



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

16 päivänä toukokuuta 2017\*

Ennakkoratkaisupyyntö — Direktiivi 2011/16/EU — Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla — 1 artiklan 1 kohta — 5 artikla — Kolmannelle osoitettu tietopyyntö — Kieltäytyminen vastaamasta — Seuraamus — Pyydettyjen tietojen ennalta arvioidun olennaisuuden käsite — Pyyntön vastaanottavan viranomaisen suorittama valvonta — TuomioistuINVALVONTA — Laajuus — Euroopan unionin perusoikeuskirja — 51 artikla — Unionin oikeuden soveltaminen — 47 artikla — Oikeus tehokkaaseen oikeussuojaan tuomioistuimissa — Tuomioistuimen ja kolmannen oikeus tutustua tietopyynnön esittäneen viranomaisen pyyntöön

Asiassa C-682/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Cour administrative (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg) on esittänyt 17.12.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.12.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Berlioz Investment Fund SA**

vastaa

**Directeur de l'administration des contributions directes,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti A. Tizzano, jaostojen puheenjohtajat M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger ja A. Prechal sekä tuomarit A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (esittelevä tuomari), C. Vajda ja S. Rodin,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Giacobbo-Peyronnel,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.11.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Berlioz Investment Fund SA, edustajanaan J.-P. Drescher, avocat,
- Luxemburgin hallitus, asiamiehinnään A. Germeaux ja D. Holderer, avustajinaan P.-E. Partsch ja T. Evans, avocats,
- Belgian hallitus, asiamiehinnään J.-C. Halleux ja M. Jacobs,

\* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

- Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,
- Ranskan hallitus, asiamiehenään aluksi S. Ghiandoni ja sittemmin E. de Moustier,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan P. Garofoli, avvocato dello Stato,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Suomen hallitus, asiamiehenään S. Hartikainen,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal, J.-F. Brakeland, H. Krämer ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.1.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,  
on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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) 1 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Berlioz Investment Fund SA (jäljempänä Berlioz) ja directeur de l'administration des contributions directes (Luxemburgin välittömästä verotuksesta vastaavan viranomaisen johtaja, jäljempänä verojohtaja) ja joka koskee viimeksi mainitun Berliozille sen seurauksena, että tämä kieltäytyi vastaamasta Ranskan verohallinnon kanssa käydyn tietojenvaihdon yhteydessä esitettyyn tietopyyntöön, määräämää rahamääräistä seuraamusta.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### *Unionin oikeus*

#### *Perusoikeuskirja*

- 3 Perusoikeuskirjan 47 artiklassa, jonka otsikko on ”Oikeus tehokkaiiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen”, määrätään seuraavaa:

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

Jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa, joka on etukäteen laillisesti perustettu. Jokaisella on oltava mahdollisuus saada neuvoja ja antaa toisen henkilön puolustaa ja edustaa itseään.

– –”

### *Direktiivi 2011/16*

4 Direktiivin 2011/16 johdanto-osan 1, 2, 6–9 ja 19 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(1) – – 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) – – 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.

--

(6) – – Tämän uuden direktiivin katsotaan olevan tätä tarkoitusta varten asianmukainen väline tehokkaan hallinnollisen yhteistyön kannalta.

(7) Tämä direktiivi perustuu [jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL 1977, L 336, s. 15)] soveltamisesta saatuihin tuloksiin, mutta siinä säädetään tarvittavilta osin selvemmat ja tarkemmat säännöt jäsenvaltioiden väliselle hallinnolliselle yhteistyölle, jotta jäsenvaltioiden välille saadaan aikaan laajempi hallinnollinen yhteistyö erityisesti tietojenvaihdon osalta. – –

(8) – – Sen vuoksi olisi annettava säännöksiä, joilla yksiköiden välille voidaan luoda enemmän suoria yhteyksiä, jotta yhteistyö tehostuisi ja nopeutuisi. – –

(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. Vaikka tämän direktiivin 20 artikla sisältää menettelyyn liittyviä vaatimuksia, näitä säännöksiä on tulkittava väljästi, jotta ei estetä tehokasta tietojenvaihtoa.

--

(19) Tilanteet, joissa pyynnön vastaanottava jäsenvaltio voi kieltäytyä antamasta tietoja, olisi määritettävä ja rajattava selkeästi, ottaen huomioon eräät suojaamista edellyttävät yksityiset edut sekä yleinen etu.”

5 Direktiivin 2011/16 1 artiklan 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 täytäntöön panemiseksi.”

6 Kyseisen direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

- 7 Mainitun direktiivin 16 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltioiden tämän direktiivin nojalla missä tahansa muodossa toisilleen ilmoittamia tietoja koskee salassapitovelvollisuus, ja niihin on sovellettava tiedot vastaanottaneen jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä samanlaisille tiedoille säädettyä suojaa. – –

– –”

- 8 Saman direktiiviin 17 artiklassa, jonka otsikkona on ”Rajoitukset”, säädetään seuraavaa:

”1. Viranomaisen, joka vastaanottaa pyynnön jäsenvaltiossa, on annettava 5 artiklassa tarkoitetut tiedot toisessa jäsenvaltiossa olevalle pyynnön esittäväälle viranomaiselle sillä edellytyksellä, että pyynnön esittävä viranomainen on käyttänyt kaikki tavanomaiset tietolähteet, joita se olisi kyseisissä olosuhteissa voinut käyttää pyydettyjen tietojen saamiseksi vaarantamatta tavoitteidensa saavuttamista.

2. Tämä direktiivi ei velvoita pyynnön vastaanottavaa jäsenvaltiota suorittamaan tutkimuksia tai ilmoittamaan tietoja, jos tällaisten tutkimusten tekeminen tai pyydettyjen tietojen kerääminen sen omiin tarkoituksiin olisi sen lainsäädännön vastaista.

3. Pynnön vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi kieltäytyä antamasta tietoja, jos pyynnön esittävä jäsenvaltio ei voi oikeudellisista syistä antaa samanlaisia tietoja.

4. Tietojen antamisesta voidaan kieltäytyä, jos se johtaisi liike-, elinkeino- tai ammattisalaisuuden tai kaupallisen menettelyn tai sellaisen tiedon paljastamiseen, jonka paljastaminen olisi yleisen oikeusjärjestyksen perusteiden vastaista.

5. Pynnön vastaanottavan viranomaisen on ilmoitettava pyynnön esittäväälle viranomaiselle perusteet tietopyynnön epäämiseen.”

- 9 Direktiivin 2011/16 18 artiklassa, jonka otsikko on ”Velvollisuudet”, säädetään seuraavaa:

”1. Jos jäsenvaltio pyytää tämän direktiivin mukaisesti tietoja, pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion on pyydettyjen tietojen saamiseksi käytettävä tietojen keräämiseen tarkoitettuja toimenpiteitään, vaikka kyseinen jäsenvaltio ei tarvitsisi näitä tietoja omiin verotuksellisiin tarkoituksiinsa. Tämä velvollisuus ei rajoita 17 artiklan 2, 3 ja 4 kohdan soveltamista, mutta kyseisten kohtien ei missään tapauksessa pidä tulkita antavan pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle mahdollisuutta kieltäytyä tietojen toimittamisesta vain sen vuoksi, että sillä ei ole tietoihin kansallista intressiä.

2. Edellä olevan 17 artiklan 2 ja 4 kohdan ei pidä missään tapauksessa tulkita antavan jäsenvaltiossa olevalle pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle mahdollisuutta kieltäytyä toimittamasta tietoja vain sen vuoksi, että kyseiset tiedot ovat pankin, muun rahoituslaitoksen, asiamiehen tai edustajan tai uskotun miehen hallussa tai ne koskevat omistussuhteita henkilössä.

– –”

- 10 Direktiivin 2011/16 20 artiklan 1 kohdassa säädetään, että kyseisen direktiivin 5 artiklan nojalla esitettävissä tietopyynnöissä ja hallinnollisia tutkimuksia koskevissa pyynnöissä käytetään mahdollisuuksien mukaan komission hyväksymää lomaketta. Kyseisen 20 artiklan 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Edellä 1 kohdassa tarkoitettuun vakimuotoiseen lomakkeeseen on sisällytettävä ainakin seuraavat pyynnön esittäjän viranomaisen antamat tiedot:

- a) tutkimuksen tai tutkinnan kohteena olevan henkilön henkilöllisyys;

b) verotuksellinen tarkoitus, jota varten tiedot hankitaan.

Pyynnön esittävä viranomaisella voi kansainvälisen kehityksen mukaisesti antaa sellaisten henkilöiden, joiden hallussa pyydettyjen tietojen uskotaan olevan, nimen ja osoitteen, jos ne ovat tiedossa, sekä minkä tahansa tiedon, joka voi tehdä tietojen keräämisen helpommaksi pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle.”

11 Direktiivin 2011/16 22 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet

--

c) tässä direktiivissä edellytettyjen hallinnollisten yhteistyöjärjestelyjen sujuvan toiminnan varmistamiseksi.”

### ***Luxemburgin oikeus***

#### ***29.3.2013 annettu laki***

12 Direktiivi 2011/16 on saatettu osaksi Luxemburgin oikeutta direktiivin 2011/16 täytäntöönpanosta ja 1) yleisen verolain muuttamisesta ja 2) kansainvälisestä virka-avusta välittömän verotuksen alalla 15.3.1979 annetun ja sittemmin muutetun lain kumoamisesta 29.3.2013 annetulla lailla (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; jäljempänä 29.3.2013 annettu laki).

13 29.3.2013 annetun lain 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

”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.”

14 29.3.2013 annetun lain 8 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Pyynnön vastaanottavan Luxemburgin viranomaisen on toimitettava 6 §:ssä tarkoitettut tiedot mahdollisimman nopeasti ja viimeistään kuuden kuukauden kuluttua pyynnön vastaanottamispäivästä. Tiedot on kuitenkin toimitettava kahden kuukauden kuluessa mainitusta päivästä, jos kyseiset tiedot ovat jo pyynnön vastaanottavan Luxemburgin viranomaisen hallussa.”

#### ***25.11.2014 annettu laki***

15 Verotietoja koskevaan tietojenvaihtopyyntöön sovellettavasta menettelystä sekä verosopimusten hyväksymisestä ja siihen sovellettavasta tietojenvaihtopyyntöä koskevasta menettelystä 31.3.2010 annetun lain muuttamisesta 25.11.2014 annettu laki (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 applicable en matière d'échange de renseignements sur demande; Mémorial A 2014, s. 4170; jäljempänä 25.11.2014 annettu laki) sisältää seuraavat säännökset.

16 25.11.2014 annetun lain 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tätä lakia sovelletaan sen voimaantulosta lähtien pyynnön esittävän valtion toimivaltaiselta viranomaiselta peräisin oleviin tietojenvaihtopyyntöihin seuraavien oikeussääntöjen nojalla:

--

4) hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla [29.3.2013 annettu laki];

--”

17 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 pyydettyt tiedot täsmällisesti ja muuttamattomina kuukauden kuluessa pyydettyjen tietojen toimittamisesta annetun määräyksen tiedoksiannosta. Tämä velvollisuus sisältää tietojen perustana olevien asiakirjojen toimittamisen muuttamattomina.

--”

18 25.11.2014 annetun lain 3 §:ssä säädetään 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 toimittamista koskeva määräyksensä tiedoksi tietojen haltijalle osoitetulla kirjatulla kirjeellä. Määräyksen antaminen tiedoksi pyydettyjen tietojen haltijalle vastaa tiedoksiantoa kenelle tahansa muulle siinä tarkoitettulle henkilölle.

4. Tietojenvaihtopyyntöä ei julkisteta. Tietojenantamismääräykseen on sisällytettävä ainoastaan sellaiset välttämättömät tiedot, joiden perusteella tietojen haltija voi yksilöidä pyydettyt tiedot.

--”

19 25.11.2014 annetun lain 5 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

20 25.11.2014 annetun lain 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 3 §:n 1 ja 3 momentissa tarkoitettuihin tietojenvaihtopyyntöön ja määräykseen ei voida hakea muutosta.

2. Tietojen haltija voi hakea muutosta edellä 5 §:ssä tarkoitettuihin määräyksiin tribunal administratifin [hallintotuomioistuin, Luxemburg] tekemällään valituksella määräyksen muuttamiseksi (recours en réformation). Valitus on tehtävä kuukauden kuluessa määräyksen tiedoksiannosta pyydettyjen tietojen haltijalle. Valituksella on lykkäävä vaikutus. – –

Hallintotuomioistuimen ratkaisusta on mahdollista valittaa Cour administrativeen [ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg]. Valitus on tehtävä 15 päivän kuluessa siitä, kun kirjaamo on antanut päätöksen tiedoksi. – – Cour administrative antaa ratkaisun kuukauden kuluessa vastineen tiedoksiannosta lukien tai muussa tapauksessa kuukauden kuluessa tämän vastineen jättämiselle asetetun määräajan päättymisestä.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

- 21 Berlioz on Luxemburgin oikeuden mukaisesti perustettu osakeyhtiö, joka sai tytäryhtiöltään, Ranskan oikeuden mukaisesti perustetulta yksinkertaistetulta osakeyhtiöltä Cofimalta lähdeverosta vapautettuja osinkoja.
- 22 Ranskan toimivaltainen veroviranomainen ei ollut varma siitä, täyttikö Cofiman hyväkseen saama verovapautus Ranskan oikeudessa säädetyt edellytykset, ja osoitti siksi 3.12.2014 Luxemburgin veroviranomaiselle Berlioziä koskevan tietopyynnön muun muassa direktiiviin 2011/16 nojalla.
- 23 Luxemburgin välittömästi verotuksesta vastaavan viranomaisen johtaja teki kyseisen pyynnön johdosta 16.3.2015 päätöksen, jossa hän ilmoitti, että Ranskan viranomaiset tutkivat Cofiman verotuksellista tilannetta ja tarvitsevat tietoja voidakseen ottaa kantaa lähdeverotuksen soveltamiseen Cofiman Berliozille maksamiin osinkoihin. Hän määräsi kyseisessä päätöksessä 25.11.2014 annetun lain 2 §:n 2 momentin nojalla Berliozin ilmoittamaan hänelle erinäisiä tietoja ja pyysi erityisesti
  - selvittämään asiakirjatodistein, onko yhtiön tosiasiallisen johdon kotipaikka Luxemburgissa ja mitkä ovat tämän toimipaikan keskeiset tunnusmerkit, kuten toimipaikan kuvaus, toimitilojen pinta-ala, sille kuuluvat tarvikkeet ja tietotekniset laitteet, jäljennös toimitiloja koskevasta vuokrasopimuksesta sekä kotiosoite
  - toimittamaan työntekijöistään luettelon, jossa mainitaan heidän tehtävänsä yhtiössä sekä yksilöidään yhtiön päätoimipaikassa työskentelevät työntekijät
  - selvittämään, vuokraako se työvoimaa Luxemburgissa
  - ilmoittamaan, onko Berliozin ja Cofiman välillä sopimusta, ja mikäli on, toimittamaan jäljennöksen siitä
  - ilmoittamaan asiakirjatodistein omistusosuutensa muista yhtiöistä sekä näiden osakkuuksien rahoitustavan
  - ilmoittamaan osakkaidensa nimet ja osoitteet sekä kunkin osakkaan hallussa olevan pääoman määrän sekä omistusosuuden yhtiöstä, ja
  - ilmoittamaan, millä summalla Cofiman osakkeita oli kirjattu Berliozin taseeseen ennen 7.3.2012 pidettyä Cofiman yhtiökokousta, sekä toimittamaan historiatiedot siitä, millä arvolla Cofiman osakkeet on kirjattu taseeseen Cofimaan 5.12.2002 tehdyn sijoituksen, Cofimaan 31.10.2003 tehdyn sijoituksen ja 2.10.2007 tehdyn oston yhteydessä.



- 24 Berlioz ilmoitti 21.4.2015 vastaavansa 16.3.2015 annettuun tietojenantamismääräykseen lukuun ottamatta osakkaiden nimiä ja osoitteita, kunkin osakkaan hallussa olevan pääoman määrää tai omistusosuutta yhtiöstä perusteenaan se, etteivät kyseiset tiedot olleet direktiivissä 2011/16 tarkoitetulla tavalla ennalta arvioiden olennaisia Ranskan veroviranomaisen suorittaman, lähdeverotuksen soveltamista sen tytäryhtiön osingonjakoon koskevan valvonnan kannalta.
- 25 Luxemburgin välittömästä verotuksesta vastaavan viranomaisen johtaja määräsi 18.5.2015 Berliozille 25.11.2014 annetun lain 5 §:n 1 momentin nojalla 250 000 euron suuruisen hallinnollisen seuraamusmaksun, koska tämä ei suostunut ilmoittamaan kyseisiä tietoja.
- 26 Berlioz valitti 18.6.2015 Luxemburgin välittömästä verotuksesta vastaavan viranomaisen johtajan päätöksestä, jolla sille määrättiin seuraamus, tribunal administratifin ja vaati kyseistä tuomioistuinta tutkimaan, oliko 16.3.2015 annettu tietojenantamismääräys perusteltu.
- 27 Tribunal administratif totesi 13.8.2015 antamallaan tuomiolla valituksen osittain perustelluksi ja alensi sakon 150 000 euroon mutta hylkäsi kuitenkin valituksen muilta osin ja totesi, ettei toissijaisesta valituksesta, jolla vaadittiin määräyksen kumoamista, ollut aihetta lausua.
- 28 Berlioz on saattanut 31.8.2015 päivätyllä valituskirjelmällä vireille valituksen Cour administrativessa ja väittää, että sen oikeutta tehokkaaseen oikeussuojaan tuomioistuimessa, sellaisena kuin se taataan Roomassa 4.11.1950 allekirjoitetun ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen (jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus) 6 artiklan 1 kappaleessa, loukattiin, kun tribunal administratif kieltäytyi 25.11.2014 annetun lain 6 §:n 1 momentin perusteella tutkimasta sitä, oliko 16.3.2015 annettu tietojenantamismääräys perusteltu.
- 29 Cour administrative katsoi, että muun muassa perusoikeuskirjan 47 artikla, joka ilmentää Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa tarkoitettua oikeutta, oli mahdollisesti otettava huomioon, ja kehotti pääasian asianosaisia jättämään tätä koskevat huomautuksensa.
- 30 Kyseinen tuomioistuin pohtii sitä, onko Berliozin kaltaisella yksityisellä oikeus tehokkaaseen oikeussuojaan, jos se ei voi saada sille määrätyn seuraamuksen taustalla olevan tietojenantamismääräyksen pätevyyttä tutkituksi ainakin lainvastaisuusväitteen perusteella. Se pohtii erityisesti direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tietojen ennalta arvioidun olennaisuuden käsitettä ja pyynnön vastaanottavan valtion vero- ja oikeusviranomaisten tältä osin – kyseisen direktiivin tarkoitusta vaarantamatta – harjoittaman valvonnan ulottuvuutta.
- 31 Tässä tilanteessa Cour administrative on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Soveltaako jäsenvaltio perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla unionin oikeutta, jolloin perusoikeuskirja tulee sovellettavaksi, nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa, jossa se vahvistaa yksityiselle rahamääräisen hallinnollisen seuraamuksen sillä perusteella, että tämän katsotaan laiminlyöneen yhteistyövelvoitteensa, jotka perustuvat tietojenantamismääräykseen, jonka jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen on antanut tätä koskevien kansallisten menettelysääntöjen perusteella, kun kyseinen valtio panee vastaanottavan valtion ominaisuudessa täytäntöön toiselta jäsenvaltiolta saamansa tietojenvaihtopyynnön, jonka toinen jäsenvaltio perustaa muun muassa pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskeviin direktiivin [2011/16] säännöksiin?

2) Jos todetaan, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava perusoikeuskirjaa, voiko yksityinen vedota perusoikeuskirjan 47 artiklaan, jos se katsoo, että pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion, jossa se asuu, toimivaltaisen viranomaisen tarkoituksena on toiselta jäsenvaltiolta saadun tietopyynnön täytäntöönpanon yhteydessä velvoittaa se sille määrättyllä edellä mainitulla rahamääräisellä hallinnollisella seuraamuksella toimittamaan tietoja, joille ei ole todelliseen



verotukselliseen tarkoitukseen liittyviä perusteita, jolloin tietojen pyytämiselle ei olisi tässä tapauksessa hyväksyttävää tarkoitusta, ja että tietopyynnöllä pyritään saamaan tietoja, jotka eivät ole ennalta arvioiden olennaisia kyseisen verotuksen kannalta?

- 3) Jos todetaan, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava perusoikeuskirjaa, edellyttääkö perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettu oikeus tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen – ilman että sitä voidaan rajoittaa perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan nojalla –, että toimivaltaisella kansallisella tuomioistuimella on oltava täysi tuomiovalta ja näin ollen valta valvoa ainakin lainvastaisuusväitteen perusteella jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen toisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten esimerkiksi direktiivin 2011/16 nojalla esittämän tietopyynnön täytäntöönpanon yhteydessä antaman tietojenantamismääräyksen pätevyyttä, kun sen tutkittavana on kolmannen osapuolen, jolla on tiedot hallussaan ja jolle tietojenantamismääräys on osoitettu, tekemä valitus, joka koskee päätöstä, jolla on vahvistettu rahamääräinen hallinnollinen seuraamus sillä perusteella, että yksityisen väitetään laiminlyöneen velvollisuutensa tehdä yhteistyötä tietopyynnön täytäntöönpanon yhteydessä?
- 4) Jos todetaan, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava perusoikeuskirjaa, onko direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa, kun otetaan huomioon yhtäältä yhteneväisyys [taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD)] tulo- ja varallisuusverosopimusmalliin perustuvan säännön, jonka mukaan tietojen on oltava ennalta arvioiden olennaisia, kanssa ja toisaalta SEU 4 artiklaan kirjattu vilpittömän yhteistyön periaate sekä direktiivin 2011/16 tarkoitus, tulkittava siten, että se, että jäsenvaltion toiselta jäsenvaltiolta pyytämät tiedot ovat kyseessä olevan yksittäisen verotustapauksen ja ilmoitetun verotuksellisen tarkoituksen kannalta ennalta arvioiden olennaisia, on edellytys, joka tietopyynnön on täytettävä, jotta pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen olisi velvollinen noudattamaan sitä ja jotta tämä voisi perustellusti antaa kolmannelle osapuolelle, jolla on tiedot hallussaan, tietojenantamismääräyksen?
- 5) Jos todetaan, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava perusoikeuskirjaa, onko direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan säännöksiä sekä perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava yhdessä siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion oikeussäännölle, jolla yleisluonteisesti rajoitetaan sen toimivaltaisen kansallisen viranomaisen, joka toimii pyynnön vastaanottavan valtion viranomaisena, suorittama tietopyynnön pätevyyden tutkiminen koskemaan ainoastaan muodollisen sääntöjenmukaisuuden valvontaa, ja että niissä edellytetään kansallisen tuomioistuimen edellä kolmannessa kysymyksessä kuvatun kaltaisessa sen käsiteltäväksi saatetussa oikeusriidassa varmistavan, että edellytystä, jonka mukaan pyydettyjen tietojen on oltava ennalta arvioiden olennaisia, noudatetaan kaikkien sellaisten seikkojen osalta, jotka koskevat yhteyttä kyseessä olevaan yksittäiseen verotustapaukseen, väitettyä verotuksellista tarkoitusta ja direktiivin 2011/16 17 artiklan noudattamista?
- 6) Jos todetaan, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava perusoikeuskirjaa, onko perusoikeuskirjan 47 artiklan toinen kohta esteenä sellaiselle jäsenvaltion oikeussäännölle, jossa suljetaan pois toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen esittämän tietopyynnön esittäminen pyynnön vastaanottaneen valtion toimivaltaisessa kansallisessa tuomioistuimessa edellä kolmannessa kysymyksessä kuvatun kaltaisessa sen käsiteltäväksi saatetussa riita-asiassa, ja edellytetäänkö siinä tällaisen asiakirjan esittämistä toimivaltaisessa kansallisessa tuomioistuimessa ja sen mahdollistamista, että kolmas osapuoli, jolla on tiedot hallussaan, voi tutustua asiakirjaan, tai tällaisen asiakirjan esittämistä kansalliselle tuomioistuimelle ilman, että kolmannelle osapuolelle, jolla on tiedot hallussaan, annetaan mahdollisuutta tutustua asiakirjaan sen luottamuksellisuuden vuoksi, sillä edellytyksellä, että kolmannelle osapuolelle, jolla on tiedot hallussaan, korvataan kaikki sen oikeuksien rajoittamisesta aiheutuvat vaikeudet riittävällä tavalla toimivaltaisessa kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa menettelyssä?”

## Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

### *Ensimmäinen kysymys*

- 32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo ensimmäisellä kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio soveltaa kyseisessä määräyksessä tarkoitettulla tavalla unionin oikeutta, jolloin perusoikeuskirja tulee sovellettavaksi, kun se säätää lainsäädännössään muun muassa direktiivin 2011/16 säännöksiin perustuvan veroviranomaisten tietojenvaihdon yhteydessä pyydettyjen tietojen toimittamisesta kieltäytyvälle yksityiselle määrättävästä rahamääräisestä seuraamuksesta.
- 33 Perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan mukaan perusoikeuskirjan määräykset koskevat jäsenvaltioita ainoastaan silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta. Niinpä on ratkaistava, voidaanko kansallista toimenpidettä, jolla säädetään tällaisesta seuraamuksesta, pitää unionin oikeuden soveltamisena.
- 34 Tässä yhteydessä on todettava, että direktiivillä 2011/16 asetetaan jäsenvaltioille tiettyjä velvoitteita. Erityisesti voidaan mainita, että kyseisen direktiivin 5 artiklan mukaan pyynnön vastaanottavan viranomaisen on toimitettava tiettyjä tietoja pyynnön esittäväälle viranomaiselle.
- 35 Lisäksi pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion on direktiivin 2011/16 18 artiklan, jonka otsikko on ”Velvollisuudet”, mukaan käytettävä tietojen keräämiseen tarkoitettuja toimenpiteitään pyydettyjen tietojen hankkimiseksi.
- 36 Direktiivin 2011/16 22 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet kyseisessä direktiivissä edellytetyjen hallinnollisten yhteistyöjärjestelyjen sujuvan toiminnan varmistamiseksi.
- 37 Vaikka direktiivissä 2011/16 viitataan kansallisen oikeuden mukaisiin tietojen keräämistä koskeviin toimenpiteisiin, siinä asetetaan näin jäsenvaltioille velvollisuus ryhtyä tarpeellisiin toimenpiteisiin, jotta pyydetty tiedot voidaan hankkia ja jotta ne voivat noudattaa tietojenvaihtoa koskevia velvoitteitaan.
- 38 On todettava, että kyseisen direktiivin tehokkaan vaikutuksen takaamiseksi tällaisten toimenpiteiden on käsitettävä myös pääasiassa kyseessä olevan rahamääräisen seuraamuksen kaltaisia toimenpiteitä, joilla varmistetaan, että yksityisellä on riittävä kannustin vastata veroviranomaisten pyyntöihin, ja näin mahdollistetaan se, että pyynnön vastaanottava viranomainen voi täyttää velvollisuutensa pyynnön esittävää viranomaista kohtaan.
- 39 Se, ettei direktiivissä 2011/16 säädetä nimenomaisesti seuraamustoimenpiteiden soveltamisesta, ei estä katsomasta, että ne kuuluvat kyseisen direktiivin soveltamiseen ja siten unionin oikeuden soveltamisalaan. Mainitun direktiivin 18 artiklassa tarkoitettun käsitteen ”tietojen keräämiseen tarkoitettut toimenpiteet” ja saman direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa tarkoitettun käsitteen ”toimenpiteet hallinnollisten yhteistyöjärjestelyjen sujuvan toiminnan varmistamiseksi” voidaan näet katsoa käsittävän seuraamustoimenpiteet.
- 40 Tässä tilanteessa ei ole merkitystä sillä, että Berliozille määrätyn kaltaisen seuraamuksen perusteena oleva kansallinen säännös kuuluu lakiin, jota ei ole annettu direktiivin 2011/16 täytäntöön panemiseksi, koska kyseisen kansallisen säännöksen soveltamisella pyritään varmistamaan mainitun direktiivin soveltaminen (ks. vastaavasti tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 28 kohta).

- 41 Niinpä pääasiassa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä, jossa säädetään seuraamuksesta, joka määrätään, jos yksityinen ei vastaa kansallisen veroviranomaisen tietopyyntöön, jolla pyritään mahdollistamaan se, että kyseinen viranomaisen noudattaa direktiivin 2011/16 mukaisia velvoitteitaan, voidaan pitää kyseisen direktiivin soveltamisena.
- 42 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio soveltaa kyseisessä määräyksessä tarkoitettulla tavalla unionin oikeutta, jolloin perusoikeuskirja tulee sovellettavaksi, kun se säätaa lainsäädännössään muun muassa direktiivin 2011/16 säännöksiin perustuvan veroviranomaisten tietojenvaihdon yhteydessä pyydettyjen tietojen toimittamisesta kieltäytyvälle yksityiselle määrättävästä rahamääräisestä seuraamuksesta.

### *Toinen kysymys*

- 43 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele toisella kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että yksityisellä, jolle määrätään rahamääräinen seuraamus hallintopäätöksen, jolla se veloitetaan toimittamaan tietoja direktiiviin 2011/16 perustuvan kansallisten veroviranomaisten tietojenvaihdon yhteydessä, noudattamatta jättämisen seurauksena, on oikeus riitauttaa kyseisen päätöksen lainmukaisuus.

### *Perusoikeuskirjan 47 artiklaan perustuva oikeus oikeussuojakeinoihin*

- 44 Perusoikeuskirjan 47 artiklan, jonka otsikko on ”Oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen”, mukaan jokaisella, jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimessa. Kyseistä oikeutta vastaa jäsenvaltioille SEU 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa asetettu velvollisuus säätaa tarvittavista muutoksenhakekeinoista tehokkaan oikeussuojan takaamiseksi unionin oikeuteen kuuluvilla aloilla.
- 45 Useiden hallitusten mukaan pääasian kaltaisessa tapauksessa ei ole kyse perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitettusta ”unionin oikeudessa taatusta oikeudesta”, sillä direktiivissä 2011/16 ei anneta oikeuksia yksityisille. Kyseisten hallitusten mukaan mainitulla direktiivillä säädetään unionin tuomioistuimen 22.10.2013 antamassaan tuomiossa Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) tarkasteleman direktiivin 77/799 tavoin ainoastaan veroviranomaisten välisestä tietojenvaihdosta eikä anneta oikeuksia yksityisille. Niinpä Berliozin kaltainen yksityinen ei niiden mukaan voi perusoikeuskirjan 47 artiklan perusteella vedota tehokkaita oikeuskeinoja koskevaan oikeuteensa.
- 46 Tässä yhteydessä on mainittava unionin tuomioistuimen todenneen mainitun tuomion 30–36 kohdassa, että direktiivillä 77/799 – jolla säädetään jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyöstä – koordinoidaan tietojen toimittamista toimivaltaisten viranomaisten välillä asettamalla jäsenvaltioille tiettyjä velvoitteita, mutta direktiivissä ei anneta verovelvollisille erityisiä, niiden osallistumista viranomaisten väliseen tietojenvaihtomenettelyyn koskevia oikeuksia. Erityisesti on mainittava, ettei kyseisessä direktiivissä säädetä mainittujen viranomaisten velvollisuudesta kuulla verovelvollista.
- 47 Direktiivistä 2011/16 voidaan todeta, että se perustuu johdanto-osansa seitsemännen perustelukappaleen mukaan direktiivin 77/799 soveltamisesta saatuihin tuloksiin, mutta siinä säädetään tarvittavilta osin selvemmat ja tarkemmat säännöt jäsenvaltioiden väliselle hallinnolliselle yhteistyölle kyseisen yhteistyön laajentamiseksi. On todettava, että näin direktiivillä 2011/16 on samankaltainen tavoite kuin sillä korvattulla direktiivillä 77/799.
- 48 Tämä ei kuitenkaan tarkoita välttämättä sitä, ettei Berliozin tilanteessa oleva yksityinen voisi perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaisesti esittää direktiivin 2011/16 soveltamiseen liittyvää asiaansa tuomioistuimessa.

- 49 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee nimittäin, että unionin oikeusjärjestyksessä taattuja perusoikeuksia voidaan soveltaa kaikkiin unionin oikeudessa säänneltyihin tilanteisiin ja että unionin oikeuden sovellettavuus merkitsee perusoikeuskirjassa taattujen perusoikeuksien sovellettavuutta (ks. vastaavasti tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 19–21 kohta ja tuomio 26.9.2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, 72 ja 73 kohta).
- 50 Nyt käsiteltävä pääasia koskee toimenpidettä, jolla yksityiselle määrätään seuraamus sellaisen päätöksen noudattamatta jättämisestä, jolla se velvoitetaan toimittamaan pyynnön vastaanottaneelle viranomaiselle tietoja, joiden ansiosta kyseinen viranomainen voi vastata pyynnön esittäneen viranomaisen muun muassa direktiivin 2011/16 nojalla esittämään tietopyyntöön. Koska kyseinen seuraamustoimenpide perustuu kansalliseen säännökseen, jolla sovelletaan ensimmäiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta ilmenevällä tavalla perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan mukaisesti unionin oikeutta, perusoikeuskirjan määräyksiä, erityisesti sen 47 artiklaa, sovelletaan pääasian tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 26.9.2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, 74–77 kohta).
- 51 Perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitettua unionin oikeudessa taattua oikeutta koskevasta edellytyksestä on muistutettava tarkemmin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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; tuomio 22.10.2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, 27 kohta ja määräys 17.11.2005, Minoan Lines v. komissio, C-121/04 P, ei julkaistu, EU:C:2005:695, 30 kohta).
- 52 Berliozin kaltainen yksityinen voi vedota tällaiseen suojaan sille epäedullista toimea – kuten pääasiassa kyseessä olevan kaltaista määräystä ja seuraamustoimenpidettä – vastaan, joten tällainen yksityinen voi vedota perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitettuun unionin oikeudessa taattuun oikeuteen, jolloin sille syntyy oikeus tehokkaaseen oikeussuojaan.

### ***Oikeussuojakeinon kohde***

- 53 Seuraamuksen osalta on tutkittava, onko seuraamustoimenpidettä koskeva oikeussuojakeino – siten kuin siitä säädetään pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä – riittävä sitä varten, että yksityinen voi käyttää perusoikeuskirjan 47 artiklaan perustuvaa oikeuttaan, vai edellytetäänkö kyseisessä artiklassa, että yksityisen on myös voitava tässä yhteydessä riitauttaa seuraamuksen perusteena olevan tietojenantamismääräyksen lainmukaisuus.
- 54 Tässä yhteydessä on muistutettava, että tehokkaan oikeussuojan periaate on eräs unionin oikeuden yleisistä periaatteista, ja se on nykyisin ilmaistu perusoikeuskirjan 47 artiklassa. Mainitulla 47 artiklalla taataan unionin oikeudessa Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa ja 13 artiklassa vahvistettu suoja. Täten on tukeuduttava ainoastaan ensiksi mainittuun määräykseen (ks. vastaavasti tuomio 6.11.2012, Otis ym., C-199/11, EU:C:2012:684, 46 ja 47 kohta).
- 55 Perusoikeuskirjan 47 artiklan toisesta kohdasta on todettava, että sen mukaan jokaisella on oikeus oikeudenkäyntiin riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa. Kyseisen oikeuden kunnioittaminen edellyttää, että hallintoviranomaisen, joka ei itse täytä riippumattomuuden ja puolueettomuuden edellytyksiä, päätöstä valvoo myöhemmin tuomioistuin, jolla täytyy olla muun muassa toimivalta tutkia kaikki merkitykselliset kysymykset.
- 56 Kuten julkisasiamies esitti ratkaisuehdotuksensa 80 kohdassa, kansallisen tuomioistuimen, jolta haetaan muutosta yksityiselle tietojenantamismääräyksen noudattamatta jättämisen seurauksena määrättyyn rahamääräiseen hallinnolliseen seuraamukseen, on siten perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaisten vaatimusten noudattamiseksi voitava tutkia tietojenantamismääräyksen lainmukaisuus.

- 57 Komissio esittää, että tietojenantamismääräykseen kohdistuvan muutoksenhakuoikeuden myöntäminen yksityiselle tarkoittaisi sitä, että tälle myönnetään enemmän menettelyllisiä oikeuksia kuin verovelvolliselle. Komission mukaan 22.10.2013 annetun tuomion Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) 40 artiklasta ilmenee, että tutkintavaiheeseen, jossa kerätään tietoja, kuuluva, yksityiselle osoitettu tietopyyntö on ainoastaan lopullisen päätöksen valmistelutoimi, jota ei voida riitauttaa.
- 58 On kuitenkin erotettava toisistaan pääasian ja 22.10.2013 annettuun tuomioon Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) johtaneen asian olosuhteet. Viimeksi mainittu asia näet koski jäsenvaltion verohallinnon toisen jäsenvaltion verohallinnolle osoittamia tietopyyntöjä ja erityisesti verovelvollisen, joka oli verotutkinnan kohteena pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa, oikeutta osallistua tietopyyntöjä koskevaan menettelyyn. Kyseessä olleelle yksityiselle ei ollut kuitenkaan osoitettu tietopyyntöä toisin kuin Berliozille nyt kyseessä olevassa pääasiassa. Unionin tuomioistuimen oli kyseiseen tuomioon johtaneessa asiassa lausuttava verovelvollisen, jota kansallisten veroviranomaisten tietopyynnöt koskivat, oikeudesta tulla kuulluksi kyseisessä menettelyssä eikä nyt käsiteltävän asian tavoin pyynnön vastaanottaneeseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yksityisen oikeudesta hakea muutosta sitä koskevaan seuraamustoimenpiteeseen, jonka tietopyynnön esittäneen viranomaisen pyynnön vastaanottanut viranomainen on määrännyt pyynnön täyttämiseksi antamansa tietojenantamismääräyksen noudattamatta jättämisen seurauksena.
- 59 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, että yksityisellä, jolle määrätään rahamääräinen seuraamus hallintopäätöksen, jolla se velvoitetaan toimittamaan tietoja direktiiviin 2011/16 perustuvan kansallisten veroviranomaisten tietojenvaihdon yhteydessä, noudattamatta jättämisen seurauksena, on oikeus riitauttaa kyseisen päätöksen lainmukaisuus.

#### *Neljäs kysymys*

- 60 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään, joka on syytä tutkia ennen kolmatta kysymystä, olennaisilta osin sitä, onko direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohta ja 5 artiklaa tulkittava siten, että se, että jäsenvaltion toiselta jäsenvaltiolta pyytämät tiedot ovat ”ennalta arvioiden olennaisia”, on edellytys, joka tietopyynnön on täytettävä, jotta pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen olisi velvollinen noudattamaan sitä, ja samalla edellytys kyseisen jäsenvaltion yksityiselle osoittaman tietojenantamismääräyksen lainmukaisuudelle.
- 61 Direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdan, joka koskee kyseisen direktiivin tarkoitusta, mukaan jäsenvaltioiden on tehtävä toistensa kanssa yhteistyötä vaihtaakseen tietoja, jotka ovat ”ennalta arvioiden olennaisia” pyynnön esittäväälle viranomaiselle, kun otetaan huomioon kyseistä viranomaista koskevan verolainsäädännön säännökset.
- 62 Direktiivin 2011/16 5 artiklassa viitataan kyseisiin tietoihin, kun siinä säädetään, että pyynnön vastaanottavan viranomaisen on pyynnön esittävän viranomaisen pyynnöstä ilmoitettava pyynnön esittäväälle viranomaiselle mainitussa 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettut tiedot, jotka ovat sen hallussa tai jotka se saa hallinnollisten tutkimusten tuloksena. Niinpä kyseisellä 5 artiklalla asetetaan velvoite pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle.
- 63 Kyseisten säännösten sanamuodosta ilmenee, että ilmaisulla ”ennalta arvioiden olennaisia” tarkoitetaan pyydettäviltä tiedoilta edellytettävää laatua. Pynnön vastaanottavan viranomaisen direktiivin 2011/16 5 artiklaan perustuva velvollisuus yhteistyöhön pyynnön esittävän viranomaisen kanssa ei ulotu sellaisten tietojen toimittamiseen, jotka eivät ole laadultaan tällaisia.
- 64 Niinpä se, että tiedot ovat laadultaan ”ennalta arvioiden olennaisia”, on niitä koskevan pyynnön edellytys.



- 65 On vielä ratkaistava, kuka tällaisen ominaisuuden olemassaolon ratkaisee ja millä perusteella sekä voiko yksityinen, jolta pyynnön vastaanottanut viranomaislainen tahtoo saada pyynnön esittäneen viranomaisen pyytämät tiedot, vedota siihen, etteivät tiedot ole laadultaan tällaisia.
- 66 Tässä yhteydessä on viitattava direktiivin 2011/16 johdanto-osan yhdeksännen perustelukappaleeseen, jonka mukaan vaatimuksen, jonka mukaan tietojen on oltava ennalta arvioiden olennaisia, tarkoituksena on sallia mahdollisimman laaja tietojenvaihto veroasioissa ja samanaikaisesti tarkentaa, että jäsenvaltioilla ei ole oikeutta ryhtyä ”urkkimaan” tietoja tai pyytää sellaisia tietoja, joilla ei ole todennäköisesti merkitystä tietyn veronmaksajan veroasioissa.
- 67 Kuten useat hallitukset ja komissio esittävät, kyseinen ennalta arvioidun olennaisuuden käsite ilmentää OECD:n tulo- ja varallisuusverosopimusmallin 26 artiklassa käytettyä käsitettä sekä käytettyjen käsitteiden samankaltaisuuden että hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annettavaa neuvoston direktiiviä koskevan 2.2.2009 annetun ehdotuksen KOM(2009) 29 lopullinen perusteluissa OECD:n sopimukseen tehdyn viittauksen vuoksi. OECD:n neuvoston 17.7.2012 antamien, kyseistä artiklaa koskevien huomautusten mukaan sopimusvaltiot eivät saa ”kalastaa tietoja” tai pyytää sellaisia tietoja, joilla ei ole todennäköisesti merkitystä tietyn verovelvollisen veroasioiden selvittämisessä. Päinvastoin on oltava perustellusti mahdollista, että pyydetyt tiedot osoittautuvat merkityksellisiksi.
- 68 Niinpä ennalta arvioidun olennaisuuden käsitteen, sellaisena kuin se ilmenee direktiivin 2011/16 johdanto-osan yhdeksännestä perustelukappaleesta, tarkoituksena on mahdollistaa se, että pyynnön esittävä viranomaislainen saa kaikki tutkintansa kannalta perusteltuina pitämänsä tiedot, antamatta tälle kuitenkaan oikeutta ylittää ilmeisellä tavalla kyseisen tutkinnan alaa tai asettaa pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle liiallista taakkaa.
- 69 On näet tärkeää, että pyynnön esittävä viranomaislainen voi tutkinnassaan yksilöidä tiedot, joilla se arvioi olevan merkitystä – kun otetaan huomioon sen kansallinen oikeus – kannettavien verojen ja maksujen määrittämiseksi oikein direktiivin 2011/16 johdanto-osan ensimmäisen perustelukappaleen mukaisesti.
- 70 Niinpä pyynnön esittävän viranomaislainen, joka johtaa tietopyynnön taustalla olevaa tutkintaa, tehtävänä on arvioida asian olosuhteiden perusteella pyydettyjen tietojen ennalta arvioitu olennaisuus kyseisessä tutkinnassa, kun otetaan huomioon menettelyn kulku ja direktiivin 2011/16 17 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna mukaisesti se, että tämä viranomaislainen on käyttänyt kaikkia tavanomaisia tietolähteitä, joita se olisi voinut käyttää.
- 71 Vaikka pyynnön esittävä viranomaislainen on tältä osin harkintavaltaa, se ei voi kuitenkaan pyytää tietoja, joilla ei ole mitään merkitystä kyseessä olevan tutkinnan kannalta.
- 72 Tällainen pyyntö ei näet olisi direktiivin 2011/16 1 ja 5 artiklan mukainen.
- 73 Yksityisten osalta on todettava, että siinä tapauksessa, että pyynnön vastaanottanut viranomaislainen kuitenkin pyytää yksityiseltä itseltään tietoja ja tarvittaessa kohdistaa siihen tietojenantamismääräyksen saadakseen pyydettyt tiedot, toiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta ilmenee, että yksityiselle on tunnustettava oikeus vedota tuomioistuimessa siihen, ettei mainittu tietopyyntö ole direktiivin 2011/16 5 artiklan mukainen, ja siitä seuraavaan tietojenantamismääräyksen lainvastaisuuteen.
- 74 Neljännen kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että se, että jäsenvaltion toiselta jäsenvaltiolta pyytämät tiedot ovat ”ennalta arvioiden olennaisia”, on edellytys, joka tietopyynnön on täytettävä, jotta pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltainen viranomaislainen olisi velvollinen noudattamaan sitä, ja samalla edellytys kyseisen jäsenvaltion yksityiselle osoittaman tietojenantamismääräyksen ja tälle tietojenantamismääräyksen noudattamatta jättämisen vuoksi määrätyn seuraamustoimenpiteen lainmukaisuudelle.



### *Kolmas ja viides kysymys*

- 75 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella ja viidennellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, yhtäältä sitä, onko perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että kansallisella tuomioistuimella on muutoksenhaussa, jonka yksityinen on saattanut vireille sellaisesta seuraamustoimenpiteestä, jonka direktiivin 2011/16 nojalla tietopyynnön esittäneen viranomaisen pyynnön vastaanottanut viranomainen on määrännyt pyynnön täyttämiseksi antamansa tietojenantamismääräyksen noudattamatta jättämisen seurauksena, täysi tuomiovalta kyseisen tietojenantamismääräyksen lainmukaisuuden valvonnassa. Se tiedustelee toisaalta, onko direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa sekä perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että pyynnön vastaanottaneen viranomaisen suorittama pyynnön esittäneeltä viranomaiselta peräisin olevan tietopyynnön tutkiminen rajoittuu tietopyynnön muodolliseen sääntöjenmukaisuuteen, ja että niillä asetetaan kansalliselle tuomioistuimelle tällaisen muutoksenhaun yhteydessä velvollisuus tutkia ennalta arvioitua olennaisuutta koskevan edellytyksen noudattaminen kaikilta osin, mukaan lukien direktiivin 2011/16 17 artiklan kannalta.
- 76 Ensimmäiseksi on mainittava pyynnön vastaanottavan viranomaisen harjoittamasta valvonnasta, että edellä 70 ja 71 kohdassa on korostettu, että pyynnön esittäväällä viranomaisella on harkintavaltaa sen arvioidessa pyynnön vastaanottavalta viranomaiselta pyydettyjen tietojen ennalta arvioitua olennaisuutta, joten tätä koskeva valvontavalta on vastaavasti rajoitettua.
- 77 Kun otetaan huomioon direktiivillä 2011/16 käyttöön otettu veroviranomaisten välisen yhteistyön mekanismi, joka direktiivin 2011/16 johdanto-osan toisesta, kuudennesta ja kahdeksannesta perustelukappaleesta ilmenevällä tavalla perustuu sääntöihin, joilla on tarkoitus synnyttää luottamus jäsenvaltioiden välillä ja jotka mahdollistavat tehokkaan ja nopean yhteistyön, pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on näet lähtökohtaisesti luotettava pyynnön esittäneeseen viranomaiseen ja oletettava, että sille toimitettu tietopyyntö on sekä pyynnön esittäneen viranomaisen kansallisen oikeuden mukainen että sen tutkinnan kannalta tarpeellinen. Pynnön vastaanottaneella viranomaisella ei yleensä ole tarkempaa tietoa tosiseikastosta tai lainsäädännöstä pyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa, eikä siltä voida edellyttää niiden tuntemista (ks. vastaavasti tuomio 13.4.2000, W. N., C-420/98, EU:C:2000:209, 18 kohta). Joka tapauksessa on niin, ettei pyynnön vastaanottanut viranomainen voi korvata pyynnön esittäneen viranomaisen arviointia pyydettyjen tietojen mahdollisesta hyödyllisyydestä omalla arvioinnillaan.
- 78 Pynnön vastaanottaneen viranomaisen on tästä huolimatta tarkistettava se, etteivät pyydetty tiedot ole sellaisia, jotka eivät ole pyynnön esittäneen viranomaisen tutkinnan kannalta ennalta arvioiden selvästikään olennaisia.
- 79 Tässä yhteydessä on direktiivin 2011/16 johdanto-osan yhdeksännestä perustelukappaleesta ilmenevän mukaisesti tukeuduttava sen 20 artiklan 2 kohtaan, jossa mainitaan tällaisen valvonnan kannalta merkitykselliset seikat. Niihin sisältyvät yhtäältä pyynnön esittävän viranomaisen annettavaksi kuuluvat tiedot eli yhtäältä tutkimuksen tai tutkinnan kohteena olevan henkilön henkilöllisyys ja verotuksellinen tarkoitus, jota varten tiedot hankitaan, sekä toisaalta tarpeen mukaan sellaisten henkilöiden, joiden hallussa pyydettyjen tietojen uskotaan olevan, yhteystiedot, jos ne ovat tiedossa, sekä mikä tahansa tieto, joka voi tehdä tietojen keräämisen helpommaksi pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle.
- 80 Sen mahdollistamiseksi, että pyynnön vastaanottava viranomainen voi tarkistaa edellä 78 ja 79 kohdassa mainitut seikat, pyynnön esittävän viranomaisen on perusteltava asianmukaisesti pyydettyjen tietojen käyttötarkoitus tietopyynnössä yksilöityä verovelvollista koskevassa verotusmenettelyssä.

- 81 Tarvittaessa pyynnön vastaanottanut viranomainen voi tällaista tarkistamista varten pyytää pyynnön esittäneeltä viranomaiselta direktiivillä 2011/16 verotuksen alalla toteutetun hallinnollisen yhteistyön perusteella sellaisia lisätietoja, joita se tarvitsee voidakseen omalta osaltaan sulkea pois sen, että pyydetyt tiedot eivät ole edellä 78 ja 79 kohdassa tarkoitettujen seikkojen kannalta ennalta arvioiden selvästikään olennaisia.
- 82 Pynnön vastaanottaneen viranomaisen harjoittama valvonta ei näin ollen rajoitu tietopyynnön sääntöjenmukaisuuden suppeaan ja muodolliseen tarkistamiseen mainittujen seikkojen kannalta, vaan sen on myös mahdollistettava se, että kyseinen viranomainen voi varmistaa, etteivät pyydetyt tiedot ole sellaisia, jotka eivät ole ennalta arvioiden selvästikään olennaisia, kun otetaan huomioon kyseessä olevan verovelvollisen ja kolmannen, jolta tietoja mahdollisesti pyydetään, henkilöllisyys sekä kyseessä olevan verotutkinnan tarpeet.
- 83 Toiseksi on todettava tuomioistuimen, jossa yksityinen hakee muutosta seuraamukseen, joka sille on määrätty tietopyynnön vastaanottaneen viranomaisen pyyntöön vastaamiseksi antaman tietojenantamismääräyksen perusteella, suorittamasta valvonnasta, että valvonta voi koskea paitsi kyseisen seuraamuksen oikeasuhteisuutta – ja johtaa mahdollisesti sen muuttamiseen – myös mainitun päätöksen lainmukaisuutta, kuten toiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta ilmenee.
- 84 Tässä yhteydessä on mainittava, että perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattu tehokas oikeussuoja tuomioistuimissa edellyttää, että pyynnön esittäneen viranomaisen ilmoittamat perustelut mahdollistavat sen, että kansallinen tuomioistuin voi valvoa tietopyynnön lainmukaisuutta (ks. vastaavasti tuomio 4.6.2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, 53 kohta ja tuomio 23.10.2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, 20 kohta).
- 85 Kun otetaan huomioon edellä 70 ja 71 kohdassa pyynnön esittävän viranomaisen harkintavallasta mainittu, on katsottava, että pyynnön vastaanottavan viranomaisen suorittamaan valvontaan sovellettavia rajoituksia sovelletaan samalla tavalla tuomioistuinvalvontaan.
- 86 Niinpä tuomioistuimen on yksinomaan tarkistettava, että tietojenantamismääräys perustuu pyynnön esittäneen viranomaisen riittävän perusteltuun pyyntöön saada tietoja, jotka eivät ole sellaisia, jotka eivät ole ennalta arvioiden selvästikään olennaisia, kun otetaan huomioon yhtäältä kyseessä oleva verovelvollinen ja kolmas, jolta tietoja mahdollisesti pyydetään, sekä toisaalta kyseinen verotuksellinen tarkoitus.
- 87 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee myös sitä, onko tuomioistuimen valvontavallan ulottuttava direktiivin 2011/16 17 artiklan säännöksiin, joilla säädetään rajoituksista jäsenvaltion viranomaisen pyytämien tietojen antamiselle.
- 88 Tässä yhteydessä on mainittava, ettei kyseisillä säännöksillä, joista tietyt voidaan kyllä ottaa huomioon yksityiselle osoitetun tietopyynnön lainmukaisuuden ratkaisemisessa, ole kuitenkaan merkitystä kyseisten tietojen ennalta arvioitua olennaisuutta koskevan valvonnan kannalta. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä sekä Berliozin kirjallisista ja suullisista huomautuksista ilmenee, sen kieltäytyminen ilmoittamasta tiettyjä pyydettyjä tietoja perustuu yksinomaan siihen, etteivät kyseiset tiedot ole ennalta arvioiden olennaisia, eikä se vetoa direktiivin 2011/16 17 artiklassa tarkoitettuihin rajoituksiin.
- 89 Niinpä kolmanteen ja viidenteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että tietopyynnön kyseisen direktiivin perusteella esittäneen viranomaisen pyynnön vastaanottaneen viranomaisen suorittama tutkiminen ei rajoitu kyseisen pyynnön muodolliseen sääntöjenmukaisuuteen vaan pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on voitava sen perusteella varmistua siitä, etteivät pyydetyt tiedot ole sellaisia, jotka eivät ole ennalta arvioiden selvästikään olennaisia, kun otetaan huomioon kyseessä olevan verovelvollisen ja kolmannen, jolta tietoja mahdollisesti pyydetään, henkilöllisyys sekä kyseessä olevan verotutkinnan

tarpeet. Samoja direktiivin 2011/16 säännöksiä ja perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, että kansallisella tuomioistuimella on muutoksenhaussa, jonka yksityinen on saattanut vireille sellaisesta seuraamustoimenpiteestä, jonka direktiivin 2011/16 nojalla tietopyynnön esittäneen viranomaisen pyynnön vastaanottanut viranomainen on määrännyt pyynnön täyttämiseksi antamansa tietojenantamismääräyksen noudattamatta jättämisen seurauksena, määrätyn seuraamuksen muuttamisen lisäksi toimivalta valvoa kyseisen tietojenantamismääräyksen lainmukaisuutta. Kun kyse on mainitun tietojenantamismääräyksen lainmukaisuuden siitä edellytyksestä, jonka mukaan pyydettyjen tietojen on oltava ennalta arvioiden olennaisia, tuomioistuinvalvonta rajoittuu sen tutkimiseen, etteivät tiedot ole sellaisia, jotka eivät selvästikään ole tarkoitettulla tavalla olennaisia.

### *Kuudes kysymys*

- 90 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kuudennella kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko perusoikeuskirjan 47 artiklan toista kohtaa tulkittava siten, että pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tuomioistuimella on tuomioistuinvalvonnan yhteydessä oltava oikeus tutustua pyynnön esittäneen jäsenvaltion pyynnön vastaanottaneelle jäsenvaltiolle osoittamaan tietopyyntöön, ja onko kyseinen asiakirja annettava tiedoksi myös kyseessä olevalle yksityiselle pyynnön vastaanottaneessa jäsenvaltiossa, jotta tämän yksityisen asia voitaisiin tutkia oikeudenmukaisesti, vai voidaanko tällainen oikeus evätä yksityiseltä luottamuksellisuutta koskevista syistä.
- 91 Tässä yhteydessä on mainittava, että pyydettyjen tietojen ennalta arvioidun olennaisuuden mahdollinen selvä puuttuminen on tutkittava suhteessa mainittuun asiakirjaan.
- 92 Niinpä pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tuomioistuimella on oltava oikeus tutustua pyynnön esittäneen jäsenvaltion ensiksi mainitulle toimittamaan tietopyyntöön, jotta tuomioistuin voisi harjoittaa valvontaansa. Tässä yhteydessä on mainittava, että tuomioistuin voi tarpeen mukaan pyytää pyynnön vastaanottaneelta viranomaiselta lisätietoja, jotka tämä on saanut pyynnön esittäneeltä viranomaiselta ja jotka ovat tarpeen, jotta pyynnön vastaanottanut viranomainen voi omalta osaltaan sulkea pois sen, että pyydetty tiedot eivät selvästikään ole ennalta arvioiden olennaisia.
- 93 Kun arvioidaan, onko yksityisellä oikeutta tutustua tietopyyntöön, on otettava huomioon kyseisiin asiakirjoihin direktiivin 2011/16 16 artiklan mukaan liittyvä luottamuksellisuus.
- 94 Luottamuksellisuus selittyy varovaisuudella, jota pyynnön esittäneen viranomaisen on tavallisesti noudatettava tietojen keräämisvaiheessa ja jota sillä on oikeus odottaa myös pyynnön vastaanottaneelta viranomaiselta, jotta sen tutkinnan tehokkuus ei vaarantuisi.
- 95 Tietopyynnön luottamuksellisuuteen voidaan näin ollen vedota tutkinnan yhteydessä kaikkia henkilöitä vastaan.
- 96 Kun kysymys on oikeussuojasta tuomioistuimissa, on muistutettava, että prosessuaalisen yhdenvertaisuuden periaate, joka on oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin käsitteen välitön seuraus, merkitsee velvollisuutta tarjota kullekin asianosaiselle kohtuullinen mahdollisuus esittää asiansa, myös todisteensa, sellaisten edellytysten vallitessa, jotka eivät saata tätä vastapuoltaan selvästi epäedullisempaan asemaan (tuomio 6.11.2012, Otis ym., C-199/11, EU:C:2012:684, 71 kohta).
- 97 Unionin tuomioistuin on myös todennut, että sitä, onko puolustautumisoikeuksia, joihin sisältyy oikeus tutustua asiakirjoihin, loukattu, on arvioitava kunkin yksittäistapauksen erityisten olosuhteiden perusteella muun muassa tarkastelemalla kyseessä olevan toimen luonnetta, sen toteuttamisen asiayhteyttä ja asiaa koskevia oikeussääntöjä (ks. tuomio 18.7.2013, komissio ym. v. Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P ja C-595/10 P, EU:C:2013:518, 102 kohta ja tuomio 10.9.2013, G. ja R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, 32 ja 34 kohta).

- 98 Kyseisten seikkojen valossa on tutkittava, onko Berlioizin kaltaisella yksityisellä, joka katsoo, etteivät siltä tietojenantamismääräyksellä vaaditut tiedot ole ennalta arvioiden olennaisia, oltava oikeus tutustua pyynnön esittäneen viranomaisen pyynnön vastaanottaneelle viranomaiselle osoittamaan tietopyyntöön voidakseen esittää asiansa täysimääräisesti tuomioistuimessa.
- 99 Tässä yhteydessä on mainittava kolmanteen ja viidenteen kysymykseen annettavasta vastauksesta ilmenevän, että tietopyyntöön perustuvan tietojenantamismääräyksen ja sen noudattamatta jättämisen seurauksena määrätyn seuraamustoimenpiteen lainvastaisuuden toteamiseksi on välttämätöntä – mutta riittävää – osoittaa, etteivät pyydetty tiedot tai osa niistä ole selvästikään ennalta arvioiden olennaisia suoritettavan tutkinnan kannalta, kun otetaan huomioon kyseessä olevan verovelvollisen henkilöllisyys ja pyydettyjen tietojen verotuksellinen tarkoitus.
- 100 Tätä varten kyseessä olevan yksityisen ei välttämättä tarvitse päästä tutustumaan koko tietopyyntöön voidakseen esittää ennalta arvioitua olennaisuutta koskeva asiansa menettelyn oikeudenmukaisuuden edellyttämällä tavalla. Riittää, että yksityisellä on oikeus tutustua direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin vähimmäistietoihin eli kyseessä olevan verovelvollisen henkilöllisyyteen ja pyydettyjen tietojen verotukselliseen tarkoitukseen. Jos pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tuomioistuin kuitenkin katsoo, että mainitut vähimmäistiedot eivät riitä tähän, ja pyytää pyynnön esittäneeltä viranomaiselta edellä 92 kohdassa tarkoitettuja lisätietoja, kyseisellä tuomioistuimella on velvollisuus toimittaa tällaiset lisätiedot kyseessä olevalle yksityiselle, kuitenkin siten, että tällaisten tietojen mahdollinen luottamuksellisuus otetaan asianmukaisesti huomioon.
- 101 Niinpä kuudenteen kysymykseen on vastattava, että perusoikeuskirjan 47 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tuomioistuimella on tuomioistuinvalvonnan yhteydessä oltava oikeus tutustua pyynnön esittäneen jäsenvaltion pyynnön vastaanottaneelle jäsenvaltiolle osoittamaan tietopyyntöön. Kyseessä olevalla yksityisellä ei sen sijaan ole oikeutta tutustua tietopyyntöön, joka on direktiivin 2011/16 16 artiklan mukaisesti salassa pidettävä asiakirja, kokonaisuudessaan. Jotta yksityinen voisi täysimääräisesti esittää sitä, etteivät pyydetty tiedot ole ennalta arvioiden olennaisia, koskevan asiansa, on lähtökohtaisesti riittävää, että yksityisellä on käytettävissään kyseisen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitettut tiedot.

## Oikeudenkäyntikulut

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

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

- 1) Euroopan unionin perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio soveltaa kyseisessä määräyksessä tarkoitettulla tavalla unionin oikeutta, jolloin perusoikeuskirja tulee sovellettavaksi, kun se säätää lainsäädännössään muun muassa hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU säännöksiin perustuvan veroviranomaisten tietojenvaihdon yhteydessä pyydettyjen tietojen toimittamisesta kieltäytyvälle yksityiselle määrättävästä rahamääräisestä seuraamuksesta.

- 2) Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, että yksityisellä, jolle määrätään rahamääräinen seuraamus hallintopäätöksen, jolla se veloitetaan toimittamaan tietoja direktiiviin 2011/16 perustuvan kansallisten veroviranomaisten tietojenvaihdon yhteydessä, noudattamatta jättämisen seurauksena, on oikeus riitauttaa kyseisen päätöksen lainmukaisuus.
- 3) Direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että se, että jäsenvaltion toiselta jäsenvaltiolta pyytämät tiedot ovat ”ennalta arvioiden olennaisia”, on edellytys, joka tietopyynnön on täytettävä, jotta pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltainen viranomaisena olisi velvollinen noudattamaan sitä, ja samalla edellytys kyseisen jäsenvaltion yksityiselle osoittaman tietojenantamismääräyksen ja tälle tietojenantamismääräyksen noudattamatta jättämisen vuoksi määrätyn seuraamustoimenpiteen lainmukaisuudelle.
- 4) Direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että tietopyynnön kyseisen direktiivin perusteella esittäneen viranomaisen pyynnön vastaanottaneen viranomaisen suorittama tutkiminen ei rajoitu kyseisen pyynnön muodolliseen sääntöjenmukaisuuteen vaan pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on voitava sen perusteella varmistua siitä, etteivät pyydetyt tiedot ole sellaisia, jotka eivät ole ennalta arvioiden selvästikään olennaisia, kun otetaan huomioon kyseessä olevan verovelvollisen ja kolmannen, jolta tietoja mahdollisesti pyydetään, henkilöllisyys sekä kyseessä olevan verotutkimuksen tarpeet. Samoja direktiivin 2011/16 säännöksiä ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, että kansallisella tuomioistuimella on muutoksenhaussa, jonka yksityinen on saattanut vireille sellaisesta seuraamustoimenpiteestä, jonka direktiivin 2011/16 nojalla tietopyynnön esittäneen viranomaisen pyynnön vastaanottanut viranomaisena on määrännyt pyynnön täyttämiseksi antamansa tietojenantamismääräyksen noudattamatta jättämisen seurauksena, määrätyn seuraamuksen muuttamisen lisäksi toimivalta valvoa kyseisen tietojenantamismääräyksen lainmukaisuutta. Kun kyse on mainitun tietojenantamismääräyksen lainmukaisuuden siitä edellytyksestä, jonka mukaan pyydettyjen tietojen on oltava ennalta arvioiden olennaisia, tuomioistuINVALVONTA rajoittuu sen tutkimiseen, etteivät tiedot ole sellaisia, jotka eivät selvästikään ole tarkoitettulla tavalla olennaisia.
- 5) Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tuomioistuimella on tuomioistuINVALVONNAN yhteydessä oltava oikeus tutustua pyynnön esittäneen jäsenvaltion pyynnön vastaanottaneelle jäsenvaltiolle osoittamaan tietopyyntöön. Kyseessä olevalla yksityisellä ei sen sijaan ole oikeutta tutustua tietopyyntöön, joka on direktiivin 2011/16 16 artiklan mukaisesti salassa pidettävä asiakirja, kokonaisuudessaan. Jotta yksityinen voisi täysimääräisesti esittää sitä, etteivät pyydetyt tiedot ole ennalta arvioiden olennaisia, koskevan asiansa, on lähtökohtaisesti riittävää, että yksityisellä on käytettävissään kyseisen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitettut tiedot.

Allekirjoitukset