

## Asia C-245/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

20.3.2019

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Cour administrative (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg)

**Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:**

14.3.2019

**Valittaja:**

Luxemburgin suurherttuakunta

**Vastapuoli:**

B

**I. Oikeudenkäynnin kohde ja tosiseikat**

- 1 Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (Luxemburgin välittömien verojen hallintoviranomaisen johtaja) on 16.6.2017 päivätyllä kirjeellä määrännyt yhtiön B toimittamaan sille tiettyjä tietoja henkilöstä FC; kirjeessä todettiin seuraavaa:

” – – Espanjan verohallinnon toimivaltainen viranomainen on 18.10.2016 välittänyt meille tiedonsaantipyynnön Luxemburgin ja Espanjan välisen verosopimuksen – – ja 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU nojalla, joka on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä 29.3.2013 annetulla lailla.

--

Pyyntö koskee FC-nimistä luonnollista henkilöä, joka on syntynyt – – ja joka asuu – – Espanjassa. Pyyntöä tarkoitettu oikeushenkilö on Luxemburgin oikeuden mukaan perustettu yhtiö B, jonka päätoimipaikka on [osoite].

*Teitä pyydetään toimittamaan ajalta 1.1.2011–31.12.2014 seuraavat tiedot ja asiakirjat – –:*

- *Jäljennökset yhtiön B yhtiöiden E ja F kanssa tekemistä sopimuksista, jotka koskevat taiteilija FC:n oikeuksia*
- *Jäljennökset muista taiteilija FC:tä koskevista tilikausilla 2011–2014 tehdyistä sopimuksista ja muista sellaisista tätä ennen tai tämän jälkeen tehdyistä taiteilija FC:tä koskevista sopimuksista, jotka ovat tulleet voimaan mainittujen tilikausien aikana.*
- *Jäljennökset kaikista näihin sopimuksiin liittyvistä esitetyistä tai vastaanotetuista laskuista ja tiedot niiden täytäntöönpanotavasta ja maksuista.*
- *Tiedot pankkitileistä ja rahoituslaitoksista, jonne taseeseen kirjatut varat on talletettu.*

– –

*25.11.2014 annetun lain 6 §:n mukaisesti – – tästä määräyksestä ei voida hakea muutosta. – –”.*

- 2 Yhtiö B kuitenkin jätti valituksen tribunal administratifiin (hallintotuomioistuin) 17.7.2017.
- 3 Tuomiollaan, jonka se antoi 26.6.2018, tribunal administratif jätti soveltamatta 25.11.2014 annetun lain 6 §:ää perusoikeuskirjan 47 artiklan nojalla, hyväksyi valituksen ja kumosi 16.6.2017 annetun määräyksen siltä osin kuin yhtiö B oli määrätty toimittamaan muitakin tietoja kuin seuraavat asiakirjat:
  - Jäljennökset sen yhtiöiden E ja F kanssa tekemistä sopimuksista, jotka koskevat FC:n oikeuksia;
  - Jäljennös kaikista näihin sopimuksiin liittyvistä esitetyistä tai vastaanotetuista laskuista ja tiedot niiden täytäntöönpanotavasta ja maksuista;
  - Tiedot pankkitileistä ja rahoituslaitoksista, jonne taseeseen kirjatut likvidit vastaavat on talletettu.
- 4 État du Grand-duché de Luxembourg (Luxemburgin valtio) on valittanut tästä tuomiosta 24.7.2018 Cour administrativeen (ylin hallintotuomioistuin, Luxembourg).

## II. Asiassa sovellettavat oikeussäännöt

### *Unionin oikeus*

#### *Euroopan unionin perusoikeuskirja*

- 5 Perusoikeuskirjan 7 artiklassa, jonka otsikko on ”Yksityis- ja perhe-elämän kunnioittaminen”, määrätään seuraavaa:

”Jokaisella on oikeus siihen, että hänen yksityis- ja perhe-elämäänsä, kotiaan sekä viestejään kunnioitetaan.”

- 6 Perusoikeuskirjan 8 artiklassa, jonka otsikko on ”Henkilötietojen suoja”, määrätään seuraavaa:

”1. Jokaisella on oikeus henkilötietojensa suojaan. ––”

- 7 Perusoikeuskirjan 47 artiklassa, jonka otsikko on ”Oikeus tehokkaiisiin 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.”

- 8 Perusoikeuskirjan 52 artiklassa, jonka otsikko on ”Oikeuksien ja periaatteiden ulottuvuus ja tulkinta”, määrätään seuraavaa:

”1. Tässä perusoikeuskirjassa tunnustettujen oikeuksien ja vapauksien käyttämistä voidaan rajoittaa ainoastaan lailla sekä kyseisten oikeuksien ja vapauksien keskeistä sisältöä kunnioittaen. Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti rajoituksia voidaan säätää ainoastaan, jos ne ovat välttämättömiä ja vastaavat tosiasiallisesti unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita tai tarvetta suojella muiden henkilöiden oikeuksia ja vapauksia.

2. Tässä perusoikeuskirjassa tunnustettuja oikeuksia, joista on määräyksiä perussopimuksissa, sovelletaan niissä määriteltyjen edellytysten ja rajoitusten mukaisesti.

3. Siltä osin kuin tämän perusoikeuskirjan oikeudet vastaavat ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyssä yleissopimuksessa taattuina oikeuksina, niiden merkitys ja ulottuvuus ovat samat kuin mainitussa yleissopimuksessa. Tämä määräys ei estä unionia myöntämästä tätä laajempaa suojaa.

--

5. Tämän perusoikeuskirjan periaatteita sisältävät määräykset voidaan panna täytäntöön unionin toimielinten, elinten tai laitosten oman toimivaltansa puitteissa hyväksymillä lainsäätämisjärjestyksessä hyväksyttävillä säädöksillä, täytäntöönpanosäädöksillä sekä säädöksillä, joita jäsenvaltiot antavat unionin lainsäädännön täytäntöönpanemiseksi. Ne voidaan saattaa tuomioistuimen ratkaistaviksi vain sikäli kuin on kyse tällaisten säädösten tulkinnasta tai niiden laillisuuden valvonnasta.

--”

*Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annettu neuvoston direktiivi 2011/16/EU*

9 Direktiivin 1 artiklassa, jonka otsikko on ”Kohde”, säädetään seuraavaa:

”1. 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. --”

10 Direktiivin 5 artiklassa, jonka otsikko on ”Pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskeva menettely”, säädetään seuraavaa:

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

### ***Luxemburgin oikeus***

*Verotietoja koskevaan tietojenvaihtopyyntöön sovellettavasta menettelystä 25.11.2014 annettu laki (Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale)*

1 §

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

--

4. hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla 29.3.2013 annettu muutettu laki,\* --”

3 §

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

--

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

--”

5 §

”1. 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.”

6 §

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

2. Tietojen haltija voi hakea muutosta edellä 5 §:ssä tarkoitettuihin määräyksiin tribunal administratifin [hallintotuomioistuin, Luxemburg] tekemällään valituksella määräyksen muuttamiseksi (recours en réformation). Valitus on tehtävä kuukauden kuluessa määräyksen tiedoksiannosta pyydettyjen tietojen haltijalle. Valituksella on lykkäävä vaikutus. Hallintotuomioistuimissa käytävää menettelyä koskevasta lainsäädännöstä poiketen kumpikin asianosainen saa toimittaa siinä yhteydessä enintään yhden kirjelmän, valituskirjelmä mukaan

\* Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU saattamisesta osaksi kansallista lainsäädäntöä -- 29.3.2013 annettu laki.

lukien. Vastine on toimitettava kuukauden kuluessa siitä, kun valituskirjelmä on toimitettu tuomioistuimen kirjaamoon. Asian selvittämisen edistämiseksi asiaa käsittelevän jaoston puheenjohtaja voi kuitenkin määrätä viran puolesta täydentävien kirjelmien toimittamisesta asettamassaan määräajassa. Tribunal administratif antaa ratkaisun kuukauden kuluessa vastineen jättämisestä tai täydentävien kirjelmien jättämiselle asetetun määräajan päättymisestä.”

### **III. Valittajan kanta**

- 11 Luxemburgin valtio väittää, että vain sellainen määräys, jolla on vahvistettu rahamääräinen seuraamus, voidaan riitauttaa valituksella hallintotuomioistuimeen. Luxemburgin valtion mukaan 25.11.2014 annetun lain 5 §:n 2 momentissa säädettyä mahdollisuutta riitauttaa verohallinnollinen seuraamusmaksu hallintotuomioistuimessa on pidettävä perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitettuna tehokkaana oikeussuojakeinona.
- 12 Vaikka katsottaisiin, että valitusoikeus on olemassa, Luxemburgin valtio muistuttaa, että Berlioz-tuomiossaan unionin tuomioistuin on hahmotellut rajat tuomioistuinvalvonnalle pyynnön vastaanottavassa valtiossa toteamalla, että ”tuomioistuimen on yksinomaan tarkistettava, että tietojenantamismääräys perustuu pyynnön esittäneen viranomaisen riittävän perusteltuun pyyntöön saada tietoja, jotka eivät ole sellaisia, jotka eivät ole ennalta arvioiden selvästikään olennaisia, kun otetaan huomioon yhtäältä kyseessä oleva verovelvollinen ja kolmas, jolta tietoja mahdollisesti pyydetään, sekä toisaalta kyseinen verotuksellinen tarkoitus” (tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, 86 kohta).
- 13 Luxemburgin valtio katsoo, että tribunal administratif on tulkinnut sovellettavia oikeussääntöjä virheellisesti katsoessaan, että Espanjan viranomaisten pyynnöllä olisi yleisesti ja abstraktisti pyritty saamaan yleisluonteisia tietoja muista sellaisista sopimuksista, joiden osalta Espanjan veroviranomaiset eivät ole näyttäneet edes niiden olemassaoloa toteen vaan vain epäilleet sitä. Koska se on näin ollen vaatinut Espanjan viranomaisilta täsmennyksiä, jotka viittaisivat muiden ennalta arvioiden kyseessä olevan verotustapauksen kannalta olennaisen sopimusten olemassaoloon, tribunal administratif on ylittänyt kyseisen tietojenvaihtoa koskevan kansainvälisen säännön, sellaisena kuin sitä on kuvailtu OECD:n tulo- ja varallisuusverosopimusmallin 26 artiklaa koskevissa huomautuksissa, mukaiset vaatimukset.
- 14 Luxemburgin valtio vetoaa siihen, että muita sopimuksia kuin niitä, jotka vastapuoli on tehnyt 16.6.2017 annetussa määräyksessä tarkoitettujen yhtiöiden kanssa, koskevat tiedot ovat ennalta arvioiden olennaisia Espanjan viranomaisten tutkinnan kannalta, kun otetaan huomioon kyseessä oleva verovelvollinen ja verotuksellinen tarkoitus. Luxemburgin valtio katsoo, että pyyntö on järkevästi rajattu tältä osin koskemaan sellaisia sopimuksia, (1) jotka vastapuoli on tehnyt,

(2) joita sovellettiin Espanjan viranomaisten tutkinnan kohteena olevina verovuosina ja (3) jotka liittyivät asianomaiseen verovelvolliseen.

#### **IV. Cour administrativen arviointi**

- 15 Cour administrative toteaa ensiksi, että on selvää, että perusoikeuskirjaa voidaan soveltaa tässä asiassa, koska kyseinen Luxemburgin lainsäädäntö on annettu unionin oikeuden täytäntöönpanemiseksi. Tältä osin cour administrative viittaa 16.5.2017 annettuun tuomioon Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 37 kohta): ”Vaikka direktiivissä 2011/16 viitataan kansallisen oikeuden mukaisiin tietojen keräämistä koskeviin toimenpiteisiin, siinä asetetaan näin jäsenvaltioille velvollisuus ryhtyä tarpeellisiin toimenpiteisiin, jotta pyydetyt tiedot voidaan hankkia ja jotta ne voivat noudattaa tietojenvaihtoa koskevia velvoitteitaan.”
- 16 Näin ollen pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen soveltaa unionin oikeutta, kun se määrää tietojen haltijan toimittamaan toisen jäsenvaltion viranomaisen pyytämiä tietoja, jolloin myös valituksenalaiseen määräykseen sovelletaan perusoikeuskirjan määräyksiä.

##### *A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

- 17 Cour administrative toteaa kuitenkin, että tässä asiassa valitus on tehty suoraan tietojenvaihtomenettelyn ensimmäisessä vaiheessa pyynnön vastaanottaneessa jäsenvaltiossa tehdystä ensimmäisestä toimesta, eli 16.6.2017 annetusta määräyksestä, odottamatta menettelyn toisessa vaiheessa määrättävää hallinnollista seuraamusta määräyksen noudattamatta jättämisestä. Berlioz-tuomiossaan unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole ottanut kantaa perusoikeuskirjan 47 artiklan tulkintaan tietojenvaihtomenettelyn ensimmäisellä tasolla eli itse määräyksen antamisvaiheessa.
- 18 Perusoikeuskirjan selitysten mukaan ”7 artiklassa (yksityiselämän kunnioittaminen) turvatut oikeudet vastaavat Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklassa turvattuja oikeuksia. Tekniikan kehityksen huomioon ottamiseksi sana ’kirjeenvaihtonsa’ on korvattu sanalla ’viestiensä’. Perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdan mukaisesti tällä oikeudella on sama merkitys ja kattavuus kuin yleissopimuksen vastaavalla artiklalla. Tämän vuoksi tähän oikeuteen voidaan laillisesti tehdä ainoastaan ne rajoitukset, jotka on sallittu kyseisessä 8 artiklassa –”
- 19 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että sen pankin, jossa tili on avattu, sijoittautumisvaltion toimesta tapahtuvaa pankin asiakkaiden pankkitietojen välittämistä toisen valtion viranomaisille, tässä tapauksessa asuinvaltion viranomaisille, tietojenvaihdon yhteydessä on pidettävä viimeistään sillä hetkellä, kun tiedot tosiasiallisesti välitetään asuinvaltiolle, sellaisena puuttumisena yksityiselämän suojaa koskevaan oikeuteen, joka on oikeutettu

ainoastaan, jos se vastaa Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 2 kappaleen mukaisia edellytyksiä (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 22.12.2015, G.S.B. v. Sveitsi, asia 28601/11).

- 20 Toisaalta Euroopan ihmisoikeustuomioistuin soveltaa myös tietojenvaihtoon sitä oikeuskäytäntöään, joka koskee sopimusvaltioiden toimintavelvollisuuksia ja menettelyllisiä takeita, joista sopimusvaltioiden on säädettävä huolehtiakseen Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklaan perustuvien oikeuksien tehokkaasta suojasta – ja siis pelkästään kyseisen määräyksen nojalla riippumatta Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklassa määrätystä. Toimintavelvollisuudet ovat sekä aineellisia, siltä osin kuin niillä on varmistettava turvattujen oikeuksien tehokas käyttömahdollisuus, että prosessuaalisia, siltä osin kuin Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklassa turvatun oikeuden tehokas käyttö edellyttää, että päätöksentekoprosessin on oltava oikeudenmukainen ja sen on mahdollistettava se, että kyseisellä artiklalla suojattuja intressejä noudatetaan asianmukaisesti (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 20.3.2007, Tysiac v. Puola, asia 5410/03 ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 14.2.2006, Turek v. Slovakia, asia 57986/00).
- 21 Näin ollen on vartenotettavia syitä tulkita perusoikeuskirjan 7 artiklaa ja 52 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä perusoikeuskirjan 47 artiklan kanssa tai erikseen, siten, että 16.6.2017 annettua määräystä, jolla vastapuoli on määrätty toimittamaan valtiolle Espanjan viranomaisten kanssa tehtävää tietojenvaihtoa varten tietoja vastapuolen tekemistä sopimuksista, jotka liittyvät asianomaiseen verovelvolliseen, sopimukseen liittyvät laskut ja vastapuolen pankkitilitiedot, on pidettävä sellaisena valtion puuttumisena vastapuolen yksityiselämään, jonka nojalla pyynnön vastaanottaneella jäsenvaltiolla on velvollisuus säätää lainsäädännössään menettelyllisistä takeista perusoikeuskirjan 7 artiklaan perustuvien oikeuksien tehokkaan suojan varmistamiseksi tai säätää tehokkaista muutoksenhakekeinoista perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaisesti.
- 22 Cour administrative huomauttaa lisäksi, että asian käsittelyssä on otettava huomioon myös perusoikeuskirjan 8 artikla, jossa luonnollisia henkilöitä suojataan henkilötietojen käsittelyn osalta, koska tietojen kerääminen tietojen haltijana olevalta kolmannelta voi tietyin edellytyksin merkitä tällaista käsittelyä ja koska tätä suojaa pidetään yhtenä osana Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklassa määrätyn suojan alaa.
- 23 Koska Cour administrative katsoo, että unionin tuomioistuimella ei vielä ole ollut tilaisuutta ottaa kantaa siihen, puututaanko direktiivin 2011/16 täytäntöön panemiseksi tehtävällä jäsenvaltioiden välisellä tietojenvaihdolla tietojenantomääräyksen adressaatin eli tietojen haltijana olevan kolmannen perusoikeuskirjan 7 artiklassa tarkoitettuun yksityiselämään, eikä siihen, onko jäsenvaltioilla tällaiseen valtiolliseen puuttumiseen perustuva velvollisuus säätää menettelyllisistä takeista, cour administrative esittää ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen, jonka muotoilu on esitetty jäljempänä.



*B. Toinen ennakkoratkaisukysymys*

- 24 Luxemburgin valtion väitteet nostavat esiin kysymyksen pyydettyjen tietojen (”ennalta arvioiden olennaisten tietojen”) ennalta arvioitua olennaisuutta koskevan kriteerin sisällöstä ja pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion toimivaltaisen tuomioistuimen harjoittaman tuomioistuinvalvonnan laajuudesta.
- 25 Unionin tuomioistuin on todennut, että ”kyseinen ennalta arvioidun olennaisuuden käsite ilmentää OECD:n tulo- ja varallisuusverosopimusmallin 26 artiklassa käytettyä käsitettä sekä käytettyjen käsitteiden samankaltaisuuden että hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annettavaa neuvoston direktiiviä koskevan 2.2.2009 annetun ehdotuksen KOM(2009) 29 lopullinen, joka johti direktiivin 2011/16 antamiseen, perusteluissa OECD:n sopimukseen tehdyn viittauksen vuoksi. OECD:n neuvoston 17.7.2012 antamien, kyseistä artiklaa koskevien huomautusten mukaan sopimusvaltiot eivät saa ”kalastaa tietoja” tai pyytää sellaisia tietoja, joilla ei ole todennäköisesti merkitystä tietyn verovelvollisen veroasioiden selvittämisessä. Päinvastoin on oltava perustellusti mahdollista, että pyydetyt tiedot osoittautuvat merkityksellisiksi” (tuomio 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, 67 kohta).
- 26 Esimerkkeinä 26 artiklan soveltamistilanteista huomautusten 8 kohdassa kuvaillaan neljää tyyppitapausta, jotka voivat johtaa tietojenvaihtoon. Näissä tapauksissa on aina kyse tiedoista, jotka on määritelty jokseenkin täsmällisesti (a esimerkissä tavaroista maksettu hinta, b esimerkissä yhtiön tavaroista maksama hinta, c esimerkissä tiedot pyynnön vastaanottaneeseen valtioon sijoittautuneen yhtiön tai yhtiöryhmän pyytämistä hinnoista, jotta voidaan selvittää suoraan vertailemalla tietoja pyytävässä valtiossa yhtiön pyytämät hinnat, ja d esimerkissä vahvistus siitä, että pyynnön vastaanottaneeseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palveluntarjoajan tarjoamien palvelujen kustannukset on kirjattu oikein).
- 27 Huomautusten 8 kohtaa on vasta 15.7.2014 huomautuksiin tehdyllä muutoksella täydennetty e esimerkillä, jossa todetaan, että ennalta arvioitua olennaisuutta koskevan kriteerin mukaisena on pidettävä pyyntöä, jolla pyydetään tietoja sellaisista yksilöimättömistä pankkitileistä, jotka edustavat kaikkia sellaisia tiettyssä pankkilaitoksessa avattuja tilejä, joiden tosiasiallisena edunsaajana on asianomainen verovelvollinen, tai sellaisista niin ikään yksilöimättömistä pankkitileistä, jotka ovat toisten, erikseen yksilöityjen henkilöiden nimissä, joilla on yhteys asianomaiseen verovelvolliseen.
- 28 Nimenomaan kyseinen e esimerkki on aineellisesti lähimpänä tätä asiaa, jossa Espanjan viranomaisten pyytämät tiedot koskevat sellaisia sopimuksia ja niihin liittyviä laskuja ja maksuja, joita ei ole yksilöity mutta jotka on määritetty käyttäen kriteerejä, jotka koskevat ensinnäkin sitä, että vastapuoli on tehnyt kyseiset sopimukset, toiseksi Espanjan viranomaisten tutkinnan kohteena olevia verovuosia ja kolmanneksi niiden yhteyttä asianomaiseen verovelvolliseen.

- 29 Tämä pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon ulottaminen koskemaan tietoja, joita ei ole yksilöity mutta jotka on määritetty tietyin kriteerein, on otettu verosopimusmallin huomautuksiin tietyillä 15.7.2014 26 artiklan huomautuksiin tehdyillä muutoksilla.
- 30 Verosopimusmallin huomautusten 4.3 kohdassa todetaan, että verosopimusmalliin 15.7.2014 tehdyt muutokset on tehty ”viimeaikaisen kehityksen huomioon ottamiseksi ja tämän artiklan tiettyjen kohtien tulkinnan selventämiseksi entisestään”. Huomautusten 4.4 kohdassa todetaan lisäksi, että 26 artiklaa koskevia huomautuksia ”on kehitetty ’ennalta arvioitua olennaisuutta’ koskevan säännön ja tietojen kalastelun käsitteen tulkinnan täsmentämiseksi lisäämällä: yleisiä selvennyksiä (ks. 5 kohta), täsmennyksiä tarkastuksen tai tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen yksilöinnistä (ks. 5.1 kohta), täsmennyksiä verovelvollisryhmää koskevista pyynnöistä (ks. 5.2 kohta) ja uusia esimerkkejä (ks. 8 kohdan e–h alakohta ja 8.1 kohta)”.
- 31 Vaikka nämä kohdat on esitetty pelkinä verosopimusmallin 26 artiklan tulkintaa koskevana täsmennyksinä, on perusteltua kysyä, voidaanko kaikkia niitä, mukaan lukien kohtaa, joka koskee yksilöimättömiä mutta tietyin kriteerein määritettyjä tietoja, tosiasiallisesti pitää pelkinä kirjallisesti esitettyinä konkretisointeina muuttamattomasta sopimustekstistä, jonka ulottuvuutta ei ole muutettu, vai onko ne pikemminkin luokiteltava verosopimusmallin 26 artiklan tulkinnan sellaisiksi muutoksiksi, jotka voivat vaikuttaa kyseisen määräyksen ulottuvuuteen, koska ne vaikuttavat valtioiden ja tietojenvaihdossa tarkoitettujen henkilöiden oikeuksiin ja velvollisuuksiin. Jälkimmäisessä tapauksessa verosopimusmallin 26 artiklan huomautuksiin tehdyt muutokset merkitsevät pikemminkin näin esitettyä uutta vaihtoa sellaisen pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskevan kansainvälisen määräyksen kehityksessä, jota OECD on tarkoittanut sovellettavan jatkossa mahdollisimman laajassa merkityksessä.
- 32 Koska verosopimusmallin 26 artiklan huomautuksiin 15.7.2014 tehdyt muutokset voidaan mahdollisesti luokitella sellaisiksi määräyksen tulkintaa koskeviksi muutoksiksi, jotka vaikuttavat valtioiden ja tietojenvaihdossa tarkoitettujen henkilöiden oikeuksiin ja velvollisuuksiin, on ensinnäkin esitettävä erityiskysymys siitä, voidaanko vuonna 2009 ehdotettua direktiiviä, joka on annettu vuonna 2011, tulkita myöhemmin viittaamalla verosopimusmallin myöhempään versioon, jolla on määrätty tällaisista uusista muutoksista pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon alalla, ja toiseksi on kysyttävä yleisemmällä tasolla, voiko unionin lainsäätäjä pätevästi antaa ulkopuolisen kansainvälisen järjestön tehtäväksi tulkita konkreettisesti sellaisia unionin oikeussääntöjä, joissa jäsenvaltioille asetetaan velvollisuuksia ja jotka vaikuttavat asianomaisten henkilöiden perusoikeuksiin.
- 33 Vaikka onkin niin, että unionin tuomioistuin on jo todennut 26.2.2019 annetussa tuomiossaan N Luxembourg 1 ym. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134), että ”[OECD:n] malliverosopimukseen ja sen kommentaareihin myöhemmin tehdyillä muutoksilla – – on siten merkitystä” direktiivin tulkinnassa,

cour administrative on kuitenkin epävarma siitä, voidaanko tätä lähestymistapaa soveltaa myös tulkintakysymyksiin, jotka vaikuttavat henkilöiden perusoikeuksiin, ja onko tämä lähestymistapa oikeusvarmuuden periaatteen, joka on unionin oikeuden peruseriaate, noudattamista koskevien vaatimusten mukainen.

- 34 Kun otetaan huomioon kaikki edellä esitetyt pohdinnat, on järkeviä syitä olla epävarma direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan sekä pyydettyjen tietojen ennalta arvioituun olennaisuuteen perustuvan kriteerin tulkinnasta.

## **V. Ennakkoratkaisukysymykset**

- 35 Cour administrative esittää seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. Onko Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklaa sekä 52 artiklan 1 kohtaa, mahdollisesti luettuna yhdessä perusoikeuskirjan 47 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jossa erityisesti hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU täytäntöön panemiseksi käyttöön otetun, pyyntöön perustuvaan tietojenvaihtoon sovellettavan menettelyn yhteydessä suljetaan pois tietojen haltijana olevan kolmannen mahdollisuus hakea muutosta, mukaan lukien tuomioistuimessa, päätöksestä, jolla kyseisen jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen velvoittaa tämän kolmannen toimittamaan sille tietoja toisesta jäsenvaltiosta tulleen tietojenvaihtopyynnön perusteella?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa, ottaen tarvittaessa huomioon OECD:n verosopimusmallin 26 artiklan tulkinnan kehittyvä luonne, tulkittava siten, että tietojenvaihtopyyntö ja pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen sen perusteella esittämä määräys täyttävät edellytyksen siitä, ettei ole selvää, että tiedot eivät ole ennalta arvioiden olennaisia, kun tietoja pyytävä jäsenvaltio yksilöi asianomaisen verovelvollisen henkilöllisyyden, kyseisessä jäsenvaltiossa vireillä olevan tutkinnan kohteena olevan ajanjakson ja pyydettyjen tietojen haltijan ja pyytää tietoja sellaisista sopimuksista ja niihin liittyvistä laskuista ja maksuista, joita ei ole yksilöity mutta jotka on määritetty kriteerein, jotka koskevat ensinnäkin sitä, että yksilöity tietojen haltija on tehnyt sopimukset, toiseksi sopimusten soveltamista tietoja pyytävän valtion viranomaisten tutkinnan kohteena olevina verovuosina ja kolmanneksi tietojen yhteyttä yksilöityyn asianomaiseen verovelvolliseen?