

Asia C-380/23 [Monmorieux]ⁱ**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

16.6.2023

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

14.6.2023

Kantaja:

UN

Vastaaja:

Belgian valtio, jota edustaa valtiovarainministeri

I. Tosiseikat ja pääasian käsittelyn vaiheet

- 1 UN, joka on Belgian kansalainen, asui Ranskassa rajavyöhykkeellä ja työskenteli Belgiassa rajavyöhykkeellä. Koska hän oli vaatinut, että häneen sovellettaisiin verovuosina 2008–2014 Belgian ja Ranskan välisessä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa määrättyä rajatyöntekijöitä koskevaa erityisjärjestelmää, häntä verotettiin Ranskassa Belgiasta peräisin olevista tuloistaan.
- 2 Belgian verohallinto katsoi, että UN oli vaatinut perusteettomasti asianomaisen poikkeusjärjestelmän soveltamista kyseisinä verovuosina, sillä hänen ainoa pysyvä asuinpaikkansa oli Belgiassa. Se määräsi vuorostaan maksettavaksi kyseisinä verovuosina saaduista tuloista Belgian veron, jota oli korotettu seuraamuksena 50 prosenttia.
- 3 UN pitää Belgian päätöstä verottaa oma-aloitteisesti hänen tulojaan aiheettomana ja katsoo Belgian valtion olevan vastuussa tilanteesta. Hän nosti näillä kahdella

ⁱ Tämän asian nimi on kuvitteellinen nimi. Se ei vastaa oikeudenkäynnin minkään asianosaisen todellista nimeä.

perusteella ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa kanteen 14.7.2016. Samalla hän haki vaihtoehtoisesti kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen 24 artiklan mukaisen keskinäisen sopimusmenettelyn soveltamista tulojensa kaksinkertaisen verotuksen korjaamiseksi.

- 4 Belgian verohallinto ilmoitti hänelle 30.8.2017 Belgian ja Ranskan verohallintojen välillä tehdystä päätöksestä seuraavasti:

”Koska molemmat valtiot ovat tunnustaneet, että Belgia on verottanut kyseisiä tuloja asianomaisilta vuosilta laillisesti, Ranskan veroviranomaiset haluavat mahdollisimman pian peruuttaa kyseisistä tuloista perusteettomasti perimänsä veron.

Tämän toteuttamiseksi on kuitenkin välttämätöntä, että asiakkaanne luopuu kaikista asianomaisia Belgian veroja koskevista hallinnollisista ja oikeudellisista muutoksenhauista, jotta näistä veroista tulee lopullisia.

--

Haluaisin kiinnittää huomionne siihen, että jos tästä sopimuksesta kieltäydytään ja/tai jos kaikista muutoksenhauista ei luovuta, Belgian ja Ranskan hallinnot joutuvat päättämään lopullisesti aloitetun keskinäisen sopimusmenettelyn, mikä olisi erittäin valitettavaa, sillä kyseisten tulojen kaksinkertainen verotus uhkasi tällöin jäädä voimaan.”

- 5 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin kumosi 13.3.2019 antamallaan tuomiolla verovuosien 2008–2014 osalta määrätty 50 prosentin veronkorotukset ja hylkäsi kanteen muilta osin mutta varasi itselleen mahdollisuuden lausua myöhemmin Belgian valtiota vastaan esitetystä vastuuta koskevasta vaatimuksesta.
- 6 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin tutkii parhaillaan kyseistä vastuuta koskevaa vaatimusta ja on siksi esittänyt jäljempänä esitettävät kolme ennakkoratkaisukysymystä.

II. Sovellettavat oikeussäännöt

Viitattut unionin oikeussäännöt

- 7 Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklassa 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 SEUT 45 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus unionissa.”

- 9 Lisäksi SEU 19 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Euroopan unionin tuomioistuin käsittää unionin tuomioistuimen, unionin yleisen tuomioistuimen ja erityistuomioistuimia. Euroopan unionin tuomioistuin huolehtii siitä, että perussopimusten tulkinnassa ja soveltamisessa noudatetaan lakia.

Jäsenvaltiot säätävät tarvittavista muutoksenhakukeinoista tehokkaan oikeussuojan takaamiseksi unionin oikeuteen kuuluvilla aloilla.”

Ranskan ja Belgian välinen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus

- 10 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 24 artiklan 3 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Jos jommassakummassa sopimusvaltiossa asuva henkilö katsoo, että hänelle määrätyt tai määrättävät verot ovat johtaneet tai todennäköisesti johtavat hänen osaltaan kaksinkertaiseen verotukseen, jonka jääminen voimaan olisi ristiriidassa sopimuksen määräysten kanssa, hän voi osoittaa sen valtion toimivaltaisille viranomaisille, jossa hän asuu, kirjallisen ja perustellun hakemuksen mainittujen verojen tarkistamiseksi, sanotun kuitenkin rajoittamatta hänen kunkin valtion kansallisen lainsäädännön mukaisten valitus- ja muutoksenhakuoikeuksiensa käyttöä.

Kyseinen hakemus on esitettävä ennen kuin kuuden kuukauden määräaika, joka lasketaan jälkimmäisen veron tiedoksi antamisen tai lähdeverona pidättämisen ajankohdasta, umpeutuu. Mikäli viranomaiset, joille tällainen hakemus esitetään, toteavat sen perustelluksi, ne neuvottelevat sopimuksen toisen sopimusvaltion toimivaltaisten viranomaisten kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.”

III. Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

1. Kantajan kanta

- 11 UN väittää, että Belgian valtio loukkaa hänen puolustautumisoikeuksiaan ja perusoikeuksiaan pakottamalla hänet valitsemaan, jatkaako hän muutoksenhakua

Belgian tuomioistuimissa vai hyväksyykö hän keskinäisessä sopimusmenettelyssä tarjotun ratkaisun eli tässä tapauksessa sen, että riidanalaisilta verovuosilta maksettu Ranskan vero palautetaan.

- 12 UN:n mukaan keskinäisen sopimusmenettelyn aloittaminen ei rajoita verovelvollisen käytettävissä olevia kansallisia muutoksenhakuoikeuksia. Belgian valtio riistää häneltä hänen perusoikeutensa saattaa hänen ja hallinnon välinen riita-asia täysimääräisesti ja esteettömästi tuomioistuinten ratkaistavaksi, vaikka molempien valtioiden verohallinnot tunnustavat, että kyse on kaksinkertaisesta verotuksesta, joka on vastoin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta. UN painottaa, että hänelle on määrätty rangaistusluonteisia raskaita hallinnollisia seuraamuksia, ja katsoo, että sillä, että hänet on jätetty tällaisen valinnan eteen, loukataan hänen puolustautumisoikeuksiaan.
- 13 UN katsoo lisäksi, että sillä, että keskinäinen sopimusmenettely päätetään antamatta hänelle mahdollisuutta esittää huomautuksiaan ja odottamatta oikeudenkäynnin lopputulosta, loukataan hänen puolustautumisoikeuksiaan ja ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn eurooppalaisen yleissopimuksen 6 artiklaa, ja että tästä loukkauksesta aiheutuu hänelle enintään Ranskassa maksettujen verojen suuruinen vahinko, jonka korvaaminen olisi lopullisesti poissuljettua keskinäisen sopimusmenettelyn seurauksena. Hän myös muistuttaa, että Belgian perustuslain 13 §:n mukaan ”keneltäkään ei voida vastoin hänen tahtoaan evätä mahdollisuutta asian käsittelyyn hänelle laissa määrättyssä tuomioistuimessa”.

2. Belgian valtion kanta

- 14 Belgian valtio muistuttaa, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa määrättyssä keskinäisessä sopimusmenettelyssä verovelvollinen voi pyytää, että Belgian ja Ranskan veroviranomaiset ryhtyvät suoraan vuoropuheluun löytääkseen ratkaisun, jolla kaksinkertainen verotus voidaan välttää. Kyse ei ole verovelvollisen kannalta pakollisesta vaiheesta eikä oikeudenkäyntimenettelyä koskevassa laissa (Code judiciaire) tarkoitetusta muutoksenhakukeinosta.
- 15 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa oleva ilmaus ”sanotun kuitenkään rajoittamatta hänen kunkin valtion kansallisen lainsäädännön mukaisten valitus- ja muutoksenhakuoikeuksiensa käyttöä” tarkoittaa yksinkertaisesti sitä, että kyseisellä menettelyllä ei kajota niihin valitus- ja muutoksenhakuoikeuksiin, jotka verovelvolliselle annetaan kunkin maan kansallisessa lainsäädännössä. Keskinäinen sopimusmenettely on riippumaton valtioiden kansallisessa lainsäädännössä säädetyistä muutoksenhakuokeinoista.
- 16 Belgiassa määrättyjä veroja koskevan oikeudenkäynnin aloittamisella ei myöskään ole lykkäävää vaikutusta keskinäisen sopimusmenettelyn jatkamiseen. Oikeudenkäyntimenettelyssä, jossa verovelvollisella on aktiivinen tehtävä, noudatetaan vuoden 1992 tuloverokoodeksissa (Code des impôts sur les revenus 1992) ja oikeudenkäyntimenettelyä koskevassa laissa säädetyjä yksityiskohtaisia

sääntöjä, kun taas kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa määrätty keskinäinen sopimusmenettely toteutetaan kyseisten kahden valtion välillä eikä asianomainen verovelvollinen lähtökohtaisesti osallistu toimivaltaisten viranomaisten välisiin neuvotteluihin. Nyt tarkasteltavassa asiassa löydettiin ratkaisu, jolla kaksinkertainen verotus voitiin välttää. Belgian verohallinto ilmoitti tästä verovelvolliselle ja täsmensi samalla, että sopimuksen täytäntöönpanon edellytyksenä oli, että verovelvollinen luopuu kaikista kansallisissa tuomioistuimissa vireille panemistaan riita-asioista: tällä käytännöllä pyritään välttämään kaikki kansallisen menettelyn ja keskinäisen sopimusmenettelyn lopputulosten väliset ristiriidat, eikä tässä käytännössä ole viimeaikaisen kansallisen oikeuskäytännön mukaan moitittavaa. Myöskään OECD ei tuomitse tällaista käytäntöä, sillä se toteaa mallisopimuksen 25 artiklaa koskevissa huomautuksissaan seuraavaa: ”45. – – verovelvollisen käynnistämä menettely voi olla kesken tai verovelvollinen voi olla säilyttänyt oikeutensa käynnistää menettely kansallisen lainsäädännön nojalla, mutta toimivaltaiset viranomaiset voivat silti katsoa, että sopimukseen voidaan päästä. Tällaisissa tapauksissa on kuitenkin otettava huomioon, että kyseisen toimivaltaisen viranomaisen on pyrittävä välttämään kaikki tuomioistuimen päätöksen ja haetun keskinäisen sopimuksen väliset erot ja ristiriitaisuudet ja niistä mahdollisesti aiheutuvat vaikeudet tai väärinkäytösten riskit. Viime kädessä tällaisen keskinäisen sopimuksen täytäntöönpanolle on yleensä asetettava seuraavat edellytykset:

- verovelvollinen hyväksyy kyseisen keskinäisen sopimuksen, ja
- kyseinen verovelvollinen luopuu käynnistämästään menettelystä keskinäisessä sopimuksessa säänneltyjen seikkojen osalta” (OECD, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune: version abrégée 2014, Éditions OCDE, s. 414*).

VI. Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 17 Käsiteltävässä asiassa on kysymys siitä, voidaanko Ranskan veroviranomaisen kanssa tehdyn keskinäisen sopimuksen (sopimus Ranskassa maksetun veron palauttamisesta) täytäntöönpanon edellytykseksi asettaa se, että verovelvollinen luopuu ehdoitta Belgiassa nostamastaan kanteesta.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei ole kiellettyä, että henkilö, jota on viranomaisten omasta aloitteesta verotettu Belgiassa, vaikka hän on jo maksanut tuloveronsa Ranskassa, riitauttaa kyseisen verotuksen belgialaisessa tuomioistuimessa. Belgiassa määrättävä tulovero on yleensä neljä tai jopa viisi kertaa samoista tuloista laskettavaa Ranskan veroa korkeampi, ja kyseiseen Ranskaa selvästi korkeampaan perusveroon lisätään vielä seuraamusmaksuja, jotka ovat 50 prosenttia määrätystä verosta.
- 19 Jos henkilö lisäksi vaatii, että sopimusvaltiot neuvottelevat keskenään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 24 artiklassa

määrätyssä keskinäisessä sopimusmenettelyssä, tarkoituksena on ennen kaikkea saada hänen kaksinkertainen verotuksensa poistetuksi.

- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, toimiiko Belgian valtio SEU 19 ja SEUT 45 artiklan ja perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaisesti silloin, kun se asettaa Ranskan veron palauttamisen edellytykseksi sen, että belgialaisessa tuomioistuimessa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen ja kansallisen oikeuden määräysten nojalla nostetusta kanteesta luovutaan, vaikka Belgian verohallinnon vakiintuneen käytännön mukaan verovelvollisella ei ole mahdollisuutta tutustua keskinäiseen sopimusmenettelyyn liittyviin hallinnollisiin asiakirjoihin eikä hän voi missään tapauksessa tarkistaa, että molempien sopimusvaltioiden veroviranomaiset ovat tosiasiallisesti tutkineet hänen veroasiansa.
- 21 Kyseinen tuomioistuin muistuttaa tässä yhteydessä, että oikeutta tutustua hallinnollisiin asiakirjoihin käsittelevä lautakunta (Commission d'accès aux documents administratifs) katsoo, että verohallinnon kieltäytyminen myöntämästä oikeutta tutustua asiakirjoihin silloin, kun sille osoitetaan hakemus saada tutustua asiakirjoihin, jotka liittyvät kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen perustuvaan keskinäiseen sopimusmenettelyyn, on perustuslain 32 §:n ja hallinnon julkisuudesta 11.4.1994 annetun lain 4 ja 6 §:n vastaista.
- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että asia koskee työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, sillä UN väitti asuvansa Ranskassa ja oli maksanut siellä tuloveronsa. Tuomioistuin muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan mutta niiden on kuitenkin tämän toimivaltansa käytössä noudatettava unionin oikeutta.¹ Vaikka jäsenvaltiot voivat siis kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vapaasti vahvistaa liittymätekijät verotusvallan jakamiseksi, tämä verotusvallan jako ei kuitenkaan anna niille mahdollisuutta soveltaa liikkumisvapauksien, sellaisina kuin ne on SEUT-sopimuksessa vahvistettu, vastaisia toimenpiteitä. Kun jäsenvaltiot käyttävät näin jaettua verotusvaltaa, ne ovat velvollisia noudattamaan unionin sääntöjä.² Näin ollen silloin, kun jäsenvaltiot tekevät keskenään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen tähtääviä kahdenvälisiä sopimuksia, niiden on noudatettava unionin oikeuden yleisiä periaatteita ja kunnioitettava Euroopan unionin kansalaisten perusoikeuksia.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että perusoikeuskirjan 47 artiklassa, jossa toistetaan tehokkaan oikeussuojan periaate, taataan jokaiselle,

¹ Ks. vastaavasti tuomio 23.1.2014, *komissio v. Belgia* (C-296/12, EU:C:2014:24, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

² Ks. vastaavasti tuomio 14.3.2019, *Jacob ja Lennertz* (C-174/18, EU:C:2019:205, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 24.10.2019, *Belgian valtio* (C-35/19, EU:C:2019:894).

jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, oikeus tehokkaiseen oikeussuojakeinoihin tuomioistuimessa.³

- 24 Tästä seuraa, että tietyissä tapauksissa, joissa on sekä asianosaisen näkemyksen puolesta että sitä vastaan puhuvia seikkoja, voi olla perusteltua, että asianosainen haluaa yrittää vakuuttaa tuomioistuimen näkemyksensä oikeellisuudesta ja säilyttää samalla oikeutetun intressin ulkomaisen veron palauttamiseen, mikäli tuomioistuin ei yhtyisi hänen näkemykseensä.
- 25 Tässä yhteydessä on lisäksi otettava huomioon se, että Belgiassa verotukseen liittyy petoksesta (veronkiertotarkoitus) määrättäviä seuraamuksia, joilla veroa korotetaan 50–200 prosenttia ja jotka on jo pitkään katsottu Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklassa tarkoitettulla tavalla rikosoikeudellisiksi. Cour constitutionnelle ja Cour de cassation ovat kuitenkin tunnustaneet belgialaisen verovelvollisen oikeuden pyytää yleistä tuomioistuinta tarkastamaan rangaistusluonteisen hallinnollisen seuraamuksen oikeasuhteisuuden sekä verovelvollisen oikeuden voida saada lykkäystä. Suhteellisuusperiaate unionin oikeuden yleisenä periaatteena velvoittaa jäsenvaltiot turvautumaan sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, haittaavat mahdollisimman vähän unionin lainsäädännössä asetettujen periaatteiden noudattamista.⁴ Nyt käsiteltävässä tapauksessa molempien valtioiden veroviranomaiset voisivat ilman, että olisi vaaraa, että tulot jäisivät kahdesti verottamatta, lykätä asianosaisen tilanteen tutkintaa keskinäisessä sopimusmenettelyssä siihen ajankohtaan asti, että kansallisessa oikeudenkäyntimenettelyssä saadaan annettua belgialaisten tuomioistuinten lopullinen päätös, jota asianosaiselta ei viedä mahdollisuutta saada Ranskan veroa palautetuksi.

V. Ennakkoratkaisukysymykset

- 26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää näin ollen Euroopan unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1. Rikotaanko Ranskan ja Belgian välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja molemminpuolista hallinnollista ja oikeudellista avunantoa koskevien sääntöjen vahvistamiseksi tuloverojen alalla 10.3.1964 Brysselissä allekirjoitetun sopimuksen, joka hyväksyttiin 14.4.1965 annetulla lailla, 24 artiklalla, jota tulkitaan siten, että Belgian verohallinto ja Ranskan verohallinto

³ Tuomio 27.6.2013, *Agrokonsulting-04* (C-93/12, EU:C:2013:432, 59 kohta) ja tuomio 2.3.2021, *A.B. ym.* (Tuomareiden nimittäminen ylimpään tuomioistuimeen – Muutoksenhaku) (C-824/18, EU:C:2021:153, 87 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

⁴ Ks. vastaavasti tuomio 22.12.2022, *Shell Deutschland Oil* (C-553/21, EU:C:2022:1030); tuomio 8.12.2022, *BTA Baltic Insurance Company* (C-769/21, EU:C:2022:973); tuomio 14.10.2021, *Finanzamt N ja Finanzamt G* (Kohdentamista koskevasta päätöksestä ilmoittaminen) (C-45/20 ja C-46/20, EU:C:2021:852, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 8.2.2018, *Lloyd’s of London* (C-144/17, EU:C:2018:78, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

edellyttävät Belgian kansalaiselta, joka väittää verotuksellisen kotipaikkansa olevan Ranskassa, joskin Belgian verohallinto kiistää tämän, ja joka on oikeudenkäyntimenettelyn vaihtoehtona hakenut keskinäisen sopimusmenettelyn soveltamista Ranskassa maksetun veron palauttamiseksi, että ollakseen oikeutettu kyseisen veron palautukseen hänen on luovuttava ehdoitta oikeudenkäyntimenettelystä, jonka hän on aloittanut Belgian yleisissä tuomioistuimissa riitauttaakseen pääasiassa veron, joka hänelle on määrätty Belgiassa viranomaisten omasta aloitteesta, Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 19 artiklaa, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 45 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa, luettuina yhdessä suhteellisuusperiaatteen kanssa, sillä hän menettäisi lopullisesti oikeutensa Ranskan veron palautukseen, jos hän jatkaisi verovelvollisuuttaan Belgiassa koskevan pääasiallisen riita-asiansa käsittelyä belgialaisessa yleisessä tuomioistuimessa?

2. Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on kieltävä, onko vastaus yhä sama, mikäli asianosainen, joka Ranskassa maksetun veron palauttamiseksi luopuu Belgian verotuksen riitauttamiseksi nostamastaan kanteesta, menettää myös oikeuden saattaa veroa korottavat rangaistusluonteiset ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa tarkoitetulla tavalla rikosoikeudellisiksi katsotut hallinnolliset seuraamukset tehokkaaseen tuomioistuinvalvontaan ja menettää näin ollen myös oikeuden seuraamuksen oikeasuhteisuuden tarkastamiseen ja lykkäyksen hakemiseen, vaikka nämä ovat sekä Cour constitutionnellen että Cour de cassationin tunnustamia keinoja verovelvollisten rangaistusten yksilöllistämiseen?

3. Jos vastaus kahteen ensimmäiseen kysymykseen on kieltävä, onko vastaus yhä sama silloin, kun on olemassa hallinnollinen käytäntö, jonka mukaan asianosaiselta evätään oikeus tutustua asianomaisten kahden sopimusvaltion väliseen keskinäiseen sopimusmenettelyyn liittyviin asiakirjoihin ja jonka oikeutta tutustua hallinnollisiin asiakirjoihin käsittelevä lautakunta ja Conseil d'État ovat toistuvasti katsooneet perustuslain 32 §:n ja hallinnon julkisuudesta 11.4.1994 annetun lain 4 ja 6 §:n vastaiseksi?"