



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

8 päivänä joulukuuta 2022*

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 5 kohta – Pätevyys – Asianajajan salassapitovelvollisuus –
Ammatillisen salassapitovelvollisuuden alaisen välittäjänä toimivan asianajajan vapauttaminen
raportointivelvoitteesta – Välittäjänä toimivan asianajajan velvollisuus ilmoittaa muille
välittäjille, jotka eivät ole hänen asiakkaitaan, heille kuuluvista raportointivelvoitteista –
Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 ja 47 artikla

Asiassa C-694/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Grondwettelijk Hof (perustuslakituomioistuin, Belgia) on esittänyt 17.12.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.12.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Orde van Vlaamse Balies,

IG,

Belgian Association of Tax Lawyers,

CD ja

JU

vastaan

Vlaamse Regering,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti L. Bay Larsen, jaostojen puheenjohtajat A. Arabadjiev, A. Prechal, K. Jürimäe, P. G. Xuereb, L. S. Rossi ja D. Gratsias sekä tuomarit F. Biltgen, N. Piçarra, I. Jarukaitis, N. Jääskinen, N. Wahl, I. Ziemele ja J. Passer (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. Rantos,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.1.2022 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Orde van Vlaamse Balies ja IG, edustajinaan S. Eskenazi ja P. Wouters, advocaten,
- Belgian Association of Tax Lawyers, CD ja JU, edustajinaan P. Malherbe, avocat, ja P. Verhaeghe, advocaat,
- Belgian hallitus, asiamiehinään S. Baeyens, J.-C. Halleux ja C. Pochet, avustajanaan M. Delanote, advocaat,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään J. Očková, M. Smolek ja J. Vlácil,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään R. Bénard, A.-L. Desjonquères, E. de Moustier ja É. Toutain,
- Latvian hallitus, asiamiehinään J. Davidoviča, I. Hūna ja K. Pommere,
- Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään E. Chatziioakeimidou, I. Gurov ja S. Van Overmeire,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja P. Van Nuffel,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.4.2022 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), 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), 8 ab artiklan 5 kohdan pätevyyttä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 7 ja 47 artiklan valossa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asioissa, joissa asianosaisina ovat yhtäältä Orde van Vlaamse Balies (Flanderin asianajajaliitto), Belgian Association of Tax Lawyers -niminen asianajajayhdistys sekä kolme asianajajaa, IG, CD ja JU ja toisaalta Vlaamse Regering (Flanderin hallitus, Belgia) ja joissa on kyse hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annetun Flanderin lainsäädännön tiettyjen säännösten pätevyydestä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2011/16

- 3 Direktiivillä 2011/16 on otettu käyttöön jäsenvaltioiden kansallisten veroviranomaisten välinen yhteistyöjärjestelmä, ja siinä vahvistetaan säännöt ja menettelyt, joita verotukseen liittyvässä tietojenvaihdossa on sovellettava.

Direktiivi 2018/822

- 4 Direktiiviä 2011/16 on muutettu useaan otteeseen ja erityisesti direktiivillä 2018/822. Kyseisellä direktiivillä asetettiin velvollisuus raportoida toimivaltaisille viranomaisille mahdollisista aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyistä, joilla on rajatylittävä ulottuvuus. Direktiivin 2018/822 johdanto-osan 2, 4, 6, 8, 9 ja 18 perustelukappaleessa todetaan tältä osin seuraavaa:

”(2) Jäsenvaltioiden on yhä vaikeampi suojata kansallisia veropohjiaan rapautumiselta, sillä verosuunnittelun rakenteet ovat muuttuneet yhä monimutkaisemmiksi ja niissä hyödynnetään usein sekä pääoman että henkilöiden lisääntyntä liikkuvuutta sisämarkkinoilla. – – Sen vuoksi on erittäin tärkeää, että jäsenvaltioiden viranomaisilla on kattavat ja asianmukaiset tiedot mahdollisista aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyistä. Tällaisten tietojen avulla nämä viranomaiset pystyisivät reagoimaan ripeästi haitallisiin verokäytäntöihin ja tukkimaan porsaanreikiä hyväksymällä uutta lainsäädäntöä tai tekemällä asianmukaisia riskinarviointeja ja verotarkastuksia. – –

--

(4) Sen jälkeen kun huomattiin, että liiketoiminnan kehittämisen avoimet puitteet voisivat edistää veron kiertämisen ja verovilpin torjuntaa sisämarkkinoilla, [Euroopan] komissiota on kehoitettu tekemään aloitteita mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviä järjestelyjä koskevien tietojen pakollisesta ilmoittamisesta [Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD)] veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja koskevan BEPS-toimintasuunnitelman toimenpiteen 12 mukaisesti. Tässä yhteydessä Euroopan parlamentti on vaatinut tiukempia toimia välittäjiä vastaan, jotka avustavat järjestelyissä, jotka voivat johtaa veron kiertämiseen ja verovilppiin. On myös tärkeää huomata, että G7-ryhmän 13 päivänä toukokuuta 2017 antamassa verorikosten ja muiden laittomien rahavirtojen torjuntaa koskevassa Barin julistuksessa OECD:tä pyydettiin aloittamaan keskustelut mahdollisista tavoista sellaisten järjestelyjen käsittelemiseksi, joilla pyritään kiertämään [yhteisen tietojenvaihtostandardin, (CRS-standardi)] mukainen raportointivelvoite tai joiden tarkoituksena on suojata tosiasiallisia edunsaajia rakenteilla, joissa ei noudateta avoimuuden periaatetta, ottaen huomioon myös pakollista ilmoittamista koskevat mallisäännöt, joiden pohjana on BEPS-toimintasuunnitelman toimenpidettä 12 käsittelevässä raportissa kuvattu lähestymistapa veronkiertojärjestelyihin.

--

(6) Mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävien rajatylittävien järjestelyjen raportointi voi edistää tehokkaasti oikeudenmukaisen verotusympäristön luomista sisämarkkinoilla. Näin ollen velvoite, jonka mukaan välittäjien on ilmoitettava veroviranomaisille tietyistä rajatylittävistä järjestelyistä – –, olisi askel oikeaan suuntaan. – –

--

(8) Sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan varmistamiseksi ja jottei ehdotettuun säännöstöön jäisi porsaanreikiä, raportointivelvoitteen olisi koskettava kaikkia toimijoita, jotka ovat yleensä mukana suunnittelemassa, markkinoimassa, organisoimassa tai hallinnoimassa raportoitavien rajatylittävien liiketoimien tai niiden sarjan toteuttamista, ja kaikkia niitä, jotka antavat kyseisiin järjestelyihin liittyvää neuvontaa tai apua. Olisi myös huomattava, että tietyissä tapauksissa raportointivelvoite ei koskisi välittäjää lakisääteisen salassapitovelvollisuuden vuoksi tai jos välittäjää ei ole esimerkiksi siitä syystä, että verovelvollinen suunnittelee ja toteuttaa järjestelyn itse. Näissä tapauksissa erityisen tärkeää olisi myös se, etteivät veroviranomaiset menetä mahdollisuutta saada tietoja sellaisista verotukseen liittyvistä järjestelyistä, joihin saattaa liittyä aggressiivista verosuunnittelua. Näin ollen raportointivelvoite olisi tarpeen siirtää verovelvolliselle, joka tällaisissa tapauksissa hyötyy kyseisestä järjestelystä.

(9) Aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyt ovat vuosien aikana muuttuneet yhä monimutkaisemmiksi ja ne muuttuvat ja mukautuvat edelleen veroviranomaisten vastatoimien seurauksena. Tämän vuoksi olisikin tehokkaampaa pyrkiä kokoamaan mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävät järjestelyt luetteloon sellaisista liiketoimien ominaispiirteistä ja osatekijöistä, jotka viittaavat vahvasti verojen kiertämiseen tai väärinkäyttöön, sen sijaan, että määriteltäisiin aggressiivisen verosuunnittelun käsite. Näitä nimittäjiä kutsutaan tunnusmerkeiksi.

--

(18) Tässä direktiivissä kunnioitetaan perusoikeuksia ja otetaan huomioon erityisesti – – perusoikeuskirjassa tunnustetut periaatteet.”

Muutettu direktiivi 2011/16

5 Muutetun direktiivin 2011/16 3 artiklassa, jonka otsikko on ”Määritelmät”, säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

1) jäsenvaltion ’toimivaltaisella viranomaisella’ kyseisen jäsenvaltion sellaiseksi nimeämää viranomaista. Myös keskusyhteystoimistoa, yhteysviranomaista tai toimivaltaista virkamiestä pidetään toimivaltaisena viranomaisena 4 artiklan mukaisen valtuutuksen nojalla, kun ne toimivat tämän direktiivin nojalla;

--

18) ’rajatylittävällä järjestelyllä’ järjestelyä, joka koskee joko useampaa kuin yhtä jäsenvaltiota tai yhtä jäsenvaltiota ja yhtä kolmatta maata ja joka täyttää ainakin yhden seuraavista edellytyksistä:

- a) kaikkien järjestelyn osallistujien verotuksellinen kotipaikka ei ole samalla lainkäyttöalueella;
- b) järjestelyn yhden tai useamman osallistujan verotuksellinen kotipaikka on samanaikaisesti useammalla kuin yhdellä lainkäyttöalueella;
- c) yksi tai useampi järjestelyn osallistujista harjoittaa liiketoimintaa toisella lainkäyttöalueella kyseisellä lainkäyttöalueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä, ja kyseinen järjestely muodostaa osan kiinteän toimipaikan liiketoiminnasta tai koko liiketoiminnan;
- d) yksi tai useampi järjestelyn osallistuja harjoittaa toimintaa toisella lainkäyttöalueella ilman että sillä on verotuksellinen kotipaikka tällä lainkäyttöalueella tai luomatta kiinteää toimipaikkaa sinne;
- e) tällaisella järjestelyllä on mahdollisesti vaikutuksia automaattiseen tietojenvaihtoon tai tosiasiallisen edunsaajan tunnistamiseen.

--

- 19) 'raportoitavalla rajatylittävällä järjestelyllä' rajatylittävää järjestelyä, joka sisältää ainakin yhden liitteessä IV esitetyistä tunnusmerkeistä;
- 20) 'tunnusmerkillä' rajatylittävän järjestelyn ominaispiirrettä tai osatekijää, joka viittaa mahdolliseen veronkiertoriskiin ja joka on mainittu liitteessä IV;
- 21) 'välittäjällä' henkilöä, joka suunnittelee, markkinoi, organisoii tai tuo saataville toteuttamista varten raportoitavan rajatylittävän järjestelyn tai hallinnoi sen toteuttamista.

Sillä tarkoitetaan myös henkilöä, joka – ottaen huomioon asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet ja saatavilla olevien tietojen ja asiaankuuluvaan asiantuntemuksen ja tällaisten palvelujen tarjoamiseen tarvittavan tietämyksen perusteella – tietää tai jonka voitaisiin kohtuudella olettaa tietävän, että se on ryhtynyt tarjoamaan suoraan tai muiden henkilöiden välityksellä tukea, apua tai neuvoja, jotka koskevat raportoitavan rajatylittävän järjestelyn suunnittelua, markkinointia tai organisointia tai sen asettamista saataville toteuttamista varten tai sen toteuttamisen hallinnointia. Kaikilla henkilöillä on oltava oikeus toimittaa näyttöä siitä, että kyseinen henkilö ei tiennyt eikä sen voitu kohtuudella olettaa tietäneen, että tämä henkilö oli mukana raportoitavassa rajatylittävässä järjestelyssä. Tätä varten tämä henkilö voi vedota kaikkiin asiaankuuluviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin sekä saatavilla oleviin tietoihin ja asiaankuuluvaan asiantuntemukseensa ja tietämykseensä.

Toimiakseen välittäjänä henkilön on täytettävä ainakin yksi seuraavista lisäehdoista:

- a) henkilön verotuksellinen kotipaikka on jossakin jäsenvaltiossa;
 - b) henkilöllä on jossakin jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, josta järjestelyyn liittyviä palveluja tarjotaan;
 - c) henkilö on muodostettu jäsenvaltiossa tai henkilöön sovelletaan jäsenvaltion lainsäädäntöä;
 - d) henkilö on rekisteröity oikeudellisiin, verotuksellisiin tai konsulttipalveluihin liittyvään ammatilliseen yhteenliittymään jossakin jäsenvaltiossa.
- 22) 'asianomaisella verovelvollisella' henkilöä, jonka saataville rajatylittävä järjestely on asetettu toteuttamista varten tai joka on valmis toteuttamaan raportoitavan rajatylittävän järjestelyn tai joka on toteuttanut tällaisen järjestelyn ensimmäisen vaiheen;

--

- 24) 'markkinakelpoisella järjestelyllä' rajatylittävää järjestelyä, joka on suunniteltu, jota on markkinoitu, joka on valmis toteutettavaksi tai asetettu saataville toteuttamista varten, ilman että sitä olisi merkittävästi muokattava;
- 25) 'räätelöidyllä järjestelyllä' mitä tahansa rajatylittävää järjestelyä, joka ei ole markkinakelpoinen järjestely."
- 6 Muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artikla, jonka otsikko on "Raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevan pakollisen automaattisen tietojenvaihdon laajuus ja edellytykset", lisättiin direktiivin 2018/822 1 artiklan 2 alakohdalla, ja siinä säädetään seuraavaa:

"1. Kunkin jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät veloitetaan toimittamaan toimivaltaisille viranomaisille tiedossaan, hallussaan tai määräysvallassaan olevat raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevat tiedot 30 päivän kuluessa

- a) siitä päivästä, jona raportoitava rajatylittävä järjestely asetetaan saataville toteuttamista varten; tai
- b) siitä päivästä, jona raportoitava rajatylittävä järjestely on valmis toteuttamista varten; tai
- c) siitä kun raportoitavan rajatylittävän järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu, riippuen siitä, mikä näistä tapahtuu ensin.

Sen estämättä, mitä ensimmäisessä alakohdassa säädetään, myös 3 artiklan 21 alakohdan toisessa alakohdassa tarkoitettujen välittäjien on toimitettava tiedot 30 päivän kuluessa siitä, kun ne ovat tarjonneet suoraan tai muiden henkilöiden välityksellä tukea, apua tai neuvoja.

2. Markkinakelpoisten järjestelyjen osalta jäsenvaltioiden on toteutettava tarpeelliset toimenpiteet, joilla välittäjä veloitetaan laatimaan joka kolmas kuukausi ajantasainen raportti niistä 14 kohdan a, d, g ja h alakohdassa tarkoitetuista uusista raportoitavista tiedoista, jotka ovat tulleet saataville edellisen raportin toimittamisen jälkeen.

--

5. Kunkin jäsenvaltio voi toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjille annetaan oikeus olla toimittamatta raportoitavaa rajatylittävää järjestelyä koskevia tietoja, jos raportointivelvoite loukkaisi kyseessä olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta. Tällaisissa tilanteissa kunkin jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät veloitetaan ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle tai, jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle niiden 6 kohdan mukaisista raportointivelvoitteista.

Välittäjät voidaan ensimmäisen alakohdan mukaisesti vapauttaa tietojen toimittamisesta vain siinä tapauksessa, että he harjoittavat toimintaansa sellaisten asiaa koskevien kansallisten lakien mukaisesti, joilla heidän ammattiaan säädellään.

6. Kunkin jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen vaatimiseksi, että tapauksissa, joissa välittäjää ei ole tai välittäjä ilmoittaa asianomaiselle verovelvolliselle tai toiselle välittäjälle 5 kohdan mukaisesta vapautuksesta, raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen

ilmoittamista koskeva velvoite koskee toista välittäjää, jolle on ilmoitettu asiasta, tai jos toista välittäjää ei ole, asianomaista verovelvollista.

--

9. Kunkin jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen vaatimiseksi, että tapauksissa, joissa välittäjiä on enemmän kuin yksi, raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen toimittamista koskeva velvoite koskee kaikkia välittäjiä, jotka osallistuvat samaan raportoivaan rajatylittävään järjestelyyn.

Välittäjä vapautetaan tietojen toimittamisesta ainoastaan siinä määrin, kuin sillä on kansallisen lainsäädännön mukaiset todisteet siitä, että toinen välittäjä on jo toimittanut 14 kohdassa tarkoitetut samat tiedot.

--

13. Sen jäsenvaltion, jossa tiedot oli toimitettu --1-12 kohdan mukaisesti, toimivaltaisen viranomaisen on -- ilmoitettava --14 kohdassa tarkoitetut tiedot kaikkien muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille --

14. Tietoihin, jotka jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on 13 kohdan nojalla toimitettava, kuuluvat tapauksesta riippuen seuraavat:

- a) välittäjien ja asianomaisten verovelvollisten tunnistamiseen liittyvät tiedot, mukaan lukien nimi, syntymäaika ja -paikka (jos kyseessä on luonnollinen henkilö), verotuksellinen kotipaikka ja verotunniste sekä tapauksesta riippuen tiedot henkilöistä, jotka ovat asianomaiseen verovelvolliseen etuyhteydessä olevia yrityksiä;
- b) yksityiskohtaiset tiedot liitteessä IV esitetyistä tunnusmerkeistä, jotka tekevät rajatylittävästä järjestelystä raportoitavan;
- c) tiivistelmä raportoitavan rajatylittävän järjestelyn sisällöstä, mukaan lukien viittaus nimeen, jolla se yleisesti tunnetaan, jos sellainen on, ja sellainen yleinen kuvaus olennaisista liiketoimista tai järjestelyistä, joka ei johda liike-, elinkeino- tai ammattisalaisuuden tai kaupallisen menettelyn paljastamiseen tai sellaisten tietojen paljastamiseen, joiden paljastaminen olisi vastoin yleistä järjestystä;
- d) päivä, jona raportoitavan rajatylittävän järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu tai toteutetaan;
- e) yksityiskohtaiset tiedot kansallisista säännöksistä, joihin raportoitava rajatylittävä järjestely perustuu;
- f) raportoitavan rajatylittävän järjestelyn arvo;
- g) sen asianomaisen verovelvollisen (verovelvollisten) jäsenvaltion tai niiden muiden jäsenvaltioiden yksilöinti, joita raportoitava rajatylittävä järjestely todennäköisesti koskee;

h) niiden jäsenvaltiossa olevien muiden henkilöiden yksilöinti, joita raportoitava rajatylittävä järjestely todennäköisesti koskee, sekä tiedot siitä, mihin jäsenvaltioihin asianomaiset henkilöt liittyvät.

--”

Belgian oikeus

- 7 Flanderin hallintoalueella (Belgia) direktiivi 2011/16 pantiin täytäntöön hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla 21.6.2013 annetulla asetuksella (decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen; Belgisch Staatsblad, 26.6.2013, s. 40587; jäljempänä 21.6.2013 annettu asetus).
- 8 Kyseistä asetusta muutettiin 21.6.2013 annetun asetuksen muuttamisesta, siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, 26.6.2020 annetulla asetuksella (decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies; Belgisch Staatsblad, 3.7.2020, s. 49170; jäljempänä 26.6.2020 annettu asetus), jolla direktiivi 2018/822 saatettiin osaksi kansallista lainsäädäntöä.
- 9 Mainitun 21.6.2013 annetun asetuksen 2 luvun 2 jakson 2 alajaksossa säädetään välittäjien tai asianomaisten verovelvollisten velvollisuudesta toimittaa tietoja raportoitavista rajatylittävistä verojärjestelyistä.
- 10 Kyseisen alajakson 11/6 §:ssä, sellaisena kuin se on lisättyä 21.6.2013 annettuun asetukseen 26.6.2020 annetun asetuksen 14 §:llä, säädetään tämän raportointivelvollisuuden suhteesta ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen, joka sitoo tiettyjä välittäjiä. Sillä pannaan täytäntöön muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 ja 6 kohta. Kyseisen 11/6 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos välittäjää sitoo ammatillinen salassapitovelvollisuus, sen on

1° annettava toiselle välittäjälle tai muille välittäjille kirjallinen perusteltu ilmoitus siitä, ettei se voi täyttää raportointivelvollisuutta, jolloin raportointivelvollisuus siirtyy automaattisesti toiselle välittäjälle tai muille välittäjille

2° jollei toista välittäjää ole, annettava asianomaiselle verovelvolliselle tai asianomaisille verovelvollisille kirjallinen perusteltu ilmoitus tämän tai näiden raportointivelvollisuudesta.

Välittäjä vapautuu raportointivelvollisuudesta vasta sen jälkeen, kun se on täyttänyt [edellä ensimmäisessä alakohdassa] mainitun velvollisuuden.”

- 11 Kyseisen 21.6.2013 annetun asetuksen 11/7 §:ssä, sellaisena kuin se on lisättyä kyseiseen asetukseen 26.6.2020 annetun asetuksen 15 §:llä, säädetään seuraavaa:

”– jos välittäjä ilmoittaa asianomaiselle verovelvolliselle tai toiselle välittäjälle 11/6 §:n [1 momentin] mukaisesta vapautuksesta, raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen ilmoittamista koskeva velvoite koskee toista välittäjää, jolle on ilmoitettu asiasta, tai jos toista välittäjää ei ole, asianomaista verovelvollista.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 12 Pääasian kantajat nostivat 31.8.2020 ja 1.10.2020 päivätyillä kannekirjelmillä Grondwettelijk Hofissa (perustuslakituomioistuin, Belgia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, kanteet, joissa vaadittiin 26.6.2020 annetun asetuksen täytäntöönpanon lykkäämistä ja sen kumoamista kokonaan tai osittain.
- 13 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasian kantajat riitauttavat muun muassa velvollisuuden, josta säädetään 21.6.2013 annetun asetuksen 11/6 §:n 1 momentin ensimmäisen kohdan 1 alakohdassa, joka lisättiin kyseiseen asetukseen 26.6.2020 annetun asetuksen 14 §:llä, ja jolla velvoitetaan välittäjänä toimiva asianajaja, jota sitoo ammatillinen salassapitovelvollisuus, antamaan muille välittäjille, joita asia koskee, kirjallinen perusteltu ilmoitus siitä, ettei se voi täyttää raportointivelvollisuuttaan. Pääasian kantajien mukaan tätä ilmoitusvelvollisuutta on mahdotonta noudattaa loukkaamatta asianajajia sitovaa ammatillista salassapitovelvollisuutta. Niiden mukaan kyseinen ilmoitusvelvollisuus ei myöskään ole tarpeellinen rajatylittävien järjestelyiden raportoimisen varmistamiseksi, koska asiakas riippumatta siitä, avustaako häntä asianajaja vai ei, voi itse ilmoittaa asiasta muille välittäjille ja pyytää näitä täyttämään raportointivelvoitteensa.
- 14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että ammatillinen salassapitovelvollisuus suojaa tietoja, jotka asianajajien on toimitettava toimivaltaiselle viranomaiselle asiakkaistaan, jos nämä tiedot koskevat toimintaa, joka kuuluu heidän nimenomaisiin tehtäviinsä puolustaa tai edustaa asiakasta oikeudenkäynnissä tai antaa oikeudellisia neuvoja. Se huomauttaa, että jo yhteyden ottaminen asianajajaan kuuluu ammatillisen salassapitovelvollisuuden piiriin ja että sama koskee sitäkin suuremmalla syyllä asianajajan asiakkaan henkilöllisyyttä. Tietoja, joita ammatillinen salassapitovelvollisuus suojaa viranomaisiin nähden, suojataan myös muihin toimijoihin, kuten muihin välittäjiin nähden.
- 15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että 26.6.2020 annetun asetuksen esitöiden mukaan välittäjän velvollisuus antaa muille välittäjille perusteltu ilmoitus siitä, että se on salassapitovelvollinen eikä se näin ollen tule täyttämään raportointivelvollisuutta, on edellytyksenä direktiivin 2018/822 vaatimusten täyttämiseksi ja sen varmistamiseksi, ettei salassapitovelvollisuus estä tarvittavia raportointeja.
- 16 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että pääasiassa nostetut kanteet koskevat näin ollen direktiivin 2018/822 pätevyyttä siltä osin kuin siinä on säädetty tällaisesta velvollisuudesta. Näin ollen ennen kuin näistä kanteista voidaan antaa lopullinen ratkaisu, tämä kysymys on ratkaistava ensin.
- 17 Tässä tilanteessa Grondwettelijk Hof päätti yhtäältä lykätä muun muassa 21.6.2013 annetun asetuksen 11/6 §:n 1 momentin 1 kohdan 1 alakohdan, sellaisena kuin se on lisätynä 26.6.2020 annetun asetuksen 14 §:llä, soveltamista siltä osin kuin kyseisessä säännöksessä velvoitetaan välittäjänä toimiva asianajaja antamaan toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa, ilmoitus, kunnes tuomio, jossa lausutaan kyseisistä kanteista, julkaistaan. Toisaalta kyseinen tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Loukataanko [direktiivin 2018/822] 1 artiklan 2 alakohdassa oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, sellaisena kuin se taataan [perusoikeuskirjan] 47 artiklassa, siltä osin kuin sillä [direktiiviin 2011/16] lisätyn uuden 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetään, että siinä tapauksessa, että jäsenvaltio toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjille annetaan oikeus olla toimittamatta raportoitavaa rajatylittävää järjestelyä koskevia tietoja, jos raportointivelvoite loukkaisi kyseessä

olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta, jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät veloitetaan ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle tai, jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle niiden raportointivelvoitteista, koska tällaisesta velvoitteesta on seurauksena, että välittäjänä esiintyvä asianajaja tulee velvolliseksi jakamaan toisen välittäjän kanssa, joka ei ole hänen asiakkaansa, tietoja, jotka hän on saanut ammattinsa harjoittamiseen kuuluvien keskeisten toimien yhteydessä eli puolustaessaan tai edustaessaan asiakastaan tai antaessaan oikeudellista neuvontaa, silloinkin, kun tämä ei liity oikeudenkäyntiin?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 18 Aluksi on korostettava, että vaikka esitetystä kysymyksestä viitataan muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädettyyn ilmoitusvelvollisuuteen, joka koskee ilmoittamista sekä välittäjille että välittäjän puuttuessa asianomaiselle verovelvolliselle, ennakkoratkaisupyyntöä kokonaisuutena luettaessa ilmenee kuitenkin, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tosiasiaa yksinomaan tämän velvollisuuden pätevyyttä siltä osin kuin asianajajan, joka toimii kyseisen direktiivin 3 artiklan 21 alakohdassa tarkoitettuna välittäjänä (jäljempänä välittäjänä toimiva asianajaja), on tehtävä ilmoitus toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa.
- 19 On nimittäin niin, että kun välittäjänä toimiva asianajaja tekee muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa tarkoitetun ilmoituksen asiakkaalleen riippumatta siitä, onko tämä asiakas toinen välittäjä vai asianomainen verovelvollinen, kyseisellä ilmoituksella ei voida kyseenalaistaa perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklassa taattujen oikeuksien ja vapauksien noudattamista yhtäältä sen vuoksi, että välittäjänä toimivalla asianajajalla ei ole minkäänlaista ammatillista salassapitovelvollisuutta asiakkaaseensa nähden, ja toisaalta sen vuoksi, että siinä vaiheessa, kun kyseinen asiakas täyttää direktiivin mukaisia raportointivelvoitteitaan, välittäjänä toimivan asianajajan ja kyseisen asiakkaan suhteen luottamuksellisuus estää sen, että viimeksi mainitun voitaisiin edellyttää paljastavan kolmansille ja erityisesti veroviranomaiselle sen, että hän on pyytänyt neuvoja asianajajalta.
- 20 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee näin ollen, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää kysymyksellään unionin tuomioistuinta lähinnä tutkimaan muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdan pätevyyttä perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklan valossa siltä osin kuin sen, että jäsenvaltiot soveltavat kyseistä artiklaa, seurauksena on se, että muutetun direktiivin 2011/16 3 artiklan 21 alakohdassa tarkoitettuna välittäjänä toimiva asianajaja silloin, kun hän on vapautettu mainitun direktiivin 8 ab artiklan 1 kohdassa säädetystä raportointivelvollisuudesta häntä sitovan ammatillisen salassapitovelvollisuuden vuoksi, veloitetaan ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa, raportointivelvoitteista, jotka hänellä on kyseisen 8 ab artiklan 6 kohdan nojalla.
- 21 Tässä yhteydessä on muistutettava, että muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1 kohdan mukaan kunkin jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät veloitetaan toimittamaan toimivaltaisille viranomaisille tiedossaan, hallussaan tai määräysvallassaan olevat raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevat tiedot 30 päivän kuluessa. Kyseisessä säännöksessä säädettyä raportointivelvollisuutta sovelletaan kaikkiin raportoitaviin rajatylittäviin järjestelyihin ja näin ollen sekä muutetun direktiivin 2011/16 3 artiklan 25 alakohdassa määriteltyihin räätälöityihin järjestelyihin että kyseisen 3 artiklan 24 alakohdassa määriteltyihin markkinakelpoisiin järjestelyihin.

- 22 On todettava, että asianajajat voivat toimintaansa harjoittaessaan olla muutetun direktiivin 2011/16 3 artiklan 21 alakohdassa tarkoitettuja välittäjiä sen vuoksi, että he voivat harjoittaa itse raportoitavien rajatylittävien järjestelyjen suunnittelua, markkinointia tai organisointia tai niiden asettamista saataville toteuttamista varten tai niiden toteuttamisen hallinnointia, tai ellei näin ole, sen vuoksi, että he voivat tarjota tukea, apua tai neuvoja tällaiseen toimintaan. Tällaista toimintaa harjoittavilla asianajajilla on näin ollen lähtökohtaisesti kyseisen direktiivin 8 ab artiklan 1 kohdassa säädetty raportointivelvollisuus.
- 23 Muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan kukin jäsenvaltio voi kuitenkin toteuttaa tarvittavat toimenpiteet myöntääkseen välittäjille ja erityisesti välittäjänä toimiville asianajajille vapautuksen velvollisuudesta toimittaa raportoitavaa rajatylittävää järjestelyä koskevia tietoja, jos raportointivelvoite loukkaisi kyseessä olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaista ammatillista salassapitovelvollisuutta. Tällaisissa tilanteissa kunkin jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät veloitetaan ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle tai, jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle niiden kyseisen artiklan 6 kohdan mukaisista raportointivelvoitteista. Kyseisessä kohdassa säädetään, että tällaisessa tapauksessa raportointivelvollisuus koskee toista välittäjää, jolle on ilmoitettu asiasta, tai jos toista välittäjää ei ole, asianomaista verovelvollista.
- 24 On kuitenkin korostettava, että muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdan toisen alakohdan nojalla välittäjille voidaan myöntää vapautus kyseisen 5 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla vain siinä tapauksessa, että he harjoittavat toimintaansa sellaisten asiaa koskevien kansallisten lakien mukaisesti, joilla heidän ammatiaan säädellään, mikä kansallisten tuomioistuinten on tarvittaessa tarkistettava kyseistä lainsäädäntöä soveltaessaan. Näin ollen kyseisen direktiivin 8 ab artiklan 5 kohdan pätevyyttä perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklan valossa on tutkittava ainoastaan suhteessa välittäjänä toimiviin asianajajiin, jotka tosiasiallisesti harjoittavat toimintaansa tällaisten lakien mukaisesti.
- 25 Tältä osin on todettava, että perusoikeuskirjan 7 artikla, jossa vahvistetaan jokaiselle oikeus siihen, että hänen yksityis- ja perhe-elämäänsä, kotiaan sekä viestejään kunnioitetaan, vastaa Roomassa 4.11.1950 allekirjoitetun ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen (jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus) 8 artiklan 1 kappaletta, kun taas 47 artikla, jossa taataan oikeus tehokkaihin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen, vastaa Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaletta.
- 26 Perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdan, jonka tarkoituksena on varmistaa tarvittava johdonmukaisuus perusoikeuskirjan sisältämien oikeuksien ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa taattujen vastaavien oikeuksien välillä loukkaamatta unionin oikeuden itsenäisyyttä, mukaan tulkitessaan perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklassa taattuja oikeuksia unionin tuomioistuimen on siis otettava huomioon vastaavat oikeudet, jotka taataan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 1 kappaleessa ja 6 artiklan 1 kappaleessa, sellaisina kuin Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on niitä tulkinnut, vähimmäissuojana (ks. vastaavasti tuomio 2.2.2021, Consob, C-481/19, EU:C:2021:84, 36 ja 37 kohta).
- 27 Siltä osin kuin on kyse muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdan pätevyydestä perusoikeuskirjan 7 artiklan valossa, Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 1 kappaleessa suojataan kaiken yksilöiden välisen kirjeenvaihdon luottamuksellisuutta ja annetaan vahvempi suoja asianajajien ja heidän asiakkaidensa väliselle yhteydenpidolle (ks. vastaavasti Euroopan

- ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 6.12.2012, Michaud v. Ranska, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, 117 ja 118 kohta). Kuten kyseisessä määräyksessä, jonka suoja kattaa puolustustoiminnan lisäksi myös oikeudellisen neuvonnan, perusoikeuskirjan 7 artiklassa taataan väistämättä tämän oikeudellisen neuvonnan luottamuksellisuus sekä sen sisällön että sen olemassaolon osalta. Kuten Euroopan ihmisoikeustuomioistuin totesi, henkilöt, jotka pyytävät neuvoja asianajajalta, voivat kohtuudella odottaa, että heidän yhteydenpitonsa pysyy yksityisenä ja luottamuksellisena (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 9.4.2019, Altay v. Turkki (nro 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, 49 kohta). Näin ollen näiden henkilöiden on poikkeuksellisia tilanteita lukuun ottamatta voitava perustellusti luottaa siihen, ettei heidän asianajajansa paljasta ilman heidän suostumustaan kenellekään, että he ovat pyytäneet häneltä neuvoja.
- 28 Perusoikeuskirjan 7 artiklassa ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 1 kappaleessa myönnetty nimenomainen asianajajien salassapitovelvollisuuden suoja, joka ilmenee ennen kaikkea heitä koskevista velvoitteista, on perusteltavissa sillä, että asianajajille annetaan demokraattisessa yhteiskunnassa perustavanlaatuisen tehtävä, joka on oikeussubjektien puolustaminen (ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 6.12.2012, Michaud v. Ranska, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, 118 ja 119 kohta). Tähän perustavanlaatuisen tehtävään kuuluu yhtäältä vaatimus, jonka merkityksellisyys tunnustetaan kaikissa jäsenvaltioissa ja jonka mukaan jokaisella oikeussubjektilla on oltava mahdollisuus kääntyä täysin vapaasti asianajajan puoleen, jonka ammatillisena tehtävänä on antaa riippumattomia oikeudellisia neuvoja niitä tarvitseville, ja toisaalta vastaava asianajajan lojaalisuusvelvoite asiakastaan kohtaan (ks. vastaavasti tuomio 18.5.1982, AM & S Europe v. komissio, 155/79, EU:C:1982:157, 18 kohta).
- 29 Muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetty velvollisuus, joka koskee välittäjänä toimivaa asianajajaa silloin, kun tämä on häntä kansallisen oikeuden mukaan sitovan ammatillisen salassapitovelvollisuuden vuoksi vapautettu kyseisen direktiivin 8 ab artiklan 1 kohdassa säädetystä raportointivelvollisuudesta, ilmoittaa viipymättä muille välittäjille, jotka eivät ole hänen asiakkaitaan, niille mainitun 8 ab artiklan 6 kohdan nojalla kuuluvista raportointivelvoitteista, aiheuttaa väistämättä sen, että kyseiset muut välittäjät saavat tietää ilmoituksen antavan välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyyden, hänen arvionsa, jonka mukaan kyseessä olevasta järjestelystä on raportoitava, sekä sen, että häneltä on pyydetty neuvoja asiassa.
- 30 Koska nämä muut välittäjät eivät välttämättä ole tietoisia välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyydestä ja siitä, että häneltä on pyydetty neuvoja raportoitavan rajatylittävän järjestelyn osalta, muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetty ilmoitusvelvollisuus merkitsee puuttumista perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistettuun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevaan oikeuteen.
- 31 Lisäksi on huomautettava, että kyseinen ilmoitusvelvollisuus merkitsee välillisesti toista tähän samaan oikeuteen puuttumista, joka johtuu siitä, että kolmannet välittäjät, joille ilmoitus on tehty, paljastavat veroviranomaiselle välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyyden ja sen, että häneltä on pyydetty neuvoja.
- 32 Muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1, 9, 13 ja 14 kohdasta nimittäin ilmenee, että välittäjien yksilöiminen kuuluu tietoihin, jotka on annettava raportointivelvollisuuden täyttämiseksi, ja jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset vaihtavat tietoja tästä yksilöinnistä. Tämän vuoksi on niin, että jos kyseisen direktiivin 8 ab artiklan 5 kohdan mukainen ilmoitus tehdään, kolmansien välittäjien, joille ilmoitus on tehty ja joille on näin ollen ilmoitettu

- välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyydestä ja siitä, että häneltä on pyydetty neuvoja raportoitavan rajatylittävän järjestelyn osalta, ja jotka eivät itse ole salassapitovelvollisuuden alaisia, on ilmoitettava kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuille toimivaltaisille viranomaisille paitsi tämän järjestelyn olemassaolosta ja asianomaisen verovelvollisen tai asianomaisten verovelvollisten henkilöllisyydestä myös välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyydestä ja siitä, että häneltä on pyydetty neuvoja.
- 33 Näin ollen on tutkittava, voidaanko nämä puuttumiset perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattuun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevaan oikeuteen oikeuttaa.
- 34 Tässä yhteydessä on muistutettava, että perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistetut oikeudet eivät ole ehdottomia, vaan ne on suhteutettava siihen tehtävään, joka niillä on yhteiskunnassa. Kuten perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdasta ilmenee, siinä sallitaan nimittäin näiden oikeuksien käyttämisen rajoittaminen, kunhan näistä rajoituksista säädetään lailla mainittujen oikeuksien keskeistä sisältöä kunnioittaen ja kunhan ne suhteellisuusperiaatteen mukaisesti ovat tarpeellisia ja vastaavat tosiasiallisesti Euroopan unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita tai tarvetta suojella muiden henkilöiden oikeuksia ja vapauksia (ks. vastaavasti tuomio 6.10.2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, 63 ja 64 kohta).
- 35 Ensinnäkin edellytys, jonka mukaan perusoikeuksien käyttämistä voidaan rajoittaa ainoastaan lailla, tarkoittaa sitä, että itse siinä oikeusperustassa, joka mahdollistaa puuttumisen näihin oikeuksiin, on määritettävä asianomaisen oikeuden käyttämiselle asetettavan rajoituksen laajuus ja on täsmennettävä yhtäältä, että kyseinen edellytys ei sulje pois sitä, että rajoitus muotoillaan riittävän avoimesti niin, että se voi mukautua erilaisiin tapauksiin ja tilanteiden muutoksiin. Toisaalta unionin tuomioistuin voi tarvittaessa täsmentää tulkintateitse rajoituksen konkreettisen ulottuvuuden sekä kyseessä olevan unionin lainsäädännön sanamuodon kannalta että sen yleisen järjestelmän ja sillä tavoiteltujen päämäärien kannalta, siten kuin näitä tulkitaan perusoikeuskirjassa taattujen perusoikeuksien mukaisesti (tuomio 21.6.2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, 114 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 Tältä osin on korostettava yhtäältä, että muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetään nimenomaisesti välittäjänä toimivan asianajajan, joka on vapautettu raportointivelvollisuudesta häntä sitovan ammatillisen salassapitovelvollisuuden perusteella, velvollisuudesta ilmoittaa muille välittäjille niille kyseisen artiklan 6 kohdan nojalla kuuluvista raportointivelvoitteista. Toisaalta – kuten tämän tuomion 29 ja 30 kohdassa todetaan – puuttuminen perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistettuun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevaan oikeuteen on välitön seuraus siitä, että asianajaja on antanut tällaisen ilmoituksen toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa, muun muassa silloin, kun tämä ei ollut ennen kyseisen ilmoituksen antamista tietoinen kyseisen asianajajan henkilöllisyydestä ja siitä, että häneltä on pyydetty neuvoja raportoitavan rajatylittävän järjestelyn osalta.
- 37 Lisäksi mainitusta ilmoitusvelvollisuudesta välillisesti aiheutuva puuttuminen, joka aiheutuu siitä, että kolmannet välittäjät, joille asiasta on ilmoitettu, paljastavat veroviranomaiselle välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyyden ja neuvojen pyytämisen häneltä, johtuu – kuten tämän tuomion 31 ja 32 kohdassa todetaan – muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1, 9, 13 ja 14 kohdasta johtuvien ilmoitusvelvoitteiden laajuudesta.
- 38 Näin ollen on katsottava, että laillisuusperiaatetta on noudatettu.

- 39 Toiseksi perusoikeuskirjan 7 artiklassa taatun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevan oikeuden keskeisen sisällön noudattamisesta on todettava, että muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetty ilmoitusvelvollisuus merkitsee välittäjänä toimivan asianajajan ja tämän asiakkaan välisen yhteydenpidon luottamuksellisuuden poistamista välittäjänä toimivan kolmannen osapuolen ja veroviranomaisen suhteen ainoastaan vähäiseltä osalta. Erityisesti on todettava, ettei kyseisessä säännöksessä säädetä välittäjänä toimivan asianajajan velvollisuudesta tai edes luvasta jakaa ilman asiakkaansa suostumusta tällaisen yhteydenpidon sisältöä koskevia tietoja muiden välittäjien kanssa, eivätkä välittäjät näin ollen voi toimittaa tällaisia tietoja veroviranomaiselle.
- 40 Näissä olosuhteissa ei voida katsoa, että muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetty ilmoitusvelvollisuus loukkaisi perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistetun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevan oikeuden keskeistä sisältöä.
- 41 Kolmanneksi suhteellisuusperiaate edellyttää, että rajoitukset, joita unionin oikeuden toimilla mahdollisesti asetetaan perusoikeuskirjassa vahvistetuille oikeuksille ja vapauksille, eivät ylitä niitä rajoja, jotka johtuvat siitä, mikä on tarpeellista tavoiteltujen legitimiin päämäärien tai muiden henkilöiden oikeuksien ja vapauksien toteuttamiseksi ja tähän soveltuva, eli silloin, kun on mahdollista valita usean tarkoituksenmukaisen toimenpiteen välillä, on valittava vähiten rajoittava. Yleisen edun mukaiseen tavoitteeseen ei myöskään voida pyrkiä ottamatta huomioon sitä, että se on sovittava yhteen niiden perusoikeuksien kanssa, joita toimenpide koskee, siten, että yleistä etua koskevaa tavoitetta ja kyseessä olevia oikeuksia verrataan keskenään, jotta voidaan varmistaa, etteivät kyseisestä toimenpiteestä aiheutuvat haitat ole liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden. Mahdollisuutta oikeuttaa perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattujen oikeuksien rajoittaminen on siis arvioitava punnitsemalla tällaiseen rajoittamiseen sisältyvän puuttumisen vakavuutta ja tarkastamalla, että kyseisellä rajoituksella tavoitellun yleisen edun mukaisen tavoitteen tärkeys on oikeassa suhteessa tähän vakavuuteen (tuomio 26.4.2022, Puola v. parlamentti ja neuvosto, C-401/19, EU:C:2022:297, 65 kohta ja tuomio 22.11.2022, Luxembourg Business Registers ja Sovim, C-37/20 ja C-601/20, EU:C:2022:912, 64 kohta).
- 42 Näin ollen on ennen kaikkea tarkistettava, että muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetty ilmoitusvelvollisuus vastaa unionin tunnustamaa yleisen edun mukaista tavoitetta. Jos näin on, tämän jälkeen on varmistettava ensinnäkin, että se soveltuu tämän tavoitteen saavuttamiseen, toiseksi, että kyseisestä ilmoitusvelvollisuudesta mahdollisesti seuraava puuttuminen asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevaan perusoikeuteen rajoittuu täysin välttämättömään siinä mielessä, että päämäärää ei voitaisi kohtuudella saavuttaa yhtä tehokkaasti muilla tätä oikeutta vähemmän rajoittavilla keinoilla, ja kolmanneksi – mikäli näin todella on –, ettei tämä puuttuminen ole suhteeton mainittuun päämäärään nähden, mikä edellyttää erityisesti tämän päämäärän merkityksen ja mainitun puuttumisen vakavuuden punnintaa (ks. vastaavasti tuomio 22.11.2022, Luxembourg Business Registers ja Sovim, C-37/20 ja C-601/20, EU:C:2022:912, 66 kohta).
- 43 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 88 kohdassa, direktiivillä 2018/822 direktiiviin 2011/16 tehty muutos liittyy aggressiivisen verosuunnittelun torjuntaan osana kansainvälistä veroyhteistyötä, joka toteutetaan jäsenvaltioiden välisellä tietojenvaihdolla. Tältä osin muun muassa direktiivin 2018/822 johdanto-osan toisesta, neljännestä, kahdeksannesta ja yhdeksännestä perustelukappaleesta ilmenee, että muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklalla käyttöön otettujen raportointi- ja ilmoitusvelvoitteiden tavoitteena on osaltaan ehkäistä veronkiertoa ja veropetoksia.

- 44 Aggressiivisen verosuunnittelun torjunta ja veronkierron ja veropetosten ehkäiseminen ovat perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita, jotka mahdollistavat perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattujen oikeuksien käyttämisen rajoittamisen (ks. vastaavasti tuomio 6.10.2020, Luxemburgin valtio (Muutoksenhakuoikeus verotietopyyntöön), C-245/19 ja C-246/19, EU:C:2020:795, 87 kohta).
- 45 Siltä osin kuin on kyse siitä, onko muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetty ilmoitusvelvollisuus tarpeellinen mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi ja siihen soveltuva, Ranskan ja Latvian hallitukset väittävät lähinnä, että tällainen ilmoitus mahdollistaa muun muassa sen, että muut välittäjät saavat tiedon velvollisuudestaan noudattaen raportointivelvollisuutta, ja estää näin sen, etteivät kyseiset muut välittäjät olisi tietoisia siitä, että rajatylittävää järjestelyä koskeva raportointivelvollisuus on siirretty niille muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 6 kohdan mukaisesti. Kyseisten hallitusten mukaan on niin, että jos välittäjänä toimivalla asianajajalla ei olisi ilmoitusvelvollisuutta, olisi vaarana, ettei rajatylittävää järjestelyä raportoitaisi millään tavalla, mikä olisi kyseisen direktiivin tavoitteiden vastaista.
- 46 Vaikka oletettaisiin, että muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdalla käyttöön otetulla ilmoitusvelvollisuudella voidaan tosiasiallisesti myötävaikuttaa aggressiivisen verosuunnittelun torjuntaan ja veronkierron ja veropetosten ehkäisemiseen, on todettava, ettei sitä kuitenkaan voida pitää ehdottoman välttämättömänä näiden tavoitteiden saavuttamiseksi ja erityisesti sen varmistamiseksi, että tiedot raportoitavista rajatylittävistä järjestelyistä toimitetaan toimivaltaisille viranomaisille.
- 47 On nimittäin niin, että ensinnäkin välittäjien raportointivelvoitteet ilmoitetaan selvästi muutetussa direktiivissä 2011/16 ja erityisesti sen 8 ab artiklan 1 kohdassa. Kyseisen säännöksen nojalla kaikilla välittäjillä on lähtökohtaisesti velvollisuus toimittaa toimivaltaisille viranomaisille tiedossaan, hallussaan tai määräysvallassaan olevat raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevat tiedot. Lisäksi kyseisen direktiivin 8 ab artiklan 9 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan kunkin jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen vaatimiseksi, että tapauksissa, joissa välittäjiä on enemmän kuin yksi, raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevien tietojen toimittamista koskeva velvoite koskee kaikkia välittäjiä, jotka osallistuvat samaan raportoivaan rajatylittävään järjestelyyn. Jo välittäjän asemansa vuoksi yksikään välittäjä ei siis voi tehokkaasti väittää olevansa tietämätön sille suoraan ja erikseen kuuluvasta raportointivelvollisuudesta.
- 48 Toiseksi Latvian hallituksen väitteestä, jonka mukaan ilmoitusvelvollisuus vähentäisi riskiä siitä, että muut välittäjät luottavat siihen, että välittäjänä toimiva asianajaja raportoi toimivaltaisille viranomaisille vaadittavat tiedot ja että he tällä perusteella pidäytyvät itse raportoimasta, on todettava yhtäältä, että koska neuvojen pyytäminen asianajajalta kuuluu ammatillisen salassapitovelvollisuuden piiriin, muut välittäjät eivät ole, kuten tämän tuomion 30 kohdassa todetaan, välttämättä tietoisia välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyydestä ja siitä, että häneltä on pyydetty neuvoja raportoitavan rajatylittävän järjestelyn osalta, mikä sulkee tällaisessa tapauksessa alusta alkaen pois tällaisen vaaran.
- 49 Toisaalta jopa päinvastaisessa tapauksessa, jossa muut välittäjät ovat tästä tietoisia, ei ole syytä pelätä, että välittäjät luottavat asiaa tarkistamatta siihen, että välittäjänä toimiva asianajaja toteuttaa vaaditun raportoinnin, koska muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 9 kohdan toisessa alakohdassa täsmennetään, että välittäjä vapautetaan tietojen toimittamisesta ainoastaan, jos se voi todistaa, että toinen välittäjä on jo toimittanut kyseiset samat tiedot. Kun muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetään nimenomaisesti, että

salassapitovelvollisuus voi johtaa vapautukseen raportointivelvollisuudesta, siinä tehdään välittäjänä toimivasta asianajajasta henkilö, jolta muut välittäjät eivät voi lähtökohtaisesti odottaa mitään sellaista aloitetta, jonka vuoksi he vapautuisivat omista raportointivelvoitteistaan.

- 50 Kolmanneksi on muistutettava, että kaikilla välittäjillä, jotka on kansallisen oikeuden perusteella vapautettu muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1 kohdassa säädetyistä raportointivelvollisuudesta, on kuitenkin edelleen velvollisuus ilmoittaa viipymättä asiakkaalleen sille kyseisen artiklan 6 kohdan mukaan kuuluvasta raportointivelvollisuudesta.
- 51 Neljänneksi siltä osin kuin on kyse siitä, että kolmannet välittäjät, joille asiasta on ilmoitettu, paljastavat välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyyden ja neuvojen pyytämisen häneltä, tämä paljastaminen ei myöskään ole ehdottoman välttämätöntä muutetun direktiivin 2011/16 tavoitteiden saavuttamiseksi, aggressiivisen verosuunnittelun torjumiseksi sekä veronkierron ja veropetosten ehkäisemiseksi.
- 52 Yhtäältä nimittäin muiden välittäjien, jotka eivät kuulu salassapitovelvollisuuden piiriin, raportointivelvollisuus ja, jos tällaisia välittäjiä ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle kuuluva raportointivelvollisuus takaavat lähtökohtaisesti sen, että veroviranomaisille ilmoitetaan raportoitavista rajatylittävistä järjestelyistä. Lisäksi veroviranomainen voi tällaisen tiedon saatuaan joko pyytää tarvittaessa lisätietoja kyseessä olevasta järjestelystä suoraan asianomaiselta verovelvolliselta, joka voi tällöin kääntyä asianajajansa puoleen, jotta tämä avustaisi häntä, tai tarkastaa kyseisen verovelvollisen verotuksellisen tilanteen.
- 53 Kun toisaalta otetaan huomioon muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetty vapautus raportointivelvollisuudesta, välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyyden ja neuvojen pyytämisen paljastaminen veroviranomaiselle ei missään tapauksessa tee mahdolliseksi sitä, että kyseinen viranomainen voisi vaatia asianajajalta tietoa ilman asiakkaansa suostumusta.
- 54 Komissio väitti kuitenkin unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa lähinnä, että kyseinen välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyyden ja neuvojen pyytämisen paljastaminen on tarpeen, jotta veroviranomainen voi tarkistaa, että tämä vetoaa ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen oikeutetusti.
- 55 Tätä väitettä ei voida hyväksyä.
- 56 Kuten tämän tuomion 24 kohdassa korostetaan, on totta, että muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa täsmennetään, että välittäjinä toimivilla asianajajilla voi olla oikeus vapautukseen kyseisen kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla vain siinä tapauksessa, että he harjoittavat toimintaansa sellaisten asiaa koskevien kansallisten lakien mukaisesti, joilla heidän ammattiaan säädellään. Kyseisen direktiivin 8 ab artiklassa säädettyjen raportointi- ja ilmoitusvelvoitteiden tarkoituksena ei kuitenkaan ole valvoa, että välittäjänä toimivat asianajajat harjoittavat toimintaansa kyseisten lakien mukaisesti, vaan tarkoituksena on torjua mahdollisesti aggressiivisia verotuskäytäntöjä ja ehkäistä veronkiertoa ja veropetoksia varmistamalla, että tiedot raportoitavista rajatylittävistä järjestelyistä toimitetaan toimivaltaisille viranomaisille.
- 57 Kuten tämän tuomion 47–53 kohdasta ilmenee, mainitulla direktiivillä varmistetaan tällainen veroviranomaisen tiedonsaanti ilman, että välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyyden ja neuvojen pyytämisen paljastaminen olisi tässä tarkoituksessa tarpeen.

- 58 Näin ollen sen mahdollisuuden perusteella, että välittäjänä toimivat asianajajat voivat virheellisesti vedota ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen vapautuakseen raportointivelvollisuudestaan, ei voida katsoa, että kyseisen direktiivin 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetty ilmoitusvelvollisuus ja siitä seuraava välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyyden ja neuvojen pyytämisen paljastaminen veroviranomaiselle olisi ehdottoman välttämätöntä.
- 59 Edellä esitetystä seuraa, että muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdalla loukataan perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattua asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevaa oikeutta siltä osin kuin siinä säädetään lähinnä, että välittäjänä toimivan asianajajan, joka on salassapitovelvollinen, on ilmoitettava toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa, tälle kuuluvista ilmoitusvelvoitteista.
- 60 Muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdan pätevydestä perusoikeuskirjan 47 artiklan valossa on muistutettava, että viimeksi mainitussa määräyksessä taattu oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin muodostuu eri osatekijöistä. Siihen kuuluvat muun muassa puolustautumisoikeudet, asianosaisten prosessuaalisen yhdenvertaisuuden periaate, oikeus saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimissa ja oikeus käyttää avustajaa sekä siviili- että rikosasioissa. Asianajaja ei voisi varmistaa asiakkaan neuvonta-, puolustus- ja edustamistehtäväänsä asianmukaisesti, ja asiakkaalta evättäisiin näin ollen tälle perusoikeuskirjan 47 artiklassa myönnettyt oikeudet, jos asianajajan olisi oikeuskäsittelyn tai sen valmistelun yhteydessä tehtävä yhteistyötä viranomaisten kanssa toimittamalla näille tietoja, jotka hän on saanut tällaisen käsittelyn yhteydessä tapahtuneen lainopillisen neuvonnan puitteissa (ks. vastaavasti tuomio 26.6.2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophones ym.*, C-305/05, EU:C:2007:383, 31 ja 32 kohta).
- 61 Näistä seikoista seuraa, että oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevaan oikeuteen perustuvat vaatimukset merkitsevät määritelmällisesti yhteyttä oikeuskäsittelyyn (ks. vastaavasti tuomio 26.6.2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophones ym.*, C-305/05, EU:C:2007:383, 35 kohta).
- 62 On kuitenkin todettava, ettei tällaista yhteyttä ole esillä olevassa asiassa näytetty toteen.
- 63 Muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1 ja 5 kohdan säännöksistä ja erityisesti näissä säännöksissä säädetystä määräajoista seuraa, että tiedoksiantovelvollisuus syntyy varhaisessa vaiheessa ja viimeistään silloin, kun raportoitava rajatylittävä järjestely on juuri valmisteltu ja se on valmis täytäntöön pantavaksi, siis muutoin kuin oikeuskäsittelyn tai sen valmistelun yhteydessä.
- 64 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 41 kohdassa, tässä varhaisessa vaiheessa välittäjänä toimiva asianajaja ei toimi asiakkaansa puolustajana oikeusriidassa, ja pelkästään se seikka, että asianajajan antamat neuvot tai hänen neuvojensa kohteena oleva rajatylittävä järjestely voivat johtaa oikeusriitaan myöhemmässä vaiheessa, ei merkitse sitä, että asianajaja olisi antanut neuvoja asiakkaansa puolustautumisoikeuksien käyttämiseksi ja turvaamiseksi.
- 65 Näin ollen on katsottava, että ilmoitusvelvollisuus, joka ammatillisen salassapitovelvollisuuden alaisen välittäjänä toimivan asianajajan osalta tulee muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1 kohdassa säädetyn raportointivelvollisuuden sijaan, ei merkitse puuttumista perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattuun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevaan oikeuteen.

- 66 Esitettyyn kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että muutetun direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohta on pätemätön perusoikeuskirjan 7 artiklan valossa siltä osin kuin sen, että jäsenvaltiot soveltavat sitä, seurauksena on, että kyseisen direktiivin 3 artiklan 21 alakohdassa tarkoitettuna välittäjänä toimiva asianajaja, joka on häntä sitovan ammatillisen salassapitovelvollisuuden vuoksi vapautettu kyseisen direktiivin 8 ab artiklan 1 kohdan mukaisesta raportointivelvollisuudesta, velvoitetaan ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa, tälle kyseisen 8 ab artiklan 6 kohdan nojalla kuuluvasta raportointivelvollisuudesta.

Oikeudenkäyntikulut

- 67 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:

Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU, sellaisena kuin se on muutettuna 25.5.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/822, 8 ab artiklan 5 kohta on pätemätön Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artiklan valossa siltä osin kuin sen, että jäsenvaltiot soveltavat sitä, seurauksena on, että kyseisen direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna, 3 artiklan 21 alakohdassa tarkoitettuna välittäjänä toimiva asianajaja, joka on häntä sitovan ammatillisen salassapitovelvollisuuden vuoksi vapautettu kyseisen direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna, 8 ab artiklan 1 kohdan mukaisesta raportointivelvollisuudesta, velvoitetaan ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa, tälle kyseisen 8 ab artiklan 6 kohdan nojalla kuuluvasta raportointivelvollisuudesta.

Allekirjoitukset