

Asia C- 694/20**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

21.12.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Grondwettelijk Hof (Perustuslakituomioistuin, Belgia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

17.12.2020

Kantajat:

Orde van Vlaamse Balies

IG

Belgian Association of Tax Lawyers

CD

JU

Vastaaja:

Vlaamse Regering (Flanderin hallitus)

Pääasian kohde

Pääasian oikeudenkäynnissä on kyse vaatimuksista, joiden mukaan hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla 21.6.2013 annetun asetuksen muuttamisesta, siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, 26.6.2020 annetun Flanderin asetuksen (jäljempänä 26.6.2020 annettu asetus) soveltaminen on keskeytettävä ja kyseinen asetus on kumottava kokonaan tai osittain. Näiden vaatimusten esittäjät ovat muun muassa Orde van Vlaamse Balies (Flanderin asianajajaliitto) ja Belgian Association of Tax Lawyers -niminen rekisteröimätön yhdistys.

Ennakkoratkaisupyyntö kohde ja oikeudellinen perusta

Ennakkoratkaisupyyntö koskee kysymystä siitä, onko direktiivin (EU) 2018/822 1 artiklan 2 kohta yhteensopiva Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artiklan (yksityiselämän kunnioittaminen) ja 47 artiklan (oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin) kanssa siltä osin kuin siinä veloitetaan välittäjänä toimiva asianajaja, joka haluaa vedota ammatilliseen salassapitovelvollisuuteensa, ilmoittamaan muille välittäjille näiden raportointivelvoitteista.

Pyyntö on esitetty SEUT 267 artiklan perusteella.

Ennakkoratkaisukysymys

Loukataanko direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla 25.5.2018 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2018/822 1 artiklan 2 kohdassa oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, sellaisena kuin se taataan Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklassa, ja yksityiselämän kunnioittamista, sellaisena kuin se taataan Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artiklassa, siltä osin kuin sillä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annettuun neuvoston direktiiviin 2011/16/EU lisätyn uuden 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetään, että siinä tapauksessa, että jäsenvaltio toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjille annetaan oikeus olla toimittamatta raportoitavaa rajatylittävää järjestelyä koskevia tietoja, jos raportointivelvoite loukkaisi kyseessä olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta, jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät veloitetaan ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle tai, jos toista välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle niiden raportointivelvoitteista, koska tällaisesta velvoitteesta on seurauksena, että välittäjänä esiintyvä asianajaja tulee velvolliseksi jakamaan toisen välittäjän kanssa, joka ei ole hänen asiakkaansa, tietoja, jotka hän on saanut ammatinsa harjoittamiseen kuuluvien keskeisten toimien yhteydessä eli puolustaessaan tai edustaessaan asiakastaan tai antaessaan oikeudellista neuvontaa silloinkin, kun tämä ei liity oikeudenkäyntiin?

Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 ja 51 artikla

Direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla 25.5.2018 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2018/822 1 artiklan 2 kohta

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 ja 8 artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Perustuslain (Grondwet) 22 ja 29 §

Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla 21.6.2013 annetun asetuksen (decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen) 11/6 ja 11/7 §

Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla 21.6.2013 annetun asetuksen muuttamisesta, siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, 26.6.2020 annetun asetuksen (decreet van 26 juni 2020 tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies) 14 ja 15 §

Lyhyt yhteenveto pääasian tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kantajat ovat 31.8.2020 ja 1.10.2020 päivätyillä kannekirjelmillään vaatineet, että Grondwettelijk Hof keskeyttää edellä mainitun 26.6.2020 annetun asetuksen soveltamisen ja kumoaa sen kokonaan tai osittain.

Pääasian asianosaisten tärkeimmät perustelut

- 2 Kantajien mukaan 26.6.2020 annetun asetuksen 14 § on perustuslain 22 ja 29 §:n vastainen joko itsessään tai luettuna yhdessä Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 ja 8 artiklan sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 ja 51 artiklan kanssa. Kantajat katsovat, että välittäjänä oleva asianajaja, joka haluaa vedota ammatilliseen salassapitovelvollisuuteensa, on 21.6.2013 annettuun asetukseen 26.6.2020 annetun asetuksen 14 §:llä lisätyn 11/6 §:n 1 momentin ensimmäisen kohdan 1 alakohdan nojalla velvollinen antamaan muille asianomaisille välittäjille kirjallisen ja perustellun ilmoituksen siitä, ettei hän voi täyttää raportointivelvollisuuttaan. Kantajien mukaan vaatimuksen täyttäminen on mahdotonta rikkomatta samalla ammatillista salassapitovelvollisuutta. Se ei myöskään ole välttämätöntä rajat ylittävän järjestelyn raportoinnin varmistamiseksi, koska asiakas voi asianajajan avustamana tai muutenkin ilmoittaa tästä muille välittäjille ja pyytää näitä täyttämään raportointivelvollisuutensa.
- 3 Flanderin hallitus katsoo, ettei asiassa ole ongelmaa silloin, kun asetuksessa tarkoitettu toinen välittäjä on välittäjänä toimivan asianajajan asiakas tai kun asiakas on saattanut kyseisen toisen välittäjän yhteyteen asianajajan kanssa. Jos näin ei ole eikä asianajaja toimi yhteistyössä toisen välittäjän kanssa, tämä ei myöskään ole tietoinen sen olemassaolosta vaan raportointivelvollisuus siirtyy verovelvolliselle.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 4 Direktiivi (EU) 2018/822 saatetaan 26.6.2020 annetulla asetuksella osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Direktiivin johdanto-osan toisesta perustelukappaleesta ilmenee, että tämä kuuluu osana Euroopan unionin ponnisteluihin verotuksen avoimuuden varmistamiseksi unionin tasolla. Tarkemmin sanottuna jäsenvaltioiden on nimettävä toimivaltainen viranomainen, joka vastaa aggressiivisia verojärjestelyjä koskevien tarpeellisten tietojen vaihtamisesta jäsenvaltioiden kesken. Jotta nämä tiedot olisivat toimivaltaisten viranomaisten käytettävissä, direktiivissä otetaan käyttöön rajat ylittäviä mahdollisesti aggressiivisia verojärjestelyjä koskeva raportointivelvollisuus. Raportointivelvollisuus on ensisijaisesti niin sanottujen välittäjien varassa, jotka osallistuvat jatkuvasti tällaisten järjestelyjen toteuttamiseen. Jollei tällaisia välittäjiä kuitenkaan ole tai jos nämä voivat vedota oikeudelliseen ammatissalassapitovelvollisuuteen, raportointivelvollisuus siirtyy verovelvolliselle. Raportointivelvollisuuden voimaan saattamiseksi Flanderin hallintoalueen osalta 26.6.2020 annetussa asetuksessa säädetään eräistä muutoksista 21.6.2013 annettuun asetukseen.
- 5 Niinpä 21.6.2013 annettuun asetukseen 26.6.2020 annetun asetuksen 14 §:llä lisätyssä 11/6 §:ssä säädetään raportointivelvollisuuden ja tiettyjä välittäjiä sitovan ammatillisen salassapitovelvollisuuden välisestä suhteesta. Ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen sidottu välittäjä on kyseisen säännöksen mukaan vapautettu raportointivelvollisuudesta vain siinä tapauksessa, että se antaa järjestelyyn osallisille muille välittäjille tai, jollei muita välittäjiä ole, verovelvolliselle tai verovelvollisille kirjallisen ja perustellun ilmoituksen siitä, ettei se voi täyttää raportointivelvollisuuttaan. Kyseisessä 11/6 §:ssä säädetään erityisesti seuraavaa:
- ”1 momentti. Jos välittäjää sitoo ammatillinen salassapitovelvollisuus, sen on
- 1° annettava toiselle välittäjälle tai muille välittäjille kirjallinen perusteltu ilmoitus siitä, ettei se voi täyttää raportointivelvollisuutta, jolloin raportointivelvollisuus siirtyy automaattisesti toiselle välittäjälle tai muille välittäjille
- 2° jollei toista välittäjää ole, annettava asianomaiselle verovelvolliselle tai asianomaisille verovelvollisille kirjallinen perusteltu ilmoitus tämän tai näiden raportointivelvollisuudesta.
- —”
- 6 Asianajajan ammatillinen salassapitovelvollisuus kuuluu olennaisena osana yksityiselämän kunnioittamiseen ja oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevaan oikeuteen. Grondwettelijk Hofin oikeuskäytännön mukaan asianajajien asiakkaita koskevat tiedot, jotka asianajajien on toimitettava toimivaltaiselle viranomaiselle, kuuluvat ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojan piiriin, jos tiedot koskevat toimia, jotka sisältyvät asianajajalle erityisesti annettuun toimeksiantoon, joka koskee puolustusta tai edustamista tuomioistuimissa tai oikeudellisen neuvonnan

antamista. Jo tieto siitä, että joku on kääntynyt asianajajan puoleen, kuuluu sellaisenaan ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojan piiriin. Tämä koskee vielä suuremmalla syyllä asianajajan asiakkaiden henkilöllisyyttä. Tiedot, jotka kuuluvat ammatillisen salassapitovelvollisuuden suojan piiriin suhteessa viranomaisiin, kuuluvat saman suojan piiriin myös suhteessa muihin toimijoihin, kuten esimerkiksi järjestelyyn osallisiin muihin välittäjiin. Ammatillista salassapitovelvollisuutta koskevan säännön tulee väistyä vain silloin, kun tämä on perusteltua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä ja salassapitovelvollisuuden poistaminen on ehdottomasti suhteellisuusperiaatteen mukaista. Kyseisen 26.6.2020 annetun asetuksen valmisteluaineiston mukaan välittäjän velvollisuus antaa järjestelyyn osallisille muille välittäjille perusteltu ilmoitus siitä, että se vetoaa ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen eikä sen vuoksi tule täyttämään raportointivelvollisuutta, on välttämätön direktiivistä johtuvien vaatimusten täyttämiseksi ja sen varmistamiseksi, ettei ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen vetoaminen estä tarvittavan raportoinnin tapahtumista.

- 7 Silloin, kun asianajajaa voidaan pitää 21.6.2013 annetussa asetuksessa tarkoitettuna välittäjänä, hänen asiakkaanaan on lähtökohtaisesti joko verovelvollinen tai toinen välittäjä. Jos asianajajan asiakkaana on toinen välittäjä, ammatillinen salassapitovelvollisuus ei estä asianajajaa ilmoittamasta asiakkaalleen tämän raportointivelvollisuudesta. Jos asianajajan asiakkaana on verovelvollinen ja raportointivelvollisuuden alaisessa järjestelyssä on osallisena toinen välittäjä, 21.6.2013 annettuun asetukseen 26.6.2020 annetun asetuksen 15 §:llä lisäystä 11/7 §:stä ilmenee, että raportointivelvollisuus on joka tapauksessa järjestelyyn osallisella toisella välittäjällä, jollei tämä voi näyttää kirjallisesti toteen, että toinen välittäjä on jo täyttänyt raportointivelvollisuuden. Jos asianajajan ammatillinen salassapitovelvollisuus estää häntä ilmoittamasta toiselle välittäjälle, ettei hän tule täyttämään raportointivelvollisuutta, hän ei sitä suuremmalla syyllä voi myöskään antaa tälle toiselle välittäjälle kirjallista todistusta siitä, että hän on täyttänyt raportointivelvollisuuden. Jokainen järjestelyyn osallinen toinen välittäjä jää tässä tapauksessa automaattisesti raportointivelvollisuuden sitomaksi. Tämän vuoksi tulee esiin kysymys siitä, onko 21.6.2013 annetun asetuksen 11/6 §:n 1 momentin ensimmäisen kohdan 1 alakohdan mukaan välittäjään kohdistuva velvollisuus perusteltavissa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä.
- 8 Edellä mainitun 26.6.2020 annetun asetuksen 2 §:n mukaan kyseisen asetuksen tarkoituksena on direktiivin (EU) 2018/822 saattaminen osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Kyseisen direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa lisätään direktiiviin 2011/16/EU uusi 8 ab artikla, jonka 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kukin jäsenvaltio voi toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjille annetaan oikeus olla toimittamatta raportoitavaa rajatylittävää järjestelyä koskevia tietoja, jos raportointivelvoite loukkaisi kyseessä olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta. Tällaisissa tilanteissa kunkin jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät velvoitetaan ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle tai, jos toista

välittäjää ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle niiden 6 kohdan mukaisista raportointivelvoitteista.

Välittäjät voidaan ensimmäisen alakohdan mukaisesti vapauttaa tietojen toimittamisesta vain siinä tapauksessa, että ne harjoittavat toimintaansa sellaisten asiaa koskevien kansallisten lakien mukaisesti, joilla niiden ammattia säädelään.”

- 9 Tästä seuraa, että asetuksen antaja on direktiivin (EU) 2018/822 nojalla vahvistanut välittäjälle, joka vetoaa oikeudelliseen ammattisalassapitovelvollisuuteensa, velvollisuuden ilmoittaa muille välittäjille tai verovelvolliselle näiden raportointivelvoitteista. Grondwettelijk Hof katsoo, että tämä seikka on otettava huomioon ennen asetuksen yhteensopivuutta perustuslain kanssa koskevan kysymyksen ratkaisemista. Grondwettelijk Hof ei kuitenkaan ole toimivaltainen lausumaan edellä mainitun direktiivin yhteensopivuudesta Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklan kanssa. Koska 26.6.2020 annetun asetuksen, jonka tarkoituksena on direktiivin (EU) 2018/822 täytäntöönpano, soveltamisen keskeyttämistä ja kumoamista koskevissa vaatimuksissa kyseenalaistetaan direktiivin pätevyys, on ensin ratkaistava kysymys mainitun direktiivin pätevydestä. Euroopan unionin tuomioistuimelle on tämän vuoksi SEUT 267 artiklan nojalla esitettävä edellä todettu ennakkoratkaisukysymys.