Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ATHANASIOS RANTOS
5 päivänä huhtikuuta 2022 [1]

Asia C-694/20

Orde van Vlaamse Balies,
IG,
Belgian Association of Tax Lawyers,
CD ja
JU
vastaan
Vlaamse Regering

(Ennakkoratkaisupyyntö – Grondwettelijk Hof (perustuslakituomioistuin, Belgia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla – Euroopan unionin perusoikeuskirja – 7 ja 47 artikla – Raportoitavia rajatylittäviä järjestelyä koskeva pakollinen automaattinen tietojenvaihto – Asianajajan ammatillinen salassapitovelvollisuus – Välittäjien vapauttaminen raportointivelvoitteesta – Pätevyyden arviointia koskeva pyyntö

I Johdanto

1. Käsiteltävässä asiassa on kyse verosuunnitteluun ”välittäjinä” osallistuville asianajajille kuuluvan ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojan ja heitä direktiivin 2011/16/EU soveltamisen yhteydessä koskevien raportointi- ja ilmoitusvelvoitteiden laajuudesta. [2]

2. Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee sitä, voidaanko direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohtaa, sellaisena kuin se on lisättynä direktiivillä 2018/822 [3] (jäljempänä riidanalainen säännös), jolla ”välittäjänä toimiva asianajaja”, joka on vapautettu raportointivelvoitteestaan ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojan perusteella, velvoitetaan ilmoittamaan toisille välittäjille niiden velvoitteesta raportoida veroviranomaisille, pitää pätevänä Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklan (jäljempänä perusoikeuskirja) kannalta.

[1] Alkuperäinen kieli: ranska.

[2] Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 2011, L 64, s. 1; jäljempänä direktiivi 2011/16). Käsiteltävässä asiassa annettavasta ratkaisusta riippuu, miten asia C-398/21 (Conseil national des barreaux ym.), jonka käsittelyä lykättiin käsiteltävässä asiassa annettavaan tuomioon saakka, on ratkaistava. Direktiivin 2011/16 säännökset, joita käsiteltävässä asiassa esitetty ennakkoratkaisukysymys koskee, ja perustelut, joihin tämä kysymys perustuu, ovat nimittäin samat kuin ne, joihin Conseil d’Etat (Ranska) on vedonnut asiassa C-398/21 esittämässään ennakkoratkaisupyynnössä.

[3] Direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla 25.5.2018 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2018, L 139, s. 1; jäljempänä direktiivi 2018/822).

3. Grondwettelijk Hof (perustuslakituomioistuin, Belgia) on esittänyt tämän ennakkoratkaisupyynnön asiassa, joka koskee Orde van Vlaamse Baliesin (Flanderin asianajajaliitto, Belgia) ja Belgian Association of Tax Lawyers -nimisen rekisteröimättömän yhdistyksen (jäljempänä kantajat) nostamia kanteita, joissa vaaditaan keskeyttämään Flanderin asetuksen, jolla riidanalainen säännös pantiin täytäntöön ja jolla muutettiin verotuksen alalla tehtävää hallinnollista yhteistyötä koskevaa Flanderin lainsäädäntöä, soveltaminen kokonaan tai osittain.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

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

5. Direktiivissä 2018/822 säädetään velvollisuudesta raportoida toimivaltaisille viranomaisille mahdollisista aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyistä, joilla on rajatylittävä ulottuvuus.[4] Kyseisen direktiivin johdanto-osan 2, 6, 8 ja 18 perustelukappaleessa todetaan 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 lisääntynyttä 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. – –

– –

(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

[4] Tämä alaviite koskee ainoastaan ratkaisuehdotuksen kreikankielistä tekstiä.

verotukseen liittyvistä järjestelyistä, joihin saattaa liittyä aggressiivista verosuunnittelua. Näin ollen raportointivelvoite olisi tarpeen siirtää verovelvolliselle, joka tällaisissa tapauksissa hyötyy kyseisestä järjestelystä.

– –

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

6. Direktiivin 2011/16 3 artiklan, jonka otsikko on ”Määritelmät”, 18–22, 24 ja 25 kohdassa, sellaisina kuin ne ovat lisättyinä direktiivin 2018/822 1 artiklan 1 alakohdan b alakohdalla, säädetään seuraavaa:

”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:

– –

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, organisoi 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) ’räätälöidyllä järjestelyllä’ mitä tahansa rajatylittävää järjestelyä, joka ei ole markkinakelpoinen järjestely.”

7. Raportointivelvoitteesta ja vetoamisesta ammatillisen salassapitovelvollisuuteen direktiivin 2011/16 8 ab artiklassa, sellaisena kuin se on lisättynä direktiivin 2018/822 1 artiklan 2 alakohdalla, 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

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.

– –

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 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.

– –

14. Tietoihin, jotka jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on 13 kohdan nojalla toimitettava [muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille], 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;

– –”

B Belgian oikeus

8. 8. 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).

9. 9. Kyseistä asetusta muutettiin hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla 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 saatetaan osaksi kansallista lainsäädäntöä.

10. Mainitun 21.6.2013 annetun asetuksen 2 luvun 2 osaston 2 alaosastossa säädetään välittäjien tai asianomaisten verovelvollisten pakollisesta velvollisuudesta toimittaa tietoja raportoitavista rajatylittävistä verojärjestelyistä.

11. Kyseisen asetuksen 11/6 §:ssä, sellaisena kuin se on lisättynä 26.6.2020 annetun asetuksen 14 §:llä, säädetään tämän raportointivelvollisuuden suhteesta ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen, jota tiettyjen välittäjien on noudatettava. Sillä saatetaan direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 ja 6 kohta osaksi kansallista lainsäädäntöä. Saman 21.6.2013 annetun asetuksen 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 1 kohdassa] mainitun velvollisuuden.

_ _”

12. Kyseisen 21.6.2013 annetun asetuksen 11/7 §:ssä, sellaisena kuin se on lisättynä 26.6.2020 annetun asetuksen 15 §:llä, säädetään seuraavaa:

”– – jos välittäjä ilmoittaa asianomaiselle verovelvolliselle tai toiselle välittäjälle 11/6 §:n [1 momentin 1 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.”

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymys ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

13. Kantajat vaativat 31.8.2020 ja 1.10.2020 nostamillaan kanteilla ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta keskeyttämään 26.6.2020 annetun asetuksen soveltamisen ja kumoamaan sen kokonaan tai osittain.

14. Kyseinen tuomioistuin määräsi keskeyttämään ensinnäkin 21.6.2013 annetun asetuksen 11/6 §:n 1 momentin 1 kohdan, sellaisena kuin se on lisättynä 26.6.2020 annetun asetuksen 14 §:llä, soveltamisen ainoastaan siltä osin kuin siinä velvoitetaan välittäjänä toimiva asianajaja antamaan ilmoitus toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa, ja toiseksi 21.6.2013 annetun asetuksen 11/6 §:n 3 momentin, sellaisena kuin se on lisättynä 26.6.2020 annetun asetuksen 14 §:llä, soveltamisen ainoastaan siltä osin kuin siinä säädetään, että asianajaja ei voi vedota ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen silloin, kun kyse on velvollisuudesta laatia määräajoin raportti 21.6.2013 annetun asetuksen 11/4 §:ssä tarkoitetuista markkinakelpoisista rajatylittävistä järjestelyistä, siihen saakka, kunnes kyseisestä kumoamiskanteesta annettu tuomio julkaistaan.

15. Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytänyt 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, ja yksityiselämän kunnioittamista, sellaisena kuin se taataan [perusoikeuskirjan] 7 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 velvoitetaan 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?”

16. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet kantajat, Belgian, Tšekin, Ranskan ja Latvian hallitukset, Euroopan komissio sekä Euroopan unionin neuvosto. Tšekin ja Latvian hallituksia lukuun ottamatta ne kaikki esittivät suullisia huomautuksia suuren jaoston kokoonpanossa 25.1.2022 pidetyssä istunnossa.

IV Asian tarkastelu

A Alustavat huomautukset

17. Direktiivi 2011/16 – joka tunnetaan myös nimellä ”DAC6-direktiivi” – liittyy aggressiivisen verosuunnittelun torjuntaan ja pohjautuu toimenpiteisiin, joita taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) on toteuttanut maailmanlaajuisesti verotuksen avoimuuden lisäämiseksi ja veronkierron ja veropetosten torjumiseksi.

18. Kyseisellä direktiivillä otettiin käyttöön rajatylittäviä verojärjestelyjä koskeva automaattinen tietojenvaihto ja asetettiin veroalan välittäjille raportointivelvollisuus, jonka tarkoituksena on ehkäistä aggressiiviseen verosuunnitteluun perustuvien järjestelyjen suunnittelua tai käyttöä.

19. Rajatylittävät järjestelyt, joita direktiivissä tarkoitettu tietojenvaihto koskee, määritetään direktiivin 2018/822 liitteessä IV esitettyjen, ”tunnusmerkeiksi” kutsuttujen ominaispiirteiden luettelon perusteella.

20. Velvollisuus raportoida tietoja veroviranomaisille on direktiivillä 2018/822 käyttöön otettu uusi keino edistää aggressiivisen verosuunnittelun torjuntaa koskevaa tavoitetta. Tämä velvollisuus koskee vastedes kaikkia välittäjiä, koska niillä on keskeinen rooli aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntävien järjestelyjen suunnittelussa, kuten muun muassa OECD on todennut. Velvollisuus voidaan siirtää verovelvolliselle vain, jos välittäjää ei ole tai jos tämä on estynyt raportoimasta tietoja. Tämä tarkoittaa, että raportointivelvoitteen siirtyminen verovelvolliselle on tarkoitettu vasta viimesijaiseksi toimenpiteeksi, koska unionin lainsäätäjä –

mielestäni perustellusti – katsoi, että raportointijärjestelmästä tulisi huomattavasti tehottomampi, jos verovelvollisen olisi itse ilmoitettava veroviranomaisille päätöksestään ryhtyä aggressiivisiin järjestelyihin.

21. Näin ollen välittäjän osallisuus on tämän järjestelmän perusta, ja välittäjän toiminnan kaikenlainen rajoittaminen saattaisi vaarantaa direktiivin 2011/16 ydintavoitteet. Näiden tavoitteiden toteuttaminen ei kuitenkaan saa johtaa perusoikeuskirjassa suojattujen perusoikeuksien loukkaukseen. Näin ollen on tutkittava, ovatko direktiivillä 2011/16 käyttöön otettu järjestelmä ja siihen direktiivillä 2018/822 tehdyt muutokset omiaan johtamaan tällaiseen loukkaukseen.

22. Ennen sen kysymyksen oikeudellista arviointia, onko riidanalainen säännös yhteensopiva perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklan kanssa, on tärkeää selventää, mitkä ovat välittäjinä toimivia asianajajia koskevan ilmoitusvelvollisuuden ominaispiirteet.

23. Ensinnäkin vaikuttaa siltä, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena on suojata asianajajien ammatillista salassapitovelvollisuutta yhtäältä vapauttamalla asianajajat raportointivelvoitteesta [5] ja toisaalta rajoittamalla niiden tietojen sisältöä, jotka välittäjänä toimivan asianajajan on vapautustilanteessa toimitettava kolmannelle välittäjälle. [6] Ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen voivat vedota ja raportointivelvoitteesta voidaan vapauttaa vain asianajajat, jotka harjoittavat toimintaansa ”sellaisten asiaa koskevien kansallisten lakien mukaisesti, joilla heidän ammattiaan säädellään”. [7] Tästä seuraa, että lähtökohtaisesti asianajaja, jonka toiminta jää hänen ammattiaan säätelevän kansallisen lainsäädännön ulkopuolelle, ei voi vedota ammatilliseen salassapitovelvollisuuteensa ja on tällöin samassa asemassa kuin muut välittäjät, jotka eivät voi saada vapautusta raportointivelvoitteesta.

24. Toiseksi siinä tapauksessa, että välittäjänä toimiva asianajaja tosiasiallisesti vapautetaan kyseisestä velvoitteesta, hänen on ilmoitettava tästä toisille välittäjille ja ilmoitettava niille myös niiden raportointivelvoitteista. On kuitenkin todettava, että silloin, kun toista välittäjää ei kyseisessä rajatylittävässä järjestelyssä ole, se, että välittäjänä toimiva asianajaja ilmoittaa saamastaan vapautuksesta asianomaiselle verovelvolliselle, tässä tapauksessa omalle asiakkaalleen, ei lähtökohtaisesti voi loukata asianajajan ja tämän asiakkaan välistä ammatillista salassapitovelvollisuutta. Jäljempänä esittämässäni analyysissa tarkastellaan siis ainoastaan välittäjänä toimivan asianajajan velvollisuutta antaa ilmoitus toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa. [8]

25. Lisäksi on täsmennettävä, että toisen välittäjän raportointivelvoite ilmenee jo selvästi direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1 kohdasta. Jos välittäjiä on useita, kyseisen artiklan 9 kohdan mukaan kunkin heistä on täytettävä tämä velvoite, paitsi jos heillä on todisteet siitä, että toinen välittäjä on jo täyttänyt sen. Toisin sanoen ilmoituksen antaminen toiselle välittäjälle riidanalaisen säännöksen nojalla ei suinkaan luo uutta raportointivelvoitetta sille henkilölle (välittäjälle), jolle ilmoitus annetaan.

5 Ks. riidanalainen säännös ja direktiivin 2018/822 johdanto-osan 8 perustelukappale.

6 Ks. direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 6 kohta.

7 Ks. riidanalainen säännös.

8 Tältä osin on muistutettava, että ennakkoratkaisupyynnön mukaan Belgian perustuslakituomioistuin määräsi keskeyttämään 21.6.2013 annetun asetuksen 11/6 §:n 1 momentin 1 kohdan, sellaisena kuin se on lisättynä 26.6.2020 annetulla asetuksella, soveltamisen ”ainoastaan siltä osin kuin siinä velvoitetaan välittäjänä toimiva asianajaja antamaan ilmoitus toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa”.

26. Kolmanneksi on todettava, että riidanalaisessa säännöksessä ei ole millään tavoin määritelty tämän ilmoitusvelvoitteen täyttämistapaa tai -muotoa eikä myöskään toimitettavien tietojen täsmällistä sisältöä. On nimittäin riittävää, että toimitetuissa tiedoissa yksilöidään se rajatylittävä järjestely, jota tiedot koskevat, ja muistutetaan toista välittäjää sen raportointivelvoitteesta. [9]

27. Neljänneksi ja viimeiseksi on huomautettava, että kolmansien välittäjien, jotka ovat saaneet asianajajalta ilmoituksen ja näin ollen tiedon asianajajan osallisuudesta järjestelyyn ja joita itseään ammatillinen salassapitovelvollisuus ei sido, on direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1 kohdan mukaisten omien raportointivelvoitteidensa nojalla ilmoitettava veroviranomaiselle paitsi rajatylittävän järjestelyn ja asianomaisen verovelvollisen olemassaolosta myös välittäjänä toimivan asianajajan osallisuudesta. Tältä osin direktiivin 8 ab artiklan 9 kohdan toisesta alakohdasta ja 14 kohdasta ilmenee, että tietoihin, jotka raportointivelvoitteen täyttämiseksi on toimitettava, kuuluvat välittäjien tunnistamiseen liittyvät tiedot.

B Riidanalaisen säännöksen yhteensopivuus perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklan kanssa

28. Muistutan, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kyseenalaistaa riidanalaisen säännöksen pätevyyden ja pohtii, rikotaanko kyseisellä säännöksellä perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklassa vahvistettua asianajajien ammatillista salassapitovelvollisuutta koskevaa sääntöä.

29. Tältä osin kantajat väittävät, että ilmoitusvelvollisuus, erityisesti siltä osin kuin se koskee kolmansia välittäjiä, rikkoo asianajajien ammatillista salassapitovelvollisuutta ja on siten sekä perusoikeuskirjan 7 artiklan että sen 47 artiklan vastainen. Näin ollen ne väittävät, että ammatillinen salassapitovelvollisuus on olennainen osa oikeutta yksityiselämän suojaan ja oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja että asiakkaan ja asianajajan välillä vaadittava luottamussuhde voidaan säilyttää vain, jos asiakkaalla on takeet siitä, että asioita, joita hän kertoo luottamuksellisesti asianajajalle, ei paljasteta ulkopuolisille. Jo se, että asianajajan puoleen on käännytty, kuuluu salassapitovelvollisuuden piiriin. Näin ollen asianajaja ei voi antaa ulkopuolisille tai viranomaisille pienintäkään tietoa rajatylittävästä järjestelystä edes silloin, kun hänen osuutensa on rajoittunut pelkän lausunnon antamiseen.

30. Belgian, Ranskan, Tšekin ja Latvian hallitukset sekä komissio ja neuvosto puolestaan väittävät, että ilmoitusvelvollisuus on perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklan mukainen ja että riidanalainen säännös ei siten riko ammatillista salassapitovelvollisuutta.

31. Aluksi on korostettava, että sekä unionin tuomioistuimella että Euroopan ihmisoikeustuomioistuimella on ollut tilaisuus lausua useaan otteeseen asianajajan ammatillisen salassapitovelvollisuuden ulottuvuudesta. Unionin tuomioistuin on siten todennut, että ammatillinen salassapitovelvollisuus on yksi unionin oikeuden yleisistä oikeusperiaatteista, jotka perustuvat jäsenvaltioiden yhteisiin arvoihin ja niiden yhteiseen valtiosääntöperinteeseen. [10]

[9] On kuitenkin todettava, että vaikka ilmoitusvelvoite, sellaisena kuin siitä säädetään riidanalaisessa säännöksessä, ei näytä velvoittavan välittäjänä toimivaa asianajajaa toimittamaan toiselle välittäjälle mitään muita kyseisestä asiakkaasta hallussaan olevia tietoja, Belgian täytäntöönpanosäännöksen kohdalla tilanne näyttää olevan toinen. Belgian oikeudessa nimittäin edellytetään tarkempia perusteluja, joista ilmenevät syyt, joiden vuoksi välittäjänä toimiva asianajaja ei voi täyttää raportointivelvoitettaan ammatillisen salassapitovelvollisuutensa perusteella. Huomautan kuitenkin, että ennakkoratkaisukysymys ei koske Belgian täytäntöönpanosäännöstä, vaan se koskee riidanalaisen säännöksen yhteensopivuutta perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklan kanssa.

[10] Tuomio 18.5.1982, AM & S Europe v. komissio (155/79, EU:C:1982:157, 18 kohta).

32. On myös todettava, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan asianajajan ja asiakkaan välistä salassapitovelvollisuutta koskeva sääntö taataan ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyssä, Roomassa 4.11.1950 allekirjoitetussa eurooppalaisessa yleissopimuksessa (jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus) kahteen kertaan, sekä 6 artiklassa että 8 artiklassa. [11]

33. Unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että vaikka asianajajien ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojan laajuudesta ja toteuttamistavoista säädetään edelleen kunkin jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä, on katsottava, että perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdan ja sen soveltamisesta annetun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan myös itse tätä suojelua koskeva periaate taataan perusoikeuskirjassa kahdella perusteella, sekä 7 artiklan että 47 artiklan perusteella.

34. Perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdan tarkoituksena on myös varmistaa tarvittava johdonmukaisuus perusoikeuskirjaan sisältyvien oikeuksien ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa taattujen vastaavien oikeuksien välillä, sanotun kuitenkaan vaikuttamatta unionin oikeuden riippumattomuuteen. Unionin tuomioistuimen on siis huolehdittava siitä, että tulkinta, jonka se omaksuu perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklasta, turvaa suojelun tason, joka noudattaa Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 ja 8 artiklan, sellaisina kuin Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on niitä tulkinnut, tarjoamaa tasoa. [12]

1. Rikotaanko riidanalaisella säännöksellä perusoikeuskirjan 47 artiklaa?

35. Ensinnäkin on muistutettava, että perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetaan oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, mukaan lukien se, että jokaisella, jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oikeus neuvontaan, puolustukseen ja edustukseen.

36. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan Euroopan ihmisoikeussopimuksessa tarkoitettu oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin muodostuu eri osatekijöistä, joihin kuuluvat muun muassa puolustautumisoikeudet, asianosaisten prosessuaalisen yhdenvertaisuuden periaate, oikeus tuomioistuinkäsittelyyn sekä oikeus asianajajaan sekä siviili- että rikosasioissa. [13]

37. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt yhtäältä asianajajan ja asiakkaan välisen yhteydenpidon luottamuksellisuuden ja toisaalta oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden välistä suhdetta asiassa, joka on hyvin samankaltainen kuin käsiteltävä asia. Asiassa Ordre des barreaux francophones et germanophone ym. tuotiin nimittäin esiin kysymys siitä, miten asianajajan velvollisuus tehdä yhteistyötä rahanpesun torjunnasta vastaavien kansallisten viranomaisten

[11] Ks. erityisesti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.12.1992, Niemietz v. Saksa, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, 37 kohta ja oikeudesta yksityiselämän suojaan Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 24.7.2008, André ym. v. Ranska, CE:ECHR:2008:0724JUD001860303, 36 kohta ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 6.12.2012, Michaud v. Ranska, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, 117–119 kohta, jäljempänä tuomio Michaud.

[12] Tuomio 15.7.2021, komissio v. Puola (Tuomarien kurinpitojärjestelmä) (C-791/19, EU:C:2021:596, 165 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[13] Tuomio 26.6.2007, Ordre des barreaux francophones et germanophone ym. (C-305/05, EU:C:2007:383, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

kanss[a] sopii yhteen tämän yhteydenpidon luottamuksellisuuden kanssa.[14] Tältä osin unionin tuomioistuin totesi, että toimet, joita ilmoittamisvelvollisuus koskee, tapahtuvat luonteensa vuoksi asiayhteydessä, jolla ei ole *mitään tekemistä oikeuskäsittelyn kanssa*, ja näin ollen oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden soveltamisalan ulkopuolella.[15]

38. Siltä osin kuin on kyse yhtäältä asianajajan ja asiakkaan välisen yhteydenpidon luottamuksellisuudesta ja toisaalta puolustautumisoikeuksista, unionin tuomioistuin on todennut, että ”asianajaja ei voisi varmistaa asiakkaan neuvonta-, puolustus- ja edustamistehtäväänsä asianmukaisesti ja asiakkaalta evättäisiin näin ollen tälle Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklassa myönnetyt 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”.[16]

39. Lisäksi Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on todennut, että asianajajien tapauksessa ammatillisen salassapitovelvollisuuden noudattamatta jättäminen voi vaikuttaa hyvään oikeudenkäyttöön ja siten Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklassa taattuihin oikeuksiin.[17]

40. Kyseisestä unionin tuomioistuimen ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että ensinnäkin oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskeva oikeus merkitsee määritelmällisesti yhteyttä oikeuskäsittelyyn ja ettei sitä voida erottaa lainkäyttötilanteesta.

41. Käsiteltävässä asiassa on kuitenkin todettava, ettei tällaista yhteyttä voida osoittaa. Direktiivin 2011/16 yhteydessä välittäjä ei nimittäin toimi asiakkaansa puolustajana verohallintoa vastaan käytävässä oikeusriidassa. Vaikka välittäjän antamat neuvot voivat mahdollisesti johtaa oikeusriitaan verohallintoa vastaan myöhemmässä vaiheessa, tämä ei tarkoita, että neuvoja on annettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla ”puolustautumisoikeuksien käyttämiseksi ja turvaamiseksi”.

42. Toiseksi riidanalaisen säännöksen tapauksessa yhteyden puuttuminen oikeuskäsittelyyn on erityisen ilmeistä, koska ilmoitusvelvollisuuden voidaan olettaa syntyvän jo varhaisessa vaiheessa eli ennen raportoitavan rajatylittävän järjestelyn toteuttamista ja siten ajankohtana, jona kyseisestä järjestelystä ei lähtökohtaisesti ole voinut syntyä oikeusriitaa verohallinnon kanssa.

43. Yhteyden puuttumista oikeuskäsittelyyn tukevat myös direktiivin 2011/16 tavoitteet, jotka ovat pääasiallisesti ”ennaltaehkäiseviä”. Tältä osin direktiivin 2018/822 johdanto-osan toisesta perustelukappaleesta ilmenee selvästi, että tietojenvaihdolla pyritään nimenomaan mahdollistamaan se, että veroviranomaiset ”pystyisivät reagoimaan ripeästi haitallisiin verokäytäntöihin ja tukkimaan porsaanreikiä hyväksymällä uutta lainsäädäntöä tai tekemällä asianmukaisia riskinarviointeja”.

[14] Rahoitusjärjestelmän rahanpesutarkoituksiin käyttämisen estämisestä 10.6.1991 annetun neuvoston direktiivin 91/308/ETY (EYVL 1991, L 166, s. 77) 2 a artiklan 5 kohdasta ilmenee, että asianajajien tehtävänä oli osallistua asiakkaansa puolesta tiettyjen, lähinnä rahoitustoimintaan tai kiinteistökauppoihin liittyvien liiketoimien suunnitteluun ja toteuttamiseen tai toimia asiakkaansa nimissä ja tämän lukuun tällaisissa liiketoimissa.

[15] Tuomio Ordre des barreaux francophones et germanophone ym., 33 ja 35 kohta.

[16] Tuomio Ordre des barreaux francophones et germanophone ym., 32 kohta. Kursivointi tässä.

[17] Ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.12.1992, Niemietz v. Saksa, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, 37 kohta.

44. Kolmanneksi on huomautettava, että direktiivissä 2011/16 asetetut tietojen toimittamista koskevat velvoitteet liittyvät lailliseen toimintaan, joka ei lähtökohtaisesti liity oikeusriitaan, ainakin raportoinnin alkuvaiheessa. Tästä seuraa, että käsiteltävässä asiassa yhteyden puuttuminen oikeuskäsittelyyn on vielä ilmeisempää kuin asiassa Ordre des barreaux francophones et germanophone ym., koska käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat raportointivelvoitteet koskevat toimintaa, jolla ei suoranaisesti rikota mitään sovellettavaa lakia, toisin kuin rahanpesuun liittyvillä järjestelyillä.

45. Edellä esitetyn perusteella olen sitä mieltä, että se, että toisille välittäjille ilmoitetaan niiden velvollisuudesta toimittaa tietoja kolmannelle välittäjälle, ei voi loukata perusoikeuskirjan 47 artiklalla suojattuja oikeuksia, koska kyseisellä velvollisuudella ei ole yhteyttä mihinkään oikeuskäsittelyyn eikä se siten kuulu tämän määräyksen soveltamisalaan. [18]

2. Rikotaanko riidanalaisella säännöksellä perusoikeuskirjan 7 artiklaa?

46. On muistutettava, että perusoikeuskirjan 7 artiklassa turvatut oikeudet vastaavat Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklassa turvattuja oikeuksia. [19] Perusoikeuskirjan 7 artiklassa taataan jokaiselle oikeus siihen, että hänen yksityis- ja perhe-elämäänsä, kotiaan sekä viestejään kunnioitetaan.

47. Tältä osin Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että asianajajien ammatillinen salassapitovelvollisuus on nimenomaisesti suojattu Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklalla. [20]

48. Perusoikeuskirjan 7 artiklaa sovellettaessa on siten korostettava, että Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan mukainen ammatillisen salassapitovelvollisuuden suoja ei rajoitu pelkästään asiakkaan puolustamiseen tuomioistuimessa, vaan sillä on laajempi ulottuvuus (ja soveltamisala), sillä se suojaa asianajajan ja tämän asiakkaan välistä suhdetta myös lainkäyttötilanteen ulkopuolella (vaikkakin suoja on pakottavampi puolustamistehtävien osalta).

49. Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan tarkoituksena on siten suojata kaikenlaisen yksityisten välisen yhteydenpidon luottamuksellisuutta antamalla tehostettua suojaa asianajajan ja tämän asiakkaan väliselle yhteydenpidolle. Lisäksi on täsmennettävä, että kyseinen suoja kattaa myös oikeudellisen neuvonnan ja suojaa sen luottamuksellisuutta paitsi sisällön (riippumatta siitä, missä muodossa se on tuotettu) myös olemassaolon puolesta. [21]

50. Tuomiossa Michaud Euroopan ihmisoikeustuomioistuin lausui siitä, voidaanko Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukaisena pitää asianajajille asetettua velvollisuutta ilmoittaa toimivaltaisille viranomaisille asiakkaidensa epäilyttävästä toiminnasta direktiivin 2005/60/EY [22] täytäntöön panemiseksi annetun Ranskan lainsäädännön yhteydessä.

[18] Sama koskee muita kyseisestä määräyksestä kolmannelle välittäjälle aiheutuvia velvoitteita toimittaa tietoja veroviranomaisille.

[19] Ks. perusoikeuskirjan selitykset (EUVL 2007, C 303, s. 17).

[20] Tuomio Michaud, 118 ja 119 kohta.

[21] Tuomio Michaud, 118 ja 119 kohta.

[22] Rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesutarkoituksiin sekä terrorismin rahoitukseen 26.10.2005 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EUVL 2005, L 309, s. 15).

51. Kyseisessä tuomiossa Euroopan ihmisoikeustuomioistuin totesi, että ”koska kyseisellä lainsäädännöllä velvoitetaan asianajajat ilmoittamaan hallintoviranomaiselle toiseen henkilöön liittyviä tietoja, jotka heillä on hallussaan, koska he ovat pitäneet yhteyttä kyseiseen henkilöön, asianajajille asetettu velvollisuus ilmoittaa epäilyistä merkitsee puuttumista heidän oikeuteensa yhteydenpidon luottamuksellisuuden suojaan” ja ”myös puuttumista heidän oikeuteensa yksityiselämän suojaan, ja tähän käsitteeseen sisältyvät myös ammatti- ja liiketoiminta”. [23]

52. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen mukaan puuttuminen yksityiselämän suojaan oli kuitenkin perusteltua, koska velvollisuus ilmoittaa epäilyistä koski ainoastaan ”*toimintaa, joka ei liity kovinkaan läheisesti asianajajille annettuun puolustamistehtävään ja joka on samankaltaista kuin muiden tämän velvollisuuden alaisten ammatinharjoittajien harjoittama toiminta*” eli rahoitus- ja kiinteistöliiketoiminta, [24] ja koska asianajajille ei asetettu tätä velvollisuutta ”silloin, kun kyseessä oleva toiminta ’liittyy oikeuskäsittelyyn ja kun heidän hallussaan olevat tiedot on vastaanotettu tai hankittu ennen kyseistä käsittelyä, sen aikana tai sen jälkeen, mukaan lukien tällaisen käsittelyn vireille panemiseksi tai välttämiseksi annetun neuvonnan yhteydessä, *eikä silloin, kun he antavat oikeudellista neuvontaa*, paitsi jos sitä on annettu rahanpesutarkoituksiin ja terrorismin rahoitukseen tai tietoisena siitä, että asiakas pyytää sitä rahanpesutarkoituksiin ja terrorismin rahoitukseen’”. [25]

53. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklassa tarkoitettu ammatillisen salassapitovelvollisuuden suoja ei kata kaikkea asianajajan toimintaa.

54. Tämä tarkoittaa, että yhtäältä on toimintoja, jotka ovat perinteisesti kuuluneet asianajajan tehtävään ja jotka siten saavat ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojaa. Asianajaja, joka neuvoo asiakastaan oikeuskäsittelyn tai sen valmistelun yhteydessä, voi siis ilman muuta vedota ammatilliseen salassapitovelvollisuuteensa. Sama koskee asianajajaa, jolta asiakas pyytää oikeudellista lausuntoa ad hoc.

55. Toisaalta on tapauksia, joissa asianajaja voi toimia muissa kuin asiakkaiden edustukseen tai oikeudelliseen neuvontaan liittyvissä ”tavanomaisissa tehtävissä” niin, että hänen toimintansa voidaan rinnastaa muiden ammatinharjoittajien toimintaan. Tällaisissa tapauksissa kyseisen toiminnan luonne ei oikeuta ammatilliseen salassapitovelvollisuuden suojaan, jolla, kuten edellä selitettiin, on demokraattisessa yhteiskunnassa aivan erityinen tarkoitus eli se, että asianajaja voi täyttää perustavanlaatuisen tehtävänsä, joka on yksityisten puolustaminen.

56. Huomautan kuitenkin, että tämä erottelu ei ole absoluuttinen ja että sen käytännön soveltaminen voi aiheuttaa ongelmia – kuten käsiteltävä asia osoittaa – erityisesti tietyissä sellaisissa tapauksissa, joissa asianajajan tehtävä on tavallista monisyisempi. Tässä yhteydessä on todettava, että käsiteltävän asian osapuolet ovat erimielisiä siltä osin kuin on kyse asianajajan toimimisesta välittäjänä rajatylittävissä järjestelyissä.

57. Yhtäältä kantajat nimittäin väittävät, että asianajajan olisi aina voitava vedota ammatilliseen salassapitovelvollisuuteensa, siis jo pelkästään asianajajan asemansa perusteella, eikä hänen ”välittäjänä” harjoittamansa toiminnan luonteella ole tältä osin merkitystä. Asianajajalla ei siten ole minkäänlaista raportointivelvollisuutta eikä myöskään toissijaista velvollisuutta ilmoittaa vapautuksestaan kolmannelle välittäjälle.

[23] Tuomio Michaud, 91 kohta.

[24] Tuomio Michaud, 127 kohta. Kursivointi tässä.

[25] Tuomio Michaud, 127 kohta. Kursivointi tässä.

58. Tietyt jäsenvaltiot (ja erityisesti Belgian kuningaskunta ja Latvian tasavalta) päinvastoin väittävät, että välittäjänä toimiminen ei ole asianajotoimintaa, mikä niiden mukaan oikeuttaa asettamaan asianajajalle raportointi- ja ilmoitusvelvoitteen.

59. Direktiivistä 2011/16 näyttää nimittäin ilmenevän, että asianajajan välittäjänä tarjoamat palvelut eivät lähtökohtaisesti kuulu asianajajien tavanomaisiin ammattitehtäviin, jotka ovat puolustaminen ja oikeudellinen arviointi. Näin ollen välittäjänä toimiva asianajaja olisi ensi arviolta rinnastettava muihin ”välittäjiin”, joista osa ei voi vedota ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen.[26]

60. Mielestäni on nimittäin kyseenalaista, toimiiko asianajaja, joka – yksinään tai muiden ammatinharjoittajien avustuksella – suunnittelee rajatylittävän järjestelyn tarjotakseen sitä tämän jälkeen verovelvollisille, välttämättä omalla ammattialallaan. Erityisesti se, että asianajajan osallistuminen järjestelyn suunnitteluun voi edeltää sen markkinoimista asiakkaille, näyttää viittaavan siihen, että asianajajan ja asiakkaan väliltä puuttuu vaadittava yhteys, joka oikeuttaisi ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojaan.[27]

61. On esimerkiksi mahdollista, että asianajaja ei ”harjoita toimintaansa sellaisten asiaa koskevien kansallisten lakien mukaisesti, joilla hänen ammattiaan säädellään” ja menettää tästä syystä oikeuden vapautukseen raportointivelvoitteesta tilanteessa, jossa hän suunnittelee sellaisia ”markkinakelpoisia”[28] rajatylittäviä järjestelyjä, joille on ”räätälöidyistä järjestelyistä”[29] poiketen ominaista se, että ne ovat valmiita toteutettaviksi ilman, että niitä olisi merkittävästi muokattava. Kuvitellaan vaikkapa, että asianajaja, joka ei ole neuvontasuhteessa kehenkään asiakkaaseen, suunnittelee markkinakelpoisen rajatylittävän järjestelyn ja asettaa sen verovelvollisten saataville joko suoraan tai välittäjän kautta. Tässä tapauksessa lienee mahdollista, että kyseinen asianajaja toimii ammattialansa rajojen ulkopuolella, sellaisina kuin ne määritellään hänen kansallisessa lainsäädännössään, minkä seurauksena hän on (kuten kaikki muutkin välittäjät) direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1 kohdan säännösten mukaan velvollinen toimittamaan tietoja siitä lähtien, kun järjestely on saatu valmiiksi.

62. Jos välittäjänä toimivan asianajajan määritelmä jätettäisiin tähän, tultaisiin kuitenkin jättäneeksi huomiotta neuvontatehtävä, jonka täyttämistä häneltä voidaan edellyttää rajatylittävän järjestelyn oikeudellisen arvioinnin yhteydessä.

63. Korostan myös, että jos katsottaisiin, että asianajajan harjoittama välittäjätoiminta ei koskaan kuulu oikeudelliseen neuvontatoimintaan, nousisi esiin kysymys siitä, miksi direktiivissä 2011/16 sitten on säädetty asianajajien ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojaamisesta riidanalaisessa säännöksessä tarkoitetulla vapautusmekanismilla. Nähdäkseni tähän unionin lainsäätäjän ratkaisuun on kaksi pääasiallista syytä.

[26] Direktiivissä 2011/16 säädetään vasta toissijaisesti jäsenvaltioiden mahdollisuudesta vapauttaa välittäjänä toimiva asianajaja velvoitteesta toimittaa direktiivin 8 ab artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tietoja, jos tämä velvoite rikkoisi kyseessä olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta.

[27] Huomautan tältä osin, että direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1 kohdan mukaan raportointivelvoite syntyy jo kyseisen järjestelyn suunnitteluvaiheessa.

[28] Ks. direktiivin 2011/16 3 artiklan 24 kohta.

[29] Ks. direktiivin 2011/16 3 artiklan 25 kohta.

64. Yhtäältä, koska ammatillista salassapitovelvollisuutta ei ollut yhdenmukaistettu unionin tasolla, direktiivillä 2018/822 pyrittiin näin estämään tilanteet, joissa syntyisi ristiriitaa kansallisten oikeussääntöjen kanssa, ja varmistamaan, että direktiivissä kunnioitetaan perusoikeuskirjassa tunnustettuja periaatteita. [30]

65. Toisaalta asianajajan ”ammatin tavanomaiseen harjoittamiseen” kuuluvien tehtävien erottaminen tehtävistä, jotka eivät siihen kuulu, on käytännössä kaikkea muuta kuin selvää. Myös rajatylittävän järjestelyn tapauksessa on täysin mahdollista, että asiakas pyytää asianajajaa arvioimaan suunniteltua järjestelyä ja että asianajaja joutuu tästä syystä antamaan asiakkaalle oikeudellisia neuvoja. Tällaisessa tapauksessa asianajajan olisi voitava vedota täysimääräisesti ammatilliseen salassapitovelvollisuuteensa, koska hän tarjoaa oikeudellista neuvontaa sille verovelvolliselle, jota järjestely koskee.

66. Totean esimerkiksi, että ”räätälöidyn järjestelyn” tapauksessa ei voida sulkea pois sitä, että direktiivissä 2018/822 tarkoitettuna välittäjänä toimiva asianajaja osallistuu järjestelyyn omalla ammattialallaan tarjoamalla oikeudellista neuvontaa samassa tarkoituksessa kuin hän tarjoaa sitä yleisesti minkä tahansa asiakkaan puolesta laatimansa siviili- tai kauppaoikeudellisen sopimuksen, yhtiö- tai työoikeudellisen järjestelyn tai oikeudellisen strategian suunnittelu- tai hallinnointitoiminnan yhteydessä.

67. Näin ollen katson, että siihen, että direktiivillä 2011/16 vapautettiin asianajajat raportointivelvollisuudesta heidän ammatillisen salassapitovelvollisuutensa suojan varmistamiseksi, on syynä nimenomaan se, että on vaikea lähtökohtaisesti sulkea pois sitä, että välittäjänä toimiva asianajaja voi joutua antamaan edellä mainitussa esimerkissä tarkoitettua oikeudellista neuvontaa.

68. Edellä esitetystä seuraa, että vaikkei aina ole helppoa tehdä eroa asianajajan eri tehtävien välillä – koska ne voivat toisinaan olla hyvin monitahoisia ja jakamattomia –, mielestäni näyttäisi olevan mahdollista erottaa toisistaan tapaukset, joissa asianajaja toimii ”asianajajana” ja joissa hänen pitäisi voida vedota ammatilliseen salassapitovelvollisuuteensa ja siten saada vapautus raportointivelvoitteesta, ja tapaukset, joissa tätä suojaa ei pidä olla. Näin ollen on varmistettava yhtäältä, ettei ammatilliselle salassapitovelvollisuudelle annettava määritelmä ole liian laaja niin, että se kattaa myös välittäjänä toimivan asianajajan sellaisen toiminnan, joka menee selvästi erityisiä edustus- ja neuvontatehtäviä pidemmälle, ja vapauttaa hänet tietyistä raportointivelvoitteista, vaikka hän harjoittaa samaa toimintaa kuin muilta ammattialoilta tulevat välittäjät. Toisaalta tämän määritelmän suhteettomalla rajoittamisella saatettaisiin puuttua asianajajan ja tämän asiakkaan väliseen suhteeseen tavalla, jota ei voida hyväksyä.

69. Direktiiviä 2018/822 sovellettaessa tämän eron tekemisellä on erityisen tärkeä merkitys, jotta turvataan tasapaino yhtäältä asianajajan ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojaa, jolla on erityisasema kaikissa oikeusvaltioissa, koskevan vaatimuksen ja toisaalta aggressiivisen verosuunnittelun torjuntaa, joka on yksi tärkeimmistä keinoista estää veropohjan rapautuminen, koskevan tavoitteen välillä.

70. Vaikka tämän eron tekeminen on ensisijaisesti kansallisen tuomioistuimen asia, sitä tehtäessä on otettava huomioon edellä mainitut seikat etenkin, koska ammatillista salassapitovelvollisuutta ei ole yhdenmukaistettu unionin tasolla.

[30] Ks. direktiivin 2018/822 johdanto-osan 18 perustelukappale.

a) Riidanalaisessa säännöksessä tarkoitetun ilmoitusvelvoitteen yhteensopivuus perusoikeuskirjan 7 artiklan kanssa

71. Edellä esitettyjen näkökohtien valossa on seuraavaksi tutkittava, onko riidanalainen säännös yhteensopiva perusoikeuskirjan 7 artiklan kanssa.

72. Riidanalaisesta säännöksestä on muistutettava, että siinä asianajaja velvoitetaan – silloin, kun välittäjänä toimiva asianajaja vapautetaan toimittamasta asiakkaansa tietoja – ilmoittamaan toisille välittäjille niiden direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 6 kohdan mukaisista raportointivelvoitteista. Ilmoitusvelvollisuuteen sisältyy siten ipso facto paitsi velvollisuus nimetä kyseinen rajatylittävä järjestely ja muistuttaa toisia välittäjiä niiden omista raportointivelvoitteista, myös velvollisuus nimetä ilmoituksen tehnyt asianajaja.

73. Huomautan ensinnäkin, että riidanalaista säännöstä voidaan soveltaa vain silloin, kun välittäjänä toimiva asianajaja ja toinen välittäjä tosiasiallisesti tuntevat toisensa, koska he ovat yhdessä osallistuneet rajatylittävään järjestelyyn.

74. Velvollisuus ilmoittaa toisille välittäjille niiden raportointivelvoitteista ei siten koske tilannetta, jossa välittäjänä toimiva asianajaja ei ole tietoinen siitä, että rajatylittävään järjestelyyn osallistuu toinenkin välittäjä, kun verovelvollinen on esimerkiksi pyytänyt erikseen neuvoja eri välittäjiltä. Jos ilmoitusvelvoitteen täyttävä henkilö ei tiedä toisesta välittäjästä, hän ei silloin missään tapauksessa voi antaa tälle ilmoitusta. Välittäjänä toimiva asianajaja, joka täyttää ilmoitusvelvoitteen, ei siten ole velvollinen etsimään käsiinsä niitä kyseisen järjestelyn välittäjiä, joista hän ei ole tietoinen. Tällaisessa tapauksessa hänen on tehtävä ilmoitus verovelvolliselle itselleen eli asiakkaalleen, jolle raportointivelvoite siirtyy, eikä tällainen tilanne ole ongelmallinen ammatillisen salassapitovelvollisuuden kannalta.

75. Toiseksi muistutan, että ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojaamiseksi direktiivissä 2011/16 rajoitetaan olennaisesti niiden tietojen sisältöä, jotka välittäjänä toimivan asianajajan on toimitettava toiselle välittäjälle siinä tapauksessa, että hän saa vapautuksen. Nämä tiedot nimittäin rajoittuvat mainintaan välittäjänä toimivalle asianajajalle annetusta vapautuksesta ja toiselle välittäjälle tämän seurauksena siirtyvästä raportointivelvoitteesta. Riidanalaisessa säännöksessä tarkoitettu ilmoitusvelvoite ei velvoita paljastamaan tietoja asianajajan tekemästä oikeudellisesta arvioinnista tai sen sisällöstä taikka hänen mahdollisesta yhteydenpidostaan asiakkaan kanssa.[31]

76. Kolmanneksi totean, että on esimerkiksi mahdollista, että kaikki rajatylittävän järjestelyn suunnitteluun osallistuneet välittäjät ovat kyseisen verovelvollisen suostumuksella (tai jopa sen koordinoimina) osallistuneet yhdessä järjestelyn kaikkiin organisointivaiheisiin ja käsitelleet myös kysymystä veroviranomaisille raportoinnista ja kullekin välittäjälle kuuluvista velvoitteista.[32] Ei myöskään voida täysin sulkea pois sitä, että välittäjä, jota raportointivelvoite joka tapauksessa koskee, on todennut, että kyseisestä järjestelystä on raportoitava, (jo) ennen kuin asianajaja (jonka kanssa kyseinen välittäjä on asettanut järjestelyn saataville) on ilmoittanut sille vapautuksestaan ja muistuttanut sitä sen raportointivelvoitteesta. Kriteerit, joiden perusteella raportointivelvoite syntyy, luetellaan direktiivissä 2011/16, joten toisten välittäjien ja myös itse verovelvollisen pitäisi pystyä ”tunnistamaan” verojärjestelyt, joista on raportoitava. Näissä tapauksissa – ja jollei asianajajan ammatillista salassapitovelvollisuutta koskevista

[31] Ks. direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 14 kohdan c alakohta.

[32] Näin on esimerkiksi silloin, kun asiakas itse ”kumoaa” ammatillisen salassapitovelvollisuuden ja ottaa muut välittäjät mukaan yhteydenpitoonsa asianajajan kanssa tai päinvastoin.

kansallisista oikeussäännöistä muuta johdu – voitaisiin ajatella, ettei ammatillista salassapitovelvollisuutta ole rikottu.[33] Tätä näkemystä puoltaa se, että tiedot, jotka välittäjänä toimivan asianajajan on ilmoitettava kolmannelle välittäjälle, rajoittuvat ainoastaan mainintaan hänelle annetusta vapautuksesta ja kyseisen järjestelyn tunnistamiseen liittyviin tietoihin.[34]

77. Edellä esitetyn perusteella katson, että ensi arviolta riidanalainen säännös ei ole omiaan loukkaamaan perusoikeuskirjan 7 artiklalla suojattuja oikeuksia, koska asianajajan kolmannelle välittäjälle toimittamat tiedot, mukaan lukien asianajajan oma nimi, on jo aiemmin saatettu tämän kolmannen välittäjän tietoon.

78. Vaikka oletettaisiin, että välittäjänä toimiva asianajaja ja kolmas välittäjä tuntevat toisensa, ei kuitenkaan voida sulkea pois sitä, että tietyissä tilanteissa tämä voi merkitä puuttumista yksityiselämän kunnioittamista koskevaan oikeuteen.

79. Ensinnäkin on muistutettava, että Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklalla suojataan oikeudellista neuvontaa paitsi sen sisällön myös sen olemassaolon kannalta.[35] Asianajajan ammatillinen salassapitovelvollisuus, joka perustuu asianajajan ja tämän asiakkaan väliseen luottamussuhteeseen, velvoittaa asianajajan olemaan paljastamatta kenellekään tämän suhteen olemassaoloa ja vielä vähemmän asianajajan ja asiakkaan välisen yhteydenpidon sisältöä (paitsi asiakkaan nimenomaisella suostumuksella).[36]

80. Silloin, kun asianajaja vapautetaan välittäjille kuuluvasta raportointivelvoitteesta, asianajajan ja tämän asiakkaan välisestä luottamussuhteesta ja salassapitovelvollisuudesta asiakasta kohtaan seuraa jo luonnostaan, että asianajajan on voitava ilmoittaa vapautuksesta ensisijaisesti asiakkaalle. On myös todettava, että asianajajalle kuuluva velvollisuus ilmoittaa asiakkaalle tämän lakisääteisistä velvoitteista on asianajajan ammatillinen velvoite, jonka noudattamatta jättäminen voi kyseenalaistaa asianajajan ammatillisen vastuun.

81. Toiseksi on muistutettava, että ammatillinen salassapitovelvollisuus kattaa paitsi asiakkaan ja asianajajan välisen yhteydenpidon myös asianajajan antaman oikeudellisen lausunnon. Vaikka siis oletettaisiin, että asianajaja ja toinen välittäjä tuntevat toisensa – koska he ovat osallistuneet yhdessä kyseiseen järjestelyyn –, on kuitenkin niin, että ilmoittaessaan vapautuksestaan toiselle välittäjälle asianajaja samalla ilmaisee tälle arvionsa siitä, että kyseisellä järjestelyllä on direktiivin 2018/822 liitteessä IV luetellut ominaispiirteet (”tunnusmerkit”) ja että siitä on siten raportoitava rajatylittävänä järjestelynä. Tämä arvio on tulos tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen analyysista, joka on asianajajan neuvontatoiminnan lähtökohta. Tästä seuraa, että kyseistä arviota suojaa ammatillinen salassapitovelvollisuus ja ettei asianajajan pitäisi paljastaa sitä muille kuin asiakkaalleen.

[33] Nähdäkseni tämä voi olla lähellä tilannetta, jossa asianajaja ja muut ammatinharjoittajat (kuten notaari, pankkiiri, kirjanpitäjä, kiinteistönvälittäjä tai muu neuvonantaja) tarjoavat asiakkaalle palveluja yhteisessä hankkeessa ja jossa asiakas voi kehottaa heitä pitämään suoraan ja ”vapaasti” yhteyttä toisiinsa, mukaan lukien silloin, kun kyse on asiakkaan velvoitteista viranomaisiin nähden. Se, että asianajaja ”muistuttaa” yhtä näistä ammatinharjoittajista tälle (tai näille) mahdollisesti kuuluvasta raportointivelvoitteesta (niiden yhteisen asiakkaan) intressien turvaamiseksi, ei pitäisi aiheuttaa ongelmia ammatillisen salassapitovelvollisuuden kannalta, jollei kansallisista oikeussäännöistä, joissa näiden ammatinharjoittajien (mukaan lukien asianajajan) ammattia säädellään, muuta johdu.

[34] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 75 kohta.

[35] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 49 kohta.

[36] Paitsi tietenkin tilanteessa, jossa asiakkaan pyytämä neuvonta koskee rikoksen tekemistä, jolloin asianajaja, joka saa asian tietoonsa, ei voi olla osallisena kyseiseen rikokseen antamalla siihen neuvoja, eikä hänen tarvitse myöskään noudattaa ammatillista salassapitovelvollisuuttaan.

82. Huomautan kolmanneksi, että edellä tämän ratkaisuehdotuksen 76 kohdassa tarkasteltua olettamusta ei todennäköisesti voida soveltaa kaikissa tapauksissa, vaikka oletettaisiin, että asianajaja ja toinen välittäjä (tai toiset välittäjät) tuntevat toisensa, koska he ovat osallistuneet saman rajatylittävän järjestelyn suunnitteluun. Näin on erityisesti silloin, kun useita välittäjiä osallistuu kyseisen järjestelyn eri suunnitteluvaiheisiin ja kun näiden eri välittäjien osallisuus rajatylittävässä järjestelyssä vaihtelee sen mukaan, minkälainen tehtävä niistä kullakin on. [37]

83. Tästä seuraa, että vaikka direktiivillä 2011/16 pyritään rajoittamaan puuttumista ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen, tietyissä tilanteissa tällainen puuttuminen voidaan kuitenkin todeta.

b) Riidanalaisen säännöksen oikeutus

84. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusoikeudet eivät ole ehdottomia, vaan niitä voidaan rajoittaa, kunhan rajoitukset tosiasiassa palvelevat yleisen edun mukaisia kyseisellä toimenpiteellä tavoiteltuja tavoitteita eikä niillä puututa perusoikeuksiin tavoitellun päämäärän kannalta suhteettomasti ja tavalla, jota ei voida hyväksyä ja jolla loukattaisiin näin suojattujen oikeuksien keskeistä sisältöä. [38]

85. Näin ollen on tutkittava, säädetäänkö kyseisestä ilmoitusvelvoitteesta laissa, tavoitellaanko sillä unionin tunnustamaa yleisen edun mukaista tavoitetta, onko se tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi ja onko se suhteellisuusperiaatteen mukainen.

86. Ensinnäkin siitä, että välittäjänä toimivan asianajajan on ilmoitettava saamastaan vapautuksesta toiselle välittäjälle, joka on osallistunut samaan rajatylittävään järjestelyyn, säädetään nimenomaisesti laissa, tässä tapauksessa riidanalaisessa säännöksessä.

87. Tästä olen sitä mieltä, että ilmoitusvelvollisuus on asetettu säännöksellä, joka on riittävän selkeä ja täsmällinen. [39]

88. Toiseksi unionin lainsäädännöllä tavoiteltu yleisen edun mukainen tavoite on tässä tapauksessa aggressiivisen verosuunnittelun torjunta osana kansainvälistä veroyhteistyötä, joka toteutetaan jäsenvaltioiden välisellä tietojenvaihdolla.

89. Tältä osin muistutan, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veronkierron ja veropetosten ehkäiseminen on unionin tunnustama yleisen edun mukainen tavoite. [40] Sama koskee väärinkäytösten torjuntaa silloin, kun kyseisten liiketoimien keskeisenä päämääränä on verotuksellisen edun saaminen. [41]

[37] Voi olla, että kyseisen järjestelyn eri suunnitteluvaiheisiin on osallistunut useita välittäjiä ja että kaikki nämä välittäjät eivät ole osallistuneet niihin samassa määrin, jolloin välittäjien välillä on tiedon epäsymmetria.

[38] Tuomio 13.9.2018, UBS Europe ym. (C-358/16, EU:C:2018:715, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[39] Kansallisten tuomioistuinten asiana on tietenkin arvioida, onko kansallisilla täytäntöönpanosäännöksillä nämä samat ominaispiirteet.

[40] Tuomio 6.10.2020, Luxemburgin valtio (Muutoksenhakuoikeus verotietopyyntöön) (C-245/19 ja C-246/19, EU:C:2020:795, 86–88 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[41] Tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

90. Lisäksi unionin tuomioistuin on todennut, että ”jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon turvaaminen” on peruste, jolla rajoitus voidaan oikeuttaa muun muassa silloin, kun kyseessä olevilla kansallisilla toimenpiteillä pyritään ”estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta”. [42]

91. Tästä on todettava, että vaikka direktiivin 2018/822 nimenomaisena tavoitteena ei olekaan veropetosten torjunta ”lainvastaisena toimintana”, sen johdanto-osan 2, 4, 8 ja 9 perustelukappaleesta ilmenee selvästi, että kyseisessä direktiivissä välittäjille asetetuilla velvoitteilla pyritään suojaamaan kansallisia veropohjia rapautumiselta valvomalla ”mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviä järjestelyjä”. Siinä säädetyllä raportointivelvoitteella pyritään siten yhtäältä helpottamaan verolainsäädäntöjen nopeaa mukauttamista sinänsä laillisiin mutta aggressiivisiin verokäytäntöihin ja toisaalta – ja edelliseen liittyen – tekemään tällaisten järjestelyjen suunnittelu in fine vähemmän houkuttelevaksi. [43]

92. Vaikka puuttuminen yksityiselämän kunnioitusta koskevaan oikeuteen voi mielestäni olla oikeutettua direktiivillä 2018/822 tavoitellun päämäärän kannalta, on kuitenkin niin, että tämän puuttumisen on oltava tarpeellista ja oikeasuhtaista.

93. Kolmanneksi on siten selvitettävä, onko kyseessä oleva ilmoitusvelvollisuus tarpeen aggressiivisen verosuunnittelun torjuntaa koskevan tavoitteen saavuttamiseksi ja onko se suhteellisuusperiaatteen mukainen.

94. Tältä osin on syytä muistuttaa ensinnäkin, että unionin lainsäätäjä on katsonut, että ilmoitusvelvollisuuden ulottuvuus on rajoitettava siihen, mikä on ehdottoman välttämätöntä, ja antanut takeet ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojaamisesta.

95. Yhtäältä riidanalaista säännöstä voidaan soveltaa vain tietyissä tarkoin määritetyissä tapauksissa eli silloin, kun kolmannet välittäjät toimivat tosiasiallisesti yhteistyössä välittäjänä toimivan asianajajan kanssa ja tekevät sen verovelvollisen asiakkaan suostumuksella. [44] Toisaalta puuttumista asianajajan ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen rajoittavat myös niiden tietojen ulottuvuus ja sisältö, jotka välittäjänä toimivan asianajajan on ilmoitettava kolmannelle välittäjälle ja jotka ovat – suurelta osin – jo viimeksi mainitun tiedossa. [45]

96. Toiseksi riidanalaisella säännöksellä voidaan mielestäni taata sen järjestelmän tehokkuus, jota käytetään rajatylittävien järjestelyjen raportoinnissa veroviranomaisille. Vaikka kolmannet välittäjät ovat direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1 kohdan nojalla velvollisia raportoimaan tiedot veroviranomaisille välittäjänä toimivan asianajajan ilmoituksesta riippumatta, riidanalaisessa säännöksessä säädetyn ilmoitusvelvoitteen avulla pystytään tosiasiassa varmistamaan, että veroviranomaiset saavat rajatylittävän järjestelyn arvioimiseksi tarvittavat tiedot. Toisin sanoen tällä mekanismilla pystytään yhtäältä saamaan toiset välittäjät tietoisiksi velvollisuudestaan noudattaa heille kuuluvaa raportointivelvoitetta ja toisaalta varmistamaan, että rajatylittävät järjestelyt, jotka muuten saattaisivat jäädä raportoimatta, tulevat tosiasiallisesti raportoiduiksi.

[42] Tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliyhtiöt) (C-135/17, EU:C:2019:136, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[43] Huomautan myös, että direktiivin 2018/822 johdanto-osan 14 perustelukappaleessa täsmennetään, että ”aggressiivisen verosuunnittelun keinoja hyödyntäviin rajatylittäviin järjestelyihin, joiden pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on sovellettavan verolain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saaminen, sovelletaan yleistä veronkierron vastaista sääntöä”, josta säädetään sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta 12.7.2016 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2016/1164 (EUVL 2006, L 193, s. 1) 6 artiklassa.

[44] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 73 ja 74 kohta.

[45] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 75 kohta.

97. Olen silti sitä mieltä, että jotta riidanalaisen säännöksen yhteensopivuutta perusoikeuskirjan 7 artiklan kanssa voitaisiin arvioida kattavasti, tässä arvioinnissa on otettava huomioon myös kolmansille välittäjille kuuluva toissijainen velvoite ilmoittaa välittäjänä toimivan asianajajan nimi veroviranomaisille.

3. Merkitseekö se, että välittäjänä toimivan asianajajan nimi, jota suojaa ammatillinen salassapitovelvollisuus, ilmaistaan välittäjille ja verovelvolliselle kuuluvan raportointivelvoitteen yhteydessä veroviranomaisille, perusoikeuskirjan 7 artiklan rikkomista?

98. On huomautettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ilmaisemat epäilykset direktiivin 2011/16 yhteensopivuudesta perusoikeuskirjan kanssa koskevat ainoastaan riidanalaista säännöstä eli ne eivät koske menettelyä, jossa veroviranomaisille toimitetaan (myöhemmässä vaiheessa) rajatylittävää järjestelyä koskevia tietoja. Katson kuitenkin, että myös kysymyksellä välittäjänä toimivan asianajajan nimen paljastamisesta silloin, kun hän vetoaa ammatilliseen salassapitovelvollisuuteensa, on merkitystä perusoikeuskirjan 7 artiklan kannalta.

99. Muistutan nimittäin, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on todennut, että asianajajan velvoittaminen toimittamaan hallintoviranomaiselle toiseen henkilöön liittyviä tietoja, jotka hänellä on hallussaan, koska hän on pitänyt yhteyttä kyseiseen henkilöön, merkitsee puuttumista kummankin yksityiselämän kunnioittamista koskevaan oikeuteen. [46]

100. Käsiteltävässä asiassa on todettava, että siinäkin tapauksessa, että asianajaja vapautetaan velvollisuudesta raportoida tietoja veroviranomaisille, joko verovelvollinen itse tai toinen välittäjä paljastaa veroviranomaisille asianajajan yhteydenpidon verovelvollisen asiakkaansa kanssa (ja siten myös asianajajan nimen).

101. Muistutan, että omien direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 1 kohdan mukaisten raportointivelvoitteidensa vuoksi ilmoituksen saaneet kolmannet välittäjät, jotka tällä tavoin ovat saaneet tiedon asianajajan osallisuudesta ja joita itseään ammatillinen salassapitovelvollisuus ei koske, on ilmoitettava verohallinnolle paitsi rajatylittävän järjestelyn ja asianomaisen verovelvollisen olemassaolosta myös välittäjänä toimivan asianajajan osallisuudesta tähän järjestelyyn. Tältä osin direktiivin 8 ab artiklan 9 kohdan toisesta alakohdasta ja 14 kohdasta ilmenee, että tietoihin, jotka raportointivelvoitteen noudattamiseksi on toimitettava, kuuluvat välittäjien tunnistamiseen liittyvät tiedot.

102. Katson näin ollen, että riidanalaisella säännöksellä rajoitetaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklassa asianajajan ja tämän asiakkaan väliselle yhteydenpidolle taattua tehostettua suojaa. Sen vuoksi on tutkittava, säädetäänkö kyseisestä velvoitteesta tosiasiallisesti laissa, tavoitellaanko sillä unionin tunnustamaa yleisen edun mukaista tavoitetta, onko se tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi ja onko se suhteellisuusperiaatteen mukainen.

103. Kahden ensimmäisen huomioon otettavan perusteen osalta viittaan edellä riidanalaisesta säännöksestä esittämääni analyysiin, jota voidaan soveltaa soveltuvin osin direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 9 kohdan toiseen alakohtaan ja 14 kohtaan. [47]

[46] Tuomio Michaud, 91 kohta.

[47] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 86–91 kohta.

104. Jäljempänä esittämäni analyysi koskee siis ainoastaan sitä, onko se, että kolmas välittäjä tai verovelvollinen ilmoittaa asianajajan nimen veroviranomaisille, tarpeen aggressiivisen verosuunnittelun torjuntaa koskevan tavoitteen saavuttamiseksi ja onko se suhteellisuusperiaatteen mukaista.

105. On huomattava, että saadut tiedot huomioon ottaen veroviranomaisilla on hallussaan kaikki kyseisen rajatylittävän järjestelyn arviointiin tarvittavat seikat. Se, että ne saavat tietoonsa asianajajan nimen, ei siten tuo niille mitään olennaista tietoa kyseisestä järjestelystä.

106. Lisäksi veroviranomaiset voivat tarkastus- ja valvontavaltuuksiensa nojalla vaatia lisätietoja (ja raportissa jo saatuja tietoja täydentäviä tietoja) joko verovelvolliselta itseltään tai välittäjiltä, joita ammatillinen salassapitovelvollisuus ei koske.

107. Välittäjänä toimivan asianajajan henkilöllisyyden tietoon saamisesta ei myöskään ole viranomaisille mitään hyötyä, koska, kuten itse direktiivissä 2011/16 mainitaan, ammatillinen salassapitovelvollisuus vapauttaa asianajajan täysin velvollisuudesta raportoida rajatylittävästä järjestelystä. Toisin sanoen ammatillinen salassapitovelvollisuus estää asianajajaa vastaamasta mihinkään verohallinnon hänelle esittämiin tietopyyntöihin (paitsi jos asiakas valtuuttaa hänet vastaamaan niihin), ja niitä voidaan tehokkaasti esittää ainoastaan verovelvolliselle tai mahdollisesti niille toisille välittäjille, joita ammatillinen salassapitovelvollisuus ei koske.

108. Tietyt jäsenvaltiot ja komissio väittivät istunnossa, että asianajajan nimen ilmoittamista veroviranomaisille voidaan perustella tarpeella varmistaa rajatylittäviin järjestelyihin osallistuvien välittäjien tehokas valvonta. Asianajajien osalta tällä toimenpiteellä pyrittäisiin siten varmistamaan, onko asianajaja täyttänyt hänelle direktiivin 2018/822 mukaan kuuluvat velvoitteet ja onko ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen vedottu perustellusti.

109. Vaikka direktiivillä 2018/822 pyritään varmistamaan, että välittäjät, koska niillä on keskeinen osuus rajatylittävien järjestelyjen organisoinnissa, velvoitetaan toimittamaan tarvittavat tiedot veroviranomaisille, on kuitenkin niin, että sen ensisijaisena tavoitteena on torjua aggressiivista verosuunnittelua.

110. Tämä tavoite perustuu veroviranomaisten mahdollisuuteen hankkia tiedot, jotka ne tarvitsevat rajatylittävien järjestelyjen arvioimiseksi, vaihtaa näitä tietoja jäsenvaltioiden kesken ja mukauttaa verolainsäädäntöjään tämän johdosta. Kyseinen tavoite, joka täyttyy, kun nämä tiedot on hankittu – riippumatta siitä, ovatko ne välittäjän vai verovelvollisen toimittamia –, ei vaadi osallisena olevan asianajajan nimen tietämistä silloin, kun hän on vedonnut ammatilliseen salassapitovelvollisuuteensa, eikä sen tarkastamista, onko hän vedonnut ammatilliseen salassapitovelvollisuuteensa perustellusti.

111. On todettava, että direktiivin 2018/822 tavoitteena on myös suojata asianajajien ammatillista salassapitovelvollisuutta ja perusoikeuskirjassa vahvistettuja yleisiä periaatteita.[48] Kyseessä oleva toimenpide on kuitenkin vastoin tätä tavoitetta, koska sillä velvoitetaan kolmannet välittäjät ja verovelvollinen ilmoittamaan asianajajan nimi.

112. Näin ollen olisi melko ristiriitaista, jos ensin tunnustettaisiin asianajajan ammatillinen salassapitovelvollisuus ja tämän perusteella vapautettaisiin hänet raportointivelvoitteesta, mutta sen jälkeen rajoitettaisiin tätä oikeutta säätämällä, että asianajajan nimi on ilmoitettava

[48] Ks. direktiivin 2018/822 johdanto-osan 18 perustelukappale.

veroviranomaisille toiselle välittäjälle (ja verovelvolliselle) kuuluvan raportointivelvoitteen epäsuorana seurauksena. Mistään direktiivin 2018/822 säännöksestä ei sitä paitsi käy nimenomaisesti ilmi, että tämän direktiivin tarkoituksena on mahdollistaa sen tarkastaminen, että asianajajalla oli oikeus vedota ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen.

113. Näin ollen katson, että vaikkei voida sulkea pois sitä, että kansallisen oikeuden (ja asianajajiin sovellettavien ammattieettisten sääntöjen) nojalla jäsenvaltio voi todellakin tarkastaa tämän – jos asianajajaa esimerkiksi epäillään osallisuudesta vilpilliseen toimintaan –, tälle tarkastukselle ei ole oikeusperustaa direktiivissä 2018/822.

114. Mielestäni siis direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 9 kohdan soveltamisen yhteydessä kolmannen välittäjän ja verovelvollisen on voitava täyttää raportointivelvoitteensa abstraktissa järjestelmässä, jossa ei tarvitse ilmaista asianajajan henkilöllisyyttä. [49]

115. Tällainen ratkaisu olisi myös suhteellisuusperiaatteen mukainen, koska se rajoittuisi siihen, mikä on ehdottoman välttämätöntä direktiivillä 2018/822 tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi.

116. Aggressiivisen verosuunnittelun torjuntatavoite voitaisiin nimittäin saavuttaa käyttämällä abstraktia järjestelmää, johon ei sisälly asianajajan nimeä ja jolla näin samalla huolehdittaisiin siitä, että perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattua ammatillisen salassapitovelvollisuuden ja yksityiselämän suojaa kunnioitetaan. Lisäksi ehdottamallani ratkaisulla voitaisiin nähdäkseni varmistaa rajatylittävien järjestelyjen raportoinnissa veroviranomaisille käytettävän järjestelmän tehokkuus, koska se ei estäisi veroviranomaisia saamasta kyseisistä verojärjestelyistä kaikkia tarvittavia tietoja (eikä asianajajan nimi kuulu näihin tietoihin edellä tämän ratkaisuehdotuksen 105–107 kohdassa mainituista syistä).

117. Edellä esitetyn perusteella katson yhtäältä, että asianajajan henkilöllisyyden ilmaiseminen direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 9 kohdan toisen alakohdan ja 14 kohdan raportointivelvoitteen noudattamiseksi toimitettavien tietojen joukossa merkitsee perusoikeuskirjan 7 artiklan rikkomista silloin, kun asianajaja on vapautettu raportointivelvoitteesta ammatillinen salassapitovelvollisuutensa nojalla. Toisaalta katson, että riidanalaisesta säännöksestä aiheutuvalla yksityiselämän suojan rajoituksella ei puututa perusoikeuksiin tavoitellun päämäärän kannalta suhteettomasti ja tavalla, jota ei voida hyväksyä ja jolla loukattaisiin näin suojattujen oikeuksien keskeistä sisältöä, edellyttäen kuitenkin, ettei veroviranomaisille paljasteta välittäjänä toimivan asianajajan nimeä.

V Ratkaisuehdotus

118. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Grondwettelijk Hofin esittämään ennakkoratkaisupyyntöön 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 2018/822/EU, 8 ab artiklan 5 kohdalla ei loukata Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattua oikeutta yksityiselämän kunnioittamiseen, kun siinä velvoitetaan välittäjänä toimiva asianajaja, joka on vapautettu raportointivelvoitteesta ammatillisen salassapitovelvollisuutensa perusteella, ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle

[49] Asianmukaisena ratkaisuna voitaisiin pitää esim. asianajajan nimen anonymisointia.

sen kyseisen artiklan 6 kohdan mukaisista raportointivelvoitteista, kunhan tämän asianajajan nimeä ei paljasteta veroviranomaisille saman direktiivin 8 ab artiklan 9 kohdan toisessa alakohdassa ja 14 kohdassa tarkoitetun raportointivelvoitteen täytäntöönpanon yhteydessä.