

Asia C-432/23**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

12.7.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Cour administrative (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

11.7.2023

Valittajat:

Société en commandite simple F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Vastapuoli:

Luxemburgin valtio

1. Oikeusriidan kohde ja tiedot

- 1 Directeur de l'administration des contributions directes (Luxemburgin välittömästä verotuksesta vastaavan viranomaisen johtaja, jäljempänä verojohtaja) osoitti 28.6.2022 kommandiittiyhtiölle F (jäljempänä yhtiö F) tietojenantamismääräyksen, jossa todetaan pääpiirteissään seuraavaa:

” – Espanjan toimivaltainen veroviranomainen on lähettänyt meille – – 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU mukaisen tietopyynnön – –

Oikeushenkilö, jota pyyntö koskee, on espanjalainen yhtiö K – –.

Pyydämme teitä toimittamaan meille viimeistään 3.8.2022 seuraavat tiedot ja asiakirjat 1.1.2016 ja 31.12.2019 väliseltä ajalta:

- Toimittakaa kyseiseltä ajanjaksolta kaikki saatavilla olevat asiakirjat (esimerkiksi toimeksiantokirje, sopimukset asiakkaan kanssa, raportit, muistiot,

viestit ja laskut), jotka liittyvät [yrityksenne] F espanjalaiselle yritykselle K tarjoamiin palveluihin, jotka koskevat seuraavia:

- o sijoitusryhmän O vuonna 2015 hankkima 80 prosentin omistusosuus N:stä (lasku nro – –) ja
 - o kyseisen ryhmän vuonna 2018 hankkima toinen espanjalainen yritys (lasku nro – –).
- Toimittakaa yksityiskohtainen kuvaus edellä mainituista liiketoimista yhtiön F palveluiden hankkimisesta niiden loppuun saattamiseen sekä selvitys yhtiön F osallistumisesta näihin menettelyihin, yhteyshenkilöiden (myyjät, ostajat ja kolmannet osapuolet) nimet sekä laskut.

– –”

- 2 Yhtiö F ilmoitti 8.7.2022 päivätyllä sähköpostiviestillä välittömästi verotuksesta vastaavalle viranomaiselle toimineensa asianajajan ominaisuudessa oikeudellisena neuvonantajana konsernille, johon yhtiö K kuuluu, ja sille oli siksi oikeudellisesti mahdotonta antaa asiakastaan koskevia tietoja, koska ne kuuluivat salassapitovelvollisuuden piiriin.
- 3 Yhtiö F vahvisti 8.8.2022 päivätyssä kirjatussa kirjeessä kantansa ja täsmensi, että sen oikeudellinen toimeksianto tietojenantamismääräyksessä tarkoitettussa asiassa ei koskenut verotusta vaan liittyi yksinomaan yhtiöoikeuteen.
- 4 Verjohtaja ilmoitti 19.8.2022 päivätyllä kirjatulla kirjeellä yhtiölle F, että tämän vastaus oli epätydyttävä, ja muistutti sitä OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklaa koskevasta kommentaarista:

”Pyyntöön vastaanottava valtio voi kieltäytyä antamasta tietoja, jotka koskevat asianajajien tai muiden valtuutettujen oikeudellisten edustajien tehtäviensä hoitamisen yhteydessä asiakkaidensa kanssa vaihtamia luottamuksellisia viestejä, jos kyseiset viestit on sen kansallisen lainsäädännön mukaan suojattu tietojen antamiselta. Luottamuksellisten viestien suojan soveltamisala on kuitenkin määriteltävä suppeasti. Salassapitovelvollisuus ei koske asiakirjoja, jotka on annettu asianajajalle tarkoituksena suojella niitä lain edellyttämältä tietojen antamiselta. Myöskään tietoja, jotka koskevat yhtiön johtajan tai tosiasiallisen edunsaajan kaltaisen henkilön henkilöllisyyttä, ei yleensä suojata luottamuksellisena viestinä. Vaikka luottamuksellisen viestinnän suojan soveltamisala voi vaihdella valtioittain, se ei saa olla liian laaja, koska se estäisi tehokkaan tietojenvaihdon. Asianajajien tai muiden valtuutettujen oikeudellisten edustajien ja heidän asiakkaidensa välinen viestintä on luottamuksellista vain siltä osin kuin edustajat toimivat asianajajan tai muun valtuutetun oikeudellisen edustajan ominaisuudessa eivätkä muussa ominaisuudessa, kuten nimellisinä osakkaina, omaisuudenhoitajina, trustin perustajina, yhtiöiden hallinto- tai valvontaelinten jäseninä, taikka edustavat valtakirjan nojalla yhtiötä sen

liiketoimissa” (OECD:n malliverosopimuksen 26 artiklan ja sen kommentaarin päivitys, jonka OECD:n neuvosto on hyväksynyt 17.7.2012, 19.3 kohta).

- 5 Verjohtaja määräsi 16.9.2022 päivätyllä päätöksellä yhtiölle F sakon, koska tämä ei ollut noudattanut 19.8.2022 annettua tietojenantamismääräystä.
- 6 Yhtiö F nosti kanteen, johon Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Luxemburgin asianajajaliitto, jäljempänä asianajajaliitto) osallistui väliintulijana. Tribunal administratif (hallintotuomioistuin, Luxemburg) hylkäsi kanteen ja väliintulon 23.2.2023 antamallaan tuomiolla.
- 7 Yhtiö F ja asianajajaliitto valittivat tästä tuomiosta Cour administrativeen (ylin hallintotuomioistuin, Luxemburg) 10.3. ja 13.3.2023 jättämillään valituskirjelmillä.
- 8 Cour administrative on ottanut tutkittavaksi 19.8.2022 annettua tietojenantamismääräystä koskevat kaksi valitusta, ja se esittää niiden tarkastelun yhteydessä unionin tuomioistuimelle jäljempänä esitetyt ennakkoratkaisukysymykset.

2. Kyseessä olevat säännökset ja määräykset

A. Unionin oikeus

Euroopan unionin perusoikeuskirja

- 9 Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 7 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Yksityis- ja perhe-elämän kunnioittaminen

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

- 10 Perusoikeuskirjan 52 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Oikeuksien ja periaatteiden ulottuvuus ja tulkinta

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.

— —.”

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

11 Direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoitukset

1. Viranomaisen, joka vastaanottaa pyynnön jäsenvaltiossa, on annettava 5 artiklassa tarkoitetut tiedot toisessa jäsenvaltiossa olevalle pyynnön esittäväälle viranomaiselle sillä edellytyksellä, että pyynnön esittävä viranomainen on käyttänyt kaikki tavanomaiset tietolähteet, joita se olisi kyseisissä olosuhteissa voinut käyttää pyydettyjen tietojen saamiseksi vaarantamatta tavoitteidensa saavuttamista.

— —

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

12 Direktiivin 18 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Velvollisuudet

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

— —”

C. Luxemburgin säännöstö

Abgabenordnung (yleinen verolaki), annettu 22.5.1931, lyhennettynä AO

13 AO:n 177 §:n sisältö on seuraava:

”1) Myös seuraavat voivat kieltäytyä tietojen toimittamisesta:

1. puolustajat ja asianajajat, jotka ovat osallistuneet rikosoikeudenkäyntiin
2. lääkärit, joilta pyydetään tietoja, jotka heille on uskottu heidän ammatinsa harjoittamisen yhteydessä

3. asianajajat, joilta pyydetään tietoja, jotka heille on uskottu heidän ammattinsa harjoittamisen yhteydessä, ja

4. edellä 1–3 kohdassa tarkoitettujen henkilöiden avustajat tai työntekijät sellaisten tosiseikkojen osalta, jotka he ovat saaneet tietoonsa tässä ominaisuudessa.

2) Tätä säännöstä ei sovelleta 3 ja 4 kohdassa tarkoitettuihin henkilöihin sellaisten tosiseikkojen osalta, jotka he ovat saaneet tietoonsa neuvoessaan tai edustaessaan veroasioissa, ellei ole kyse verotukseen liittyvistä kysymyksistä, joihin myöntävästi tai kieltävästi vastaaminen altistaisi heidän päämiehensä rikosoikeudelliselle menettelylle.”

3. Cour administrativen arviointi

14 Riidanalainen tietojenantamismääräys, joka on annettu 22.8.2022, on yhdenmukainen pyyntöön perustuvaa kansainvälistä tietojenvaihtoa veroasioissa koskevan Luxemburgin lainsäädännön ja erityisesti AO:n 177 §:n kanssa, jossa säädetään asianajajien ammatillisesta salassapitovelvollisuudesta veroasioissa.

15 AO:n 177 § ei estä välittömästi verotuksesta vastaavaa viranomaista pyytämästä asianajajalta tietoja, jotka koskevat toista verovelvollista, kotimaisen tai kansainvälisen menettelyn yhteydessä. Määräys, jolla pyydetään erilaisia merkityksellisiä tietoja, ei ole lainvastainen vain siksi, että se on osoitettu asianajajalle.

16 Asianajajan ammatillista salassapitovelvollisuutta, johon vedotaan AO:n 177 §:ssä määriteltyjen edellytysten mukaisesti, on sen sijaan pidettävä pätevänä perusteena sille, ettei asianajaja noudata tietojenantamismääräystä, ja se estää määräämästä hänelle sakkoa.

17 Valittajat kuitenkin riitauttavat 22.8.2022 annetun tietojenantamismääräyksen. Ne vetoavat direktiivin 2011/16 17 artiklan 4 kohtaan ja väittävät, että yhtiölle F annetuilla määräyksillä toimittaa kaikki saatavilla olevat asiakirjat, jotka koskevat sen asiakkaalleen tarjoamia palveluja, puututaan perusteettomasti perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattuun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen viestinnän kunnioittamista koskevaan oikeuteen. Valittajien mukaan tätä puuttumista ei voida perustella direktiivin 2011/16 tavoitteella, joka koskee verojen oikean määräämisen parantamista rajatylittävissä tilanteissa ja petosten torjuntaa, koska yhtiölle F annettua määräystä toimittaa pyydetty tiedot ei voida pitää ehdottoman välttämättömänä kyseisen direktiivin tavoitteiden saavuttamiseksi.

18 Valittajat vetoavat tuomioon Orde van Vlaamse Balies ym., 8.12.2022, C-694/20, EU:C:2022:963. Ne katsovat, että vaikka kyseisessä tuomiossa esitetty analyysi koskee mahdollisia aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyjä, joilla on rajatylittävä ulottuvuus, unionin tuomioistuin tulkitsee siinä perusoikeuskirjan

7 artiklan ulottuvuutta yleisemmin suhteessa asianajajien ammatilliseen salassapitovelvollisuuteen. Unionin tuomioistuimen tässä tuomiossa ilmaisemat periaatteet vaikuttavat näin ollen direktiivin 2011/16 pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskevien säännösten ja kansallisten täytäntöönpanosäännösten sekä käsiteltävässä asiassa annetun tietojenantamismääräyksen pätevyys. Näiden periaatteiden yleisestä muotoilusta huolimatta unionin tuomioistuimella ei kuitenkaan ole vielä ollut tilaisuutta soveltaa niitä pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskevaan järjestelmään niiden koko laajuudessa.

- 19 Riitauttaessaan 19.8.2022 annetun tietojenantamismääräyksen pätevyyden erityisesti perusoikeuskirjan 7 artiklan kannalta valittajat kyseenalaistavat näin ollen sellaisenaan sen, että yhtiö F velvoitetaan unionin oikeuden ja kansallisen oikeuden säännösten nojalla toimittamaan kyseisessä määräyksessä pyydyt tiedot.
- 20 Jotta Cour administrative voisi ratkaista asian tästä näkökulmasta, se pyytää unionin tuomioistuimelta täsmennyksiä seuraaviin seikkoihin.
- 21 Unionin tuomioistuin on ensinnäkin täsmentänyt, että perusoikeuskirjan 7 artiklassa ”suojataan kaiken yksilöiden välisen kirjeenvaihdon luottamuksellisuutta ja annetaan vahvempi suoja asianajajien ja heidän asiakkaidensa väliselle yhteydenpidolle” (tuomio 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies ym., C-694/20, EU:C:2022:963, 27 kohta), ja suoja kattaa puolustustoiminnan lisäksi myös oikeudellisen neuvonnan sekä sen sisällön että sen olemassaolon osalta.
- 22 Käsiteltävässä asiassa yhtiö F toteaa, että sen espanjalaiselle asiakkaalleen antama neuvonta liittyi pelkästään yhtiöoikeuden alaan ja tarkemmin sanoen sellaisen hankinta- ja rahoitusrakenteen perustamiseen, jossa on mukana useita luxemburgilaisia yhtiöitä. Ensi arviolta vaikuttaa loogiselta todeta, että koska asianajajan tarjoama oikeudellinen neuvonta, joka koskee rajatylittävien verojärjestelyjen käyttöönottoa, kuuluu perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistetun suojan piiriin, sama päätelmä voidaan tehdä sijoitusyhtiörakenteiden perustamista koskevasta neuvonnasta, mutta Cour administrative katsoo kuitenkin, että asiaa on tarpeen selventää, kun otetaan huomioon näiden toiminta-alojen moninaisuus (ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys).
- 23 Toiseksi on niin, että unionin tuomioistuin on katsonut, että direktiivillä 2011/16 asianajajalle asetettu velvollisuus ilmaista henkilöllisyytensä, rajat ylittävän järjestelyn sisältöä koskeva arviointinsa ja se, että hän on antanut neuvontaa, sekä näiden tietojen ilmaiseminen verohallinnolle merkitsevät puuttumista perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistettuun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevaan oikeuteen (tuomio 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies ym., C-694/20, EU:C:2022:963, 27–30 kohta).
- 24 Käsiteltävässä asiassa yhtiö F velvoitetaan 19.8.2022 annetulla tietojenantamismääräyksellä toimittamaan verojohtajalle käytännöllisesti katsoen

kaikki asiakirjat, jotka koskevat yhtiön suhteita asiakkaaseensa, sekä yksityiskohtainen kuvaus edellä mainituista liiketoimista, selvitys yhtiön osallistumisesta näihin menettelyihin ja tiedot yhteyshenkilöistä. Pyydettyjen tietojen yleisluonteisuuden vuoksi vaikuttaa loogiselta päätellä, että myös 19.8.2022 annettu tietojenantamismääräys, joka on yksittäinen toimi, jolla jäsenvaltion toimivaltainen viranomaisen panee yksittäistapauksessa täytäntöön direktiivin 2011/16 mukaiset velvoitteensa, merkitsee puuttumista perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistettuun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen viestinnän kunnioittamista koskevaan oikeuteen. Cour administrative katsoo kuitenkin, että kun otetaan huomioon kyseisten tietojenvaihtojärjestelmien ja vastaavien toimien välinen ero, unionin tuomioistuimen on tarpeen vahvistaa tämä analyysi (toinen ennakkoratkaisukysymys).

- 25 Siltä varalta, että käsiteltävässä asiassa on sovellettava perusoikeuskirjan 7 artiklan suojaa ja todettava oikeuteen puuttumisen olemassaolo, Cour administrative toteaa kolmanneksi unionin tuomioistuimen muistuttaneen, että ”perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistetut oikeudet eivät ole ehdottomia, vaan ne on suhteutettava siihen tehtävään, joka niillä on yhteiskunnassa. Kuten perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdasta ilmenee, siinä sallitaan nimittäin näiden oikeuksien käyttämisen rajoittaminen, kunhan näistä rajoituksista säädetään lailla mainittujen oikeuksien keskeistä sisältöä kunnioittaen ja kunhan ne suhteellisuusperiaatteen mukaisesti ovat tarpeellisia ja vastaavat tosiasiallisesti Euroopan unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita tai tarvetta suojella muiden henkilöiden oikeuksia ja vapauksia” (tuomio 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies ym., C-694/20, EU:C:2022:963, 34 kohta). ”Aggressiivisen verosuunnittelun torjunta ja veronkierron ja veropetosten ehkäiseminen ovat perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita, jotka mahdollistavat perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattujen oikeuksien käyttämisen rajoittamisen” (tuomio 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies ym., C-694/20, EU:C:2022:963, 44 kohta).
- 26 Näin ollen voidaan päätellä, ettei asianajajan ja hänen asiakkaidensa välisiä suhteita koskeva asianajajan ammatillinen salassapitovelvollisuus nauti absoluuttista suojaa, joka estäisi kaikki toisen jäsenvaltion esittämään tietojenvaihtopyyntöön perustuvat tietojenantamismääräykset, vaan tällainen määräys on hyväksyttävissä edellä mainituin edellytyksin.
- 27 Edellytyksestä, jonka mukaan rajoituksista on säädettävä lailla, voidaan todeta unionin tuomioistuimen tarkastelleen direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdan säännöksiä, jotka koskevat rajatylittäviin järjestelyihin liittyvää automaattista ilmoitus- ja tietojenvaihtojärjestelmää, ja katsoneen kyseisen kohdan olevan laillisuusperiaatteen mukainen, koska siinä säädetään nimenomaisesti, että välittäjänä toimivan asianajajan, jolla on oikeus olla toimittamatta tietoja ammatillisen salassapitovelvollisuutensa vuoksi, on ilmoitettava muille välittäjille niiden kyseisen artiklan 6 kohdan mukaisista raportointivelvoitteista.

- 28 Direktiivissä 2011/16 ei kuitenkaan ole pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskevia säännöksiä erityisjärjestelmästä, joka sisältäisi erityisiä rajoituksia asianajajan velvollisuudelle toimittaa tietoja kolmantena osapuolena, jolla on tiedot hallussaan, vaan sen 17 artiklan 4 kohdassa säädetään ainoastaan, että ammatillinen salassapitovelvollisuus voi olla peruste kieltäytyä tietojen antamisesta.
- 29 Näin ollen on kysyttävä, onko direktiivi 2011/16 perusoikeuskirjan 7 artiklan ja 52 artiklan 1 kohdan mukainen sikäli, että se ei sisällä 17 artiklan 4 kohdan lisäksi säännöstä, jolla otettaisiin käyttöön yhdenmukainen erityisjärjestely, joka koskee asianajajan yhteistyövelvoitetta kolmantena osapuolena, jolla on tiedot hallussaan, pyyntöön perustuvassa tietojenvaihdossa (kolmas ennakkoratkaisukysymys).
- 30 Jos unionin tuomioistuin katsoo, että direktiivi 2011/16 on perusoikeuskirjan kyseisten määräysten mukainen vaikka siinä ei ole asianajajien ammatillista salassapitovelvollisuutta koskevia erityissäännöksiä, ja toteaa erityisesti, että direktiivillä voidaan pätevästi jättää jäsenvaltioiden tehtäväksi säätää asiasta kansallisessa lainsäädännössään perusoikeuskirjan 7 artiklassa asetetuissa rajoissa, on neljänneksi kysyttävä, voiko järjestely, joka koskee asianajajien yhteistyövelvoitetta pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon yhteydessä, joka on otettu käyttöön direktiivillä 2011/16 ja jossa otetaan huomioon asianajajien ammatillisen salassapitovelvollisuuden vaikutus, määräytyä kyseisen direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa olevan viittauksen mukaisesti kunkin jäsenvaltion sisäisiä tilanteita varten annettujen kansallisten säännösten perusteella. Tällöin olisi sovellettava AO:n 177 §:ää kansallisena säännöksenä, joka koskee asianajajan yhteistyövelvoitetta kolmantena osapuolena (neljäs ennakkoratkaisukysymys).
- 31 Viidenneksi on todettava, että AO:n 177 § liittyy ainoastaan veroasioissa annettuun neuvontaan. Tämä asianajajan ilmoittamisvelvollisuuden rajoitus koskee kuitenkin vain tietojenantamismääräyksen täytäntöönpanoa, ei sen antamista sinällään. AO:n 177 §:ssä ei nimittäin rajoiteta millään tavalla sitä, miten laajoja tai minkä luonteisia tietoja asianajajaa voidaan pyytää toimittamaan, eikä myöskään sitä, miten verojohtaja määräystä antaessaan määrittelee tiedot, jotka asianajajan on hänelle toimitettava.
- 32 On kuitenkin niin, että ”perusoikeuskirjan 7 artiklassa taatun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevan oikeuden keskeisen sisällön noudattamisesta on todettava, että direktiivin 2011/16 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetty ilmoitusvelvollisuus merkitsee välittäjänä toimivan asianajajan ja tämän asiakkaan välisen yhteydenpidon luottamuksellisuuden poistamista välittäjänä toimivan kolmannen osapuolen ja veroviranomaisen suhteen ainoastaan vähäiseltä osalta” (tuomio 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies ym., C-694/20, EU:C:2022:963, 39 kohta). Cour administrative päättää tästä, että asianajajan ilmoitusvelvollisuutta, joka merkitsisi kyseisen yhteydenpidon luottamuksellisuuden poistamista, on pidettävä puuttumisena asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen yhteydenpidon kunnioittamista koskevan oikeuden ydinsisältöön.

- 33 Käsiteltävässä asiassa yhtiö F velvoitetaan 19.8.2022 annetulla tietojenantamismääräyksellä toimittamaan verojohtajalle käytännöllisesti katsoen kaikki asiakirjat, jotka koskevat yhtiön suhteita asiakkaaseensa, sekä yksityiskohtainen kuvaus edellä mainituista liiketoimista, selvitys yhtiön osallistumisesta näihin menettelyihin ja tiedot yhteyshenkilöistä. Kun otetaan huomioon, että pyydetyt tiedot ovat yleisluonteisia ja koskevat koko kyseistä asiakirja-aineistoa ja erityisesti yksityiskohtaisia tietoja kaiken yhtiön F ja sen espanjalaisen asiakkaan välisen viestinnän sisällöstä, voidaan perustellusti olettaa, että velvollisuus toimittaa kaikki nämä tiedot vaikuttaa asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen viestinnän kunnioittamista koskevan oikeuden keskeiseen sisältöön ja voi olla ristiriidassa perusoikeuskirjan 7 artiklan kanssa. Riidanalainen tietojenantamismääräys on kuitenkin AO:n 177 §:n mukainen, ja sen vastaanottaja voi kieltäytyä noudattamasta sitä vain, jos hän on neuvonut päämiestään muulla kuin verotuksen alalla, ellei ole kyse verotukseen liittyvistä kysymyksistä, joihin myöntävästi tai kieltävästi vastaaminen altistaisi päämiehen rikosoikeudelliselle menettelylle.
- 34 Unionin tuomioistuin saattaa siis myös katsoa, ettei AO:n 177 § ole yhteensopiva perusoikeuskirjan 7 artiklan kanssa ja ettei tietojenantamismääräys näin ollen ole tältä osin unionin oikeuden mukainen.
- 35 Tämä päätelmä ei kuitenkaan automaattisesti johda kyseisen tietojenantamismääräyksen kumoamiseen kokonaisuudessaan, koska se ei ole jakamaton vaan jaettavissa siinä tarkoitettujen tietojen mukaisiin osiin. Kun lainvastaisuus koskee vain määräyksen tiettyjä, erotettavissa olevia osia, jotka käsiteltävässä asiassa ovat 19.8.2022 annetun tietojenantamismääräyksen ne osat, joiden on katsottava koskevan asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen viestinnän kunnioittamista koskevan oikeuden keskeistä sisältöä, luxemburgilainen hallintotuomioistuin voi rajoittaa kumoamisen koskemaan vain määräyksen näitä osia. Luxemburgilainen hallintotuomioistuin voisi esillä olevassa asiassa tosin sanoen pysyttää asianajajan veloitteen toimittaa tiedot, joiden ei katsota vaikuttavan asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen viestinnän kunnioittamista koskevan oikeuden keskeiseen sisältöön.
- 36 Vaikka unionin tuomioistuin katsoisi, että asianajaja voidaan lähtökohtaisesti määrätä toimittamaan tietoja pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon yhteydessä, ja vaikka AO:n 177 § hyväksyttäisiin lähtökohtaisesti päteväksi kansalliseksi oikeudelliseksi perustaksi tällaiselle määräykselle direktiivin 2011/16 18 artiklan 1 kohdassa tehdyn viittauksen mukaisesti, Cour administrativen ei näin ollen pitäisi pelkästään tutkia, puututaanko asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen viestinnän luottamuksellisuuden keskeiseen sisältöön, vaan lisäksi tarkistaa, voivatko muut 8.12.2022 annetussa unionin tuomioistuimen tuomiossa vahvistetut periaatteet rajoittaa edelleen tietoja, joita asianajajaa voidaan pätevästi vaatia toimittamaan direktiivin 2011/16 mukaisen pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon yhteydessä.

- 37 Unionin tuomioistuin on nimittäin 8.12.2022 antamassaan tuomiossa soveltanut asianajajien ilmoitusvelvollisuuteen suhteellisuusperiaatetta toteamalla sen edellyttävän, ”että rajoitukset, joita unionin oikeuden toimilla mahdollisesti asetetaan perusoikeuskirjassa vahvistetuille oikeuksille ja vapauksille, eivät ylitä niitä rajoja, jotka johtuvat siitä, mikä on tarpeellista tavoiteltujen legitiimien päämäärien tai muiden henkilöiden oikeuksien ja vapauksien toteuttamiseksi ja tähän soveltuvaa, eli silloin, kun on mahdollista valita usean tarkoituksenmukaisen toimenpiteen välillä, on valittava vähiten rajoittava. Yleisen edun mukaiseen tavoitteeseen ei myöskään voida pyrkiä ottamatta huomioon sitä, että se on sovittava yhteen niiden perusoikeuksien kanssa, joita toimenpide koskee, siten, että yleistä etua koskevaa tavoitetta ja kyseessä olevia oikeuksia verrataan keskenään, jotta voidaan varmistaa, etteivät kyseisestä toimenpiteestä aiheutuvat haitat ole liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden” (tuomio 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies ym., C-694/20, EU:C:2022:963, 41 kohta).
- 38 Ratkaistakseen kyseisessä asiassa, oliko asianajajille asetettu velvoite tarpeellinen direktiivin 2011/16 tavoitteiden saavuttamiseksi ja siihen soveltuva, unionin tuomioistuin tarkasteli kysymystä mainitun direktiivin 8 ab artiklan 5 kohdassa säädetyn ilmoitusvelvollisuuden kannalta ja tarkisti, oliko velvoite ehdottoman välttämätön suhteessa kaikille muille välittäjille tai mahdollisesti asianomaiselle verovelvolliselle kuuluviin velvoitteisiin. Koska unionin tuomioistuin katsoi näiden muille välittäjille ja asianomaiselle verovelvolliselle kuuluvien velvoitteiden takaavan sen, että kyseessä olevasta järjestelystä tosiasiallisesti ilmoitetaan toimivaltaiselle veroviranomaiselle, se katsoi, ettei asianajajien ilmoitusvelvollisuus ollut tarpeen.
- 39 Jos näitä vaatimuksia, jotka perustuvat soveltuvuuteen ja tarpeellisuuteen direktiivin 2011/16 tavoitteen saavuttamisen kannalta, on sovellettava asianajajan velvollisuuteen toimittaa tietoja pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon yhteydessä, ne voitaisiin ymmärtää siten, että asianajajalta pyydettyjen tietojen todennäköistä merkityksellisyyttä on valvottava tiukemmin sen varmistamiseksi, että asianajajaa pyydetään toimittamaan vain sellaisia tietoja, joita voidaan tosiasiallisesti käyttää verotustarkoituksiin pyynnön esittävässä valtiossa. Asianajajan yhteistyövelvoitteen pakollisuutta koskeva vaatimus voisi myös tarkoittaa, että on valvottava tiukemmin, onko pyynnön esittävä jäsenvaltio direktiivin 2011/16 17 artiklan 1 kohdan mukaisesti käyttänyt kaikki tavanomaiset tietolähteet, joita se olisi kyseisissä olosuhteissa voinut käyttää pyydettyjen tietojen saamiseksi vaarantamatta tavoitteidensa saavuttamista. Sama vaatimus voisi myös kannustaa tarkistamaan konkreettisesti, onko kyseinen asianajaja pyydettyjen tietojen ainoa mahdollinen lähde.
- 40 Samoin yleistä etua koskevan tavoitteen ja kyseessä olevien oikeuksien vertaaminen keskenään, jotta voidaan varmistaa, etteivät kyseisestä toimenpiteestä aiheutuvat haitat ole liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden, saattaisi tarkoittaa, että on säädettävä lisäedellytyksistä asianajajalle pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon yhteydessä annetun tietojenantamismääräyksen pätevyydelle; ne voisivat liittyä tiettyyn verotukselliseen tarkoitukseen, esimerkiksi aggressiivisten

tai väärinkäyttöön perustuvien rakenteiden havaitsemiseen, tai pyynnön esittävässä valtiossa meneillään olevan verotarkastuksen taloudelliseen merkitykseen.

- 41 Cour administrative katsoo, että tarkasteltaessa sellaisen asianajajalle annetun määräyksen pätevyyttä, joka koskee tiettyjen tietojen toimittamista toisen jäsenvaltion kanssa tapahtuvan pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon yhteydessä direktiivin 2011/16 mukaisesti, unionin tuomioistuimen 8.12.2022 antamassa tuomiossa vahvistetut periaatteet voivat kyseenalaistaa direktiivin 2011/16 ja AO:n 177 §:n säännösten sekä 19.8.2022 annetun tietojenantamismääräyksen pätevyyden (viides ja kuudes ennakkoratkaisukysymys).

4. Ennakkoratkaisukysymykset

- 42 Cour administrative pyytää SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”1. Kuuluuko asianajajan antama oikeudellinen neuvonta, joka koskee yhtiöoikeudellisia asioita ja käsiteltävässä asiassa sijoitusyhtiörakenteen perustamista, perusoikeuskirjan 7 artiklan mukaisen asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen viestinnän tehostetun suojan piiriin?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, tarkoittaako pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen antama tietojenantamismääräys, joka perustuu toisen jäsenvaltion direktiivin 2011/16 mukaisesti esittämään tietojenvaihtopyyntöön ja jolla asianajaja veloitetaan toimittamaan kyseiselle viranomaiselle käytännöllisesti katsoen kaikki saatavilla olevat asiakirjat, jotka koskevat hänen suhteitaan asiakkaaseensa, sekä yksityiskohtainen kuvaus liiketoimista, joissa hän on antanut neuvoja, selvitys hänen osallistumisestaan näihin menettelyihin ja tiedot hänen yhteyshenkilöistään, puuttumista perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattuun asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen viestinnän kunnioittamista koskevaan oikeuteen?

3. Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko direktiivi 2011/16 perusoikeuskirjan 7 artiklan ja 52 artiklan 1 kohdan mukainen sikäli, että se ei sisällä 17 artiklan 4 kohdan lisäksi säännöstä, jossa virallisesti sallittaisiin puuttuminen asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen viestinnän luottamuksellisuuteen pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa koskevan järjestelmän puitteissa ja jossa itsessään määriteltäisiin kyseisen oikeuden käyttämiselle asetettävien rajoitusten laajuus?

4. Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, voivatko järjestely, joka koskee asianajajien (tai asianajajatoimiston) velvollisuutta kolmantena osapuolena, jolla on tiedot hallussaan, tehdä yhteistyötä direktiivillä 2011/16 käyttöön otetun pyyntöön perustuvan tietojenvaihdon yhteydessä, ja erityisesti erityisrajoitukset, joiden tarkoituksena on ottaa huomioon asianajajien ammatillisen salassapitovelvollisuuden vaikutus, määräytyä kyseisen direktiivin

18 artiklan 1 kohdassa olevan viittauksen mukaisesti kunkin jäsenvaltion sellaisten kansallisten säännösten perusteella, jotka koskevat asianajajien velvollisuutta tehdä kolmansina osapuolina yhteistyötä kansallisen verolainsäädännön mukaisesti toteutetun verotarkastuksen yhteydessä?

5. Jos neljänteen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko perusoikeuskirjan 7 artiklan noudattamiseksi kansallisessa säännöksessä, jollaisesta on kyse käsiteltävässä asiassa ja jossa säädetään asianajajien velvollisuudesta tehdä yhteistyötä kolmansina osapuolina, joilla on tiedot hallussaan, oltava erityissäännöksiä, joilla

– varmistetaan asianajajien ja heidän asiakkaidensa välisen viestinnän luottamuksellisuuden olennaisen sisällön kunnioittaminen ja

– asetetaan erityisedellytyksiä sen varmistamiseksi, että asianajajien yhteistyövelvoite rajoitetaan siihen, mikä on tarpeen direktiivin 2011/16 tavoitteen saavuttamiseksi ja siihen soveltuvaa?

6. Jos viidenteen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko erityisedellytyksiin, joiden tarkoituksena on varmistaa, että asianajajien yhteistyö verotarkastuksessa rajoitetaan siihen, mikä on tarpeen direktiivin 2011/16 tavoitteen saavuttamiseksi ja siihen soveltuvaa, sisällyttävä pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen velvollisuus

– valvoa tehostetusti, että pyynnön esittävä jäsenvaltio on direktiivin 2011/16 17 artiklan 1 kohdan mukaisesti ensin käyttänyt kaikki tavanomaiset tietolähteet, joita se olisi kyseisissä olosuhteissa voinut käyttää pyydettyjen tietojen saamiseksi vaarantamatta tavoitteidensa saavuttamista, ja/tai

– turvautua asianajajaan, jolla on kolmantena osapuolena mahdollisesti tiedot hallussaan, vasta viime kädessä ja kääntyttyään ensin tuloksettomasti kyseisten tietojen muiden mahdollisten haltijoiden puoleen, ja/tai

– verrata kussakin yksittäistapauksessa yleistä etua koskevaa tavoitetta ja kyseessä olevia oikeuksia keskenään siten, että asianajajalle voidaan pätevästi antaa tietojenantamääräys vain, jos tietyt lisäedellytykset, kuten vaatimus siitä, että pyynnön esittävässä valtiossa meneillään olevan verotarkastuksen taloudellinen merkitys on suuri tai voi osoittautua sellaiseksi tai voi olla rikosoikeudellinen, täyttyvät?”