Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

26 päivänä syyskuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – Direktiivi 2011/16/EU – Pyyntöön perustuva tietojenvaihto – Asianajajalle annettu tietojenantamismääräys – Asianajajan salassapitovelvollisuus – Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artikla ja 52 artiklan 1 kohta

Asiassa C-432/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Cour administrative (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg) on esittänyt 11.7.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 12.7.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

F SCS

ja

Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg

vastaan

Administration des contributions directes,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal sekä tuomarit F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (esittelevä tuomari) ja M. L. Arastey Sahún,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg, edustajinaan P. Mellina ja A. Steichen, avocats,

– Luxemburgin hallitus, asiamiehinään A. Germeaux ja T. Schell,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller, J. Heitz ja M. Hellmann,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään L. Aguilera Ruiz,

– Itävallan hallitus, asiamiehinään A. Posch ja J. Schmoll,

– Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään K. Pavlaki, S. Santoro ja A. Sikora-Kalėda,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Ferrand ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.5.2024 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) 17 artiklan 1 ja 4 kohdan ja 18 artiklan 1 kohdan sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 7 artiklan tulkintaa ja direktiivin 2011/16 pätevyyttä perusoikeuskirjan 7 artiklan ja 52 artiklan 1 kohdan kannalta.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä F SCS, joka on Luxemburgissa kommandiittiyhtiönä toimiva asianajotoimisto, ja Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Luxemburgin asianajajayhteisö, jäljempänä OABL) ja toisaalta Administration des contributions directes (välittömästä verotuksesta vastaava viranomainen, Luxemburg) ja joka koskee viimeksi mainitun F:lle antamaa määräystä antaa tietoja ja asiakirjoja sekä F:lle määrättyä sakkoa, koska se ei ole noudattanut tätä määräystä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2011/16

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

4 Direktiivin 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 täytäntöönpanemiseksi.”

5 Mainitun direktiivin 3 artiklassa, jonka otsikko on ”Määritelmät”, säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

– –

8) ’pyyntöön perustuvalla tietojenvaihdolla’ pyynnön esittävän jäsenvaltion pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle esittämään pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa yksittäisessä tapauksessa;

– –”

6 Direktiivin 2011/16 5 artiklassa, joka on II luvun I jakson, jonka otsikko on ”Pyyntöön perustuva tietojenvaihto”, ensimmäinen säännös, säädetään seuraavaa:

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

7 Kyseisen direktiivin 6 artiklassa, jonka otsikko on ”Hallinnolliset tutkimukset”, säädetään seuraavaa:

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

– –

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

– –”

8 Saman direktiivin IV lukuun, jonka otsikko on ”Hallinnollista yhteistyötä sääntelevät ehdot”, sisältyvässä 17 artiklassa, jonka otsikko on ”Rajoitukset”, säädetään seuraavaa:

”1. Viranomaisen, joka vastaanottaa pyynnön jäsenvaltiossa, on annettava 5 artiklassa tarkoitetut tiedot toisessa jäsenvaltiossa olevalle pyynnön esittävälle 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.

– –

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.

– –”

9 Direktiivin 2011/16 samaan IV lukuun sisältyvässä 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 omistusosuuksia henkilössä.

– –”

Direktiivi 2018/822

10 Direktiiviä 2011/16 on muutettu useaan kertaan, muun muassa direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla 25.5.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/822 (EUVL 2018, L 139, s. 1), jolla otettiin käyttöön velvollisuus ilmoittaa toimivaltaisille viranomaisille mahdollisesti aggressiivisista rajatylittävistä verosuunnittelujärjestelyistä.

11 Direktiivin 2011/16, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/822, 8 ab artiklan, jonka otsikko on ”Raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevan pakollisen automaattisen tietojenvaihdon laajuus ja edellytykset”, 1 ja 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

– –

5. Kukin 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 velvoitetaan 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 ne harjoittavat toimintaansa sellaisten asiaa koskevien kansallisten lakien mukaisesti, joilla niiden ammattia säädellään.”

Luxemburgin oikeus

29.3.2013 annettu laki

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

13 Kyseisen 29.3.2013 annetun lain 7 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"(1) Pyynnön vastaanottavan Luxemburgin viranomaisen on huolehdittava sellaisten hallinnollisten tutkimusten suorittamisesta, jotka ovat tarpeen 6 §:ssä tarkoitettujen tietojen saamiseksi.

– –

(3) Pyynnön vastaanottavan Luxemburgin viranomaisen on pyydettyjen tietojen saamiseksi tai pyydetyn hallinnollisen tutkimuksen tekemiseksi noudatettava samoja menettelyjä, joita se noudattaisi toimiessaan omasta aloitteestaan tai Luxemburgin muun viranomaisen pyynnöstä."

14 Lain 18 §:n 2 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

"(2) Pyynnön vastaanottavalla Luxemburgin viranomaisella ei ole velvollisuutta suorittaa tutkimuksia tai toimittaa tietoja, jos tällaisten tutkimusten tekeminen tai kyseisten tietojen kerääminen sen omiin tarkoituksiin olisi Luxemburgin lainsäädännön vastaista.

– –

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

25.11.2014 annettu laki

15 Direktiivi 2011/16 saatettiin menettelyllisten näkökohtien osalta osaksi Luxemburgin oikeutta verotietojen vaihtoon sovellettavasta menettelystä sekä verosopimusten hyväksymisestä ja pyyntöön perustuvaan tietojenvaihtoon sovellettavasta menettelystä 31.3.2010 annetun lain muuttamisesta 25.11.2014 annetulla lailla (loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable

en matière d'échange de renseignements sur demande) (Mémorial A 2014, s. 4170), sellaisena kuin se on muutettuna 1.3.2019 annetulla lailla (Mémorial A 2019, nro 112) (jäljempänä 25.11.2014 annettu laki).

16 Kyseisen lain 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

– –

4. [29.3.2013 annettu laki]

– –”

17 Kyseisen 25.11.2014 annetun lain 2 §:n 1 ja 2 momentissa 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 pyydetyt tiedot täsmällisesti ja muuttamattomina kuukauden kuluessa pyydettyjen tietojen antamiseen velvoittavan päätöksen tiedoksiannosta. Tämä velvollisuus sisältää tietojen perustana olevien asiakirjojen toimittamisen muuttamattomina.”

18 Kyseisen lain 3 §:n 3 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”(3) Jos toimivaltaisella veroviranomaisella ei ole pyydettyjä tietoja hallussaan, toimivaltaisen verojohtajan tai hänen valtuuttamansa henkilön on annettava pyydettyjen tietojen antamiseen velvoittava päätöksensä tiedoksi tietojen haltijalle osoitetulla kirjatulla kirjeellä.

– –

(5) Edellä 3 momentissa säädetyn määräysmenettelyn lisäksi toimivaltaisella veroviranomaisella on samat tutkintavaltuudet kuin verotusmenettelyissä, joiden tarkoituksena on verojen, tullien ja maksujen vahvistaminen tai valvonta kaikkine siinä säädetyin takeineen.”

Yleinen verolaki

19 Yleisen verolain, joka annettiin 22.5.1931 (Abgabenordnung) (Mémorial A 1931, nro 900), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä yleinen verolaki), 171 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”[Verovelvollisen] on pyynnöstä esitettävä veron määräämisen kannalta merkitykselliset ilmoitukset, tilikirjat ja rekisterit sekä veron määräämisen kannalta merkitykselliset asiakirjat (207 §) tutkittaviksi ja tarkastettaviksi.”

20 Yleisen verolain 175 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Henkilön, joka ei ole verovelvollinen, lukuun ottamatta lähiomaisiksi nimettyjä henkilöitä, on myös toimitettava verotarkastusviranomaiselle tietoja tosiseikoista, jotka ovat merkityksellisiä verovalvonnan suorittamisen taikka verosaatavien vahvistamiseksi toimitettavan verotarkastuksen kannalta. – –

(2) Tiedot on pyydettävä ja annettava kirjallisesti, jos se on mahdollista eikä tästä ole erityisistä syistä tarpeen poiketa; verotarkastusvirasto voi kuitenkin määrätä tietojen antamiseen velvollisen henkilön saapumaan kuultavaksi.”

21 Yleisen verolain 177 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) – – seuraavat voivat kieltäytyä tietojen toimittamisesta:

1. puolustajat ja asianajajat, siltä osin kuin he ovat toimineet rikosasioissa

– –

3. asianajajat sellaisten tietojen osalta, jotka heille on uskottu heidän ammattinsa harjoittamisen yhteydessä

4. edellä 1–3 kohdassa tarkoitettujen henkilöiden avustajat sellaisten tosiseikkojen osalta, jotka he ovat saaneet tietoonsa tässä ominaisuudessa.

(2) Tätä säännöstä ei sovelleta 3 ja 4 kohdassa tarkoitettuihin henkilöihin sellaisten tosiseikkojen osalta, jotka he ovat saaneet tietoonsa neuvoessaan tai edustaessaan veroasioissa, ellei ole kyse kysymyksistä, joihin myöntävästi tai kieltävästi vastaaminen aiheuttaisi heidän päämiehelleen riskin joutua rikosoikeudellisen menettelyn kohteeksi.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

22 Saatuaan Espanjan veroviranomaisilta direktiiviin 2011/16 perustuvan tietopyynnön Administration des contributions directes osoitti 28.6.2022 F:lle tietojenantamismääräyksen, jotta F toimittaisi kaikki saatavilla olevat asiakirjat ja tiedot palveluista, jotka hän oli suorittanut Espanjan oikeuden mukaan perustetulle yhtiölle K:lle erään yhtiön ostamista ja erään muun yhtiön enemmistöomistuksen ostamista koskevassa asiayhteydessä, jossa molemmat viimeksi mainitut yhtiöt olivat niin ikään Espanjan oikeuden mukaan perustettuja.

23 Päätöksen sanamuoto on seuraava:

”– – Pyydämme teitä toimittamaan meille viimeistään 3.8.2022 seuraavat tiedot ja asiakirjat 1.1.2016 ja 31.12.2019 väliseltä ajalta:

– – – kaikki saatavilla olevat asiakirjat (esimerkiksi toimeksiantokirje, sopimukset asiakkaan kanssa, raportit, muistiot, viestit ja laskut), jotka liittyvät F:n espanjalaiselle yritykselle K tarjoamiin palveluihin, jotka koskevat seuraavia:

- o sijoituskonsernin O vuonna 2015 hankkima 80 prosentin omistusosuus N:stä (lasku 4,3,2016, nro – –)
- o kyseisen konsernin vuonna 2018 hankkima toinen espanjalainen yritys (lasku 13.12.2018, nro – –)

– – – yksityiskohtainen kuvaus edellä mainituista liiketoimista yhtiön F palveluiden hankkimisesta niiden loppuun saattamiseen sekä selvitys yhtiön F osallistumisesta näihin menettelyihin, yhteyshenkilöiden (myyjät, ostajat ja kolmannet osapuolet) nimet sekä laskut

– – – jäljennös kaikista edellisiin luetelmakohtiin liittyvistä asian kannalta merkityksellisistä asiakirjoista.

Kehotan Teitä ottamaan huomioon, että [25.11.2014 annetun lain] 2 §:n [2 momentin] mukaan tietojen haltijalla on velvollisuus toimittaa pyydetyt tiedot sekä tietojen perusteena olevat asiakirjat kokonaisuudessaan, täsmällisesti ja muuttamattomina.

– –”

24 F vastasi 8.7.2022 päivätyllä sähköpostiviestillä, että hän oli toiminut sen konsernin, johon K kuuluu, neuvonantajana ja että hänen oli tästä syystä ja häntä sitovan salassapitovelvollisuuden vuoksi mahdotonta antaa asiakastaan koskevia tietoja.

25 Administration des contributions directes kehotti 11.7.2022 päivätyllä sähköpostiviestillä 25.11.2014 annetun lain 2 §:n 1 ja 2 momenttiin viitaten F:ää noudattamaan 28.6.2022 annettua tietojenantamismääräystä.

26 F vastasi 8.8.2022 päivätyllä kirjeellä, ettei hänellä ollut yleisen verolain 177 §:n 1 momentissa säädetyn salassapitovelvollisuuden ulkopuolelle jääviä tietoja, ja täsmensi, että hänen kyseisessä tietojenantamismääräyksessä kuvattuun asiakirja-aineistoon liittyvä toimeksiantonsa ei ollut luonteeltaan verotuksellinen vaan se koski ainoastaan yhtiöoikeutta.

27 Mainittu viranomainen velvoitti 19.8.2022 tekemällään päätöksellä uudelleen F:n sakon uhalla toimittamaan pyydetyt tiedot ja asiakirjat ja muistutti, että niiden toimittaminen kokonaisuudessaan, täsmällisesti ja muuttamattomina oli 25.11.2014 annetun lain 2 §:n 2 momentin nojalla pakollista.

28 Sama viranomainen määräsi 16.9.2022 tekemällään päätöksellä F:lle vero-oikeudellisen seuraamusmaksun 19.8.2022 annetun tietojenantamismääräyksen noudattamatta jättämisen johdosta.

29 F nosti 18.10.2022 Tribunal administratifissa (hallintotuomioistuin, Luxemburg) kanteen 16.9.2022 tehdyn päätöksen muuttamiseksi ja 25.11.2022 kanteen 19.8.2022 annetun tietojenantamismääräyksen (jäljempänä riidanalainen määräys) kumoamiseksi. OABL pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin väliintulijana tukeakseen F:n jälkimmäisen kanteen yhteydessä esittämiä vaatimuksia.

30 Tribunal administratif jätti 23.2.2023 antamallaan tuomiolla kumoamiskanteen ja näin ollen OABL:n väliintulohakemuksen tutkimatta niiden tutkittavaksi ottamisen ajallisten edellytysten puuttumisen vuoksi.

31 F ja OABL valittivat tästä tuomiosta Cour administrativeen (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

32 Cour administrative katsoi 4.5.2023 antamassaan tuomiossa, että F:n riidanalaisesta määräyksestä nostama kumoamiskanne ja OABL:n väliintulohakemus oli otettava tutkittavaksi, ja päätti ottaa asian itse ratkaistavakseen.

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa asiakysymyksestä, että siinä vireillä olevan asian valittaja ja väliintulija perustavat riidanalaisen määräyksen lainvastaisuutta koskevat väitteensä direktiivin 2011/16 17 artiklan 2 ja 4 kohtaan ja 29.3.2013 annetun lain 18 §:n 2 ja 4 momenttiin, joilla ne saatetaan osaksi Luxemburgin oikeutta, ja että ne vetoavat tässä yhteydessä 8.12.2022 annettuun tuomioon Orde van Vlaamse Balies ym. (C-694/20, EU:C:2022:963; jäljempänä tuomio Orde van Vlaamse Balies ym.) sekä perusoikeuskirjaan ja erityisesti sen 7 artiklan määräyksiin.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tältä osin, että jotta se voi ottaa kantaa kyseisiin perusteluihin ja ratkaista sen käsiteltäväksi saatetun asian, on välttämätöntä saada unionin tuomioistuimelta erinäisiä selvennyksiä, joiden avulla se voi arvioida riidanalaisen määräyksen yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa, ja näin on riippumatta siitä, voitaisiinko käsiteltävässä asiassa F mahdollisesti vapauttaa myös yleisen verolain 177 §:n nojalla velvollisuudesta toimittaa pyydetyt tiedot ja asiakirjat tai jotkin niistä siltä osin kuin hänen antamiaan neuvoja ei ole annettu kyseisen pykälän 2 momentissa tarkoitetulla tavalla ”veroasioissa”.

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa näin ollen aluksi, että unionin tuomioistuin on katsonut tuomiossa Orde van Vlaamse Balies ym., että direktiivin 2011/16, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/822, 8 ab artiklalla käyttöön otettu sellaisen asianajajan, joka suunnittelee, markkinoi tai organisoi rajat ylittävää järjestelyä, velvollisuus ilmaista kolmannelle henkilölle henkilöllisyytensä, arviointinsa rajatylittävän järjestelyn sisällöstä ja siitä, että häneltä on pyydetty neuvoja, sekä näiden tietojen paljastaminen verohallinnolle merkitsevät puuttumista perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattuun asianajajan ja hänen asiakkaansa välisten viestien kunnioittamista koskevaan oikeuteen. Nyt käsiteltävässä asiassa F velvoitetaan riidanalaisella määräyksellä toimittamaan verohallinnolle kaikki asiakirjat, jotka koskevat hänen suhteitaan asiakkaaseensa ja jotka liittyvät tiettyjen sijoitusyhtiörakenteiden perustamiseen. Näin ollen vaikuttaa loogiselta päätellä tästä, että myös riidanalainen määräys merkitsee puuttumista tähän oikeuteen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että kun otetaan huomioon tuomiossa Orde van Vlaamse Balies ym. kyseessä olleiden tietojenvaihtojärjestelmien ja toimien erot verrattuna sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa kyseessä oleviin, tämän analyysin vahvistaminen on tarpeen.

36 Tämän jälkeen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa siltä varalta, että perusoikeuskirjan 7 artiklan suojaa sovelletaan ja että puuttumisen olemassaolo todetaan, että unionin tuomioistuin on muistuttanut tuomion Orde van Vlaamse Balies ym. 34 kohdassa, että kyseisessä 7 artiklassa vahvistetut oikeudet eivät ole ehdottomia vaan ne on suhteutettava siihen tehtävään, joka niillä on yhteiskunnassa, ja että – kuten perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdasta ilmenee – perusoikeuskirjassa sallitaan näiden oikeuksien käytön rajoittaminen muun muassa sillä edellytyksellä, että näistä rajoituksista säädetään lailla. Se toteaa kuitenkin, ettei direktiiviin 2011/16 sisälly muualla kuin sen 17 artiklan 4 kohdassa mitään pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskevaa säännöstä, jossa edellytettäisiin erityistä järjestelmää, jossa rajoitettaisiin asianajajan velvollisuutta toimittaa tietoja kolmantena osapuolena, jonka hallussa kyseiset tiedot

ovat. Tästä seuraa, että tällaista erityisjärjestelmää koskevien säännösten puuttuessa tulee esiin kysymys direktiivin 2011/16 yhteensopivuudesta perusoikeuskirjan 7 artiklan ja 52 artiklan 1 kohdan kanssa.

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo lisäksi, että jos unionin tuomioistuin päätyy katsomaan, että direktiivi 2011/16 on perusoikeuskirjan mukainen edellisessä kohdassa mainitusta näkökulmasta, herää kysymys siitä, voidaanko asianajajille kyseisellä direktiivillä säännellyn pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon yhteydessä kuuluvan yhteistyövelvollisuuden laajuus, kun otetaan huomioon heitä sitovan salassapitovelvollisuuden vaikutus, määrittää kunkin jäsenvaltion oikeussäännöissä mainitun direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa tehdyn viittauksen mukaisesti. Se täsmentää, että tässä tapauksessa yleisen verolain 177 §:ää olisi sovellettava kansallisena säännöksenä, jolla säännellään asianajajien yhteistyövelvoitetta kolmantena osapuolena.

38 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa vielä, että tuomion Orde van Vlaamse Balies ym. 39 kohdassa unionin tuomioistuin on todennut, että asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon luottamuksellisuuden olennaisen sisällön kunnioittamisen varmistamiseksi on sallittua, että tämä luottamuksellisuus poistetaan vain rajoitetusti. Käsiteltävässä asiassa F velvoitetaan riidanalaisessa määräyksessä toimittamaan kaikki asiakirjat, jotka koskevat hänen suhteitaan asiakkaaseensa ja jotka liittyvät tiettyjen sijoitusyhtiörakenteiden perustamiseen. Näin ollen ei voida sulkea pois sitä, että tämä määräys koskee asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevan oikeuden keskeistä sisältöä. Koska mainittu määräys on kuitenkin yleisen verolain 177 §:n mukainen, herää myös kysymys siitä, ovatko kyseinen kansallinen säännös ja tietojenantamismääräys perusoikeuskirjan 7 artiklan mukaisia.

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lopuksi, että mikäli viimeksi mainittu säännös ei ole unionin oikeuden mukainen, tällainen päätelmä ei kuitenkaan automaattisesti johda mainitun määräyksen kumoamiseen kokonaisuudessaan, koska määräys on jaettavissa osiin pyydettyjä tietoja vastaavalla tavalla. Luxemburgin tuomioistuin voisi siis pysyttää voimassa asianajajalle asetetun velvollisuuden toimittaa tietoja, joiden ei katsota vaikuttavan hänen asiakkaansa kanssa käydyn yhteydenpidon kunnioittamista koskevan oikeuden keskeiseen sisältöön.

40 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkinnan ei pitäisi rajoittua vain sen toteamiseen, että asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon luottamuksellisuuden keskeiseen sisältöön on mahdollisesti puututtu, vaan sitä on jatkettava tarkistamalla, ovatko unionin tuomioistuimen tuomiossa Orde van Vlaamse Balies ym. esittämät muut näkökohdat erityisesti suhteellisuusperiaatteen osalta omiaan rajoittamaan tietoja, joita asianajajalta voidaan pätevästi vaatia direktiiviin 2011/16 nojalla tapahtuvan pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon yhteydessä.

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

”1) Kuuluuko asianajajan antama oikeudellinen neuvonta, joka koskee yhtiöoikeudellisia asioita ja käsiteltävässä asiassa sijoitusyhtiörakenteen perustamista, [perusoikeuskirjan] 7 artiklan mukaisen asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen viestinnän tehostetun suojan piiriin?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, tarkoittaako pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen antama tietojenantamismääräys, joka perustuu toisen jäsenvaltion direktiivin 2011/16 mukaisesti esittämään tietojenvaihtopyyntöön ja jolla asianajaja velvoitetaan toimittamaan kyseiselle viranomaiselle käytännöllisesti katsoen kaikki saatavilla olevat asiakirjat, jotka koskevat hänen suhteitaan asiakkaaseensa, sekä yksityiskohtainen kuvaus liiketoimista, joissa hän on antanut neuvoja, selvitys hänen osallistumisestaan näihin menettelyihin ja tiedot hänen yhteyshenkilöistään, puuttumista perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattuun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen viestinnän kunnioittamista koskevaan oikeuteen?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko direktiivi 2011/16 perusoikeuskirjan 7 artiklan ja 52 artiklan 1 kohdan mukainen sikäli, että se ei sisällä 17 artiklan 4 kohdan lisäksi säännöstä, jossa virallisesti sallittaisiin puuttuminen asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen viestinnän luottamuksellisuuteen pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskevan järjestelmän puitteissa ja jossa itsessään määriteltäisiin kyseisen oikeuden käyttämiselle asetettavien rajoitusten laajuus?

4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, voivatko järjestely, joka koskee asianajajien (tai asianajotoimiston) velvollisuutta kolmantena osapuolena, jolla on tiedot hallussaan, tehdä yhteistyötä direktiivillä 2011/16 käyttöön otetun pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon yhteydessä, ja erityisesti erityisrajoitukset, joiden tarkoituksena on ottaa huomioon asianajajien ammatillisen salassapitovelvollisuuden vaikutus, määräytyä kyseisen direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa olevan viittauksen mukaisesti kunkin jäsenvaltion sellaisten kansallisten säännösten perusteella, jotka koskevat asianajajien velvollisuutta tehdä kolmansina osapuolina yhteistyötä kansallisen verolainsäädännön mukaisesti toteutetun verotarkastuksen yhteydessä?

5) Jos neljänteen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko perusoikeuskirjan 7 artiklan noudattamiseksi kansallisessa säännöksessä, jollaisesta on kyse käsiteltävässä asiassa ja jossa säädetään asianajajien velvollisuudesta tehdä yhteistyötä kolmansina osapuolina, joilla on tiedot hallussaan, oltava erityissäännöksiä, joilla

   – varmistetaan asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen viestinnän luottamuksellisuuden olennaisen sisällön kunnioittaminen ja

   – asetetaan erityisedellytyksiä sen varmistamiseksi, että asianajajien yhteistyövelvoite rajoitetaan siihen, mikä on tarpeen direktiivin 2011/16 tavoitteen saavuttamiseksi ja siihen soveltuvaa?

6) Jos viidenteen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko erityisedellytyksiin, joiden tarkoituksena on varmistaa, että asianajajien yhteistyö verotarkastuksessa rajoitetaan siihen, mikä on tarpeen direktiivin 2011/16 tavoitteen saavuttamiseksi ja siihen soveltuvaa, sisällyttävä pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen velvollisuus

   – valvoa tehostetusti, että pyynnön esittävä jäsenvaltio on direktiivin 2011/16 17 artiklan 1 kohdan mukaisesti ensin käyttänyt kaikki tavanomaiset tietolähteet, joita se olisi kyseisissä olosuhteissa voinut käyttää pyydettyjen tietojen saamiseksi vaarantamatta tavoitteidensa saavuttamista, ja/tai

– turvautua asianajajaan, jolla on kolmantena osapuolena mahdollisesti tiedot hallussaan, vasta viime kädessä ja käännyttyään ensin tuloksettomasti kyseisten tietojen muiden mahdollisten haltijoiden puoleen, ja/tai

– verrata kussakin yksittäistapauksessa yleistä etua koskevaa tavoitetta ja kyseessä olevia oikeuksia keskenään siten, että asianajajalle voidaan pätevästi antaa tietojenantamismääräys vain, jos tietyt lisäedellytykset, kuten vaatimus siitä, että pyynnön esittävässä valtiossa meneillään olevan verotarkastuksen taloudellinen merkitys on suuri tai voi osoittautua sellaiseksi tai voi olla rikosoikeudellinen, täyttyvät?”

Unionin tuomioistuimen toimivalta

42 Itävallan hallitus on esittänyt epäilyjä unionin tuomioistuimen toimivallasta vetoamalla lähinnä siihen, että koska direktiivissä 2011/16 ei mainita edellytyksiä, joiden mukaisesti tutkinta tai ilmoittaminen voidaan suorittaa lainmukaisesti, ja erityisesti edellytyksiä, joilla yksityinen voi kieltäytyä antamasta tietoja vetoamalla salassapitovelvollisuuteen, tällaiset kysymykset riippuvat yksinomaan kansallisesta oikeudesta, joten pääasia ei kuulu kyseisen direktiivin eikä näin ollen unionin oikeuden soveltamisalaan.

43 On muistutettava, että direktiivissä 2011/16 järjestetään pyyntöön perustuva tietojenvaihto jäsenvaltioiden välillä, ja sen 18 artiklan 1 kohdassa säädetään tässä yhteydessä, että pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion on pyynnön esittäneen jäsenvaltion pyytämien tietojen saamiseksi käytettävä tietojen keräämiseen tarkoitettuja toimenpiteitään. Kun pyynnön vastaanottanut jäsenvaltio direktiivin 2011/16 II luvun I jakson nojalla esitetyn tietojenvaihtopyynnön johdosta suorittaa tutkinnan kansallisten menettelyjensä mukaisesti ja antaa tietojen haltijalle määräyksen tietojen antamisesta, se soveltaa kyseistä direktiiviä ja siten unionin oikeutta.

44 Tältä osin unionin tuomioistuin on katsonut, että tässä tarkoitettua unionin oikeuden soveltamista, joka perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan mukaisesti edellyttää perusoikeuskirjan soveltamista, on se, että jäsenvaltio antaa lainsäädäntöä, jossa täsmennetään direktiivillä 2011/16 käyttöön otetun pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskevan menettelyn yksityiskohtaiset säännöt muun muassa säätämällä toimivaltaisen viranomaisen mahdollisuudesta tehdä päätös, jolla henkilö, jolla on tietoja, velvoitetaan toimittamaan ne tälle viranomaiselle (tuomio 6.10.2020, Luxemburgin valtio (Muutoksenhakuoikeus verotietopyyntöön), C-245/19 ja C-246/19, EU:C:2020:795, 45 ja 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Näin ollen on todettava, että unionin tuomioistuimella on toimivalta tutkia, ovatko ja missä määrin perusoikeuskirjan määräykset esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia kansallisia säännöksiä direktiivin 2011/16 II luvun I jakson mukaisen tietojenvaihtopyynnön täytäntöönpanon yhteydessä.

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

46 Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko perusoikeuskirjan 7 artiklaa tulkittava siten, että asianajajan antama oikeudellinen neuvonta yhtiöoikeuden alalla kuuluu kyseisessä artiklassa taatun asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon tehostetun suojan piiriin, joten päätös, jolla asianajaja velvoitetaan toimittamaan pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion viranomaisille direktiivissä 2011/16 säädettyä pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa varten kaikki

tällaiseen neuvontaan liittyvät asiakirjat ja tiedot, jotka koskevat hänen suhteitaan asiakkaaseensa, merkitsevät puuttumista asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevaan oikeuteen, joka taataan kyseisessä artiklassa.

47 On syytä muistuttaa, että perusoikeuskirjan 7 artikla, jossa tunnustetaan 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 (tuomio Orde van de Vlaamse Balies ym., 25 kohta).

48 Perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdan mukaan, jonka tarkoituksena on varmistaa tarvittava johdonmukaisuus perusoikeuskirjan sisältämien oikeuksien ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa taattujen vastaavien oikeuksien välillä loukkaamatta unionin oikeuden itsenäisyyttä, unionin tuomioistuimen on siis otettava perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattujen oikeuksien tulkinnassa huomioon Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 1 kappaleessa taatut vastaavat oikeudet sellaisina kuin Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on niitä tulkinnut, vähimmäissuojana (ks. vastaavasti tuomio Orde van de Vlaamse Balies ym., 26 kohta).

49 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 1 kappaleessa suojataan kaiken yksityishenkilöiden välisen kirjeenvaihdon luottamuksellisuutta ja taataan tehostettu suoja asianajajien ja heidän asiakkaidensa väliselle yhteydenpidolle. 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. Henkilöt, jotka pyytävät asianajajalta neuvoja, voivat nimittäin kohtuudella odottaa, että heidän viestintänsä jää yksityiseksi ja luottamukselliseksi. 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 (tuomio Orde van Vlaamse Balies ym., 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 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 perustavanlaatuinen tehtävä, joka on oikeussubjektien puolustaminen. Tähän perustavanlaatuiseen 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 (tuomio Orde van Vlaamse Balies ym., 28 kohta).

51 Edellä esitetystä seuraa, että asianajajan oikeudellinen neuvonta saa perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattua tehostettua suojaa asianajajan ja hänen asiakkaansa väliselle viestinnälle siitä riippumatta, mitä oikeudenalaa neuvonta koskee. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella tietojenantamismääräyksellä puututaan kyseisessä artiklassa taattuun asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevaan oikeuteen.

52 Ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että perusoikeuskirjan 7 artiklaa on tulkittava siten, että asianajajan antama oikeudellinen neuvonta yhtiöoikeuden alalla kuuluu kyseisessä artiklassa taatun asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon tehostetun suojan piiriin, joten päätös, jolla asianajaja velvoitetaan toimittamaan pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion viranomaisille direktiivissä 2011/16 säädettyä pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa varten kaikki tällaiseen neuvontaan liittyvät asiakirjat ja tiedot, jotka koskevat hänen suhteitaan asiakkaaseensa, merkitsevät puuttumista asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevaan oikeuteen, joka taataan kyseisessä artiklassa.

Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys

53 Kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiivi 2011/16 pätemätön perusoikeuskirjan 7 artiklan ja 52 artiklan 1 kohdan kannalta, koska kyseisessä direktiivissä ei 17 artiklan 4 kohdan lisäksi ole säännöstä, jossa yhtäältä nimenomaisesti sallittaisiin pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskeviin sääntöihin perustuva puuttuminen asianajajan ja hänen asiakkaansa väliseen yhteydenpitoon ja jossa itsessään toisaalta määriteltäisiin perusoikeuskirjan 7 artiklassa taatun oikeuden käyttämistä koskevan rajoituksen ulottuvuus, ja koska mainitussa direktiivissä samalla säädetään sen 18 artiklan 1 kohdasta ilmenevin tavoin, että jäsenvaltioiden oikeudessa on määritettävä, missä määrin asianajajan salassapitovelvollisuus voi olla esteenä pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion antamalle tietojenantamismääräykselle.

54 Tältä osin muun muassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä siitä, onko direktiivi 2011/16 perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan mukainen erityisesti siltä osin kuin perusoikeuskirjan kyseisen määräyksen mukaan perusoikeuskirjassa tunnustettujen oikeuksien ja vapauksien käyttämistä voidaan rajoittaa ainoastaan lailla.

55 Direktiivi 2011/16 koskee jäsenvaltioiden välistä hallinnollista yhteistyötä ja tietojenvaihtoa verotuksen alalla. Direktiivin 1 artiklassa säädetään siten, että direktiivissä ”vahvistetaan säännöt ja menettelyt, joiden mukaan jäsenvaltiot tekevät toistensa kanssa yhteistyötä vaihtaakseen tietoja, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia 2 artiklassa tarkoitettuja veroja koskevien jäsenvaltioiden kansallisten lakien hallinnoimiseksi ja täytäntöönpanemiseksi”.

56 Direktiivin II luvun I jaksossa säädetyn pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon, josta on kyse nyt käsiteltävässä asiassa, yhteydessä mainitulla direktiivillä järjestetään pyynnön esittäneen jäsenvaltion ja pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion väliset suhteet ja niiden vastavuoroiset velvollisuudet. Saman direktiivin 6 artiklan 1 ja 3 kohdassa säädetään näin ollen, että pyynnön vastaanottavan viranomaisen on huolehdittava pyydettyjen tietojen hankkimiseksi tarvittavien hallinnollisten tutkimusten suorittamisesta ja että pyynnön vastaanottavan viranomaisen on tässä yhteydessä noudatettava samoja menettelyjä kuin jos se toimisi omasta aloitteestaan tai oman jäsenvaltionsa toisen viranomaisen pyynnöstä. Direktiivin 2011/16 IV luvussa, joka koskee hallinnollista yhteistyötä sääntöleviä ehtoja, olevan 18 artiklan 1 kohdassa säädetään, että pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion on pyydettyjen tietojen saamiseksi käytettävä tietojen keräämiseen tarkoitettuja toimenpiteitään.

57 Direktiivissä 2011/16 ei sitä vastoin määritetä tietoja hallussaan pitäville henkilöille tai toimijoille pyyntöön perustuvaan tietojenvaihtoon liittyvää ilmoitusvelvollisuutta, toisin kuin kyseisellä direktiivillä säännellyn muuntyyppisen tietojenvaihdon yhteydessä, kuten esimerkiksi kyseisen direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/822, II luvun II jaksossa säädetyn pakollisen automaattisen tietojenvaihdon yhteydessä.

58 Direktiivin 2011/16 17 artiklan 4 kohta puolestaan koskee pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion ja pyynnön esittäneen jäsenvaltion välisiä suhteita, ja siinä säädetään pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion oikeudesta kieltäytyä toimittamasta tiettyjä tietoja pyynnön esittäneelle jäsenvaltiolle mutta siinä ei määritetä kansallisissa tiedonkeruumenettelyissä toteutettavia toimenpiteitä. Samoin kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään, että 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. Siinä ei kuitenkaan määritetä vaatimuksia, joita on noudatettava kansallisissa tiedonkeruumenettelyissä.

59 Edellä esitetystä seuraa, että direktiivissä 2011/16 säädettyä pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa varten unionin lainsäätäjä on ainoastaan määrittänyt velvoitteet, joita jäsenvaltioilla on toisiinsa nähden, ja oikeuttanut ne jättämään tietopyynnön täyttämättä, jos pyydettyjen tutkimusten suorittaminen tai kyseessä olevien tietojen kerääminen on niiden lainsäädännön vastaista. Unionin lainsäätäjä on siten muun muassa jättänyt jäsenvaltioiden tehtäväksi huolehtia siitä, että niiden kansalliset menettelyt, jotka koskevat tietojen keräämistä tätä tietojenvaihtoa varten, ovat perusoikeuskirjan ja erityisesti sen 7 artiklan mukaisia.

60 Tästä seuraa, että se seikka, että direktiivin 2011/16 II luvun I jaksossa säädetty pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskeva järjestelmä ei sisällä säännöksiä asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon luottamuksellisuuden suojasta pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion velvollisuutena olevan tietojen keräämisen yhteydessä, ei merkitse sitä, että kyseisellä direktiivillä loukattaisiin perusoikeuskirjan 7 artiklaa ja 52 artiklan 1 kohtaa. Mainitusta direktiivistä nimittäin ilmenee, että perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan mukaisesti kunkin jäsenvaltion tehtävänä on taata tätä keräämistä varten käyttöön otetuissa kansallisissa menettelyissä perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattu asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen viestinnän tehostettu suoja. Kunkin jäsenvaltion on siten muun muassa huolehdittava siitä, että kaikista kyseisessä 7 artiklassa taattujen oikeuksien käytön mahdollisista rajoituksista, jotka johtuvat näistä kansallisista menettelyistä, säädetään ”lailla” perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

61 Näin ollen kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että näihin kysymyksiin liittyvien näkökohtien tarkastelussa ei ole ilmennyt mitään, mikä vaikuttaisi direktiivin 2011/16 pätevyyteen perusoikeuskirjan 7 artiklan ja 52 artiklan 1 kohdan kannalta.

Viides ja kuudes ennakkoratkaisukysymys

62 Kuten ennakkoratkaisupyynnön sanamuodosta ilmenee, riidanalaisessa määräyksessä F velvoitetaan esittämään kaikki asiakirjat, jotka koskevat hänen suhteitaan asiakkaaseensa ja jotka liittyvät tiettyjen sijoitusyhtiörakenteiden perustamiseen, yksityiskohtainen kuvaus liiketoimista, joihin hän on tässä yhteydessä antanut neuvoja, selvitys hänen osallistumisestaan näihin prosesseihin ja hänen keskustelukumppaniensa henkilöllisyys. Veroviranomainen antoi tämän määräyksen, jossa toistettiin aiempi määräys, jolla oli sama kohde, sen jälkeen, kun F oli

vastustanut tällä tavoin aikaisemmin vaadittujen tietojen ja asiakirjojen toimittamista vedoten siihen, että vaadittujen tietojen antaminen loukkaisi asianajajan salassapitovelvollisuutta, jota F on velvollinen noudattamaan, ja että nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva neuvonta ei myöskään liittynyt verotukseen. Verohallinto ilmoitti riidanalaisessa määräyksessä F:lle muun muassa, että hänen oli sakon uhalla toimitettava kaikki aiemmin pyydetyt tiedot täsmällisesti ja muuttamattomina ja ettei hän voinut vedota salassapitovelvollisuuteen. Koska F ei vieläkään noudattanut mainittua määräystä, verohallinto määräsi hänelle näin ilmoitetun sakon.

63 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin, että kun otetaan huomioon pyydettyjen tietojen laajuus, koska tiedot koskevat lähinnä F:n koko asiakirja-aineiston sisältöä ja erityisesti yksityiskohtia F:n ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon sisällöstä, esiin nousee ennen kaikkea kysymys siitä, loukataanko tällaisella määräyksellä, joka on lisäksi kansallisen oikeuden ja erityisesti yleisen verolain 177 §:n mukainen, asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevan oikeuden, johon sovelletaan perusoikeuskirjan 7 artiklan mukaista tehostettua suojaa, keskeistä sisältöä.

64 Samalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korosti pyydettyjen tietojen laajuudesta ja riidanalaisen määräyksen antamisen ja F:lle sen jälkeen määrätyn sakon perusteena olevasta kansallisesta oikeustilasta, että yleisen verolain 177 §:stä seuraa, että asianajaja, jolle tällainen määräys on osoitettu, voi lähtökohtaisesti kieltäytyä antamasta tietoja, mutta kun hän toimii neuvonantajana tai edustajana yksinomaan veroasioissa, hänen on toimitettava kaikki pyydetyt tiedot, paitsi jos näiden tietojen antaminen saattaa aiheuttaa hänen asiakkaalleen riskin joutua rikosoikeudellisen menettelyn kohteeksi.

65 Näin ollen on katsottava, että viidennellä ja kuudennella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko perusoikeuskirjan 7 artiklaa ja 52 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä tämän tuomion 52 kohdassa selostetun kaltaiselle määräykselle, joka perustuu kansalliseen säännöstöön, jonka mukaan asianajan antamaan neuvontaan ja edustajana toimimiseen veroasioissa ei sovelleta perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattua asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen viestinnän tehostettua suojaa, paitsi jos asiakkaalla on riski joutua rikosoikeudellisen menettelyn kohteeksi.

66 Tältä osin on aluksi muistutettava, että tätä asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon tehostettua suojaa sovelletaan tämän tuomion 51 kohdasta ilmenevin tavoin siitä riippumatta, millä oikeudenalalla asiakasta neuvotaan tai edustetaan.

67 On kuitenkin 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, perusoikeuskirjassa nimittäin sallitaan 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 29.7.2024, Belgian Association of Tax Lawyers ym., C-623/22, EU:C:2024:639, 134 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

68 Nyt käsiteltävässä tapauksessa yleisen verolain 177 §:n 2 momentissa kielletään asianajajaa, jota tietojen toimittamista hallinnolle koskeva pyyntö koskee, epäämästä pääsyä tietoihin, jotka hänelle on uskottu hänen ammattinsa harjoittamisen yhteydessä, siltä osin kuin kyse on seikoista, jotka hän on saanut tietoonsa antaessaan neuvoja tai toimiessaan edustajana veroasioissa, paitsi

jos kyse on kysymyksistä, joihin vastaaminen aiheuttaisi hänen asiakkaalleen riskin joutua rikosoikeudellisen menettelyn kohteeksi. Tällaisesta kiellosta seuraa näin ollen, että mitään asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen verotusta koskevan viestinnän sisällöstä, olipa kyse neuvonnasta tai edustamisesta oikeudenkäynnissä, ei voida salata viranomaisilta, lukuun ottamatta sisältöä, joka aiheuttaisi hänen asiakkaalleen riskin joutua rikosoikeudellisen menettelyn kohteeksi.

69 Yleisen verolain 177 §:ssä näin säädetyn mukaisesti riidanalaisella määräyksellä, jossa on toistettu sakon uhalla vaatimus siitä, että tämän tuomion 62 kohdassa tarkoitetut tiedot on toimitettava kokonaisuudessaan, täsmällisesti ja muuttamattomina F:n ilmoitettua katsovansa, että häntä sitova salassapitovelvollisuus estää niiden toimittamisen, on puolestaan myös se seuraus, että mitään F:n ja hänen asiakkaansa välisestä yhteydenpidosta, joka koskee kyseessä olevien sijoitusyhtiörakenteiden perustamista, ei voida pitää salassa kyseisen määräyksen antaneelta viranomaiselta.

70 Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa, että perusoikeuskirjan 7 artiklassa taataan asianajajan antaman oikeudellisen neuvonnan salassapito sekä sen olemassaolon että sen sisällön osalta. Näin ollen henkilöt, jotka pyytävät neuvoja asianajajalta, voivat kohtuudella odottaa, että heidän viestintänsä pysyy yksityisenä ja luottamuksellisena ja että he poikkeuksellisia tilanteita lukuun ottamatta voivat luottaa siihen, että heidän asianajajansa ei ilman heidän suostumustaan paljasta kenellekään, että he pyytävät neuvoja häneltä.

71 Unionin tuomioistuin on tosin todennut tältä osin muun muassa, ettei voida katsoa, että direktiivin 2011/16, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2018/822, 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetty ilmoitusvelvollisuus loukkaisi perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistetun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevan oikeuden keskeistä sisältöä. Se päätyi kuitenkin tähän päätelmään todettuaan, että ilmoitusvelvollisuus merkitsee välittäjänä toimivan asianajajan ja tämän asiakkaan välisen yhteydenpidon luottamuksellisuuden poistamista välittäjänä toimivan kolmannen osapuolen ja veroviranomaisen suhteen ainoastaan vähäiseltä osalta, ja erityisesti, ettei kyseisessä säännöksessä säädetä välittäjänä toimivan asianajajan velvollisuudesta tai edes luvasta jakaa ilman asiakkaansa suostumusta tällaisen yhteydenpidon sisältöä koskevia tietoja (tuomio Orde van de Vlaamse Balies ym., 39 ja 40 kohta).

72 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 50 kohdassa, nyt käsiteltävässä tapauksessa yleisen verolain 177 §:ssä poistetaan asianajajan ammatilliselle salassapitovelvollisuudelle perusoikeuskirjan 7 artiklan mukaan kuuluvan tehostetun suojan piiristä lähes kokonaan asianajajien antaman neuvonnan sisältö veroasioissa eli kokonainen oikeudenala, jolla asianajajat voivat neuvoa asiakkaitaan, mistä on seurauksena, että tämä suoja myös tehdään merkityksettömäksi kyseisellä oikeudenalalla. Riidanalainen määräys, siltä osin kuin se näyttää lähtevän siitä olettamasta, että yleisen verolain 177 §:stä johtuva este asianajajan salassapitovelvollisuuteen vetoamiselle oikeuttaa verohallinnon vaatimaan F:ltä hänen hallussaan olevan koko asiakirja-aineiston ja erityisesti yksityiskohdat F:n ja hänen asiakkaansa välisen kaiken yhteydenpidon sisällöstä, vaikka F:n antama neuvonta, joka liittyy tiettyjen sijoitusyhtiörakenteiden perustamiseen, ei hänen mukaansa koske verotuksen alaa, laajentaa edelleen perusoikeuskirjan 7 artiklassa suojatun oikeuden keskeiseen sisältöön kohdistuvan loukkauksen ulottuvuutta.

73 Näin ollen on todettava, että yleisen verolain 177 §:n kaltainen kansallinen säännös ja sen soveltaminen nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaisella määräyksellä eivät suinkaan rajoitu poikkeuksellisiin tilanteisiin, vaan niillä loukataan perusoikeuskirjan 7 artiklassa taatun oikeuden keskeistä sisältöä juuri sen vuoksi, että niissä sallitaan niin laajasti asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon jättäminen asianajajan salassapitovelvollisuuden ulkopuolelle.

74 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että riidanalaisen määräyksen kaltainen määräys, joka perustuu yleisen verolain 177 §:n 2 momentin kaltaiseen kansalliseen lainsäädäntöön, merkitsee asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevan oikeuden keskeisen sisällön loukkaamista ja siten sellaista tähän oikeuteen puuttumista, jota ei voida perustella.

75 Edellä esitetyn perusteella viidenteen ja kuudenteen kysymykseen on vastattava, että perusoikeuskirjan 7 artiklaa ja 52 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä tämän tuomion 52 kohdassa selostetun kaltaiselle määräykselle, joka perustuu kansalliseen säännöstöön, jonka mukaan asianajan antamaan neuvontaan ja edustajana toimimiseen veroasioissa ei sovelleta perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattua asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen viestinnän tehostettua suojaa, paitsi jos asiakkaalla on riski joutua rikosoikeudellisen menettelyn kohteeksi.

Oikeudenkäyntikulut

76 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artiklaa**

   on tulkittava siten, että

   asianajajan antama oikeudellinen neuvonta yhtiöoikeuden alalla kuuluu kyseisessä artiklassa taatun asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon tehostetun suojan piiriin, joten päätös, jolla asianajaja velvoitetaan toimittamaan pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion viranomaisille hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetussa neuvoston direktiivissä 2011/16/EU säädettyä pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa varten kaikki tällaiseen neuvontaan liittyvät asiakirjat ja tiedot, jotka koskevat hänen suhteitaan asiakkaaseensa, merkitsevät puuttumista asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevaan oikeuteen, joka taataan kyseisessä artiklassa.

2) **Kolmanteen ja neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen liittyvien näkökohtien tarkastelussa ei tullut esiin mitään, mikä vaikuttaisi direktiivin 2011/16 pätevyyteen perusoikeuskirjan 7 ja 52 artiklan kannalta.**

3) Perusoikeuskirjan 7 artiklaa ja 52 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä tämän tuomiolauselman 1 kohdassa selostetun kaltaiselle määräykselle, joka perustuu kansalliseen säännöstöön, jonka mukaan asianajan antamaan neuvontaan ja edustajana toimimiseen veroasioissa ei sovelleta perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattua asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen viestinnän tehostettua suojaa, paitsi jos asiakkaalla on riski joutua rikosoikeudellisen menettelyn kohteeksi.

Allekirjoitukset