

## Asia C-437/19

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

31.5.2019

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Cour administrative (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

23.5.2019

**Valittaja:**

Luxemburgin valtio

**Vastapuoli:**

L

**I. Riidan kohde ja tosiseikat**

- 1 Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (Luxemburgin välittömistä veroista vastaavan viranomaisen johtaja, jäljempänä verojohtaja) on 28.2.2018 päivätyllä kirjeellä määrännyt (Luxemburgiin sijoittautuneen) yhtiön L toimittamaan sille tiettyjä tietoja; kirjeessä todettiin seuraavaa:

”-- Ranskan toimivaltainen veroviranomainen toimitti 27.4.2017 meille -- direktiiviin 2011/16 sekä -- Luxemburgin ja Ranskan väliseen verosopimukseen perustuvan tietopyynnön.

--

Oikeushenkilö, jota pyyntö koskee, on [Ranskaan] sijoittautunut yhtiö F.

Teitä pyydetään toimittamaan ajalta 1.1.2012–31.12.2016 seuraavat tiedot ja asiakirjat --:

- Ilmoittakaa yhtiön L osakkeenomistajien nimet ja osoitteet sekä yhtiön tosiasiallisten edunsaajien – niin välittömien kuin välillistenkin, välittäjärankenteista riippumatta – nimet ja osoitteet ja pääoman jakautuminen;
  - Toimittakaa jäljennös yhtiön L arvopaperirekistereistä.
  - –” (jäljempänä tietojenantamismääräys).
- 2 Ranskan viranomaiset ilmoittivat suorittavansa tutkimuksen (Ranskaan sijoittautuneesta) yhtiöstä F, joka heidän mukaansa harjoittaa –:n kunnassa (Ranska) sijaitsevan kiinteistön vuokraustoimintaa. Yhtiö L on heidän mukaansa yhtiön F välillinen emoyhtiö (Alankomaiden oikeuden mukaan perustetun yhtiön välityksellä) ja omistaa lisäksi suoraan toisen kiinteistön samassa kunnassa Ranskassa. Ranskan viranomaiset selittivät, että luonnollisten henkilöiden, jotka omistavat Ranskassa sijaitsevia kiinteistöjä suoraan tai välillisesti, on ilmoitettava ne ja että he halusivat tietää yhtiön L osakkeenomistajat ja taloudelliset edunsaajat.
  - 3 Verjohtaja hylkäsi yhtiön L valituksen 4.6.2018 antamallaan päätöksellä, ja yhtiö L nosti tällöin tribunal administratifissa (hallintotuomioistuin) kanteen, joka on edelleen vireillä.
  - 4 Luxemburgin välittömistä veroista vastaavan viranomaisen johtaja määräsi 6.8.2018 yhtiölle L sakon tietojenantamismääräyksen noudattamatta jättämisestä.
  - 5 Yhtiö L nosti 5.9.2018 tribunal administratifissa kanteen päätöksestä, jolla sakko määrättiin.
  - 6 Tribunal administratif totesi 18.12.2018 antamallaan päätöksellä kanteen perustelluksi ja kumosi 6.8.2018 annetun päätöksen, jolla sakko määrättiin.
  - 7 Pääasiassa tribunal administratif katsoi, että tietojenantamismääräys on pätemätön, koska yhtäältä 28.2.2018 annetussa tietojenantamismääräyksessä ilmoitettu verovelvollisen henkilöllisyys ja toisaalta Ranskan viranomaisten antamat selitykset siitä, mihin tarkoitukseen tietoja pyydetään, ovat ristiriidassa keskenään, joten jää epäily sen verovelvollisen henkilöllisyydestä, jota tietopyyntö koskee. Tribunal administratif korosti erityisesti, että 27.4.2017 esitettyyn tietopyyntöön sisältyvät selitykset johtaisivat päätelmään, jonka mukaan käynnissä oleva tutkinta ei koske yhtiötä F, joka kuitenkin mainitaan tietojenvaihtopyynnössä Ranskassa suoritettavan tutkinnan kohteena olevana henkilönä, eikä sen omaa verotusta vaan pikemminkin yhtiön L taloudellisina edunsaajina olevia luonnollisia henkilöitä, joita Ranskan lainsäädännön nojalla koskee velvollisuus ilmoittaa omistuksessaan olevat useat Ranskassa sijaitsevat kiinteistöt.
  - 8 Luxemburgin valtio (jäljempänä valtio) valitti kyseisestä päätöksestä 21.12.2018 toimittamallaan valituskirjelmällä.

噪□壘□揀□檫; 盪^ 蓐H踔\*較醜軀▲ 吁□壽(□II. **Kyseessä olevat säännökset ja määräykset**

*Unionin oikeus*

*Euroopan unionin perusoikeuskirja*

- 9 Perusoikeuskirjan 47 artiklassa, jonka otsikkona 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.”

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

- 10 Direktiivin johdanto-osan 9 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”– – ’Arvellun merkityksellisyyden’ [ts. ennalta arvioidun olennaisuuden] 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.”

- 11 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. – –”

- 12 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.”

- 13 Direktiivin 20 artiklassa, jonka otsikko on ”Vakiomuotoiset lomakkeet ja tiedonsiirtoformaattit”, säädetään seuraavaa:

”1. —

2. 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. —”

噪□島□揀□檫; 温^ 褻H踔\*較礮鞞▲ 吁□壽(□III. Valittajan näkemys

- 14 Valtio kiistää sen, että pyydetty tiedot eivät selvästikään olisi ennalta arvioiden olennaisia asianomaisen veronmaksajan, niiden kolmansien, joilta tietoja mahdollisesti pyydetään, eivätkä tietopyynnön verotuksellisen tarkoituksen kannalta. Se moittii tribunal administratifia erityisesti siitä, että tämä katsoi, että pyynnön kohteena olevien verovelvollisten henkilöllisyydestä jäisi epäily. Valtio esittää, että Ranskan viranomaisten pyyntöön sisältyvien selitysten perusteella voidaan tunnistaa sen kohteena olevat henkilöt ja että kyseisen pyynnön kohteena on niiden yhtiön L taloudellisina edunsaajina olevien luonnollisten henkilöiden verotus, joita Ranskan lainsäädännön mukaan koskee velvollisuus ilmoittaa kiinteistöt, jotka he suoraan tai välillisesti omistavat Ranskassa.
- 15 Valtio myöntää tosin, että nyt käsiteltävässä asiassa sen enempää Ranskan viranomaisten tietojenvaihtopyynnössä kuin tietojenantamääräyksessäkään ei täsmennetä pyynnön kohteena olevien luonnollisten henkilöiden nimiä vaan ainoastaan sen ranskalaisen yhtiön F nimi, jonka tutkimusmenettely johti kyseiseen yhtiöön suorassa tai välillisessä yhteydessä edunsaajina olevia luonnollisia henkilöitä koskevan tutkinnan aloittamiseen, mutta korostaa, että pyynnön tarkoituksena on nimenomaan määrittää niiden luonnollisten henkilöiden nimet, jotka ovat velvollisia ilmoittamaan kaikki Ranskassa suoraan tai välillisesti omistamansa kiinteistöt. Valtio lisää, että ranskalaisyhtiön yhteistyöhaluttomuuden perusteella olisi vahvoja syitä ajatella, että kyseiset luonnolliset henkilöt eivät ole noudattaneet verovelvoitteitaan, ja että Ranskan viranomaiset pyrkivät näin ollen saamaan tietoja verovelvollisista, joita ei tosin nimetä mutta jotka kuitenkin rajataan tarkasti. Kun lisäksi otetaan huomioon se, että yhtiö L omistaa kiinteistön Ranskassa, ja kyseisen yhtiön ilmeiset yhteydet yhtiöön F, Ranskan viranomaiset ovat valtion mukaan selvästi osoittaneet yhteyden Ranskassa suoritettavaan verotutkintaan.

- 16 Valtio päätelee tästä, että Ranskan viranomaiset voivat perustellusti kääntyä Luxemburgin toimivaltaisen viranomaisen puoleen saadakseen tietoja luxemburgilaisyhtiön omistajien henkilöllisyydestä. Valtio esittää, että ei voida katsoa, että tämä pyyntö ei selvästikään olisi ennalta arvioiden olennainen.
- 17 Valtio tähdentää ennalta arvioidun olennaisuuden käsitettä. Se korostaa, että yhtiö F on yksityisoikeudellinen kiinteistöyhtiö, joka on verotuksellisesti läpinäkyvä ja jonka sataprosenttisenä omistajana on Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö N, jonka puolestaan omistaa sataprosenttisesti yhtiö L. Koska Ranskan lainsäädännössä veloitetaan nimenomaan luonnolliset henkilöt ilmoittamaan Ranskassa suoraan tai välillisesti omistamistaan kiinteistöistä saadut tulot, valtio katsoo, että pyydetty tiedot ovat ennalta arvioiden olennaisia. Valtio lisää, että olisi mahdotonta ajatella, että yksityisoikeudellinen kiinteistöyhtiö voisi pelkällä rakenteellisella ratkaisulla, sijoittamalla toiseen maahan pöytälaatikkoyhtiön ja perustamalla kolmanteen maahan kolmannen yhtiön, välttää ensimmäisessä maassa sijaitsevan kiinteistön omistuksen ilmoittamista koskevat verovelvoitteet.
- 18 Tueksi sille, että Ranskan viranomaisten pyytämät tiedot ovat ennalta arvioiden olennaisia, valtio viittaa OECD:n tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen 26 artiklaan liittyviin kommentaareihin, joissa täsmennetään ensinnäkin, että *”tietopyynnössä ei ole kyse tietojen kalastelusta jo senkään vuoksi, että siinä ei täsmennetä sen verovelvollisen nimeä tai osoitetta (tai kumpaakaan), jota tarkastus tai tutkinta koskee”*, mutta että pyynnön esittävän valtion olisi tällöin *”sisällytettävä pyyntöön muita tietoja, jotka ovat riittäviä verovelvollisen tunnistamiseksi”*. Toiseksi kyseisissä kommentaareissa vahvistetaan, että tiettyä verovelvollisten ryhmää koskeva tutkinta on malliverosopimuksen 26 artiklan 1 kohdan mukainen, kunhan siinä noudatetaan sääntöä, jonka mukaan tietojen on oltava ennalta arvioiden olennaisia, mutta että *”pyynnön esittävän valtion on esitettävä yksityiskohtainen kuvaus ryhmästä sekä pyyntöön johtaneet seikat ja olosuhteet, selostus sovellettavasta laista ja perustelut sille, miksi on syytä olettaa, että ryhmäpyynnön kohteena olevat verovelvolliset eivät ole noudattaneet kyseistä lakia”*.
- 19 Direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan osalta valtio esittää, että direktiivissä ei erotella toisistaan yhtäältä nimeävää ja yksilöllistä tunnistamista ja toisaalta määritettävissä olevaa henkilöllisyyttä. Näin ollen direktiivissä ei valtion mukaan mitenkään kielletä jälkimmäistä lähestymistapaa, jonka mukaan riittäisi, että asianomaisen henkilöllisyys on määritettävissä. Lisäksi valtion mukaan se seikka, että luonnollisten henkilöiden epäsuoraan määrittämiseen tarvitaan kolmea yhtiötä, jotka sijaitsevat kolmessa eri valtiossa Ranskassa omistetun kiinteistön tosiasiallisen edunsaajan salaamiseksi, ei ole esteenä sille, että pyydytyillä tiedoilla olisi ennalta arvioiden olennainen yhteys.
- 20 Valtio katsoo myös, että tässä vaiheessa on ennen aikaista saattaa asiaa unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, ja viittaa rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesuun – – 20.5.2015 annetun direktiivin 2015/849, jolla muun muassa

perustetaan jokaiseen jäsenvaltioon kansallinen mekanismi tosiasiallisten edunsaajien tunnistamiseksi, sekä direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla 25.5.2018 annetun direktiivin 2018/822/EU kansallisiin täytäntöönpanosäännöksiin; jälkimmäinen direktiivi tulee voimaan 1.7.2020, ja sillä täydennetään direktiiviä 2011/16 sisällyttämällä siihen tosiasialliset edunsaajat. Näin ollen tiedot tosiasiallisista edunsaajista ja laajemmin asianomaisten välittäjien ja verovelvollisten tunnistamiseen liittyvät tiedot, mukaan lukien heidän nimensä, syntymäaikansa ja -paikkansa (luonnollisten henkilöiden osalta) ja verotuksellinen kotipaikkansa sekä mahdolliset henkilöt, jotka ovat yrityksiä, joilla on yhteys asianomaiseen verovelvolliseen, ilmoitettaisiin jatkossa veroviranomaisten välisiä kanavia pitkin, soveltuviin tapauksiin automaattisesti ja säännöllisesti.

噪□壘□揀□檫; 盪^ 蓑H踔\*較醜軛▲ 吁□壽(□IV.

#### Vastapuolen näkemys

- 21 Vastapuoli muistuttaa, että 28.2.2018 annetussa tietojenantamismääräyksessä ilmoitetaan, että Ranskan viranomaisten tietopyynnön kohteena oleva verovelvollinen on ranskalaisyhtiö F. Vastapuoli toteaa, että Ranskan veroviranomaisten selitykset verotuksellisesta tarkoituksesta ovat selvässä ristiriidassa pyynnön kohteena olevaa verovelvollista koskevan, tietojenantamismääräyksessä olevan ilmoituksen kanssa. Todellisuudessa tietopyynnöllä ei vastapuolen mukaan pyritä selventämään yhtiön F verotuksellista tilannetta, vaan päinvastoin tunnistamaan yksi tai useampia vielä tuntemattomia luonnollisia henkilöitä, joiden olisi pitänyt ilmoittaa Ranskassa sijaitsevasta, yhden tai usean kiinteistöalaaan painottuvan yhtiön välityksellä omistamastaan kiinteistöstä ja jotka ovat laiminlyöneet tämän lakisääteisen velvollisuutensa. Vastapuolen mukaan tämä ”selvä ristiriita” paljastaa Ranskan veroviranomaisten yrittäneen tietojen kalastelua, jonka verojohtaja nyt käsiteltävässä asiassa olisi hyväksynyt.
- 22 Toisin sanoen pyydetyt tiedot – eli vastapuolen osakkeenomistajien ja tosiasiallisten edunsaajien henkilöllisyydet – koskevat juuri niitä henkilöitä, jotka Ranskan veroviranomaisten oletetaan pyynnössään tunnistavan tai vähintäänkin tekevän tunnistettaviksi.
- 23 Vastapuoli päättelee tästä, että 28.2.2018 annettu tietojenantamismääräys on ennalta arvioitua olennaisuutta koskevan vaatimuksen vastainen, joten riidanalainen sakkopäätös olisi kumottava, koska se on annettu lainvastaisin perustein.
- 24 Lopuksi vastapuoli tarkastelee niitä tietoja, jotka sillä oli käytettävissään kanteensa nostamisajankohtana ja jotka sillä on tällä hetkellä käytettävissään, arvioidakseen Ranskan viranomaisten pyynnön ennalta arvioitua olennaisuutta. Vastapuoli painottaa niiden tietojen kehitystä, jotka sille toimitettiin valtion kanssa käydyin, sekä kirjallisen että suullisen yhteydenpidon mittaan; koska sillä ei

ole käytettävissään Ranskan veroviranomaisten alkuperäistä pyyntöä, se ei pysty tarkistamaan mainitun pyynnön todellista sisältöä, joten sen on tyydyttävä valtion antamiin suppeisiin ja epäjohdonmukaisiin selityksiin.

- 25 Se pyytää esittämään tältä osin ennakkoratkaisupyynnön, joka koskee Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan tulkintaa. Vastapuolen mukaan perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattu oikeus tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin edellyttää, että yksityinen voi saattaa unionin oikeuden täytäntöönpanosta johtuvan hallinnollisen toimen puolueettoman tuomioistuimen käsiteltäväksi ilman, että kyseisen tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden käyttämiseen liittyy riski, että yksityiselle kielteinen ratkaisu johtaa tälle osoitetun hallinnollisen sakon määräämiseen tai voimassa pitämiseen, vaikka sitä koskeva päätös on annettu ilman, että mainitulla yksityisellä olisi ollut etukäteen saatavillaan ne vähimmäistiedot, joiden perusteella hän pystyisi toteamaan niiden tietojen ennalta arvioidun olennaisuuden, joita häneltä tietojenantamismääräyksellä vaaditaan.

#### **V. Cour administrativen arviointi**

- 26 Cour administrative ei yhdy tribunal administratifin analyysiin, jonka mukaan tietopyynnön kohteena olevan verovelvollisen henkilöllisyydestä jää epäily, jonka vuoksi pyydetyt tiedot eivät ole ennalta arvioiden olennaisia.
- 27 On totta, että 28.2.2018 annetussa tietojenantamismääräyksessä mainitaan vain yhtiö F verovelvollisena, jota Ranskan viranomaisten tutkinta koskee. Lisäksi Ranskan viranomaisten pyynnössä mainitaan sekä yhtiö F että yhtiö L oikeushenkilöinä, joita Ranskassa suoritettava tutkinta koskee yhtiöinä, jotka omistavat Ranskassa sijaitsevia kiinteistöjä tai vain pelkän osuuden tällaisia kiinteistöjä omistavasta yhtiöstä. 27.4.2017 esitetyn pyynnön kokonaissisällöstä seuraa siis, että yhtiöt F ja L ovat oikeushenkilöitä, joita Ranskan viranomaisten käynnissä oleva tutkinta koskee. Kyseisessä tutkinnassa on Ranskan lainsäädäntöön perustuva erikoisuus, jonka mukaan Ranskassa sijaitsevien kiinteistöjen suorasta omistamisesta tai vain pelkkien Ranskassa sijaitsevia kiinteistöjä omistavan yhtiön osakkeiden omistamisesta aiheutuu luonnollisille henkilöille, jotka ovat kyseisten yhtiöiden osakkeenomistajia ja taloudellisia edunsaajia, velvoite ilmoittaa nämä välilliset kiinteistöomistuksensa.
- 28 Tästä seuraa, että toisin kuin tribunal administratifin vastakkaisessa päätelmässä ja vastapuolen perusteluissa esitetään, 27.4.2017 päivättyyn tietojenvaihtopyyntöön ei sisälly ristiriitaa Ranskan viranomaisten käynnissä olevan tutkinnan todellisina kohteina olevien henkilöiden ja pyynnössä mainitun verotuksellisen tarkoituksen välillä, joten pyydetyt tiedot eivät ole sellaisia, jotka eivät olisi ennalta arvioiden selvästikään olennaisia asianomaisen verovelvollisen, asiasta mahdollisesti perillä olevien kolmansien osapuolten sekä verotuksellisen tarkoituksen kannalta.
- 29 On kuitenkin syytä muistaa, että Ranskan viranomaiset eivät tietopyynnössä antaneet lainkaan tietoja Ranskassa käynnissä olevan tutkinnan kohteena olevista

luonnollisista henkilöistä, vaan tyytyivät ilmoittamaan, että ”Ranskan veroviranomainen haluaisi tietää yhtiön L osakkeenomistajat ja taloudelliset edunsaajat”.

- 30 Unionin tuomioistuin on kuitenkin tuomiossaan 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 63 ja 64 kohta), tulkinnut direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa siten, että ”ilmaisulla ’ennalta arvioiden olennaisia’ tarkoitetaan pyydetyiltä tiedoilta edellytettävää laatua. Pyyntöön vastaanottavan viranomaisen direktiivin 2011/16 5 artiklaan perustuva velvollisuus yhteistyöhön pyynnön esittävän viranomaisen kanssa ei ulotu sellaisten tietojen toimittamiseen, jotka eivät ole laadultaan tällaisia”, joten ”se, että tiedot ovat laadultaan ’ennalta arvioiden olennaisia’, on niitä koskevan pyynnön edellytys”.
- 31 Unionin tuomioistuin katsoi, että ”pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on – lähtökohtaisesti luotettava pyynnön esittäneeseen viranomaiseen ja oletettava, että sille toimitettu tietopyyntö on sekä pyynnön esittäneen viranomaisen kansallisen oikeuden mukainen että sen tutkinnan kannalta tarpeellinen”, mutta että sen ”on tästä huolimatta tarkistettava se, etteivät pyydetty tiedot ole sellaisia, jotka eivät ole pyynnön esittäneen viranomaisen tutkinnan kannalta ennalta arvioiden selvästikään olennaisia”. Unionin tuomioistuin täsmensi tämän jälkeen, että on viitattava direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohtaan, jossa mainitaan tällaisen tutkimuksen kannalta merkitykselliset seikat, joihin ”sisältyvät yhtäältä pyynnön esittävän viranomaisen annettavaksi kuuluvat tiedot eli yhtäältä tutkimuksen tai tutkinnan kohteena olevan henkilön henkilöllisyys ja verotuksellinen tarkoitus, jota varten tiedot hankitaan, sekä toisaalta tarpeen mukaan sellaisten henkilöiden, joiden hallussa pyydettyjen tietojen uskotaan olevan, yhteystiedot, jos ne ovat tiedossa, sekä mikä tahansa tieto, joka voi tehdä tietojen keräämisen helpommaksi pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle” (tuomio 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, 77, 78 ja 79 kohta).
- 32 On lisättävä, että direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdan a alakohdassa määritellään yhdeksi ”pyynnön esittävän viranomaisen [antamista]” vähimmäistiedoista ”tutkimuksen tai tutkinnan kohteena olevan henkilön henkilöllisyys”.
- 33 Näin ollen *Cour administrative* päätelee asian kannalta merkityksellisistä direktiivin 2011/16 säännöksistä ja tuomion *Berlioz* määräyksistä, että pyynnön esittävässä jäsenvaltiossa suoritettavan tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen henkilöllisyys on tieto, joka pyynnön esittävän jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on toimitettava pyynnön vastaanottavalle jäsenvaltiolle sen perustelemiseksi, että pyydetty tiedot ovat ennalta arvioiden olennaisia kyseessä olevan verotuksen ja väitetyn verotuksellisen tarkoituksen kannalta. Vain tällä edellytyksellä tietojenvaihtopyynnön esittävän jäsenvaltion pyyntö on ”ennalta arvioidun olennaisuuden” vaatimuksen ja direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdan mukainen ja velvoittaa pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion yhteistyöhön.



- 34 Nyt käsiteltävässä asiassa Ranskan viranomaisten pyyntöön ei sisälly yhtiön L osakkeenomistajien ja tosiasiallisten edunsaajien nimeävää ja yksilöllistä tunnistamista, vaan sen kohteena ovat kyseiset henkilöt ryhmänä, joka määritellään kokonaisuutena pyynnön esittäneen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen rajaamien yhteisten perusteiden mukaan.
- 35 Cour administrative muistuttaa, että direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdan a alakohdassa määritellään yhdeksi ”pyynnön esittävän viranomaisen [antamista]” vähimmäistiedoista ”tutkimuksen tai tutkinnan kohteena olevan henkilön henkilöllisyys”. Kyseinen tuomioistuin lisää, että vaikka direktiivissä 2011/16 ei muutoin täsmennetäkään pyynnön esittävässä jäsenvaltiossa suoritettavan tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen tunnistamisvelvollisuuden sisältöä, se ei silti voi yhtyä valittajan kantaan, jonka mukaan on riittävää, että henkilöllisyys on määritettävissä.
- 36 Henkilön tunnistaminen edellyttää näet riittävien tietojen antamista, jotta henkilö voidaan yksilöidä siten, että mitään sekaannusta toisen henkilön kanssa ei voi aiheutua.
- 37 Tämän henkilöllisyyden käsitteen yhteisen tulkinnan pohjalta direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohtaa olisi tulkittava siten, että tietojenvaihtopyynnön itsensä on jo sisällettävä riittävät tiedot, joiden avulla pyynnön esittävässä jäsenvaltiossa suoritettavan tutkinnan kohteena oleva verovelvollinen tai verovelvolliset voidaan tunnistaa yksilöllisesti ja että ei ole riittävää, että pyynnössä tyydytään antamaan yleisiä tietoja, joiden avulla voidaan määrittää enemmän tai vähemmän laaja ryhmä tunnistamattomia henkilöitä juuri siinä tarkoituksessa, että pyynnön vastaanottavalta valtiolta saataisiin täydentäviä tietoja, joiden avulla tämä voi soveltuviin tapauksiin kaikki tiedot yhdistämällä tunnistaa asianomaiset verovelvolliset.
- 38 Tässä vaiheessa Cour administrative voisikin päätyä kyseisen, direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdan a alakohdasta johtuvan erityisen vaatimuksen perusteella katsomaan, että se, että pyynnön esittävä jäsenvaltio tunnistaa yksilöllisesti ne verovelvolliset, jotka ovat konkreettisesti sen kansallisen viranomaisen suorittaman tutkinnan kohteina, on edellytyksenä tietojenvaihtopyynnön sääntöjenmukaisuudelle ja että jos tällaisessa pyynnössä tyydytään vain ilmoittamaan yhteiset piirteet, joiden avulla voidaan ainoastaan rajata joukko henkilöitä, joilla kaikilla on nämä piirteet, mutta ei tunnistaa heitä yksilöllisesti, pyyntö ei ole kyseisen säännöksen mukainen.
- 39 OECD:n laatiman tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen 26 artiklan ja sen kommentaarien osalta Cour administrative muistuttaa ensinnäkin, että unionin tuomioistuin on tuomiossa Berlioz katsonut, 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 perusteluissa OECD:n sopimukseen tehdyn viittauksen vuoksi” (tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, 67 kohta).

- 40 Cour administrative toteaa kuitenkin, että kyseisten kommentaarien 5 kohdassa, joka oli vielä voimassa direktiivin 2011/16 valmisteluaikana vuosina 2009–2011 sellaisena kuin se oli hyväksytty vuonna 2005, täsmennettiin, että ”*ennalta arvioidun olennaisuuden’ edellytyksen tarkoituksena on laajentaa tietojenvaihtoa veroasioissa mahdollisimman pitkälle mutta kuitenkin selvittää, että sopimusvaltiot eivät saa ’kalastaa tietoja’ eivätkä pyytää sellaisia tietoja, joilla ei ole todennäköisesti merkitystä tietyn verovelvollisen veroasioiden selvittämisessä*”. Tässä kommentaarin kohdassa viitataan siis ”*tiettyyn verovelvolliseen*”, joka käsitteenä on rinnasteinen direktiivin 2011/16 johdanto-osan 9 perustelukappaleessa käytetyn ”*tietyn veronmaksajan*” käsitteen kanssa. Tämän rinnasteisuuden perusteella voidaan päätellä, että direktiivin 2011/16 valmisteluaikana myös mallisopimuksen perustana oli periaatteellinen vaatimus, että pyynnön esittävä jäsenvaltio tunnistaa kahden valtion välisen tietojenvaihdon kohteena olevan verovelvollisen.
- 41 Vasta mallisopimuksen 26 artiklan ja sen kommentaarien päivityksessä, jonka OECD:n neuvosto hyväksyi 17.7.2012 ja joka sisällytettiin mallisopimukseen heinäkuussa 2014, kommentaareihin lisättiin 5.1 kohta, jossa täsmennetään, että ”*tietopyynnössä ei ole kyse ’tietojen kalastelusta’ pelkästään sillä perusteella, että siinä ei täsmennetä tutkimuksen tai tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen nimeä tai osoitetta (tai kumpaakaan). – Jos pyynnön esittävä valtio ei kuitenkaan ilmoita tutkimuksen tai tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen nimeä tai osoitetta (tai kumpaakaan), pyynnön esittävän valtion on sisällytettävä pyyntöön muita tietoja, jotka ovat riittäviä verovelvollisen tunnistamiseksi*”. Samassa päivityksessä kommentaareihin lisättiin myös uusi 5.2 kohta, jossa tehdään täsmennyksiä, joiden mukaan ”– silloin, kun pyyntö koskee verovelvollisten ryhmää, jonka jäseniä ei ole tunnistettu yksilöllisesti – , pyynnön esittävän valtion on siis esitettävä yksityiskohtainen kuvaus ryhmästä sekä pyyntöön johtaneet seikat ja olosuhteet, selostus sovellettavasta laista sekä perustelut sille, miksi on syytä olettaa, että pyynnön kohteena olevan ryhmän verovelvolliset eivät ole noudattaneet kyseistä lakia, selvällä tosiasiallisella perustalla”.
- 42 Cour administrative epäilee kuitenkin vahvasti, voidaanko mallisopimuksen kommentaarien vuosien 2012–2014 päivitystä käyttää sellaisenaan mallina direktiivin 2011/16 soveltamiselle niiden verovelvollisten määrittämiseen, jotka ovat pyynnön esittävän jäsenvaltion suorittaman tutkinnan kohteina, sen myöhempää soveltamista ajatellen. Mainittu tuomioistuim epäilee tätä etenkin siksi, että pyynnön esittävän jäsenvaltion suorittaman tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen henkilöllisyyden ilmoittaminen, jota direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdan a alakohdassa edellytetään, on erityinen edellytys, jota ei mainita mallisopimuksen 26 artiklan sanamuodossa.

- 43 Perustavanlaatuisempi syy epäilyyn on se, että mallisopimuksen ja sen kommentaarien kehityksen huomioon ottaminen direktiivin tulkinnassa johtaisi siihen, että niitä jäsenvaltioiden velvollisuuksia, jotka neuvostossa vahvistettiin antamalla direktiivi 2011/16, laajennettaisiin siten, että velvollisuus vastata tietojenvaihtopyyntöön syntyisi jo silloin, kun pyynnön kohteena on ryhmä verovelvollisia, joita ei ole tunnistettu yksilöllisesti, eikä vasta silloin, kun pyynnössä ilmoitetaan sen kohteena olevan verovelvollisen henkilöllisyys. Toisin sanoen sama ennalta arvioitun olennaisuuden vaatimus, joka sisältyy direktiivin 2011/16 alkuperäiseen sanamuotoon – ja joka merkitsee sellaista tietopyynnön sääntöjenmukaisuuden edellytystä, johon pyydettyjen tietojen haltija voi joka tapauksessa vedota – katsottaisiin tästedes täytetyksi tilanteissa, joita ei aiemmin olisi katsottu tämän vaatimuksen mukaisiksi, vaikka direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdan sanamuoto on pysynyt muuttumattomana.
- 44 Cour administrative arvioi, että direktiivin 2011/16 1 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan sekä 20 artiklan 2 kohdan tulkintaan liittyy epävarmuutta siltä osin kuin on kyse pyynnön esittävässä valtiossa suoritettavan tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen tunnistamisvaatimuksesta, sellaisena kuin siitä säädetään direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdan a alakohdassa, sovellettaessa jäsenvaltion toiselta jäsenvaltiolta pyytämien tietojen ennalta arvioitun olennaisuuden vaatimusta.
- 45 Cour administrative lisää, että valtion perusteluihin, jotka koskevat ennakkoratkaisupyynnön ennenaikaisuutta, ei voida yhtyä. Cour administrativen asiana on näet tutkia tietojenantamismääräyksen sääntöjenmukaisuus 28.2.2018 vallinneen oikeudellisen tilanteen suhteen. Valtio myöntää itsekkin, että edellä mainittu direktiivi 2015/849 on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä tosiasiallisten edunsaajien rekisterin perustamisesta 13.1.2019 annetulla lailla ja että edellä mainittu direktiivi 2018/822 on määrä panna täytäntöön 1.7.2020. Valtio ei näin ollen voi pätevästi vedota näiden kahden direktiivin säännöksiin, koska niistä ei nyt käsiteltävässä kanteessa kyseessä olevien päätöksen ja määräyksen antamisajankohtina aiheutunut vielä lainkaan vaikutuksia vastapuolelle.
- 46 On siis syytä esittää unionin tuomioistuimelle ensimmäinen kysymys, jossa on kyse direktiivistä 2011/16 johtuvan sen vaatimuksen sisällöstä, joka koskee pyynnön esittävässä valtiossa suoritettavan tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen tunnistamista.
- 47 Mikäli unionin tuomioistuin hyväksyy yksilöllisesti tunnistamattomien verovelvollisten ryhmää koskevan tietojenvaihtopyynnön pätevyyden, nousee lisäksi esiin OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklan kommentaarien 5.2 kohtaan liittyvä kysymys siitä, edellyttääkö ennalta arvioitavan olennaisuuden vaatimuksen noudattaminen, että pyynnön esittävä jäsenvaltio pystyy osoittamaan, että se suorittaa kohdennettua tutkintaa rajatusta henkilöryhmästä eikä pelkkää yleiseen verovalvontaan liittyvää tutkintaa ja että kyseinen tutkinta koskee tarkkaan määrätyn lakisääteisen velvollisuuden noudattamisen valvontaa, jotta

voitaisiin vahvistaa, että kyse ei ole tietojen kalastelusta, vaikka kohteena olevia verovelvollisia ei olekaan tunnistettu yksilöllisesti. Toisin sanoen, ja toistaaksemme OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklan kommentaarien 5.2 kohtaan sisältyvän sanamuodon, on esitettävä toinen kysymys, joka koskee sitä, edellyttääkö ennalta arvioidun olennaisuuden vaatimus tilanteessa, jossa pyyntö koskee henkilöryhmää, että ”*pyynnön esittävän valtion on esitettävä yksityiskohtainen kuvaus ryhmästä sekä pyyntöön johtaneet seikat ja olosuhteet, selostus sovellettavasta laista sekä perustelut sille, miksi on syytä olettaa, että pyynnön kohteena olevan ryhmän verovelvolliset eivät ole noudattaneet kyseistä lakia, selvällä tosiasiallisella perustalla*”.

- 48 Lopuksi vastapuoli ehdottaa, että esitetään kolmas kysymys perusoikeuskirjan 47 artiklan noudattamisesta. Esillä oleva kanne vastaa pääasiassa tuomion Berlioz taustalla olevaa kannetta, ja mainitun tuomion mukaisesti on niin, että silloin, kun kansallisessa oikeudessa ei säädetä suorista oikeussuojakeinoista tietojenantamismääräystä vastaan, hallinnollinen tuomioistuin on velvollinen tutkimaan tietojenantamismääräyksen pätevyuden liitännäisesti sen kanteen yhteydessä, joka on nostettu määräyksen perusteella annetusta päätöksestä, jolla vahvistettiin sakko. Vastapuoli on näet nostanut nyt käsiteltävän kanteen 6.8.2018 annetusta sakkopäätöksestä ja kiistää sen yhteydessä liitännäisesti 28.2.2018 annetun tietojenantamismääräyksen pätevyden.
- 49 Vastapuoli sai Ranskan viranomaisten tietojenvaihtopyyntöä koskevat vähimmäistiedot tietoonsa vasta kanteensa yhteydessä, ja sillä oli siis vasta niin myöhäisessä vaiheessa mahdollisuus tutkia tietojenantamismääräyksen pätevyys asiasta tietoisena. On kuitenkin niin, että 6.8.2018 annetulla päätöksellä vahvistettu sakko lankeaisi vastapuolen maksettavaksi heti, kun tuomioistuimen hylkäävä päätös kanteesta tulisi lainvoimaiseksi. Vastapuoli arvosteleeekin perustellusti sitä, että se ei missään vaiheessa saanut riittävästi aikaa päättää kaikista vähimmäistiedoista tietoisena noudattaa 28.2.2018 annettua tietojenantamismääräystä toimittamalla pyydyt tiedot verojohtajalle. Vastapuoli esittää asian kannalta merkityksellisen kysymyksen siitä, eikö perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetun, tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden pitäisi merkitä, että nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa tietojen haltijaa kohtaan annetun tietojenantamismääräyksen ja sakkojen vahvistuspäätöksen pätevyden mahdollisen lainvoimaisen tunnustamisen jälkeen olisi myönnettävä tietojen haltijalle tietty määräaika tietojenantamismääräyksen noudattamiseen ja sakon pitäisi tulla voimaan vasta, jos tämä ei ole noudattanut määräystä kyseisessä määräajassa.

## VI. Ennakkoratkaisukysymykset

- 50 Cour administrative pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

1. Onko direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltion viranomaisen esittämä tietojenvaihtopyyntö, jossa tietojenvaihtopyynnön kohteena ovat verovelvolliset määritellään pelkästään sen perusteella, että he ovat oikeushenkilön osakkeenomistajia ja taloudellisia edunsaajia, eikä pyynnön esittävä viranomainen ole ennakolta tunnistanut kyseisiä verovelvollisia nimellä ja yksilöllisesti, on kyseisessä säännöksessä asetettujen tunnistamisvaatimusten mukainen?

2. Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko saman direktiivin 1 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklaa tulkittava siten, että ennalta arvioidun olennaisuuden vaatimuksen noudattaminen merkitsee, että pyynnön esittävän jäsenvaltion viranomainen voi osoittaa, että kyse ei ole tietojen kalastelusta, vaikka pyynnön kohteena olevia verovelvollisia ei olekaan tunnistettu yksilöllisesti, perustelemalla selvin ja riittävin selityksin, että se suorittaa kohdennettua tutkintaa rajatusta henkilöryhmästä eikä pelkkää yleistä verovalvontaan liittyvää tutkintaa ja että kyseisen tutkinnan oikeutuksena ovat perustellut epäilyt tarkkaan määrätyn lakisääteisen velvollisuuden noudattamatta jättämisestä?

3. Onko Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että kun

- yksityinen, jolle pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen on määrännyt rahamääräisen hallinnollisen seuraamuksen sellaisen hallinnollisen määräyksen noudattamatta jättämisestä, jossa hänet veloitetaan toimittamaan tietoja direktiivin 2011/16 mukaisen kansallisten veroviranomaisten välisen tietojenvaihdon yhteydessä ja joka itsessään ei ole muutoksenhakukelpoinen pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa, on rahamääräistä seuraamusta koskevassa kanteessaan liitännäisesti kiistänyt kyseisen määräyksen sääntöjenmukaisuuden, ja kun
- hän on saanut direktiivin 2011/16 20 artiklan 2 kohdan mukaiset vähimmäistiedot tietoonsa vasta mainitusta seuraamuksesta nostamansa kanteen perusteella vireille pannussa oikeudenkäynnissä,

hänelle on häntä koskevan tietojenantamismääräyksen pätevyyden liitännäisen lainvoimaisen tunnustamisen ja häntä koskevan sakonvahvistamispäätöksen pätevyyden lainvoimaisen tunnustamisen jälkeen myönnettävä lykkäävä määräaika sakon maksamiseen, jotta hän voisi noudattaa tietojenantamismääräystä saatuaan näin tietoonsa toimivaltaisen tuomioistuimen lainvoimaisesti vahvistamaan ennalta arvioituun olennaisuuteen liittyviä seikkoja?