Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MELCHIOR WATHELET
10 päivänä tammikuuta 2017 [1]

Asia C-682/15

Berlioz Investment Fund SA
vastaan
Directeur de l'administration des Contributions directes

(Ennakkoratkaisupyyntö – Cour administrative (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg))

Ennakkoratkaisupyyntö — Direktiivi 2011/16/EU — 1 artiklan 1 kohta — 5 artikla — Hallinnollinen yhteistyö verotuksen alalla — Veroviranomaisten välinen tietojenvaihto — Pyydettyjen tietojen ennalta arvioidun olennaisuuden käsite — Kolmannen osapuolen kieltäytyminen antamasta tiettyjä tietoja pyynnön vastaanottavassa jäsenvaltiossa — Seuraamukset — Euroopan unionin perusoikeuskirjan soveltaminen — 47 artikla — 51 artiklan 1 kohta — Oikeus tehokkaaseen oikeussuojaan tuomioistuimessa — Oikeus hakea muutosta kolmannelle osapuolelle osoitettuun tietopyyntöön

I Johdanto

1. Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee pääasiallisesti hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU [2] 1 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan tulkintaa.

2. Pyyntö ajoittuu erityiseen ilmapiiriin, jota värittävät hiljattain paljastuneet ja lehdistössä viime kuukausina esillä olleet ”rahoitusskandaalit” [3] sekä muut mahdolliset verotusedut, joita jotkin maat ovat myöntäneet monikansallisille yhtiöille. [4] Nämä tapahtumat ovat saaneet monet kansalaiset toivomaan avoimuuden ja oikeudenmukaisuuden lisäämistä näissä asioissa sekä herättäneet joissakin kummastusta siitä, ettei verotusasioita ole yhdenmukaistettu Euroopan unionissa.

3. Jäsenvaltiot hyödyntävätkin yhä enemmän sellaisia oikeudellisia välineitä – kuten direktiiviä 2011/16 – joilla voidaan tehostaa veropetosten torjuntaa. Näiden keinojen lisääntyvä käyttö herättää vääjäämättä kysymyksen yhtäältä hallinnon tehokkuuden ja toisaalta kansalaisoikeuksien, kuten oikeuden tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin, kunnioittamisen välisestä tasapainosta.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — EUVL 2011, L 64, s. 1.

3 — Tarkoitan Tutkivien journalistien kansainväliseen yhteenliittymään (ICIJ) kuuluvien erimaalaisten toimittajien tekemiä tutkimuksia, jotka ovat johtaneet paljastuksiin nimeltä LuxLeaks, SwissLeaks tai Panama Papers.

4 — Euroopan komissio on käynnistänyt useita tutkimuksia eri jäsenvaltioista, jotka ovat myöntäneet edullisia verokantoja joillekin yrityksille, kuten esimerkiksi Alankomaiden kuningaskunta Starbucksille, Irlanti Applelle, Luxemburgin suurherttuakunta McDonald'sille ja Amazonille sekä Belgian kuningaskunta järjestelmälleen, jota kutsutaan nimellä ”excess profits rulings”.

4. Juuri tästä pulmallisesta yhtälöstä on viime kädessä kyse Cour administrativen (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg) esittämissä ennakkoratkaisukysymyksissä.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

1. Perusoikeuskirja

5. Perusoikeuskirjan 47 artiklassa, jonka otsikko on ”Oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen”, määrätään seuraavaa:

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

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

Maksutonta oikeusapua annetaan vähävaraisille, jos tällainen apu on tarpeen, jotta asianomainen voisi tehokkaasti käyttää oikeutta saattaa asiansa tuomioistuimen käsiteltäväksi.”

2. Direktiivi 2011/16

6. Direktiivin 2011/16 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden olisi vaihdettava yksittäisiä tapauksia koskevia tietoja, kun jäsenvaltio sitä pyytää, ja tehtävä tarvittavat tutkimukset tällaisten tietojen saamiseksi. ’Arvellun merkityksellisyyden’ vaatimuksen tarkoituksena on sallia mahdollisimman laaja tietojenvaihto veroasioissa ja samanaikaisesti tarkentaa, että jäsenvaltioilla ei ole oikeutta ryhtyä ’urkkimaan tietoja’ tai pyytämään tietoja, joilla ei ole todennäköisesti merkitystä tietyn veronmaksajan veroasioissa. Vaikka tämän direktiivin 20 artikla sisältää menettelyyn liittyviä vaatimuksia, näitä säännöksiä on tulkittava väljästi, jotta ei estetä tehokasta tietojenvaihtoa.”

7. Direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan säännöt ja menettelyt, joiden mukaan jäsenvaltiot tekevät toistensa kanssa yhteistyötä vaihtaakseen tietoja, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia 2 artiklassa tarkoitettuja veroja koskevien jäsenvaltioiden kansallisten lakien hallinnoimiseksi ja täytäntöönpanemiseksi.”

8. Direktiivin 2011/16 5 artiklassa 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.”

9. Direktiivin 2011/16 7 artiklan 4 kohdassa täsmennetään seuraavaa:

”Pyynnön vastaanottavan viranomaisen on ilmoitettava pyynnön esittävälle viranomaiselle pyynnössä mahdollisesti olevista puutteista ja täydentävien taustatietojen tarpeesta kuukauden kuluessa pyynnön vastaanottamisesta. Tässä tapauksessa 1 kohdassa säädetyt määräajat alkavat sitä päivää seuraavana päivänä, jona pyynnön vastaanottava viranomainen on vastaanottanut tarvittavat täydentävät tiedot.”

10. Direktiivin 2011/16 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.

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

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

5. Pyynnön vastaanottavan viranomaisen on ilmoitettava pyynnön esittävälle viranomaiselle perusteet tietopyynnön epäämiseen.”

11. Direktiivin 2011/16 18 artiklassa, jonka otsikko on ”Velvollisuudet”, säädetään seuraavaa:

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

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

_ _”

12. Direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdassa täsmennetään vielä ne vähimmäistiedot, joiden on sisällyttävä tietojenvaihdossa käytettyihin vakiomuotoisiin lomakkeisiin. Säännös kuuluu seuraavasti:

”Edellä 1 kohdassa tarkoitettuun vakiomuotoiseen lomakkeeseen on sisällytettävä ainakin seuraavat pyynnön esittävän viranomaisen antamat tiedot:

a) tutkimuksen tai tutkinnan kohteena olevan henkilön henkilöllisyys;

b) verotuksellinen tarkoitus, jota varten tiedot hankitaan.

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

B *Luxemburgin oikeus*

1. 29.3.2013 annettu laki

13. Direktiivi 2011/16 on saatettu osaksi Luxemburgin oikeutta direktiivin 2011/16 täytäntöönpanosta 29.3.2013 annetulla lailla (jäljempänä 29.3.2013 annettu laki).

14. 29.3.2013 annetun lain 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Pyynnön vastaanottavan Luxemburgin viranomaisen on pyynnön esittävän viranomaisen pyynnöstä ilmoitettava tälle sellaiset tiedot, joilla on todennäköisesti merkitystä 1 pykälässä tarkoitettuja veroja koskevan, pyynnön esittävän jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön hallinnoimisessa ja täytäntöönpanossa ja jotka ovat sen hallussa tai jotka se saa hallinnollisten tutkimusten tuloksena.”

15. 29.3.2013 annetun lain 8 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

2. 25.11.2014 annettu laki

16. Verotietoja koskevaan tietojenvaihtopyyntöön sovellettavasta menettelystä sekä verosopimusten hyväksymisestä ja siihen sovellettavasta tietojenvaihtopyyntöä koskevasta menettelystä 31.3.2010 annetun lain muuttamisesta 25.11.2014 annettu laki (jäljempänä 25.11.2014 annettu laki) sisältää seuraavat säännökset.

17. 25.11.2014 annetun lain 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

– –

4. hallinnollisesta yhteistyöstä verojen alalla 29.3.2013 annettu muutettu laki;

– –”

18. 25.11.2014 annetun lain 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Veroviranomaiset saavat pyytää kaikenlaisia sopimuksiin tai lakeihin perustuvan tietojenvaihdon toteuttamiseksi tarvittavia tietoja näiden tietojen haltijoilta.

(2) Tietojen haltija on velvollinen antamaan kaikki pyydetyt tiedot täsmällisesti ja muuttamattomina kuukauden kuluessa pyydettyjen tietojen toimittamisesta annetun määräyksen tiedoksiannosta. Tämä velvollisuus sisältää tietojen perustana olevien asiakirjojen toimittamisen muuttamattomina.

– –”

19. 25.11.2014 annetun lain 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Toimivaltainen veroviranomainen tutkii tietojenvaihtopyynnön muodollisen sääntöjenmukaisuuden. Tietojenvaihtopyyntö on muodollisesti sääntöjenmukainen, jos siinä ilmoitetaan oikeusperusta ja toimivaltainen viranomainen, jolta pyyntö on peräisin, sekä muut sopimusten ja lakien mukaiset tiedot.

– –

(3) Jos toimivaltaisella veroviranomaisella ei ole pyydettyjä tietoja hallussaan, toimivaltaisen verojohtajan tai hänen valtuuttamansa henkilön on annettava pyydettyjen tietojen toimittamista koskeva määräyksensä tiedoksi tietojen haltijalle osoitetulla kirjatulla kirjeellä. Määräyksen antaminen tiedoksi pyydettyjen tietojen haltijalle vastaa tiedoksiantoa kenelle tahansa muulle siinä tarkoitetulle henkilölle.

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

– –”

20. 25.11.2014 annetun lain 5 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

21. 25.11.2014 annetun lain 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

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

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

III Pääasian tosiseikat

22. Ranskan toimivaltainen veroviranomainen osoitti 3.12.2014 Luxemburgin veroviranomaiselle direktiiviin 2011/16 perustuvan tietopyynnön Ranskan oikeuden mukaisesti perustetun Cofima SAS -nimisen yksinkertaistetun osakeyhtiön (société par actions simplifiée, SAS) verotuksellisen tilanteen tutkinnan yhteydessä. Pyyntö koski useita Cofiman omistavaan yhtiöön eli Luxemburgin oikeuden mukaisesti perustettuun osakeyhtiöön Berlioz Investment SA:han (jäljempänä Berlioz) liittyviä tietoja.

23. Berlioz on näet saanut tytäryhtiöltään Cofimalta lähdeverosta vapautettuja osinkoja, ja Ranskan veroviranomaiselle oli epäselvää, oliko Ranskan oikeudessa asiasta säädettyjä edellytyksiä noudatettu. Se halusi saada Luxemburgin virkaveljeltään useita tietoja.

24. Luxemburgin välittömästä verotuksesta vastaavan viranomaisen johtaja (jäljempänä verojohtaja) teki mainitun virka-apupyynnön johdosta 16.3.2015 päätöksen, jolla se määräsi Berliozin ilmoittamaan sille erinäisiä tietoja (jäljempänä tietojenantamismääräys), kuten erityisesti

— selvittämään asiakirjatodistein, onko yhtiön toimivan johdon kotipaikka Luxemburgissa, ja mitkä ovat aikaisempien ja nykyisten toimipaikkojen keskeiset tunnusmerkit (toimipaikan kuvaus, Berliozin toimitilojen pinta-ala, Berliozille kuuluvat tarvikkeet ja tietotekniset laitteet, jäljennös toimitiloja koskevasta vuokrasopimuksesta sekä kotiosoite)

— toimittamaan Berliozin työntekijöistä luettelon, jossa mainitaan heidän tehtävänsä yhtiössä sekä yksilöidään yhtiön päätoimipaikassa työskentelevät työntekijät

— selvittämään, vuokraako Berlioz työvoimaa Luxemburgissa

— ilmoittamaan, onko Berliozin ja Cofiman välillä sopimusta, ja mikäli on, toimittamaan jäljennöksen siitä

— ilmoittamaan asiakirjatodistein Berliozin osuudet muista yhtiöistä sekä näiden osakkuuksien rahoitustapa

— ilmoittamaan Berliozin osakkaiden nimet ja osoitteet sekä kunkin osakkaan hallussa olevan pääoman määrä sekä omistusosuus yhtiöstä

— ilmoittamaan, millä summalla Cofiman osakkeita oli kirjattu Berliozin taseeseen ennen 7.3.2012 pidettyä Cofiman yhtiökokousta, sekä toimittamaan historiatiedot siitä, millä arvolla Cofiman osakkeet on kirjattu taseeseen Cofimaan 5.12.2002 tehdyn sijoituksen, Cofimaan 31.10.2003 tehdyn sijoituksen ja 2.10.2007 tehdyn oston yhteydessä.

25. Berlioz vastasi 21.4.2015 tietojenantamismääräykseen mutta jätti vastaamatta siihen osaan, joka koski osakkaiden nimiä ja osoitteita, kunkin osakkaan hallussa olevan pääoman määrää tai omistusosuutta yhtiöstä; tätä se perusteli sillä, ettei näillä tiedoilla ollut direktiivissä 2011/16 tarkoitettua todennäköistä merkitystä Ranskan veroviranomaisen suorittaman valvonnan kannalta.

26. Verojohtaja määräsi 22.4.2015 Berliozin toimittamaan sille pyydetyt tiedot 29.4.2015 mennessä, sillä muussa tapauksessa sille voitaisiin määrätä 25.11.2014 annetun lain 5 §:n 1 momenttiin perustuva verohallinnollinen seuraamusmaksu. Koska Berlioz ei edelleenkään suostunut ilmoittamaan tietoja, verojohtaja määräsi 18.5.2015 sille 250 000 euron suuruisen hallinnollisen seuraamusmaksun.

27. Berlioz valitti sakon vuoksi tribunal administratifeen (hallintotuomioistuin, Luxemburg) verojohtajan päätöksestä, jolla sille määrättiin seuraamus, ja vaati tutkimaan, oliko tietojenantamismääräys perusteltu.

28. Tribunal administratif totesi 13.8.2015 antamallaan tuomiolla osittain perustelluksi pääasian kohteena olevan valituksen, jolla haettiin määräyksen muuttamista, ja alensi sakon 150 000 euroon. Se hylkäsi valituksen muilta osin ja totesi, ettei ratkaisuun toissijaisesta valituksesta, jolla vaadittiin määräyksen kumoamista, ollut aihetta.

29. Berlioz haki 31.8.2015 päivätyllä valituskirjelmällä muutosta Cour administrativessa sillä perusteella, että se, että tribunal administratif kieltäytyi tutkimasta 25.11.2014 annetun lain 6 §:n 1 momentin mukaisesti, oliko tietojenantamismääräys perusteltu, loukkasi Berliozin oikeutta tehokkaaseen oikeussuojaan tuomioistuimessa, sellaisena kuin se taataan Roomassa 4.11.1950 allekirjoitetun ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen 6 artiklan 1 kohdassa. [5]

30. Cour administrativen mukaan perusoikeuskirja ja erityisesti sen 47 artikla oli mahdollisesti tarpeen ottaa huomioon. Kehotettuaan pääasian asianosaisia toimittamaan sille asiaa koskevat huomautuksensa Cour administrative päätti lykätä asian käsittelyä ja pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

31. Cour administrative päätti 17.12.2015 antamallaan ja unionin tuomioistuimeen 18.12.2015 saapuneella päätöksellä esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat SEUT 267 artiklaan perustuvat ennakkoratkaisukysymykset:

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

2) Jos todetaan, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava perusoikeuskirjaa, voiko yksityinen vedota perusoikeuskirjan 47 artiklaan, jos se katsoo, että pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion, jossa se asuu, toimivaltaisen viranomaisen tarkoituksena on toiselta jäsenvaltiolta saadun tietopyynnön täytäntöönpanon yhteydessä velvoittaa se sille määrätyllä edellä mainitulla rahamääräisellä hallinnollisella seuraamuksella toimittamaan tietoja, joille ei ole todelliseen verotukselliseen tarkoitetukseen liittyviä perusteita, jolloin tietojen pyytämiselle ei olisi tässä tapauksessa hyväksyttävää tarkoitusta, ja että tietopyynnöllä pyritään saamaan tietoja, jotka eivät ole ennalta arvioiden olennaisia kyseisen verotuksen kannalta?

3) Jos todetaan, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava perusoikeuskirjaa, edellyttääkö perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettu oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen – ilman että sitä voidaan rajoittaa perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan nojalla –, että toimivaltaisella kansallisella tuomioistuimella on oltava täysi tuomiovalta ja näin ollen valta valvoa ainakin lainvastaisuusväitteen perusteella jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen toisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten esimerkiksi direktiivin 2011/16 nojalla esittämän tietopyynnön täytäntöönpanon yhteydessä antaman tietojenantamismääräyksen pätevyyttä, kun sen tutkittavana on kolmannen osapuolen, jolla on tiedot hallussaan ja jolle tietojenantamismääräys on osoitettu, tekemä valitus, joka koskee päätöstä, jolla on vahvistettu rahamääräinen hallinnollinen seuraamus sillä perusteella, että yksityisen väitetään laiminlyöneen velvollisuutensa tehdä yhteistyötä tietopyynnön täytäntöönpanon yhteydessä?

4) Jos todetaan, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava perusoikeuskirjaa, onko direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa, kun otetaan huomioon yhtäältä yhteneväisyys [taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön] tulo- ja varallisuusverosopimusmalliin perustuvan

5 — Jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus.

säännön, jonka mukaan tietojen on oltava ennalta arvioiden olennaisia, kanssa ja toisaalta SEU 4 artiklaan kirjattu vilpittömän yhteistyön periaate sekä direktiivin 2011/16 tarkoitus, tulkittava siten, että se, että jäsenvaltion toiselta jäsenvaltiolta pyytämät tiedot ovat kyseessä olevan yksittäisen verotustapauksen ja ilmoitetun verotuksellisen tarkoituksen kannalta ennalta arvioiden olennaisia, on edellytys, joka tietopyynnön on täytettävä, jotta pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen olisi velvollinen noudattamaan sitä ja jotta tämä voisi perustellusti antaa kolmannelle osapuolelle, jolla on tiedot hallussaan, tietojenantamismääräyksen?

5) Jos todetaan, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava perusoikeuskirjaa, onko direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan säännöksiä sekä perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava yhdessä siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion oikeussäännölle, jolla yleisluonteisesti rajoitetaan sen toimivaltaisen kansallisen viranomaisen, joka toimii pyynnön vastaanottavan valtion viranomaisena, suorittama tietopyynnön pätevyyden tutkiminen koskemaan ainoastaan muodollisen sääntöjenmukaisuuden valvontaa, ja että niissä edellytetään kansallisen tuomioistuimen edellä kolmannessa kysymyksessä kuvatun kaltaisessa sen käsiteltäväksi saatetussa oikeusriidassa varmistavan, että edellytystä, jonka mukaan pyydettyjen tietojen on oltava ennalta arvioiden olennaisia, noudatetaan kaikkien sellaisten seikkojen osalta, jotka koskevat yhteyttä kyseessä olevaan yksittäiseen verotustapaukseen, väitettyä verotuksellista tarkoitusta ja direktiivin 2011/16 17 artiklan noudattamista?

6) Jos todetaan, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava perusoikeuskirjaa, onko perusoikeuskirjan 47 artiklan toinen kohta esteenä sellaiselle jäsenvaltion oikeussäännölle, jossa suljetaan pois toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen esittämän tietopyynnön tutkiminen pyynnön vastaanottaneen valtion toimivaltaisessa kansallisessa tuomioistuimessa edellä kolmannessa kysymyksessä kuvatun kaltaisessa sen käsiteltäväksi saatetussa oikeusriidassa, ja edellytetäänkö siinä tällaisen asiakirjan esittämistä toimivaltaisessa kansallisessa tuomioistuimessa ja sen mahdollistamista, että kolmas osapuoli, jolla on tiedot hallussaan, voi tutustua asiakirjaan, tai tällaisen asiakirjan esittämistä kansalliselle tuomioistuimelle niin, ettei kolmannelle osapuolelle, jolla on tiedot hallussaan, anneta asiakirjan luottamuksellisuuden vuoksi tilaisuutta tutustua asiakirjaan, sillä edellytyksellä, että kolmannelle osapuolelle, jolla on tiedot hallussaan, kompensoidaan kaikki sen oikeuksien rajoittamisesta aiheutuvat vaikeudet riittävällä tavalla toimivaltaisessa kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa menettelyssä?”

32. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Berlioz, Luxemburgin, Belgian, Italian, Puolan ja Suomen hallitukset sekä Euroopan komissio.

33. Luxemburgin hallituksen edustaja ja komissio esittivät näkemyksiään 8.11.2016 pidetyssä istunnossa. Saksan hallituksen edustaja ja Ranskan hallituksen edustaja, jotka eivät olleet esittäneet kirjallisia huomautuksia, saattoivat niin ikään esittää argumenttejaan tässä istunnossa.

V Asian tarkastelu

A *Perusoikeuskirjan 47 artiklaa sekä siinä vahvistettua oikeutta koskeva alkuhuomautus*

34. Perusoikeuskirjan 47 artiklan otsikko on ”Oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen”. Tämän määräyksen myötä perusoikeuskirjassa tunnustetaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 13 artiklassa vahvistettu oikeus tehokkaaseen oikeussuojakeinoon sekä saman sopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa tunnustettu oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.

35. Mainittujen Euroopan ihmisoikeussopimuksen artiklojen ja perusoikeuskirjan 47 artiklan välinen yhteys mainitaan nimenomaisesti perusoikeuskirjan selityksissä: perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäinen kohta ”perustuu Euroopan ihmisoikeussopimuksen 13 artiklaan”, ja toinen kohta ”perustuu Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 [kappaleeseen]”. [6]

36. Perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdan mukaan mainitun perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetun oikeuden tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin on siis oltava merkitykseltään ja ulottuvuudeltaan sama kuin Euroopan ihmisoikeussopimuksessa. Tuossa määräyksessä kuitenkin täsmennetään, ettei se estä unionia myöntämästä tätä laajempaa suojaa.

37. Tästä on aiheellista korostaa, että perusoikeuskirjan 47 artikla osoittautuu tiukemmaksi kuin Euroopan ihmisoikeussopimuksen 13 artikla, sillä ensiksi mainitussa artiklassa edellytetään tehokkaiden oikeussuojakeinojen toteuttamista ”tuomioistuimessa”, kun taas Euroopan ihmisoikeussopimuksen 13 artiklassa mainitaan vain ”kansallinen viranomainen”. Perusoikeuskirjan 47 artiklan aineellinen soveltamisala on lisäksi laajempi. Sitä sovelletaan yhtäältä, kun ”unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu” (riippumatta siitä, mainitaanko ne perusoikeuskirjassa), kun taas Euroopan ihmisoikeussopimuksen 13 artiklassa edellytetään ”[*ihmisoikeussopimuksessa*] tunnustettujen oikeuksien ja vapauksien” loukkaamista. [7] Toisaalta Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin rajataan oikeusriitoihin, jotka koskevat siviilioikeudellisia oikeuksia ja velvollisuuksia tai rikossyytteitä. Tällaista rajausta ei löydy perusoikeuskirjan 47 artiklan toisesta kohdasta. [8]

38. Perusoikeuskirjan 47 artiklaa ei myöskään voida tarkastella SEU 19 artiklan toisesta alakohdasta erillään, sillä tässä määräyksessä jäsenvaltiot velvoitetaan säätämään ”tarvittavista muutoksenhakukeinoista tehokkaan oikeussuojan takaamiseksi unionin oikeuteen kuuluvilla aloilla”. [9]

39. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymyksiä on tarkasteltava juuri pitäen mielessä edellä mainitut huomiot.

B *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

40. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, soveltaako jäsenvaltio unionin oikeutta, jolloin perusoikeuskirjakin tulee sovellettavaksi, kun sen lainsäädännössä säädetään taloudellisen seuraamuksen määräämisestä yksityiselle, joka kieltäytyy toimittamasta tietoja direktiiviin perustuvan veroviranomaisten välisen tietojenvaihdon yhteydessä.

41. Perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan mukaan unionin oikeuden soveltaminen on todellakin ehdoton edellytys sille, että perusoikeuskirjaa sovelletaan jäsenvaltioihin. Luxemburgin ja Suomen hallitusten mukaan näin ei kuitenkaan ole pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lain osalta, sillä siinä käyttöön otetusta rahallisesta seuraamuksesta ei niiden mukaan säädetä direktiivissä 2011/16.

6 — EUVL 2007, C 303, s. 17–35, erityisesti s. 29 ja 30. Ks. vastaavasti erityisesti tuomio 30.6.2016, Toma ja Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, 40 kohta). Ks. tätä kysymystä koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön osalta Lebrun, G., ”De l’utilité de l’article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne”, *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106, s. 433–459, erityisesti s. 440.

7 — Kursivointi tässä. Ks. vastaavasti Braibant, G., *La Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne*, Éditions du Seuil, Pariisi, 2001, s. 235 ja 236.

8 — Ks. vastaavasti Shelton, D., ”Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, teoksessa Peers, S., Hervey, T., Kenner, J. ja Ward, A. (toim.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197–1275, erityisesti nro 47.44.

9 — Ks. vastaavasti Hofmann, H. C., ”Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, *teoksessa* Peers, S., Hervey, T., Kenner, J. ja Ward, A. (toim.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197–1275, erityisesti nro 47.50.

42. Nämä jäsenvaltiot erottavat mainitulla argumentilla käsiteltävän asian 26.2.2013 annettuun tuomioon Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) johtaneesta asiasta. Tässä tuomiossa unionin tuomioistuin totesi, että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY [10] 2 artiklassa, 250 artiklan 1 kohdassa ja 273 artiklassa sekä SEU 4 artiklan 3 kohdassa edellytetään veronkannon kannalta välttämättömien toimenpiteiden toteuttamista. Se katsoi tämän toteamuksen perusteella, että veroseuraamuksia ja syytteitä, kuten niitä, joista säädetään asianomaisessa kansallisessa lainsäädännössä, on pidettävä unionin oikeuden soveltamisena, jolloin perusoikeuskirja tulee sovellettavaksi.

43. Ensinnäkään en yhdy Luxemburgin ja Suomen hallitusten näkemykseen, sillä minusta niiden tekemä erottelu ei ole perusteltu.

44. Ensi alkuun on aiheellista tarkentaa, että unionin tuomioistuin on 26.2.2013 antamansa tuomion Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) 28 kohdassa lisäksi katsonut, ettei kyseessä olleen kansallisen lainsäädännön *itsensä* tavoitteena tarvinnut välttämättä olla unionin direktiivin saattaminen osaksi kansallista oikeutta, koska lainsäädäntöä sovellettiin seuraamusten määräämiseksi kyseisen direktiivin säännösten rikkomisesta. Kyse on toisin sanoen oltava erityisen, mutta ei välttämättä eksplisiittisen, velvollisuuden täytäntöönpanosta.

45. Direktiivin 2011/16 22 artiklassa jäsenvaltiot velvoitetaan yhtä yleisluonteisesti kuin säännöksissä, joihin tukeudutaan 26.2.2013 annetussa tuomiossa Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), [11] toteuttamaan ”kaikki tarvittavat toimenpiteet – – tässä direktiivissä edellytettyjen hallinnollisten yhteistyöjärjestelyjen sujuvan toiminnan varmistamiseksi”. Seuraamusjärjestelmä on luonnollisesti tarvittava toimenpide direktiivillä 2011/16 perustetun tietojenvaihtojärjestelmän tehokkuuden varmistamiseksi. [12] Oikeusnormi, jolla säädetään tietystä toimintatavasta, ei ole tehokas, jos siihen ei liity seuraamusten uhkaa.

46. Toiseksi on perin omituista, että Luxemburgin hallitus väittää, ettei 25.11.2014 annettua lakia voida pitää unionin oikeuden soveltamisena. Tämän lain 1 §:n mukaan (jossa otsikkonsa mukaan säädetään verotietoja koskevaan tietojenvaihtopyyntöön sovellettavasta menettelystä) lakia näet sovelletaan pyynnön esittävän valtion toimivaltaiselta viranomaiselta peräisin oleviin pyyntöihin ”– – hallinnollisesta yhteistyöstä verojen alalla 29.3.2013 annetun muutetun lain nojalla”. Juuri tällä lailla direktiivi 2011/16 on saatettu osaksi kansallista oikeutta.

47. Näin ollen minusta on vaikea väittää, ettei mainitulla lailla, jolla otetaan käyttöön menettely, jota on noudatettava jäsenvaltion direktiivin 2011/16 perusteella pyytämien tietojen saamiseksi, panna täytäntöön tätä direktiiviä. Kaikki toimenpiteet, jotka on toteutettu unionin oikeuteen perustuvan velvoitteen viitoittamissa ”puitteissa”, kuuluvat näet unionin oikeuden alaan ja niitä on pidettävä unionin oikeuden soveltamisena. [13]

48. Kolmanneksi unionin tuomioistuin on jo aiemmin vahvistanut, että tietopyyntöjä ja tietojen käyttämistä koskevat säännöt kuuluvat unionin oikeuden soveltamisalaan. Unionin tuomioistuin on näet todennut 22.10.2013 antamassaan tuomiossa Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), jossa oli kyse direktiivin 2011/16 edeltäjän eli jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta

10 — EUVL 2006, L 347, s. 1.

11 — Direktiivin 2006/112 273 artiklan 1 kohdan mukaan ”jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista – –”. Direktiivin 2006/112 2 artiklassa määritellään arvonlisäveron alaiset liiketoimet, ja saman direktiivin 250 artiklan 1 kohta koskee arvonlisäveroilmoitusta, jonka verovelvollisen on tehtävä.

12 — Se, että direktiivin 2011/16 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla 25.5.2016 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2016/881 (EUVL 2016, L 148, s. 8) direktiiviin 2011/16 lisätään uusi 25 a artikla, jossa nimenomaisesti säädetään, että jäsenvaltioiden on vahvistettava niitä seuraamuksia koskevat säännöt, joita sovelletaan mainitun direktiivin nojalla annettujen kansallisten säännösten rikkomiseen tietyn nimenomaisen artiklan (uusi 8 aa artikla) osalta, ei ole omiaan muuttamaan direktiivin 2011/16 22 artiklassa vahvistetun säännön soveltamisalaa.

13 — Ks. vastaavasti Safjan, M., Düsterhaus, D. ja Guérin, A., ”La Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne et les ordres juridiques nationaux, de la mise en œuvre à la mise en balance”, *RTD Eur.*, 2016, s. 219–247, erityisesti s. 229.

välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY [14] tulkinnasta, että ”– – kysymykset – – liittyvät unionin oikeuden *täytäntöönpanoon*, ja unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä toimivaltainen tutkimaan perusoikeuksien – – soveltamista”. [15] Se, että unionin tuomioistuin hylkäsi tässä asiassa perusoikeuskirjan soveltamisen, johtui yksinomaan siitä, että se oli tullut voimaan vasta riidanalaisen virka-apumenettelyn jälkeen.

49. Katson edellä esitettyjen seikkojen perusteella, että kun jäsenvaltion lainsäädännössä säädetään sellaiseen yksityiseen kohdistuvasta taloudellisesta seuraamuksesta, joka kieltäytyy toimittamasta tietoja erityisesti direktiivin 2011/16 säännöksiin perustuvan veroviranomaisten välisen tietojenvaihdon yhteydessä, tämä jäsenvaltio soveltaa unionin oikeutta, mistä puolestaan seuraa perusoikeuskirjan soveltaminen.

C *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

50. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti, voiko yksityinen vedota perusoikeuskirjan 47 artiklaan, jos se katsoo, että sille (sen perusteella, että se on kieltäytynyt ilmoittamasta tietoja veroviranomaisten välisen tietojenvaihdon yhteydessä) määrätty rahamääräinen hallinnollinen seuraamus perustuu tietopyyntöön, jonka pätevyyden se kyseenalaistaa.

51. Perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan ”jokaisella, jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava tässä artiklassa määrättyjen edellytysten mukaisesti käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimessa”. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toinen kysymys on siten perustavanlaatuinen, sillä sen myötä unionin tuomioistuimen on täsmennettävä perusoikeuskirjan 47 artiklan soveltamisala. Kyse on nimenomaan siitä, johtaako perusoikeuskirjan soveltaminen automaattisesti sen 47 artiklan soveltamiseen vai edellyttääkö tämän artiklan soveltaminen unionin oikeudella taatun oikeuden tai vapauden väitettyä loukkaamista.

52. Perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuoto tosin puhuu jälkimmäisen vaihtoehdon puolesta. Tätä tulkintaa ei kuitenkaan voida mielestäni hyväksyä.

53. Ensinnäkin tällainen perusoikeuskirjan 47 artiklan kirjaimellinen tulkinta olisi ristiriidassa sen kanssa, että unionin oikeudessa tunnustetaan oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin. Tämä oikeus vahvistettiin näet alun perin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöllä yleisenä oikeusperiaatteena. Tietyn oikeuden tai vapauden järjestelmällinen yksilöinti tehokasta oikeussuojakeinoa koskevan oikeuden soveltamisedellytyksenä ei kuitenkaan käy ilmi tästä oikeuskäytännöstä (ks. jäljempänä 1 jakso).

54. Toiseksi tämänkaltainen tulkinta on ristiriidassa perusoikeuskirjan 47 artiklan ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 ja 13 artiklan välisten laatimistapaa koskevien erojen kanssa (ks. jäljempänä 2 jakso).

1. Lyhyt katsaus unionin oikeuteen sisältyvän tuomioistuimessa saatavaa tehokasta oikeussuojaa koskevan oikeuden tunnustamisen historialliseen kehitykseen

55. Muistutan aluksi, että jo ennen oikeussuojakeinon olemassaolon muodollista kirjaamista perusoikeuskirjaan unionin tuomioistuin piti sitä unionin oikeuden yleisenä periaatteena.

14 — EYVL 1977, L 336, s. 15.

15 — Mainitun tuomion 27 kohta. Kursivointi tässä.

56. Oikeuskäytännössä on todettu työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevan oikeuden kaltaisesta perusoikeudesta seuraavaa: ”Se, että kaikki sellaiset kansallisten viranomaisten päätökset, joilla estetään tämän oikeuden käyttäminen, voidaan saattaa tuomioistuimen käsiteltäväksi, on olennaisen tärkeää, jotta yksityiselle taattaisiin hänen oikeutensa todellinen suoja. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on 15.5.1986 antamassaan tuomiossa ([Johnston, 222/84, EU:C:1986:206]) todennut, *tämä vaatimus on yhteisön oikeuden yleinen periaate*, joka pohjautuu jäsenvaltioiden yhteiseen valtiosääntöperinteeseen ja joka on ilmaistu Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 ja 13 artiklassa.” [16]

57. Tuossa asiassa tosin riitautettiin erään oikeuden eli vapaata liikkuvuutta koskevan oikeuden loukkaaminen. Unionin tuomioistuin on kuitenkin tämän jälkeen mennyt askeleen pidemmälle liittämällä yleisenä oikeusperiaatteena toimivan tehokasta oikeussuojakeinoa koskevan oikeuden unionin vahvistamiseen ”oikeusunionina”.

58. Oikeuskäytännön mukaan mainittu käsite näet merkitsee, että ”*sekä sen jäsenvaltiot* että sen toimielimet ovat sellaisen valvonnan alaisia, jonka kohteena on niiden toteuttamien toimenpiteiden yhteensoveltuvuus perustuslakia vastaavan asiakirjan eli perustamissopimuksen kanssa” [17] sekä ”yleisten oikeusperiaatteiden ja perusoikeuksien kanssa”. [18]

59. Tätä taustaa vasten on järkeenkäypää, ettei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vaadita unionin oikeudella taatun tietyn oikeuden tai vapauden järjestelmällistä yksilöintiä edellytyksenä sille, että sovelletaan oikeutta tehokkaaseen oikeussuojakeinoon.

60. Unionin tuomioistuimen lähestymistapaa havainnollistaa 26.9.2013 annettu tuomio Texdata Software (C-418/11, EU:C:2013:588). Unionin tuomioistuin katsoi ensinnäkin tässä tuomiossa, että kansallisessa lainsäädännössä, jossa otetaan käyttöön seuraamuksia, joita aiheutuu tilinpäätösasiakirjojen julkistamista koskevan velvollisuuden [19] laiminlyönnistä, on kyse perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta unionin oikeuden soveltamisesta. [20] Se päätteli tästä, että perusoikeuskirjan määräyksiä sovelletaan. [21] Tämän jälkeen se jatkoi perusoikeuskirjan 47 artiklan noudattamisen tarkastelua yrittämättä yksilöidä täsmällisen oikeuden tai vapauden loukkaamista. [22]

2. Perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäisen kohdan tulkinta

61. Kuten alkuhuomautuksessani totesin, perusoikeuskirjan 47 artiklan aineellinen soveltamisala on laajempi kuin Euroopan ihmisoikeussopimuksen soveltamisala.

62. Kun Euroopan ihmisoikeussopimuksen 13 artiklassa edellytetään tässä sopimuksessa tunnustettujen oikeuksien ja vapauksien loukkaamista, jotta sitä voidaan soveltaa, perusoikeuskirjan 47 artiklaa puolestaan sovelletaan, kun ”unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu” riippumatta siitä, sisältyvätkö ne perusoikeuskirjaan.

16 — Tuomio 15.10.1987, Heylens ym. (222/86, EU:C:1987:442, 14 kohta). Kursivointi tässä.

17 — Tuomio 23.4.1986, Les Verts v. parlamentti (294/83, EU:C:1986:166, 23 kohta). Kursivointi tässä.

18 — Tuomio 3.10.2013, Inuit Tapiriit Kanatami ym. v. parlamentti ja neuvosto (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 91 kohta) ja tuomio 19.12.2013, Telefónica v. komissio (C-274/12 P, EU:C:2013:852, 56 kohta).

19 — Velvollisuus, josta säädetään julkistamisvaatimuksista, jotka koskevat toisen valtion lainsäädännön alaisten, yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden jäsenvaltioon avaamia sivuliikkeitä, 21.12.1989 annetussa yhdennessätoista neuvoston direktiivissä 89/666/ETY (EYVL 1989, L 395, s. 36).

20 — Ks. mainitun tuomion 75 kohta.

21 — Ks. mainitun tuomion 76 kohta.

22 — Ks. mainitun tuomion 77 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

63. Perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan perusoikeuskirjaan voidaan kuitenkin vedota jäsenvaltioita vastaan ainoastaan silloin, kun nämä soveltavat unionin oikeutta. Perusoikeuskirjan sovellettavuuden tunnustaminen edellyttää siten välttämättä jo unionin oikeudella taatun oikeuden olemassaoloa.[23] Sen vaatiminen, että tällä unionin oikeusnormilla, joka johtaa perusoikeuskirjan soveltamiseen, annetaan lisäksi täsmällinen subjektiivinen oikeus, jota on voitu loukata yksityiseen nähden, näyttää minusta olevan ristiriidassa perusoikeuskirjan 47 artiklasta luettavissa olevan liberaalin tarkoituksen kanssa.

64. Perusoikeuskirjan 47 artiklan toisessa kohdassa käytetty ilmaus ”oikeudenkäyntiin” on nähdäkseni vahvistus mainitulle tarkoitukselle sallia 47 artiklan automaattinen soveltaminen silloin, kun itse perusoikeuskirjaa sovelletaan.

65. Sen lisäksi, että perusoikeuskirjan 47 artiklan toisella kohdalla annetaan oikeussuoja koko unionin oikeuden osalta, siinä tunnustetaan jokaisen oikeus ”oikeudenkäyntiin” riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa, kun taas Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa olevan ”oikeudenkäynnin” käsite rajataan oikeusriitoihin, jotka koskevat siviilioikeudellisia *oikeuksia ja velvollisuuksia* tai rikos*syytteitä*.

66. Kun on kyse, kuten käsiteltävässä asiassa, epäedullisen päätöksen riitauttamisesta, perusoikeuskirjan 47 artiklan sovellettavuus näyttää olevan oikeusunionin välttämätön edellytys. Kuten olen näet edellä muistuttanut, oikeusunioni merkitsee, että sekä unionin jäsenvaltiot että toimielimet ovat toimiensa yhteensoveltuvuutta koskevan valvonnan alaisia.

67. Lopuksi katson, että perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettu oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen tuo välttämättä mukanaan *oikeuden saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimissa*, toisin sanoen yksityisen mahdollisuuden saattaa tiukkaan tuomioistuinvalvontaan kaikki toimet, jotka saattavat loukata hänen intressejään.[24] SEU 19 artiklan toisessa alakohdassa juuri jäsenvaltiot velvoitetaan säätämään ”tarvittavista muutoksenhakukeinoista tehokkaan oikeussuojan takaamiseksi unionin oikeuteen kuuluvilla aloilla”.

68. Katson näin ollen, että yksityinen voi vedota perusoikeuskirjan 47 artiklaan katsoessaan, että sille määrätty rahamääräinen hallinnollinen seuraamus perustuu tietopyyntöön, jonka pätevyyden se kyseenalaistaa, jos pyyntö tehdään sellaisen menettelyn yhteydessä, jota on pidettävä unionin oikeuden soveltamisena.

D *Kolmas ja viides ennakkoratkaisukysymys*

69. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään pääasiallisesti, edellyttääkö perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettu oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen, että kansallisella tuomioistuimella on täysi tuomiovalta muutoksenhaussa, joka koskee rahamääräistä hallinnollista seuraamusta, joka on määrätty valittajalle sen perusteella, että tämä on kieltäytynyt antamasta tietoja jäsenvaltioiden välisen veroalan tietojenvaihdon yhteydessä.

23 — Ks. vastaavasti Shelton, D., ”Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, *teoksessa* Peers, S., Hervey, T., Kenner, J. ja Ward, A. (toim.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197–1275, erityisesti nrot 47.01 ja 47.46.

24 — Ks. vastaavasti Pliakos, A., *Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire*, Sakkoulas/Bruylant, Ateena/Brysseli, 1997, s. 102 sekä Prechal, S., ”The Court of justice and effective judicial protection: what has the Charte changed?” teoksessa Paulussen, C., Takács, T., Lazic, V. ja Van Rompuy, B. (toim.), *Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective*, Springer, Berliini, 2016, s. 143–157, erityisesti s. 148.

70. Tässä mielessä täyden tuomiovallan vaatimus koskee siis kansallisen tuomioistuimen mahdollisuutta arvioida paitsi seuraamuksen oikeasuhteisuutta myös mahdollisuutta tutkia mainitun seuraamuksen perustana olevan tietojenantamismääräyksen lainmukaisuus.

71. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen viides kysymys puolestaan koskee toteutettavan valvonnan laajuutta. Cour administrative pyrkii näet tällä kysymyksellään saamaan selvyyden siihen, rajoittuuko valvonta, jota pyynnön vastaanottavan valtion veroviranomaisen ja tuomioistuimen on harjoitettava – jos tälle tuomioistuimelle on tunnustettava täysi tuomiovalta – tietopyynnön muodolliseen sääntöjenmukaisuuteen.

72. Koska perusoikeuskirjan 47 artiklassa vaaditaan mielestäni tutkimaan sellaisen tietojenantamismääräyksen sääntöjenmukaisuus, johon rahamääräinen seuraamus – joka johtuu kieltäytymisestä vastata mainittuun määräykseen – perustuu, tutkin näitä kahta kysymystä yhdessä.

1. Täyden tuomiovallan vaatimus

73. Kuten olen jo aiemmin maininnut, perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdassa määrätään, että perusoikeuskirjassa tunnustettujen ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa taattuja oikeuksia vastaavien oikeuksien merkityksen ja ulottuvuuden on oltava samat kuin ihmisoikeussopimuksessa. Kun ei oteta huomioon alustavasti esitettyjä huomautuksia, tämä pätee perusoikeuskirjan 47 artiklaan, kun sitä verrataan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleeseen ja 13 artiklaan.

74. Perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdan selityksen mukaan taattujen oikeuksien merkitystä ja ulottuvuutta ei määritellä ainoastaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen sanamuodossa vaan myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä. [25] On kuitenkin todettava, että tehokkaiden oikeussuojakeinojen vaatimusta koskeva Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö on vakiintunut: hallinnollisen seuraamusmaksun – kuten veroseuraamusten – järjestelmässä (Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa ja perusoikeuskirjan 47 artiklan toisessa kohdassa) taattu oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin edellyttää, että hallintoviranomaisen, joka ei itsessään täytä mainitun artiklan edellytyksiä, päätös voidaan saattaa myöhemmin valvontaan lainkäyttöelimessä, jolla on täysi tuomiovalta. [26]

75. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen mukaan ”tällaisen lainkäyttöelimen ominaisuuksiin kuuluu toimivalta muuttaa alemmanasteisen elimen tekemää päätöstä kaikilta osin. Sillä on erityisesti oltava toimivalta tutkia kaikki sen käsiteltäväksi saatetussa oikeusriidassa merkitykselliset tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevat kysymykset”. [27]

76. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että oikeusriidan kannalta olennainen hallinnollinen päätös voi sitoa tuomioistuinta ainoastaan silloin, jos kyseinen päätös on annettu hallinnollisessa menettelyssä, joka puolestaan on Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa asetettujen vaatimusten mukainen. [28]

25 — Ks. vastaavasti tuomio 22.12.2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, 35 kohta).

26 — Ks. vastaavasti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 7.6.2012, Segame SA v. Ranska, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, 54 ja 55 kohta.

27 — Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 7.6.2012, Segame SA v. Ranska, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, 55 kohta. Ks. lisäksi siviilioikeudellisten oikeuksien ja velvollisuuksien riitauttamisesta Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 15.9.2015, Tsanova-Gecheva v. Bulgaria, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, 92 kohta sekä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 13.2.2003, Chevrol v. Ranska, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, 77 kohta.

28 — Ks. vastaavasti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.4.2013, Fazliyski v. Bulgaria, CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, 59 ja 60 kohta; Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 24.11.2005, Capital Bank AD v. Bulgaria, CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, 99–108 kohta sekä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 28.4.2005, ID v. Bulgaria, CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, 50–55 kohta.

77. Käsiteltävässä asiassa on tehtävä kaksi toteamusta. Ensinnäkin 25.11.2014 annetun lain 5 §:n 1 momentissa nimenomaisesti kutsutaan verohallinnolliseksi seuraamusmaksuksi toimenpidettä, jolla määrätään seuraamus kieltäytymisestä ilmoittaa pyydettyjä tietoja. Toiseksi mainitun lain 6 §:stä ilmenee, että yksityinen voi hakea muutosta ainoastaan rahamääräisen seuraamuksen määräävään päätökseen, koska tietojenantamismääräys sitoo epäsuorasti toimivaltaista tuomioistuinta.

78. On kuitenkin selvää, että direktiivillä 2011/16 – joka on saatettu osaksi Luxemburgin oikeutta 29.3.2013 annetulla lailla – käyttöön otettu hallinnollinen yhteistyömenettely verotuksen alalla sekä näiden oikeusnormien täytäntöön panemiseksi myöhemmin tehtävät tietojenantamismääräyksiä ja seuraamuksia koskevat päätökset eivät anna perusoikeuskirjan 47 artiklaan sisältyviä takeita. Näitä päätöksiä ohjaavan verohallintojen välisen tehokkaan yhteistyön tavoitteen vuoksi [29] päätöksiä ei näet loogisesti tehdä riippumattomassa ja puolueettomassa elimessä sen jälkeen, kun asianomaista on voitu kuulla oikeudenmukaisesti ja julkisesti.

79. Vaikka direktiivissä 2011/16 itsessään ei anneta mitään oikeuksia yksityisille, [30] sen noudattamiseksi säädetyn rahamääräisen hallinnollisen seuraamuksen määrääminen sitä vastoin edellyttää oikeutta saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimissa.

80. Tuomioistuimen, jolta haetaan muutosta rahamääräiseen hallinnolliseen seuraamukseen, on siten perusoikeuskirjan 47 artiklan noudattamiseksi nähdäkseni voitava tutkia seuraamuksen perustana olevan tietojenantamismääräyksen lainmukaisuus. Hallinnon yksipuolisesti antama tietojenantamismääräys ei ensinnäkään voi sitoa kansallista tuomioistuinta. Toisaalta tämän määräyksen lainmukaisuus on eittämättä oleellinen oikeuskysymys oikeusriidan ja sen ratkaisun kannalta.

2. Sellaisen muutoksenhaun laajuus, jossa tuomioistuimella on täysi tuomiovalta

81. Unionin tuomioistuimen ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei oikeus saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa ole ehdoton. [31] Tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden käyttöä voidaan siis säännellä.

a) Mahdollisuus rajoittaa oikeutta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin

82. Unionin tuomioistuin on todennut seuraavaa: ”Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että perusoikeudet eivät kuitenkaan 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 (ks. vastaavasti [tuomio 15.6.2006, Dokter ym., C-28/05, EU:C:2006:408], 75 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja [Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 21.11.2001, Fogerty v. Yhdistynyt kuningaskunta ,] *Recueil des arrêts et décisions* 2001-XI, 33 kohta).” [32]

29 — Ks. erityisesti direktiivin 2011/16 johdanto-osan 3 ja 12 perustelukappale. Unionin tuomioistuimen mukaan direktiivillä 77/799 pyritään ”torjumaan kansainvälisiä veropetoksia ja kansainvälistä veron kiertämistä, ja se on näin annettu jäsenvaltion veroviranomaisten yhteistyön sääntelemiseksi” (tuomio 22.10.2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, 32 kohta). Nämä tavoitteet eivät ole muuttuneet direktiivin 2011/16 antamisen myötä.

30 — Ks. vastaavasti direktiivin 77/799 osalta tuomio 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 31 kohta). Ks. lisäksi edelleen direktiivin 77/799 osalta ja tarkemmin tietopyynnön kohteena olevan verovelvollisen osalta tuomio 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, 36 kohta).

31 — Ks. vastaavasti tuomio 30.6.2016, Toma ja Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 — Tuomio 18.3.2010, Alassini ym. (C–317/08–C–320/08, EU:C:2010:146, 63 kohta).

83. Tämä näkemys vastaa pitkälti näkemystä, jota Euroopan ihmisoikeustuomioistuin noudattaa tutkiessaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 ja 13 artiklassa taattuihin oikeuksiin tehtyjä rajoituksia. [33]

84. Kyse on itse asiassa nimenomaan perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan määräyksen noudattamisesta; tuon kohdan sanamuodon mukaan ”perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitetun tehokkaita oikeussuojakeinoja tuomioistuimessa koskevan oikeuden rajoitus – – on oikeutettu ainoastaan, jos siitä säädetään lailla, se kunnioittaa kyseisen oikeuden keskeistä sisältöä, se on suhteellisuusperiaatteen mukaisesti välttämätön ja se vastaa tosiasiallisesti Euroopan unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita tai tarvetta suojella muiden henkilöiden oikeuksia ja vapauksia”. [34]

85. Tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden käyttöä voidaan siis rajoittaa, kunhan ei puututa oikeuden *keskeiseen sisältöön*. Tältä näkökannalta Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on täsmentänyt lisäksi, ettei Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan tehtävänä ole taata oikeutta saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa, joka voisi *korvata* omalla näkemyksellään hallintoviranomaisten näkemyksen. [35]

86. Riidanalaisen päätöksen kohde on otettava huomioon, jotta voidaan arvioida sen valvonnan laajuuden riittävyyttä, jota toimivaltainen kansallinen tuomioistuin voi harjoittaa. Tämä seikka on sitäkin tärkeämpi, kun päätös ”liittyy erityistä asiantuntemusta vaativaan erikoisalaan tai jos se edellyttää hallinnolta harkintavallan käyttöä”. [36]

87. Rahamääräisen hallinnollisen seuraamuksen perustana olevan tietojenantamismääräyksen pätevyyden valvontaa voidaan siten nähdäkseni rajoittaa, kunhan rajoittamisella ei puututa tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden keskeiseen sisältöön, sillä on hyväksyttävä tarkoitus ja käytetyt keinot on järkevästi suhteutettu niillä tavoiteltuun päämäärään. [37]

b) Pyynnön vastaanottavan valtion viranomaisen harjoittaman sääntöjenmukaisuutta koskevan valvonnan sekä (saman valtion tuomioistuimen harjoittaman) laillisuusvalvonnan laajuus direktiiviin 2011/16 perustuvan tietopyynnön yhteydessä

88. Ensinnäkin muistutan, että direktiivin 77/799 tavoitteena oli torjua kansainvälisiä veropetoksia ja kansainvälistä veron kiertämistä. [38] Tämä tavoite vahvistetaan direktiivin 2011/16 johdanto-osan kahdessa ensimmäisessä perustelukappaleessa. Sama tavoite voidaan johtaa myös direktiivin 2011/16 23 artiklan 2 kohdasta, jonka mukaan ”jäsenvaltioiden on ilmoitettava komissiolle kaikki olennaiset tiedot, joita tarvitaan arvioitaessa tämän direktiivin mukaisen hallinnollisen yhteistyön tehokkuutta *veronkierron ja verojen välttämisen torjunnassa*”. [39]

33 — Ks. vastaavasti Shelton, D., ”Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, teoksessa Peers, S., Hervey, T., Kenner, J. ja Ward, A. (toim.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197–1275, erityisesti nro 47.84.

34 — Tuomio 15.9.2016, Star Storage ym. (C–439/14 ja C–488/14, EU:C:2016:688, 49 kohta).

35 — Ks. vastaavasti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 15.9.2015, Tsanova-Gecheva v. Bulgaria, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, 97 kohta.

36 — Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 15.9.2015, Tsanova-Gecheva v. Bulgaria, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, 98 kohta.

37 — Ks. vastaavasti tuomio 22.12.2010, DEB (C–279/09, EU:C:2010:811, 60 kohta).

38 — Ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Twoh International (C–184/05, EU:C:2007:550, 30 kohta) ja tuomio 22.10.2013, Sabou (C–276/12, EU:C:2013:678, 32 kohta).

39 — Kursivointi tässä.

89. Unionin tuomioistuimen sittemmin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että veropetosten ja veronkierron torjunnan tavoitetta voidaan pitää hyväksyttävänä ja yleistä etua koskevana pakottavana syynä. [40]

90. Toiseksi unionin tuomioistuin on todennut, että pyynnön vastaanottavan valtion *on* lähtökohtaisesti *vastattava* toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen esittämään tietopyyntöön. [41]

91. Indikatiivin preesensin [suomenkielisessä versiossa: imperatiivin] käyttö direktiivin 2011/16 5 artiklassa vahvistaa tietojen toimittamisen pakollisuuden. Tämän artiklan mukaan on näet niin, että ”pyynnön vastaanottavan viranomaisen on pyynnön esittävän viranomaisen pyynnöstä *ilmoitettava* pyynnön esittävälle viranomaiselle kaikki 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tiedot – –”. [42] Direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohtaan aiemmin kirjattua rajoitusta on myöhemmin muokattu direktiivin 2011/16 erityisessä artiklassa, jonka otsikkona on ”Rajoitukset”, toisin sanoen 17 artiklassa. Mainitun direktiivin 18 artiklassa kuitenkin täsmennetään, että 17 artiklan 2, 3 ja 4 kohdan säännöksiä ”ei missään tapauksessa pidä tulkita antavan pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle mahdollisuutta kieltäytyä tietojen toimittamisesta vain sen vuoksi, että sillä ei ole tietoihin kansallista intressiä”.

92. Kolmanneksi on aivan yhtä selvää, ettei pyynnön esittävä valtio voi pyytää mitä tahansa verotietoja. Direktiivin 2011/16 5 artiklassa tehty viittaus saman direktiivin 1 artiklaan näet asettaa selkeän rajoituksen: tässä direktiivissä vahvistetaan säännöt ja menettelyt, joiden avulla jäsenvaltiot voivat toimia yhteistyössä vaihtaakseen tietoja, jotka ovat *ennalta arvioiden olennaisia* veroja koskevien jäsenvaltioiden kansallisten lakien hallinnoimiseksi ja täytäntöön panemiseksi. [43]

93. Mainittua rajoitusta selostetaan direktiivin 2011/16 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa, jonka mukaan ”’arvellun merkityksellisyyden’ vaatimuksen [ts. vaatimuksen, jonka mukaan tietojen on oltava ennalta arvioiden olennaisia] tarkoituksena on sallia mahdollisimman laaja tietojenvaihto veroasioissa ja samanaikaisesti tarkentaa, että jäsenvaltioilla ei ole oikeutta ryhtyä ’urkkimaan’ tietoja tai pyytämään tietoja, joilla ei ole todennäköisesti merkitystä tietyn veronmaksajan veroasioissa – –”.

94. Mainitusta säännöksestä ja sen selityksestä ilmenee, että tietopyynnön sääntöjenmukaisuuden ehtona on sen vaatimuksen noudattaminen, että tiedot ovat ennalta arvioiden olennaisia. Pyynnön vastaanottavan viranomaisen on näin ollen tutkittava tietopyyntö tältä osin. Direktiivin 2011/16 7 artiklan 4 kohdassa pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle sitä paitsi annetaan lupa ilmoittaa pyynnön esittävälle viranomaiselle pyynnössä mahdollisesti olevista puutteista.

95. Kyseinen vaatimus on siten myös peruste, jonka pohjalta tietojenantamismääräyksen lainmukaisuutta on tutkittava perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitetussa tuomioistuimessa.

96. Neljänneksi nopeus ja päätösvaltaisuus ovat luonnollisesti oleellisia seikkoja veropetosten ja veronkierron torjunnassa, minkä direktiivin 2011/16 johdanto-osan neljäs ja kahdeksas perustelukappale vahvistavat. Tämän vuoksi mainitun direktiivin 7 artiklassa vahvistetaan tietojen toimittamista koskevat määräajat. [44]

40 — Ks. vastaavasti etenkin tuomio 18.7.2007, Oy AA (C–231/05, EU:C:2007:439, 60 kohta) ja tuomio 21.2.2013, A (C–123/11, EU:C:2013:84, 40, 45 ja 46 kohta).

41 — Ks. vastaavasti tuomio 22.10.2013, Sabou (C–276/12, EU:C:2013:678, 34 kohta).

42 — Kursivointi tässä.

43 — Lukuun ottamatta arvonlisäveroa, tulleja ja valmisteveroja, jotka kuuluvat jäsenvaltioiden välistä hallinnollista yhteistyötä koskevan unionin muun lainsäädännön soveltamisalaan, ja sosiaaliturvamaksuja (direktiivin 2011/16 2 artiklan 2 kohta).

44 — Ks. direktiivin 2011/16 johdanto-osan 12 perustelukappale. Siten jos esimerkiksi pyynnön vastaanottava viranomainen haluaa ilmoittaa pyynnön esittävälle viranomaiselle tietopyynnössä havaituista puutteista, direktiivin 2011/16 7 artiklan 4 kohdassa tämä viranomainen velvoitetaan tekemään ilmoitus kuukauden kuluessa tietopyynnön vastaanottamisesta.

97. Edellä tekemistäni neljästä huomautuksesta ilmenee, että pyynnön vastaanottavan valtion veroviranomaisen toteuttamaa tietopyynnön sääntöjenmukaisuuden tutkimista sekä kansallisen tuomioistuimen myöhemmin harjoittamaa laillisuusvalvontaa on rajoitettava, sillä muutoin direktiivillä 2011/16 perustettu yhteistyömekanismi menettäisi suuren osan tehokkuudestaan. Tällaista rajoittamista voidaan perustella veropetosten ja veronkierron torjuntaa koskevan yleisen edun mukaisen tavoitteen valossa.

98. Tältä osin direktiivin 2011/16 20 artiklassa määritellään toteutettavan valvonnan määrittelyssä hyödylliset tekijät säätämällä vähimmäistiedoista, joiden on sisällyttävä vakiomuotoisiin lomakkeisiin, joiden käyttöä lainsäätäjä suosittaa direktiivin 2011/16 5 artiklassa tarkoitettujen tietopyyntöjen ja niihin annettavien vastausten osalta. Direktiivin 2011/16 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa, jossa mainitaan vaatimus tietojen ennalta arvioidusta olennaisuudesta, viitataankin nimenomaisesti 20 artiklaan.

99. Direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa mainittuja seikkoja ovat tutkimuksen tai tutkinnan kohteena olevan henkilön henkilöllisyys sekä verotuksellinen tarkoitus, jota varten tiedot hankitaan. Toisessa alakohdassa lisätään, että pyynnön esittävä viranomainen voi antaa myös kaikkien sellaisten henkilöiden nimen ja osoitteen, joiden hallussa pyydettyjen tietojen uskotaan olevan.

100. Pyynnön vastaanottavan viranomaisen on näiden tietojen pohjalta pystyttävä selvittämään, ovatko pyydetyt tiedot *ennalta arvioiden olennaisia* pyynnön esittävän viranomaisen kuvaileman tavoitteen saavuttamiseksi, eli että tiedot todella koskevat asianomaisen verovelvollisen verotuksellista tilannetta ja ovat omiaan auttamaan pyynnön esittävää viranomaista maksettavan veron määrän oikeassa määräämisessä.

101. Pyynnön vastaanottavan valtion viranomaisen on toisin sanoen pystyttävä vastaamaan kysymykseen siitä, onko pyydetyillä tiedoilla *mahdollisesti* yhteys pyynnön esittävän viranomaisen tavoittelemaan veron määräämiseen. [45]

102. Tätä tulkintaa tukevat OECD:n laatiman tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen, josta unionin lainsäätäjä itsekin on ottanut mallia, 26 artiklaan liittyvät kommentaarit. [46] Malliverosopimuksen tämän artiklan selitysten mukaan on oltava olemassa ”*kohtuullinen* mahdollisuus, että pyydetyt tiedot *osoittautuvat* merkityksellisiksi”. [47] Ennalta arvioidun olennaisuuden käsitteellä pyritään estämään se, että valtiot pyytävät tietoja, ”joilla *ei todennäköisesti* ole *yhteyttä* käynnissä olevaan tutkintaan tai valvontaan”. [48]

103. Direktiivin 2011/16 hyväksyttävä tavoite edellyttää, että samoja rajoituksia sovelletaan tietojenantamismääräyksen laillisuusvalvontaan, jota harjoitetaan muutoksenhaussa, joka koskee pyydettyjen tietojen ilmoittamisesta kieltäytyneelle henkilölle määrättyä rahamääräistä seuraamusta.

45 — Huomautan, että hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla 2.2.2009 annetun neuvoston direktiiviehdotuksen (KOM(2009) 29 lopullinen) 5 artiklan 1 kohdassa viitattiin ”kaikkiin tietoihin, joilla *saattaa olla* verojen asianmukaisen määrityksen kannalta *merkitystä*”. Kursivointi tässä.

46 — Ks. hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla 2.2.2009 annetun neuvoston direktiiviehdotuksen (KOM(2009) 29 lopullinen) perustelujen 570 kohta. Unionin tuomioistuin on jo aiemmin pitänyt oikeutettuna, että jäsenvaltiot ottavat mallia OECD:n malliverosopimuksesta. Ks. esim. kaksinkertaista verotusta koskevan mallisopimuksen osalta tuomio 14.2.1995, Schumacker (C–279/93, EU:C:1995:31, 32 kohta).

47 — OECD:n vuonna 2014 laatiman tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen 26 artiklan määräyksiä koskevien kommentaarien 5 kohta. Kursivointi tässä.

48 — OECD:n vuonna 2014 laatiman tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen 26 artiklan määräyksiä koskevat kommentaarit. Kursivointi tässä.

104. Kansallisen tuomioistuimen on käytännössä voitava tutkia, että tietojenantamismääräys perustuu tietopyyntöön, josta ilmenee yhteys yhtäältä pyydettyjen tietojen, asianomaisen verovelvollisen ja asiasta mahdollisesti perillä olevan kolmannen osapuolen sekä toisaalta verotuksellisen tarkoituksen välillä.

105. Tietopyynnön hylkääminen edellyttää, että pyynnön ja verotuksellisen tarkoituksen välinen vastaamattomuus on ilmeinen. Yksityiskohtaisen oikeudellisen selvityksen vaatiminen pyynnön vastanottavan valtion tuomioistuimelta edellyttäisi perusteellista tuntemusta pyynnön esittävässä valtiossa vallitsevista tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, mitä siltä ei voida vaatia ja mikä ei olisi realististakaan.[49] Yhdyn komission näkemykseen, jonka mukaan ennalta arvioidun olennaisuuden käsite edellyttää ainoastaan ”suppeaa ja muodollista, tosiseikkoihin keskittyvää tarkastusta”.[50]

106. Direktiivin 2011/16 17 artiklassa esitettyjä ilmoitusvelvollisuuden rajoituksia ei myöskään minusta ole pakko ottaa huomioon. Pyynnön vastaanottavan viranomaisen on näet lähtökohtaisesti vastattava tietopyyntöön,[51] ja mainitun direktiivin 17 artiklaan sisältyvät rajoitukset ovat ainoastaan pyynnön vastaanottavan viranomaisen harkintavaltaan jätettyjä *mahdollisuuksia* olla toimittamatta tietoja.[52] Kuten unionin tuomioistuin on aiemmin huomauttanut pyynnön esittävän valtion osalta, unionin lainsäätäjä on käyttämällä ilmaisua ”voi” osoittanut, että kansallisilla veroviranomaisilla on ”mahdollisuus”.[53] Juuri tätä verbiä käytetään direktiivin 2011/16 17 artiklan 3 ja 4 kohdassa.[54]

107. Asiaa käsittelevän tuomioistuimen tehtävänä ei siten ole *jälkikäteen arvioida* tarvetta hyödyntää näitä mahdollisuuksia, jos pyynnön vastaanottava viranomainen ei ole pitänyt tarpeellisena hyödyntää niitä tietopyynnön saadessaan.

c) Direktiiviin 2011/16 perustuvan tietopyynnön yhteydessä harjoitettavan sääntöjenmukaisuutta koskevan valvonnan ja laillisuusvalvonnan laajuutta koskevat välipäätelmät

108. Direktiivissä 2011/16 itsessään ei anneta yksityisille mitään oikeuksia.

109. Pyynnön vastaanottavan viranomaisen on kuitenkin ennen tietojenantamismääräyksen antamista voitava ratkaista, ovatko pyydetyt tiedot ennalta arvioiden olennaisia pyynnön esittävän viranomaisen kuvaileman tavoitteen saavuttamiseksi, eli sen on voitava tarkastaa, että tiedot koskevat asianomaisen verovelvollisen verotuksellista tilannetta ja ovat omiaan auttamaan pyynnön esittävää viranomaista maksettavan veron määrän oikeassa määräämisessä.

110. Rahamääräisen hallinnollisen seuraamuksen määrääminen, josta säädetään direktiivin noudattamisen varmistamiseksi, edellyttää lisäksi oikeutta saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Tämä edellyttää, että tuomioistuin, jolta haetaan muutosta rahamääräiseen seuraamukseen, voi tutkia seuraamuksen perusteena olevan tietojenantamismääräyksen laillisuuden.

49 — Ks. vastaavasti direktiivin 77/799 osalta tuomio 13.4.2000, W.N. (C–420/98, EU:C:2000:209, 18 kohta).

50 — Ks. komission kirjallisten huomautusten 50 kohta.

51 — Ks. vastaavasti tuomio 22.10.2013, Sabou (C–276/12, EU:C:2013:678, 34 kohta).

52 — Ainoastaan direktiivin 2011/16 17 artiklan 1 kohdassa ehdollistetaan pyynnön vastaanottavan viranomaisen vastaus. Tämä ei kuitenkaan voi tutkia edellytyksen noudattamista. Mainitun säännöksen mukaan on näet niin, että pyynnön vastaanottavan viranomaisen on toimitettava 5 artiklassa tarkoitetut tiedot ”sillä edellytyksellä, että pyynnön esittävä viranomainen on käyttänyt kaikki tavanomaiset tietolähteet, joita se olisi kyseisissä olosuhteissa voinut käyttää pyydettyjen tietojen saamiseksi vaarantamatta tavoitteidensa saavuttamista”. Tämä edellytys siis velvoittaa pyynnön esittävää viranomaista. Direktiivin perustana olevan vilpittömän yhteistyön periaatteen mukaan pyynnön vastaanottavan viranomaisen on siis välttämättä oletettava, että mainittua edellytystä on noudatettu. Pyynnön esittävä viranomainen turvautuu yleensä direktiiviin vasta silloin, kun sillä itsellään ei ole käytössään tarvittavia tietoja.

53 — Ks. vastaavasti tuomio 22.10.2013, Sabou (C–276/12, EU:C:2013:678, 33 kohta) ja tuomio 27.9.2007, Twoh International (C–184/05, EU:C:2007:550 32 kohta).

54 — Direktiivin 2011/16 17 artiklan 2 kohdassa puolestaan todetaan, 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” (kursivointi tässä).

111. Direktiivillä 2011/16 tavoiteltava veropetosten ja veronkierron torjuntaa koskeva hyväksyttävä tavoite kuitenkin edellyttää laillisuusvalvonnan rajoittamista seuraavasti: tuomioistuimen on ainoastaan voitava selvittää pintapuolisen tarkastelun pohjalta, että tietojenantamismääräys perustuu tietopyyntöön, josta ilmenee yhteys yhtäältä pyydettyjen tietojen, asianomaisen verovelvollisen ja asiasta mahdollisesti perillä olevan kolmannen osapuolen sekä toisaalta verotuksellisen tarkoituksen välillä. Tietopyynnön ja verotuksellisen tavoitteen välisen vastaamattomuuden on oltava ilmeinen, jotta lainvastaisuus voidaan todeta.

112. Tämänkaltainen valvonta ei näin miellettynä mielestäni tee tyhjäksi perusoikeuskirjan 47 artiklassa taatun tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden keskeistä sisältöä. Se on lisäksi suhteellisuusperiaatteen mukainen, sillä asetetut rajoitukset ovat välttämättömiä direktiivillä 2011/16 perustetun veroalan hallinnollisen yhteistyömenettelyn tehokkuuden varmistamiseksi eivätkä ne ylitä sitä, mikä on tarpeen veropetosten ja veronkierron torjuntaa koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.

d) Loppuhuomautus ristiriidattomuudesta verovelvollisen tilanteeseen nähden

113. Unionin tuomioistuin on katsonut 22.10.2013 antamassaan tuomiossa Sabou (C–276/12, EU:C:2013:678), että verovalvontamenettelyissä tutkintavaihe – johon veroviranomaisen toiselle veroviranomaiselle esittämä tietopyyntö kuuluu – on erotettava kontradiktorisesta vaiheesta. Unionin tuomioistuimen mukaan ”verovelvollisen puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen ei edellytä sitä, että verovelvollinen osallistuu tietopyyntöön, jonka jäsenvaltio tekee pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle”. [55]

114. Komission mukaan samaa päättelyä olisi sovellettava kolmanteen osapuoleen, jolta pyydetään tietoja, sillä muutoin näille kolmansille osapuolille myönnettäisiin enemmän menettelyllisiä oikeuksia kuin verotutkinnan kohteena olevalle verovelvolliselle, vaikka ensiksi mainitun verotuksellinen tilanne ei ole tutkinnan kohteena. [56] Tietojenantamismääräyksen saaneella kolmannella osapuolella ei siten komission mukaan pitäisi olla oikeutta riitauttaa tietopyynnön todennäköistä merkityksellisyyttä.

115. Komission argumenttia ei voida hyväksyä, sillä verotutkinnan kohteena olevan verovelvollisen ja tietojenantamismääräyksen saaneen kolmannen osapuolen tilanteet eivät ole toisiinsa rinnastettavissa.

116. Juuri näet se, että unionin tuomioistuin erottaa verovalvontamenettelyssä tutkintavaiheen kontradiktorisesta vaiheesta, on perusteena sille, että 22.10.2013 annetussa tuomiossa Sabou (C–276/12, EU:C:2013:678) ei tunnusteta verovelvolliselle pakollisia menettelyllisiä oikeuksia. [57] Kontradiktorinen vaihe alkaa veronoikaisua koskevan ehdotuksen lähettämisestä verovelvolliselle. Tämä jälkimmäinen vaihe aiheuttaa kuitenkin väistämättä sen, että tiettyjä verovelvollisen oikeuksia on kunnioitettava, kuten oikeutta riitauttaa tuomioistuimessa mahdollinen lopullinen päätös.

117. Tietojenantamismääräyksen saanut kolmas osapuoli ei ole mukana verovalvontamenettelyn toisessa vaiheessa. Siten se ei voi vedota oikeuksiinsa toisessa vaiheessa. Toisaalta voidaan kysyä, että – toisin kuin verovelvollisen tilanteessa – voidaanko tutkinnasta todellisuudessa edes puhua tietojenantamismääräyksen saaneen kolmannen osapuolen osalta, varsinkin kun sille on määrätty rahamääräinen seuraamus? Tällaisessa tilanteessa ei ole ristiriitaista, että kysymykseen oikeudesta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin vastataan eri tavoin sen mukaan, onko kyse verovelvollisesta, jonka maksettavaksi tulevan veron pyynnön esittävä valtio pyrkii laskemaan, vai kolmannesta osapuolesta, jolle on tietopyynnön seurauksena osoitettu tietojenantamismääräys.

55 — Mainitun tuomion 44 kohta.

56 — Ks. komission kirjallisten huomautusten 70 kohta.

57 — Ks. tästä julkisasiamies Kokottin asiassa Sabou tekemän ratkaisuehdotuksen 56–59 kohta (C–276/12, EU:C:2013:370). Ks. lisäksi oikeuskirjallisuuden osalta Aubert, M., Broussy, E. ja Cassagnabère, H., ”Chronique de jurisprudence de la CJUE”, *L'actualité juridique; droit administratif*, 2013, s. 2309 ja Van Eijsden, A., ”Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request”, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, nro 3, s. 131–134, erityisesti s. 132 ja 133.

E *Neljäs ennakkoratkaisukysymys*

118. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii neljännellä kysymyksellään direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdassa ja 5 artiklassa tarkoitetun käsitteen ”ennalta arvioiden olennaisia” laajuutta. Cour administrative tiedustelee pääasiallisesti, onko tämä edellytys pyynnön esittävän viranomaisen pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle osoittaman tietopyynnön sekä tämän johdosta annetun tietojenantamismääräyksen pätevyydelle.

119. Tarkastellessani kolmatta ja viidettä kysymystä katsoin, että direktiivin 2011/16 5 artiklassa tehty viittaus saman direktiivin 1 artiklaan asettaa selkeän rajoituksen pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle asetettavaan velvollisuuteen.

120. Direktiivissä 2011/16 näet vahvistetaan näiden kahden edellä mainitun artiklan mukaisesti säännöt ja menettelyt, joiden mukaan jäsenvaltioiden on tehtävä keskinäistä yhteistyötä ainoastaan vaihtaakseen tietoja, jotka ovat *ennalta arvioiden olennaisia* veroja koskevien jäsenvaltioiden kansallisten lakien hallinnoimiseksi ja täytäntöön panemiseksi. [58]

121. Olen päätellyt edellä sanotusta, että tietopyynnön sekä myöhemmin annettavan tietojenantamismääräyksen sääntöjenmukaisuuden ehtona on ennalta arvioidun olennaisuuden vaatimuksen noudattaminen ja että tämä vaatimus on myös peruste, jonka pohjalta tietojenantamismääräyksen lainmukaisuutta on tutkittava perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitetussa tuomioistuimessa. [59]

122. Jäsenvaltion toiselta jäsenvaltiolta pyytämien tietojen ennalta arvioitu olennaisuus on toisin sanoen edellytys, jonka tietopyynnön on täytettävä, jotta pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle syntyisi velvollisuus noudattaa sitä.

F *Kuudes ennakkoratkaisukysymys*

123. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kuudennella kysymyksellään keskeisesti sitä, edellytetäänkö perusoikeuskirjan 47 artiklan toisessa kohdassa, että pyynnön esittävän viranomaisen pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle osoittama tietopyyntö on annettava sekä tietojenantamismääräyksen adressaatin että tuomioistuimen käytettäväksi muutoksenhaussa, joka koskee pyydettyjen tietojen toimittamisesta kieltäytymisen seurauksena määrättyä rahamääräistä seuraamusta.

124. Kysymys ei ole toisarvoinen. Se koskee kontradiktorista periaatetta, jota pidetään perusperiaatteena, koska se mahdollistaa puolustautumisoikeuksien käytön ja oikeudellisen totuuden vahvistamisen. [60]

125. Ne seikat, jotka ovat omiaan osoittamaan pyydettyjen tietojen ja pyynnön esittävän viranomaisen ajaman verotuksellisen tarkoituksen välisen yhteyden eli pyydettyjen tietojen ennalta arvioidun olennaisuuden, on direktiivin 2011/16 yhteydessä välttämättä esitettävä tietopyynnössä. Sitä vastoin ei ole varmaa, että mainitut seikat on toistettava tietojenantamismääräyksessä, joka annetaan tiedoksi kolmannelle osapuolelle. Päinvastoin 25.11.2014 annetun lain 3 §:n 4 momentissa täsmennetään nimenomaisesti, että tietojenantamismääräykseen on sisällytettävä ainoastaan tiedot, jotka ovat välttämättömiä, jotta tietojen haltija voisi yksilöidä pyydetyt tiedot. [61]

58 — Lukuun ottamatta arvonlisäveroa, tulleja ja valmisteveroja, jotka kuuluvat jäsenvaltioiden välistä hallinnollista yhteistyötä koskevan unionin muun lainsäädännön soveltamisalaan, ja sosiaaliturvamaksuja (direktiivin 2011/16 2 artiklan 2 kohta).

59 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 94 ja 95 kohta.

60 — Ks. vastaavasti Miniato, L., *Le principe du contradictoire en droit processuel*, L.G.D.J., Pariisi, 2008, nro 121.

61 — Käsiteltävässä asiassa ei välttämättä ole noudatettu sitä, mitä asiassa laissa säädetään. Berliozille pääasiassa tiedoksi annettu tietojenantamismääräys näet sisältää muita kuin pelkästään pyydettyjä tietoja (ks. alaviite 67).

126. Näin suppea tietojenantamismääräys ei tietenkään anna mahdollisuutta selvittää, että se perustuu tietopyyntöön, josta ilmenee yhteys yhtäältä pyydettyjen tietojen, asianomaisen verovelvollisen ja asiasta mahdollisesti perillä olevan kolmannen osapuolen sekä toisaalta verotuksellisen tarkoituksen välillä. [62]

127. Pyynnön esittävän valtion alkuperäinen tietopyyntö on näin ollen välttämättä saatettava sen tuomioistuimen tietoon, jolta on haettu muutosta rahamääräiseen seuraamukseen. Jos näin ei tehdä, tämä tuomioistuin ei voi harjoittaa perusoikeuskirjan 47 artiklassa edellytettyä laillisuusvalvontaa.

128. Kuten näet julkisasiamies Bot on taannoin huomauttanut ratkaisuehdotuksensa ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563) 92 kohdassa, tehokkaan oikeussuojan takaaminen edellyttää ”*jopa kansallisen turvallisuuden vaarantumiseen vedottaessa*, että riippumattomalle muutoksenhakutuomioistuimelle ilmoitetaan ne perustelut, joihin valituksenalainen päätös perustuu, vaikka ne eivät olisi julkisia – –”. [63]

129. Miten on sitten tietojenantamismääräyksen saaneen kolmannen osapuolen laita? Se, että kolmannella osapuolella ei ole käytössään tietopyyntöä, loisi epätasapainoa oikeudenkäynnin asianosaisten välille.

130. Unionin tuomioistuin on jo Euroopan yhdentymisen alkuajoista asti todennut, että tehokasta muutoksenhakua tuomioistuimessa koskevan perusoikeuden vastaista olisi se, että tuomioistuimen ratkaisua perusteltaisiin tosiseikoilla ja asiakirjoilla, joihin asianosaiset tai yksi niistä ei ole voinut tutustua ja joihin ne eivät näin ollen voineet ottaa kantaa. [64]

131. Kontradiktorinen periaate ei tosin sekään ole ehdoton. Tässä mielessä ei pidä unohtaa tämän oikeusriidan asiayhteyttä: kyseessä on veroviranomaisten välinen yhteistyö, jolla pyritään torjumaan veropetoksia ja veronkiertoa. Tällöin on mahdollista, että tietopyynnön ilmoittaminen tietojenantamismääräyksen saaneelle kolmannelle osapuolelle vaarantaa tietojenvaihdon tehokkuuden tai heikentää pyynnön esittävän viranomaisen toteuttaman verotutkinnan onnistumisen mahdollisuuksia. Voidaan sitä paitsi kysyä, eikö tietopyynnön sisällön paljastaminen tietojenantamismääräyksen saaneelle kolmannelle osapuolelle ole omiaan loukkaamaan verotutkinnan kohteena olevan verovelvollisen oikeutta henkilötietojensa suojaan.

132. En silti usko, että näillä syillä voidaan yleisesti ja ehdottomasti oikeuttaa tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevaan oikeuteen olennaisesti kuuluviin takeisiin puuttuminen, jonka aiheuttaa se, että rajoitetaan mahdollisuutta tutustua määrätyn seuraamuksen lainmukaisuutta koskevan arvioinnin kannalta välttämättömiin tietoihin.

133. Vaikka Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on näet todennut, että kontradiktorista periaatetta voidaan rajoittaa, tämä on mahdollista ainoastaan muiden henkilöiden perusoikeuksien tai yleisen tärkeän intressin turvaamiseksi. [65] Tämän tuomioistuimen mukaan ainoastaan ”ehdottoman välttämättömät” toimenpiteet ovat oikeutettuja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleen valossa. [66]

62 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 111 kohta.

63 — Kursivointi tässä.

64 — Ks. vastaavasti tuomio 22.3.1961, Snupat v. korkea viranomainen (42/59 ja 49/59, EU:C:1961:5) ja tehokkaan oikeussuojan periaatteen hiljattaisen vahvistamisen osalta tuomio 4.6.2013, ZZ (C–300/11, EU:C:2013:363, 56 kohta).

65 — Ks. vastaavasti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.2.2000, Jasper v. Yhdistynyt kuningaskunta, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 52 kohta ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 19.2.2009, A. ym. v. Yhdistynyt kuningaskunta, CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, 205 kohta.

66 — Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.2.2000, Jasper v. Yhdistynyt kuningaskunta, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 52 kohta.

134. Tässä mielessä toisten henkilöiden oikeudet eivät mielestäni direktiivin 2011/16 yhteydessä a priori näytä oikeuttavan tietopyynnön luottamuksellisuutta tietojenantamismääräyksen saaneeseen kolmanteen osapuoleen nähden. On näet todennäköistä, että verotutkinnan kohteena olevaa verovelvollista koskevat tiedot on jo ilmoitettu tietojenantamismääräyksessä.[67] Veropetosten ja veronkierron torjunta sitä vastoin on varmasti tärkeä yleinen intressi.

135. Unionin tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että toimivaltaisen kansallisen viranomaisen tehtävänä on myös yleiseen turvallisuuteen liittyvissä poikkeuksellisissa olosuhteissa oletetun terrorismin uhan vallitessa osoittaa, että valtion turvallisuus todella vaarantuisi, jos asianomaiselle ilmoitettaisiin riidanalaisen päätöksen perustana olevat perustelut täsmällisesti ja täydellisinä.[68]

136. Mainittu vaatimus sisältyy myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntöön, joka edellyttää, että kontradiktorisen periaatteen rajoittamista kompensoidaan riittävillä menettelyllisillä mekanismeilla, joilla voidaan taata menettelyn oikeudenmukaisuuden tyydyttävä taso.[69] Tuomioistuimen tekemää arviointia tietojen ilmoittamisen tarpeellisuudesta on näet pidetty tärkeänä takeena, jolla voidaan korjata toimivaltaisen viranomaisen kieltäytymistä ilmoittaa tietoja.[70]

137. Näiden seikkojen perusteella katson, että tietopyyntö on siten välttämättä annettava käytettäväksi tuomioistuimelle, jolta on haettu muutosta rahamääräiseen seuraamukseen, sekä tietojenantamismääräyksen saaneelle kolmannelle osapuolelle. Jos pyynnön vastaanottavan valtion viranomainen katsoo, että jälkimmäisellä käytettäväksi antamisella saatetaan vaarantaa veropetosten ja veronkierron torjumiseksi veroviranomaisten välillä harjoitettavan yhteistyön tehokkuus (tai vahingoittaa jotakin muuta yleistä intressiä tai muiden yksilöiden perusoikeuksia), sen tehtävänä on osoittaa tämä edellä mainitun muutoksenhaun yhteydessä, ja tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista asia.

VI Ratkaisuehdotus

138. Ehdotan edellä esitettyjen seikkojen perusteella, että unionin tuomioistuin vastaa Cour administrativen esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Kun jäsenvaltion lainsäädännössä säädetään sellaiseen yksityiseen kohdistuvasta taloudellisesta seuraamuksesta, joka kieltäytyy toimittamasta tietoja veroviranomaisten välisen tietojenvaihdon yhteydessä, joka perustuu erityisesti hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU säännöksiin, tämä jäsenvaltio soveltaa unionin oikeutta, mikä puolestaan johtaa perusoikeuskirjan soveltamiseen.

2) Yksityinen voi vedota Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaan katsoessaan, että sille määrätty rahamääräinen hallinnollinen seuraamus perustuu tietopyyntöön, jonka pätevyyden se kyseenalaistaa, jos pyyntö tehdään sellaisen menettelyn yhteydessä, jota on pidettävä unionin oikeuden soveltamisena.

67 — Tämä muuten pätee käsiteltävään asiaan, sillä tietojenantamismääräyksessä täsmennetään asianomaisen oikeushenkilön henkilöllisyys ja pyynnön esittävän valtion viranomaisten tekemän tutkinnan tarkoitus. Tietojenantamismääräyksessä ilmoitetaan ensin, että ”oikeushenkilö, jota pyyntö koskee, on Cofima SAS -yhtiö”, ja täsmennetään, että sen kotipaikan osoite on Ranskassa, minkä jälkeen siinä lisätään nimenomaisesti, että ”Ranskan veroviranomaiset tutkivat Berlioz Investment SA -yhtiön omistaman Cofima SAS -yhtiön verotuksellisen tilanteen ja vaativat tietoja voidakseen päättää lähdeverojen soveltamisesta voitonjakoon, jonka Cofima SAS on tehnyt Berlioz Investment SA:lle” (ks. Luxemburgin hallituksen jättämän asiakirja-aineiston asiakirja A 1).

68 — Ks. vastaavasti tuomio 4.6.2013, ZZ (C–300/11, EU:C:2013:363, 61 kohta).

69 — Ks. vastaavasti julkisasiamies Botin ratkaisuehdotuksen ZZ (C–300/11, EU:C:2012:563) 83 kohta sekä erityisesti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.2.2000, Jasper v. Yhdistynyt kuningaskunta, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 52 kohta.

70 — Ks. vastaavasti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.2.2000, Jasper v. Yhdistynyt kuningaskunta, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 56 kohta.

3) Perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, että tuomioistuimen, jolta haetaan muutosta rahamääräiseen hallinnolliseen seuraamukseen, joka johtuu kieltäytymisestä vastata tietojenantamismääräykseen, on voitava tutkia tämän määräyksen lainmukaisuus. Kun kuitenkin otetaan huomioon direktiivillä 2011/16 tavoiteltava veropetosten ja veronkierron torjuntaa koskeva oikeutettu tavoite, tuomioistuimen on ainoastaan voitava selvittää pintapuolisen tarkastelun pohjalta, että tietojenantamismääräys perustuu tietopyyntöön, josta ilmenee yhteys yhtäältä pyydettyjen tietojen, asianomaisen verovelvollisen ja asiasta mahdollisesti perillä olevan kolmannen osapuolen sekä toisaalta verotuksellisen tarkoituksen välillä. Tietopyynnön ja verotuksellisen tavoitteen välisen vastaamattomuuden on oltava ilmeinen, jotta lainvastaisuus voidaan todeta.

4) Jäsenvaltion toiselta jäsenvaltiolta direktiivin 2011/16 perusteella pyytämien tietojen ennalta arvioitu olennaisuus on edellytys, jonka tietopyynnön on täytettävä, jotta pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltioille syntyisi velvollisuus noudattaa sitä.

5) Tietojenantamismääräyksen perustana oleva tietopyyntö on välttämättä annettava käytettäväksi tuomioistuimelle, jolta on haettu muutosta rahamääräiseen seuraamukseen, sekä tietojenantamismääräyksen saaneelle kolmannelle osapuolelle. Jos pyynnön vastaanottavan valtion veroviranomainen katsoo, että jälkimmäisellä käytettäväksi antamisella saatetaan vaarantaa veropetosten ja veronkierron torjumiseksi veroviranomaisten välillä harjoitettavan yhteistyön tehokkuus (tai vahingoittaa jotakin muuta yleistä intressiä tai muiden yksilöiden perusoikeuksia), sen tehtävänä on osoittaa tämä edellä mainitun muutoksenhaun yhteydessä, ja tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista asia.