



# Oikeustapauskokoelma

Asia C-623/22

**Belgian Association of Tax Lawyers ym.  
vastaan  
Premier ministre/Eerste Minister,**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Cour constitutionnelle (perustuslakituomioistuin, Belgia))

## **Unionin tuomioistuimen tuomio (toinen jaosto) 29.7.2024**

Ennakkoratkaisupyyntö – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – Raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskeva pakollinen automaattinen tietojenvaihto – Direktiivi 2011/16/EU, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä (EU) 2018/822 – 8 ab artiklan 1 kohta – Raportointivelvoite – 8 ab artiklan 5 kohta – Toissijainen ilmoitusvelvollisuus – Oikeudellinen ammattisalassapitovelvollisuus – Pätevyys – Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7, 20 ja 21 artikla sekä 49 artiklan 1 kohta – Oikeus yksityiselämän kunnioittamiseen – Yhdenvertaisen kohtelun ja syrjintäkiellon periaatteet – Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate – Oikeusvarmuuden periaate

1. *Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – Direktiivi 2011/16 – Pakollinen automaattinen tietojenvaihto – Mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviä rajatylittäviä järjestelyjä koskeva raportointivelvoite – Soveltamisala – Soveltamisalaa ei ole rajattu koskemaan ainoastaan yhteisöveroa – Yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ei ole loukattu (Euroopan unionin perusoikeuskirjan 20 ja 21 artikla; neuvoston direktiivin 2011/16, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/822, 8 ab artiklan 1, 6 ja 7 kohta)*

(ks. 29, 30, 33 ja 34 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

2. *Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – Direktiivi 2011/1 – Pakollinen automaattinen tietojenvaihto – Mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviä rajatylittäviä järjestelyjä koskeva raportointivelvoite – Käsitteet ”järjestely”, ”rajatylittävä järjestely”, ”markkinakelpoinen järjestely”, ”räätälöity järjestely”, ”välittäjä” ja ”etuyhteydessä oleva yritys” – Riittävän selvät ja täsmälliset käsitteet – Oikeusvarmuuden periaatetta ja rikosoikeudellista laillisuusperiaatetta ei ole loukattu – Välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen yksityiselämään puuttuminen, joka on määritetty riittävän täsmällisesti (Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artikla ja 49 artiklan 1 kohta; neuvoston direktiivi 2011/16, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/822)*

(ks. 49, 52, 53, 56–60, 64, 66, 87, 89 ja 90 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

3. *Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – Direktiivi 2011/16 – Pakollinen automaattinen tietojenvaihto – Mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviä rajatylittäviä järjestelyjä koskeva raportointivelvoite – Näiden järjestelyjen tunnusmerkit – Tunnistaminen riittävän selvästi ja täsmällisesti – Oikeusvarmuuden periaatetta ja rikosoikeudellista laillisuusperiaatetta ei ole loukattu – Välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen yksityiselämään puuttuminen, joka on määritetty riittävän täsmällisesti*  
(Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artikla ja 49 artiklan 1 kohta; neuvoston direktiivin 2011/16, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/822, liite IV)

(ks. 71, 73–75, 87, 89 ja 90 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

4. *Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – Direktiivi 2011/16 – Pakollinen automaattinen tietojenvaihto – Mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviä rajatylittäviä järjestelyjä koskeva raportointivelvoite – Raportointivelvoitteen täyttämiseksi asetetun 30 päivän määräajan alkamisajankohta – Määrittäminen riittävän selvästi ja täsmällisesti – Oikeusvarmuuden periaatetta ja rikosoikeudellista laillisuusperiaatetta ei ole loukattu – Välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen yksityiselämään puuttuminen, joka on määritetty riittävän täsmällisesti*  
(Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artikla ja 49 artiklan 1 kohta; neuvoston direktiivin 2011/16, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/822, 8 ab artiklan 1 kohdan ensimmäinen alakohta)

(ks. 80–87, 89 ja 90 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

5. *Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – Direktiivi 2011/16 – Pakollinen automaattinen tietojenvaihto – Mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviä rajatylittäviä järjestelyjä koskeva raportointivelvoite – Jäsenvaltioiden mahdollisuus korvata raportointivelvoite velvollisuudella ilmoittaa asiasta toiselle välittäjälle – Ulottuvuus – Mahdollisuus, joka koskee ainoastaan ammattilaisia, joilla on oikeus edustaa asianosaisia oikeudenkäynnissä*  
(Neuvoston direktiivin 2011/16, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/822, 8 ab artiklan 5 kohta)

(ks. 99, 104, 106 ja 108 kohta)

6. *Perusoikeudet – Yksityis- ja perhe-elämän kunnioittaminen – Kunnioittaminen taataan Euroopan unionin perusoikeuskirjassa ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa – Perusoikeuskirjassa taattu suojan taso, joka ei alita Euroopan ihmisoikeussopimuksessa taattua suojan tasoa*  
(Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artikla)

(ks. 113 ja 124 kohta)

7. *Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – Direktiivi 2011/16 – Pakollinen automaattinen tietojenvaihto – Asianajajille asetettu tiedotus- ja yhteistyövelvoite – Asianajajan oikeudellinen ammattisalassapitovelvollisuus –*

*Välittäjänä toimiva asianajaja, jota koskee oikeudellinen ammattisalassapitovelvollisuus, on vapautettu raportointivelvoitteesta – Kyseisen välittäjänä toimivan asianajajan velvollisuus ilmoittaa toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa, tätä koskevista raportointivelvoitteista – Yksityis- ja perhe-elämän kunnioittamisen loukkaaminen – Pätemättömyys – Vaikutus – Direktiivin 98/5 1 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetut henkilöt*

*(Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artikla; neuvoston direktiivin 2011/16, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/822, 8 ab artiklan 5 kohta)*

(ks. 116 ja 118–120 kohta sekä tuomiolauselman 3 kohta)

8. *Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – Direktiivi 2011/16 – Pakollinen automaattinen tietojenvaihto – Mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviä rajatylittäviä järjestelyjä koskeva raportointivelvoite – Oikeus yksityiselämän kunnioittamiseen – Jokaisen vapaus järjestää elämänsä sekä henkilökohtaiset ja ammatilliset tai kaupalliset toimintansa – Puuttuminen perusoikeuksiin – Perustelut – Laillisuusperiaatteen noudattaminen, perusoikeuksien keskeisen sisällön kunnioittaminen ja suhteellisuusperiaatteen noudattaminen*  
*(Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artikla; neuvoston direktiivin 2011/16, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/822, 8 ab artiklan 1, 6 ja 7 kohta)*

(ks. 127, 129–132, 136–138 ja 140–150 kohta sekä tuomiolauselman 4 kohta)

### **Tiivistelmä**

Pätevyyden arviointia koskevan ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä unionin tuomioistuin katsoo, että muutetulla direktiivillä 2011/16<sup>1</sup> käyttöön otetulla velvollisuudella raportoida toimivaltaisille viranomaisille mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävistä rajatylittävästä verojärjestelystä ei loukata perusoikeuksia eikä etenkin yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, oikeutta yksityiselämän kunnioittamiseen eikä oikeusvarmuuden periaatetta.

Nyt käsiteltävässä asiassa muutettu direktiivi 2011/16 oli saatettu osaksi Belgian oikeusjärjestystä 20.12.2019 annetulla lailla.

Useat yhdistykset ja ammattilaiset, jotka toimivat oikeudellisten, verotuksellisten tai konsulttipalvelujen alalla, ovat vaatineet Cour constitutionnelle (perustuslakituomioistuin, Belgia) kumoamaan kyseisen lain kokonaan tai osittain. Ne väittävät lähinnä, ettei kyseisessä laissa ole täsmennetty siihen sisältyvän rajatylittäviä järjestelyjä koskevan raportointivelvoitteen soveltamisalaa eikä laajuutta, ja riitauttavat tämän velvoitteen tietyt vaikutukset.

Siltä osin kuin näin riitautetut kansalliset säännökset perustuvat muutetun direktiivin 2011/16 säännöksiin Cour constitutionnelle on esittänyt unionin tuomioistuimelle useita ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat kyseisen direktiivin 8 ab artiklan 1, 6 ja 7 kohdassa säädetyn rajatylittäviä järjestelyjä koskevan raportointivelvoitteen sekä saman direktiivin 8 ab

<sup>1</sup> Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annettu neuvoston direktiivi 2011/16/EU (EUVL 2011, L 64, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 25.5.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/822 (EUVL 2018, L 139, s. 1; jäljempänä muutettu direktiivi 2011/16).

artiklan 5 kohdassa säädetyn toissijaisen ilmoitusvelvollisuuden pätevyden arviointia Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 7, 20 ja 21 artiklan ja 49 artiklan 1 kohdan sekä oikeusvarmuuden yleisen periaatteen kannalta tarkasteltuna.

### *Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta*

Ensinnäkin sen arvioinnista, loukataanko muutetulla direktiivillä 2011/16 mahdollisesti perusoikeuskirjan 20 artiklassa määrättyä yhdenvertaisen kohtelun periaatetta sen vuoksi, että kyseisellä direktiivillä ei rajata rajatylittävien järjestelyjen raportointivelvoitetta koskemaan yhteisöveron alaa vaan siinä säädetään sen sovellettavuudesta kaikkiin direktiivin soveltamisalaan kuuluviin veroihin, unionin tuomioistuin toteaa aluksi, että huomioon otettavana vertailukriteerinä on kriteeri aggressiivisen verosuunnittelun, veronkierron ja veropetosten riskistä asianomaisissa rajatylittävissä järjestelyissä, ja tätä riskiä unionin lainsäätäjä on tässä tapauksessa pyrkinyt torjumaan. Mikä tahansa vero tai maksu voi kuitenkin olla aggressiivisen verosuunnittelun kohteena, olipa kyse sitten yhteisöverosta, muista välittömistä veroista tai välillisistä veroista, joihin ei kohdistu erityisiä unionin säädöksiä<sup>2</sup>.

Näin ollen ne erityyppiset verot, joihin sovelletaan muutetussa direktiivissä 2011/16 säädettyä raportointivelvoitetta, ovat toisiinsa rinnastettavia, kun otetaan huomioon kyseisellä direktiivillä tavoitellut päämäärät, joten tällaisen velvoitteen soveltaminen ei ole tältä osin ilmeisen soveltumaton kyseisiin tavoitteisiin nähden.

Toiseksi unionin tuomioistuin katsoo, että muutetussa direktiivissä 2011/16 raportointivelvoitteen soveltamisalan ja ulottuvuuden määrittämiseksi käytetyt käsitteet<sup>3</sup> ja vahvistettu alkamisajankohta 30 päivän määräajalle, jonka kuluessa kyseinen velvoite on täytettävä, ovat riittävän selkeitä ja täsmällisiä, kun niitä tarkastellaan oikeusvarmuuden periaatteesta ja perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdassa vahvistetusta rikosoikeudellisesta laillisuusperiaatteesta johtuvien vaatimusten kannalta.

Koska perusoikeuskirjan 7 artiklassa ei määrätä myöskään mistään sen 49 artiklassa määrättyä velvoitetta ankarammasta velvoitteesta käytettyjen käsitteiden ja asetettujen määräaikojen selkeyttä tai täsmällisyyttä koskevan vaatimuksen osalta, raportointivelvoitteesta johtuva välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen yksityiselämää puuttuminen on itsessään määritetty riittävän täsmällisesti raportoitavien tietojen osalta.

Kolmanneksi unionin tuomioistuin täsmentää aluksi sen osalta, onko muuna kuin asianajajana toimiva välittäjä mahdollisesti loukannut oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetyn toissijaisen ilmoitusvelvollisuuden johdosta siltä osin kuin tästä velvollisuudesta seuraa, että kyseisen välittäjän ja tämän asiakkaan välisen neuvonantosuhteen olemassaolo saatetaan kolmannen osapuolen ja viime kädessä veroviranomaisten tietoon, että jäsenvaltioille kyseisessä artiklassa annettu mahdollisuus korvata raportointivelvoite ilmoitusvelvollisuudella koskee ainoastaan niitä ammattilaisia, joilla on asianajajien tavoin oikeus kansallisen oikeuden nojalla edustaa asiakasta tuomioistuimessa.

<sup>2</sup> Arvonlisävero, tullit ja valmisteverot on jätetty muutetun direktiivin 2011/16 soveltamisalan ulkopuolelle.

<sup>3</sup> Käsitteet, joiden osalta ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä niiden täsmällisyydestä ja selkeydestä, ovat käsitteet ”järjestely”, ”rajatylittävä järjestely”, ”markkinakelpoinen järjestely”, ”räätälöity järjestely”, ”välittäjä”, ”osallistuja”, ”etuyhteydessä oleva yrittäjä” sekä määre ”rajatylittävä”, liitteessä IV määritellyt eri ”tunnusmerkit” ja ”pääasiallista hyötyä mittaava testi”.

Seuraavaksi on niin, että unionin tuomioistuin katsoi tuomiossa Orde van Vlaamse Balies ym.<sup>4</sup> sen erityisaseman perusteella, joka asianajajalla on jäsenvaltioiden oikeusjärjestelmässä, että toissijainen ilmoitusvelvollisuus, kun se on asetettu asianajajille, on perusoikeuskirjan 7 artiklan vastainen.

Kyseisessä tuomiossa esitetty ratkaisu pätee siten ainoastaan henkilöihin, jotka harjoittavat ammattitoimintaansa jollakin direktiivin 98/5<sup>5</sup> 1 artiklan 2 kohdan a alakohdassa mainitulla ammattinimikkeellä, eikä se ulotu muihin ammattilaisiin, joilla ei ole näitä ominaispiirteitä, vaikka jäsenvaltiot olisivatkin antaneet heille oikeuden edustaa asiakkaita tuomioistuimessa.

Viimeiseksi unionin tuomioistuin viittaa neljänneksi siltä osin kuin on kyse siitä, loukataanko raportointivelvoitteella mahdollisesti yksityisyyden suojaa koskevaa oikeutta, kun tämä velvoite koskee järjestelyä, jolla tavoitellaan laillista verotuksellista etua, johon ei liity väärinkäytöksiä, ja kun tämä velvoite siis rajoittaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen korostaman mukaisesti verovelvollisen vapautta valita alhaisimman verotuksen mukainen ratkaisu ja välittäjän vapautta suunnitella tällaista ratkaisua ja neuvoa verovelvollista, Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntöön<sup>6</sup>, josta ilmenee, että yksityiselämän käsite on laaja käsite, joka sisältää henkilökohtaisen itsemääräämisoikeuden käsitteen, joka kattaa jokaisen vapauden järjestää elämänsä sekä henkilökohtaisen ja ammatillisen tai kaupallisen toimintansa.

Unionin tuomioistuin katsoo tämän oikeuskäytännön perusteella, että rajatylittäviä järjestelyjä koskeva raportointivelvoite merkitsee puuttumista perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattuun yksityiselämän kunnioittamista koskevaan oikeuteen, koska se johtaa siihen, että viranomaisille paljastuu niiden suunnittelutöiden ja verosuunnittelun tulokset, jotka perustuvat sovellettavien eri kansallisten säännösten välisiin eroihin ja joita verovelvollinen itse tai välittäjä tekee henkilökohtaisen, ammatillisen tai kaupallisen toiminnan yhteydessä, ja velvoite on näin ollen omiaan saamaan sekä mainitun verovelvollisen että tämän neuvonantajansa luopumaan rajatylittävien verosuunnittelumekanismien suunnittelusta ja toteuttamisesta.

Tällainen puuttuminen, jolla ei loukata yksityiselämän kunnioittamista koskevan oikeuden keskeistä sisältöä ja joka on oikeasuhteinen ja asianmukainen siihen käsiteltävässä asiassa muutetulla direktiivillä 2011/16 tavoiteltuun yleisen edun mukaiseen tavoitteeseen nähden, joka on aggressiivisen verosuunnittelun torjuminen ja veronkierron ja veropetosten ehkäiseminen, on kuitenkin oikeutettu mainitun tavoitteen kannalta. Tästä seuraa, että kyseessä olevalla raportointivelvoitteella ei loukata yksityiselämän kunnioittamista koskevaa oikeutta, joka ymmärretään jokaisen oikeudeksi järjestää yksityiselämänsä, sellaisena kuin se taataan perusoikeuskirjan 7 artiklassa.

<sup>4</sup> tuomio 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies ym. (C-694/20, EU:C:2022:963).

<sup>5</sup> Asianajajan ammatin pysyvän harjoittamisen helpottamisesta muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa ammatillinen pätevyys on hankittu, 16.2.1998 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 98/5/EY (EYVL 1998, L 77, s. 36).

<sup>6</sup> Ks. erityisesti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 18.1.2018, FNASS ym. v. Ranska, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, 153 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Perusoikeuskirjan 7 artikla vastaa tältä osin ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen 8 artiklan 1 kappaletta, ja perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdan mukaisesti unionin tuomioistuin ottaa kyseisessä 7 artiklassa taattuja oikeuksia tulkittaessaan huomioon kyseisen 8 artiklan 1 kohdassa taatut vastaavat oikeudet, sellaisina kuin Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on niitä tulkinnut.