, mikä merkitsee sitä, että kyseinen verovelvollinen voi käyttää oikeuttaan tulla kuulluksi (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, 40 ja 44 kohta), ja toisaalta se voi johtaa kyseiselle verovelvolliselle osoitettuun veronoikaisu- tai jälkiverotuspäätökseen.
- 82 Viimeksi mainittu päätös on toimi, jonka osalta kyseessä olevalla verovelvollisella on oltava oikeus tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin, mikä edellyttää, että asiaa käsittelevä tuomioistuin on toimivaltainen tutkimaan kaikki asian ratkaisemisen kannalta merkitykselliset oikeudelliset kysymykset ja tosiseikkoja koskevat kysymykset, kuten tämän tuomion 66 kohdassa on todettu, ja erityisesti varmistumaan siitä, että todisteita, joihin kyseinen toimi perustuu, ei ole hankittu tai käytetty asianomaiselle unionin oikeudessa taattujen oikeuksien ja vapauksien vastaisella tavalla (ks. analogisesti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 87–89 kohta).
- 83 Näin ollen silloin, kun pääasioissa kyseessä olevien kaltainen tietojen antamiseen velvoittava päätös johtaa kyseisiä tietoja pyytäneen kansallisen viranomaisen tekemään veronoikaisu- tai jälkiverotuspäätöksen, jonka perusteena nämä tiedot ovat näyttönä, tutkinnan kohteena olevalla verovelvollisella on mahdollisuus riitauttaa liitännäisesti ensimmäinen näistä päätöksistä sekä tutkinnan ansiosta kerättyjen todisteiden vastaanottamisen ja käytön edellytykset sellaisen kanteen yhteydessä, jonka hän voi nostaa jälkimmäisestä päätöksestä.
- 84 Näin ollen on katsottava, ettei pääasioissa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä loukata tutkinnan kohteena olevalle verovelvolliselle taatun tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden keskeistä sisältöä. Sillä ei myöskään rajoiteta verovelvollisen oikeutta käyttää

muutoksenhakukeinoja, joista säädetään asetuksen 2016/679 79 artiklan 1 kohdassa, jossa toistetaan direktiivin 95/46 22 artikla sitä muuttaen, jos verovelvollinen katsoo, että hänelle tässä asetuksessa annettuja oikeuksia on loukattu häntä koskevien henkilötietojen käsittelyllä.

- 85 Kolmanneksi, kuten tämän tuomion 51 kohdassa on todettu, tällaisen kansallisen lainsäädännön on suhteellisuusperiaatteen mukaisesti oltava tarpeellinen ja vastattava tosiasiallisesti unionin tunnustamaa yleisen edun mukaista tavoitetta. Näin ollen on selvitettävä ensin, vastaako se unionin tunnustamaa yleisen edun mukaista tavoitetta, ja jos näin on, onko se suhteellisuusperiaatteen mukainen (ks. vastaavasti tuomio 5.7.2017, Fries, C-190/16, EU:C:2017:513, 39 kohta ja tuomio 12.7.2018, Spika ym., C-540/16, EU:C:2018:565, 40 kohta).
- 86 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että pääasioissa kyseessä olevalla lainsäädännöllä pannaan täytäntöön direktiivi 2011/16, jonka johdanto-osan 27 perustelukappaleessa todetaan, että yksilöiden suojeluun heidän henkilötietojensa käsittelyssä kohdistetaan välttämättömiä ja oikeasuhteisia rajoituksia, sellaisena kuin tämä suoja taataan direktiivillä 95/46, ja jonka johdanto-osan ensimmäisessä ja toisessa perustelukappaleessa todetaan, että sen tavoitteena on edistää kansainvälisten veropetosten ja veronkierron torjuntaa vahvistamalla tällä alalla toimivaltaisten kansallisten viranomaisten välistä yhteistyötä.
- 87 Tämä tavoite onkin perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu unionin tunnustama yleisen edun mukainen tavoite (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, 32 kohta; tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 76 kohta ja tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliyhtiöt), C-135/17, EU:C:2019:136, 74 ja 75 kohta), joka mahdollistaa sen 7, 8 ja 47 artiklassa taattujen oikeuksien käyttämisen rajoittamisen joko erikseen tai yhdessä.
- 88 Tästä seuraa, että pääasioissa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tavoite on unionin tunnustama yleisen edun mukainen tavoite.
- 89 Tämä kansainvälisten veropetosten ja veronkierron torjuntaa koskeva tavoite ilmenee muun muassa direktiivin 2011/16 5–7 artiklasta, joissa otetaan käyttöön tietojenvaihtopyyntöä koskeva menettely, jonka avulla toimivaltaiset kansalliset viranomaiset voivat toimia tehokkaasti ja nopeasti yhteistyössä tietojen hankkimiseksi tiettyä verovelvollista koskevan tutkinnan yhteydessä (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, 46, 47 ja 77 kohta).
- 90 Tämän yhteistyön, jolla konkretisoidaan direktiivin 2011/16 taustalla oleva kansainvälisten veropetosten ja veronkierron estämisen tavoite, tehokkuuteen ja nopeuteen liittyvä intressi edellyttää muun muassa kaikkien kyseisen direktiivin 7 artiklassa säädettyjen määräaikojen noudattamista.
- 91 Kun otetaan huomioon tämä tilanne, on katsottava, että kansallinen lainsäädäntö, jossa suljetaan pois se, että pääasioissa kyseessä olevien kaltaisista tietojen antamiseen velvoittavasta päätöksestä voisi nostaa suoran kanteen sellainen verovelvollinen, johon kohdistuu tutkinta, joka on sen tietojenvaihtopyynnön taustalla, jonka perusteella toimivaltainen kansallinen viranomainen on tehnyt kyseisen päätöksen, on asianmukainen keino direktiivin 2011/16 tavoitteen eli kansainvälisten veropetosten ja veronkierron estämisen toteuttamiseksi ja se on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.
- 92 Se ei myöskään vaikuta suhteettomalta, koska yhtäältä tällaisella päätöksellä ei aseteta kyseessä olevalle verovelvolliselle minkäänlaista oikeudellista velvoitetta eikä vaaraa seuraamuksen määräämisestä ja koska toisaalta verovelvollisella on mahdollisuus liitännäisesti riitauttaa tämä päätös myöhemmin tehdystä veronoikaisu- tai jälkiverotuspäätöksestä nostetun kanteen yhteydessä.

93 Näin ollen on katsottava, että perusoikeuskirjan 47 artikla, luettuna yhdessä perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklan sekä 52 artiklan 1 kohdan kanssa, ei ole esteenä sille, että pääasioissa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä suljetaan pois se, että päätöksestä, jolla jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen velvoittaa henkilön, jolla on hallussaan tietoja, toimittamaan tälle viranomaiselle kyseiset tiedot toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen esittämän tietojenvaihtoa koskevan pyynnön käsittelemiseksi, voisi nostaa suoran kanteen verovelvollinen, joka on kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa pyynnön taustalla olevan tutkinnan kohteena.

*– Asianomaisten kolmansien henkilöiden oikeus tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin*

94 Kuten tämän tuomion 26, 36 ja 71 kohdasta ilmenee, asianomaiset kolmannet henkilöt, joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa, ovat oikeushenkilöitä, joiden kanssa pääasioissa kyseessä olevien tietojen antamiseen velvoittavien päätösten taustalla olevan tutkinnan kohteena olevalla verovelvollisella on tai voi olla oikeussuhteita, pankki-, rahoitus- tai laajemmin taloudellisia suhteita.

95 Ensimmäiseksi on määritettävä, onko tällaisilla kolmansilla henkilöillä pääasioissa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettu oikeus tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin.

96 Tältä osin on huomattava, että samalla tavoin kuin oikeushenkilö, jolla on tietoja ja jolle toimivaltainen kansallinen viranomainen osoittaa näiden tietojen antamiseen velvoittavan päätöksen, nämä kolmannet henkilöt voivat vedota suojaan, jota kaikki luonnolliset henkilöt tai oikeushenkilöt saavat tämän tuomion 57 kohdassa mainitun unionin oikeuden yleisen periaatteen nojalla julkisen vallan mielivaltaiselta tai suhteettomalta puuttumiselta niiden yksityisen toiminnan piiriin, vaikka sen, että julkiselle viranomaiselle annetaan niitä koskevia oikeudellisia tai pankki-, rahoitus- tai yleensä taloudellisia tietoja, ei voida missään tapauksessa katsoa kohdistuvan tämän toiminnan ytimeen (ks. vastaavasti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.6.2015, Othymia Investments BV v. Alankomaat, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, 37 kohta; tuomio 7.7.2015, M. N. ym. v. San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51 ja 54 kohta ja tuomio 22.12.2015, G.S.B. v. Sveitsi, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 51 ja 93 kohta).

97 Näin ollen tällaisilla kolmansilla henkilöillä on oltava oikeus tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin, kun on kyse tietojen antamiseen velvoittavasta päätöksestä, joka voisi loukata niiden oikeutta tähän suojaan.

98 Toiseksi siitä kysymyksestä, voidaanko kolmansille henkilöille, joita kyseessä olevat tiedot koskevat, taatun tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden käyttöä rajoittaa siten, etteivät nämä voi nostaa suoraa kannetta tällaisen päätöksen yhteydessä, on korostettava ensinnäkin, että pääasioissa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä määritellään selvästi ja täsmällisesti siinä tämän oikeuden käyttämiselle asetettu rajoitus.

99 Toiseksi vaatimuksesta, joka koskee tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden keskeisen sisällön kunnioittamista, on todettava, toisin kuin henkilöllä, jolla on kyseiset tiedot ja jolle jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen on osoittanut tietojen antamiseen velvoittavan päätöksen, kolmansilla henkilöillä, joita kyseessä olevat tiedot koskevat, ei ole oikeudellista velvollisuutta antaa kyseisiä tietoja eikä näin ollen vaaraa siitä, että niille määrätään seuraamus tällaisen oikeudellisen velvollisuuden noudattamatta jättämisen johdosta. Näin ollen tämän tuomion 66 kohdan toisessa virkkeessä mainittua oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa heihin.

- 100 Lisäksi on totta, että se, että henkilö, jolle tietojen antamiseen kyseiselle viranomaiselle velvoittava päätös on osoitettu, toimittaa viranomaiselle mainittuja kolmansia henkilöitä koskevia tietoja, voi loukata näiden kolmansien henkilöiden oikeutta saada suojaa viranomaisten mielivaltaiselta tai suhteettomalta puuttumiselta niiden yksityisen toiminnan piiriin ja näin ollen aiheuttaa heille vahinkoa.
- 101 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että tietyn yksityisen oikeussubjektin mahdollisuus nostaa kanne tuomioistuimessa saadakseen todetuksi, että hänelle unionin oikeudessa taattuja oikeuksia on loukattu, ja saada korvausta vahingosta, joka hänelle on aiheutunut kyseisestä loukkauksesta, takaa tälle oikeussubjektille tehokkaan oikeussuojan, kun asiaa käsittelevällä tuomioistuimella on mahdollisuus valvoa kyseisen loukkauksen ja mainitun vahingon taustalla olevaa toimea tai toimenpidettä (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, 58 kohta).
- 102 Tästä seuraa nyt käsiteltävässä tapauksessa, että tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden keskeisen sisällön kunnioittaminen ei edellytä, että kolmansien henkilöiden, joita kyseessä olevat tiedot koskevat mutta joilla ei kuitenkaan ole oikeudellista velvollisuutta toimittaa näitä tietoja näin ollen vaaraa siitä, että niille määrätään seuraamus tällaisen oikeudellisen velvollisuuden noudattamatta jättämisen johdosta, kaltaisilla oikeussubjekteilla olisi lisäksi mahdollisuutta nostaa suora kanne kyseisestä tietojen antamiseen velvoittavasta päätöksestä.
- 103 Kolmanneksi on muistutettava, että pääasioissa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä tavoitellaan unionin tunnustamaa yleisen edun mukaista tavoitetta, kuten tämän tuomion 86–88 kohdassa todetaan.
- 104 Tämän lainsäädännön tarpeellisuutta ja oikeasuhteisuutta tällaiseen tavoitteeseen nähden koskevan vaatimuksen on tämän tuomion 90–92 kohdasta ilmenevin tavoin katsottava täyttyvän, kun otetaan huomioon yhtäältä määrääjat, joita on noudatettava sen varmistamiseksi, että tietojenvaihtomenettely, jolla konkretisoidaan direktiivin 2011/16 taustalla oleva kansainvälisen veronkierron ja kansainvälisen veronkierron torjunnan tavoite, olisi tehokas ja nopea, ja toisaalta se, että kyseisillä henkilöillä on mahdollisuus nostaa tuomioistuimessa kanne saadakseen todetuksi heille unionin oikeudessa taattujen oikeuksien loukkaamisen ja saadakseen korvausta oikeudenloukkauksella aiheutetusta vahingosta.
- 105 Kaiken edellä esitetyn perusteella asioissa C-245/19 ja C-246/19 esitettyihin ensimmäisiin kysymyksiin on vastattava, että perusoikeuskirjan 47 artiklaa, luettuna yhdessä perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklan sekä 52 artiklan 1 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että
- se on esteenä sille, että jäsenvaltion lainsäädännössä, jolla pannaan täytäntöön direktiivillä 2011/16 käyttöön otettu tietojenvaihtomenettely, suljetaan pois se, että tällainen henkilö voi hakea muutosta päätökseen, jolla tämän jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen velvoittaa henkilön, jolla on tietoja, toimittamaan sille kyseiset tiedot toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen esittämän tietojenvaihtoa koskevan pyynnön johdosta, ja
  - se ei ole esteenä sille, että tällaisessa lainsäädännössä suljetaan pois se, että verovelvollinen, johon kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa pyynnön taustalla oleva tutkinta kohdistuu, ja kolmannet henkilöt, joita kyseessä olevat tiedot koskevat, voisivat nostaa kanteen tällaisesta päätöksestä.

### *Toinen kysymys asiassa C-245/19*

- 106 Kun otetaan huomioon asioissa C-245/19 ja C-246/19 esitettyihin ensimmäisiin kysymyksiin annetut vastaukset ja se, että toiset kysymykset näissä asioissa on esitetty vain sen varalta, että ensimmäisiin kysymyksiin vastataan myöntävästi, on vastattava ainoastaan asiassa C-245/19 esitettyyn toiseen kysymykseen.

- 107 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee tällä kysymyksellä lähinnä, onko direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa tulkittava siten, että päätöksen, jolla jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen velvoittaa henkilön, jolla on hallussaan tietoja, toimittamaan sille nämä tiedot toimenpiteisiin ryhtymiseksi toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen esittämän tietojenvaihtoa koskevan pyynnön johdosta, on tarkasteltuna yhdessä tämän pyynnön kanssa katsottava koskevan tietoja, joiden osalta ei ole selvää, että tiedot eivät ole ennalta arvioiden olennaisia, kun viimeksi mainittu viranomainen yksilöi kyseessä olevien tietojen haltijan, tietojenvaihtoa koskevan pyynnön taustalla olevan tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen ja tutkinnan kohteena olevan ajanjakson ja kun pyyntö koskee sopimuksia, laskuja ja maksuja, joita ei tosin ole yksilöity täsmällisesti mutta jotka on rajattu perusteilla, jotka liittyvät ensinnäkin siihen, että ne ovat tietojen haltijan tekemiä tai suorittamia, ja toiseksi siihen, että ne ovat tapahtuneet tutkinnan kohteena olevana ajanjaksona, ja kolmanneksi siihen, että ne liittyvät tutkinnan kohteena olevaan verovelvolliseen.
- 108 Direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot tekevät toistensa kanssa yhteistyötä vaihtaakseen tietoja, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia niiden veroja koskevien kansallisten lakien hallinnoimiseksi ja täytäntöönpanemiseksi.
- 109 Kyseisen direktiivin 5 artiklassa puolestaan säädetään, että sen kansallisen viranomaisen pyynnöstä, joka aikoo saada tällaisia tietoja ja jota kutsutaan ”pyynnön esittäväksi viranomaiseksi”, viranomaisen, jolle pyyntö on osoitettu ja jota kutsutaan ”pyynnön vastaanottavaksi viranomaiseksi”, on toimitettava tiedot sille saatuaan ne tarvittaessa tutkinnan avulla.
- 110 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaan sisältyvän ilmaisun ”ennalta arvioiden olennaisia” tarkoituksena on mahdollistaa se, että pyynnön esittävä viranomainen saa kaikki tutkintansa kannalta perusteltuina pitämänsä tiedot, antamatta tälle kuitenkaan oikeutta ylittää ilmeisellä tavalla kyseisen tutkinnan alaa tai asettaa pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle liiallista taakkaa (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, 63 ja 66–68 kohta).
- 111 Tätä ilmaisua on lisäksi tulkittava sen unionin oikeuden yleisen periaatteen valossa, joka koskee luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden suojaamista julkisen vallan mielivaltaiselta tai suhteettomalta puuttumiselta niiden yksityisen toiminnan alaan ja joka mainitaan tämän tuomion 57 kohdassa.
- 112 Tässä yhteydessä on huomautettava, että vaikka pyynnön esittävä viranomaisella, joka vastaa tietojenvaihtopyynnön taustalla olevasta tutkinnasta, on harkintavaltaa, kun se arvioi asian olosuhteiden perusteella pyydettyjen tietojen ennalta arvioidun olennaisuuden, se ei kuitenkaan voi pyytää pyynnön vastaanottavalta viranomaiselta tietoja, joilla ei ole mitään merkitystä tutkinnan kannalta (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, 70 ja 71 kohta).
- 113 Näin ollen tietojen antamiseen velvoittava päätös, jolla pyynnön vastaanottanut viranomainen hyväksyisi pyynnön esittäneen viranomaisen tietojenvaihtoa koskevan pyynnön, jonka tarkoituksena olisi ”tietojen urkkiminen” direktiivin 2011/16 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa tarkoitetulla tavalla, olisi rinnastettavissa julkisen vallan mielivaltaiseen tai suhteettomaan puuttumiseen.
- 114 Tästä seuraa, että tietoja, joita pyydetään ”tietojen urkkimiseksi” tällaisella tavalla, ei missään tapauksessa voida pitää direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ”ennalta arvioiden olennaisina”.



- 115 Tässä yhteydessä pyynnön vastaanottavan viranomaisen on tarkastettava, että pyynnön esittävän viranomaisen sille esittämän tietojenvaihtopyynnön perustelut riittävät osoittamaan, etteivät pyydetty tiedot ole sellaisia, jotka eivät ole ennalta arvioiden selvästikään olennaisia, kun otetaan huomioon kyseessä olevan verovelvollisen henkilöllisyys, tällaisen tutkinnan tarpeet sekä tietojen haltijan henkilöllisyys siinä tapauksessa, että tietojen saaminen tällaiselta henkilöltä on tarpeen (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, 76, 78, 80 ja 82 kohta).
- 116 Lisäksi siinä tapauksessa, että kyseinen henkilö on nostanut kanteen hänelle osoitetusta tietojen antamiseen velvoittavasta päätöksestä, toimivaltaisen tuomioistuimen on tarkistettava, että kyseisen päätöksen perustelut ja sen perustana olevan pyynnön perustelut ovat riittävät osoittamaan, että kyseessä olevat tiedot eivät ole sellaisia, jotka eivät ole ennalta arvioiden selvästikään olennaisia, kun otetaan huomioon kyseessä olevan verovelvollisen henkilöllisyys, näiden tietojen haltijan henkilöllisyys sekä kyseessä olevan tutkinnan tarpeet (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, 86 kohta).
- 117 Näiden seikkojen perusteella on siis määritettävä, koskeeko asiassa C-245/19 kyseessä olevan pääasian kohteena olevan kaltainen tietojen antamiseen velvoittava päätös yhdessä sen perustana olevan tietojenvaihtopyynnön kanssa tarkasteltuna tietoja, jotka eivät selvästikään ole ennalta arvioiden olennaisia.
- 118 Tältä osin on todettava, että tällainen päätös yhdessä tällaisen pyynnön kanssa tarkasteltuna koskee ilmiselvästi tietoja, joiden osalta ei ole selvää, että tiedot eivät ole ennalta arvioiden olennaisia, koska siinä mainitaan pyynnön taustalla olevan tutkinnan kohteena oleva verovelvollinen, tutkinnan kohteena oleva ajanjakso ja sen henkilön henkilöllisyys, jolla on hallussaan tietoja sopimuksista, laskuista ja maksuista, jotka on tehty tai suoritettu kyseisenä ajanjaksona ja jotka liittyvät tutkinnan kohteena olevaan verovelvolliseen.
- 119 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilykset johtuvat kuitenkin siitä, että kyseinen päätös yhdessä kyseisen pyynnön kanssa tarkasteltuna koskee sopimuksia, laskuja ja maksuja, joita ei ole täsmällisesti yksilöity.
- 120 On huomattava yhtäältä, että mainittu päätös yhdessä mainitun pyynnön kanssa tarkasteltuna koskee kiistatta tietoja, joiden osalta ei ole selvää, että tiedot eivät ole ennalta arvioiden olennaisia, koska se koskee sopimuksia, laskuja ja maksuja, jotka on tutkinnan kohteena olevana ajanjaksona tehnyt tai suorittanut henkilö, jolla on hallussaan niitä koskevia tietoja, ja jotka liittyvät tutkinnan kohteena olevaan verovelvolliseen.
- 121 Toisaalta on muistutettava, että tämän tuomion 81 kohdassa todetuin tavoin sekä mainittu päätös että mainittu pyyntö tehtiin mainitun tutkinnan alustavassa vaiheessa, jonka tarkoituksena on kerätä tietoja, joita pyynnön esittävä viranomainen ei oletettavasti tunne täsmällisesti ja kattavasti.
- 122 Näissä olosuhteissa vaikuttaa todennäköiseltä, että tietyt tiedot, joita tarkoitetaan asiassa C-245/19 kyseessä olevan pääasian taustalla olevassa tietojen antamiseen velvoittavassa päätöksessä tarkasteltuna yhdessä sen perustana olevan tietojenvaihtopyynnön kanssa, lopulta osoittautuvat pyynnön esittävän viranomaisen suorittaman tutkinnan päätteeksi merkityksettömiksi kyseisen tutkinnan tulosten valossa.
- 123 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 118 ja 120 kohdassa esitetyt arviointit, tämä tilanne ei kuitenkaan voi merkitä sitä, että kyseessä olevien tietojen osalta voitaisiin tämän tuomion 115 ja 116 kohdassa tarkoitettun valvonnan kannalta katsoa olevan selvää, että tiedot eivät ole ennalta arvioiden millään tavoin olennaisia ja että ne eivät näin ollen täyttäisi direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdasta ja 5 artiklasta johtuvia vaatimuksia.



124 Asiassa C-245/19 esitettyyn toiseen kysymykseen on kaiken edellä todetun perusteella vastattava, että direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että päätöksen, jolla jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen velvoittaa henkilön, jolla on hallussaan tietoja, toimittamaan sille nämä tiedot toimenpiteisiin ryhtymiseksi toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen esittämän tietojenvaihtoa koskevan pyynnön johdosta, on tarkasteltuna yhdessä tämän pyynnön kanssa katsottava koskevan tietoja, joiden osalta ei ole selvää, että tiedot eivät ole ennalta arvioiden olennaisia, kun viimeksi mainittu viranomainen yksilöi kyseessä olevien tietojen haltijan, tietojenvaihtoa koskevan pyynnön taustalla olevan tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen ja tutkinnan kohteena olevan ajanjakson ja kun pyyntö koskee sopimuksia, laskuja ja maksuja, joita ei tosin ole yksilöity täsmällisesti mutta jotka on rajattu perusteilla, jotka liittyvät ensinnäkin siihen, että ne ovat tietojen haltijan tekemiä tai suorittamia, ja toiseksi siihen, että ne ovat tapahtuneet tutkinnan kohteena olevana ajanjaksona, ja kolmanneksi siihen, että ne liittyvät tutkinnan kohteena olevaan verovelvolliseen.

## Oikeudenkäyntikulut

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

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

**1) Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa, luettuna yhdessä sen 7 ja 8 artiklan ja 52 artiklan 1 kohdan kanssa, on tulkittava seuraavasti:**

- se on esteenä sille, että jäsenvaltion lainsäädännössä, jolla pannaan täytäntöön hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetulla neuvoston direktiivillä 2011/16/EU, sellaisena kuin se on muutettuna 9.12.2014 annetulla neuvoston direktiivillä 2014/107/EU, käyttöön otettu tietojenvaihtomenettely, suljetaan pois se, että tällainen henkilö voi hakea muutosta päätökseen, jolla tämän jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen velvoittaa henkilön, jolla on tietoja, toimittamaan sille kyseiset tiedot toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen esittämän tietojenvaihtoa koskevan pyynnön johdosta, ja
- se ei ole esteenä sille, että tällaisessa lainsäädännössä suljetaan pois se, että verovelvollinen, johon kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa pyynnön taustalla oleva tutkinta kohdistuu, ja kolmannet henkilöt, joita kyseessä olevat tiedot koskevat, voisivat nostaa kanteen tällaisesta päätöksestä.

**2) Direktiivin 2011/16, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2014/107, 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että päätöksen, jolla jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen velvoittaa henkilön, jolla on hallussaan tietoja, toimittamaan sille nämä tiedot toimenpiteisiin ryhtymiseksi toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen esittämän tietojenvaihtoa koskevan pyynnön johdosta, on tarkasteltuna yhdessä tämän pyynnön kanssa katsottava koskevan tietoja, joiden osalta ei ole selvää, että tiedot eivät ole ennalta arvioiden olennaisia, kun viimeksi mainittu viranomainen yksilöi kyseessä olevien tietojen haltijan, tietojenvaihtoa koskevan pyynnön taustalla olevan tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen ja tutkinnan kohteena olevan ajanjakson ja kun pyyntö koskee sopimuksia, laskuja ja maksuja, joita ei tosin ole yksilöity täsmällisesti mutta jotka on rajattu perusteilla, jotka liittyvät ensinnäkin siihen, että ne ovat tietojen haltijan tekemiä tai**

**suorittamia, ja toiseksi siihen, että ne ovat tapahtuneet tutkinnan kohteena olevana ajanjaksona, ja kolmanneksi siihen, että ne liittyvät tutkinnan kohteena olevaan verovelvolliseen.**

Allekirjoitukset