Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. WATHELET
представено на 10 януари 2017 година[1]

Дело C-682/15

Berlioz Investment Fund SA
срещу
Directeur de l'administration des Contributions directes

(Преюдициално запитване, отправено от Cour administrative (Люксембург)

„Преюдициално запитване — Директива 2011/16/ЕС — Член 1, параграф 1 — Член 5 — Административно сътрудничество в областта на данъчното облагане — Обмен на информация между данъчни администрации — Понятие „предполагаема значимост“ на исканата информация — Отказ на трето лице в запитаната държава да предостави определена информация — Санкции — Прилагане на Хартата на основните права на Европейския съюз — Член 47 — Член 51, параграф 1 — Право на ефективна съдебна защита — Право на обжалване на искането за информация, отправено до третото лице“

I – Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване се отнася основно до тълкуването на член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО[2], както и на член 47 от Харта на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“).

2. Това преюдициално запитване се вписва в особения контекст на неотдавнашните разкрития на „финансови скандали“[3] и евентуални други данъчни предимства, които са били предоставени от някои държави на многонационални дружества и на които пресата даде гласност през последните месеци[4]. Тези събития породиха у голям брой граждани желание за повече прозрачност и справедливост в тази материя, и дори у някои неразбиране за липсата на данъчна хармонизация в рамките на Европейския съюз.

1 Език на оригиналния текст: френски.

2 ОВ L 64, 2011 г., стр. 1.

3 Имам предвид разследванията на журналисти от различни държави, обединени в рамките на Международния консорциум на разследващите журналисти (ICIJ), които доведоха до разкритията, наречени LuxLeaks, SwissLeaks или още Panama Papers.

4 Европейската комисия започна редица разследвания срещу различни държави членки, предоставили изгодна ставка на данъчно облагане на някои предприятия, като например срещу Кралство Нидерландия за Starbucks, Ирландия за Apple, Великото херцогство Люксембург за McDonald's и Amazon, както и Кралство Белгия за системата ѝ, наречена „excess profits rulings“.

3. В този контекст правните инструменти, които позволяват по-успешната борба с данъчните измами — като Директива 2011/16 — са все по-използвани от държавите членки. Безспорно, по-честото прибягване до тези средства поставя въпроса за баланса между, от една страна, административната ефективност, и от друга — зачитането на правата на гражданите, сред които е и правото на ефективни правни средства за защита.

4. В крайна сметка това е щекотливият проблем, който е в центъра на отправените от Cour administrative (Апелативен административен съд, Люксембург) преюдициални въпроси.

II – Правна уредба

A – Правото на Съюза

1. Хартата

5. Член 47 от Хартата, озаглавен „Право на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес“, гласи:

„Всеки, чиито права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, има право на ефективни правни средства за защита пред съд в съответствие с предвидените в настоящия член условия.

Всеки има право неговото дело да бъде гледано справедливо и публично в разумен срок от независим и безпристрастен съд, предварително създаден със закон. Всеки има възможността да бъде съветван, защитаван и представляван.

На лицата, които не разполагат с достатъчно средства, се предоставя правна помощ, доколкото тази помощ е необходима, за да се осигури реален достъп до правосъдие“.

2. Директива 2011/16

6. Съображение 9 от Директива 2011/16 гласи:

„При запитване от страна на друга държава членка, държавите членки следва да обменят информация относно отделни случаи и следва да направят необходимите разследвания, за да получат търсената информация. Стандартът за предполагаема значимост има за цел да осигури възможно най-широк обмен на информация по данъчни въпроси, като същевременно изясни, че държавите членки не следва да се ангажират с опити за извличане на информация (т.нар. „fishing expeditions“), нито да искат информация, която няма връзка с данъчните задължения на даден данъкоплатец. Въпреки че член 20 от настоящата директива съдържа процедурни изисквания, тези разпоредби трябва да се тълкуват свободно, за да не се възпрепятства ефективният обмен на информация“.

7. Съгласно член 1, параграф 1 от Директива 2011/16:

„С настоящата директива се определят правилата и процедурите, посредством които държавите членки си сътрудничат помежду си с оглед на обмена на информация, която има предполагаема значимост за администриране и прилагане на националните закони на държавите членки относно данъците, посочени в член 2“.

8. Член 5 от Директива 2011/16 предвижда:

„По искане на запитващия орган запитаният орган предоставя на запитващия орган информацията, посочена в член 1, параграф 1, с която разполага или тази, която получава в резултат на административни разследвания“.

9. В член 7, параграф 4 от Директива 2011/16 се уточнява следното:

„В рамките на един месец от получаване на искането за информация запитаният орган уведомява запитващия орган относно евентуални пропуски в искането и относно нуждата от допълнителни общи сведения. В този случай сроковете, посочени в параграф 1, започват да текат от следващия ден след деня, в който запитаният орган е получил необходимата допълнителна информация“.

10. Съгласно член 17 от Директива 2011/16, озаглавен „Ограничения“:

„1. Запитаният орган на държава членка предоставя информацията по член 5 на запитващия орган на друга държава членка, при условие че запитващият орган е изчерпал обичайните източници на информация, които би могъл да използва при дадените обстоятелства, за да получи исканата информация, без да застрашава постигането на целите си.

2. Настоящата директива не налага на запитана държава членка задължението да извършва разследвания или да предоставя информация, ако извършването на такива разследвания или събирането на исканата информация за нейни собствени цели би противоречало на законодателството ѝ.

3. Компетентният орган на запитаната държава членка може да откаже да предостави информация, когато запитващата държава членка не е в състояние поради правни причини да предостави подобна информация.

4. Отказ за предоставяне на информация се допуска, ако това би довело до разкриването на търговска, промишлена или служебна тайна, или на търговски процес, или ако разкриването ѝ би противоречало на обществения ред.

5. Запитаният орган информира запитващия орган за основанията, поради които отказва да изпълни искането за информация“.

11. Съгласно член 18 от Директива 2011/16, озаглавен „Задължения“:

„1. Ако държава членка изисква информация в съответствие с настоящата директива, другата държава членка използва своите средства за събиране на информация, за да получи исканата информация, дори ако тази друга държава членка няма нужда от тази информация за своите собствени данъчни цели. Това задължение не противоречи на член 17, параграфи 2, 3 и 4, позоваването на които в никакъв случай не се тълкува като разрешение за запитана държава членка да откаже да предостави информация, само защото тази информация не представлява национален интерес.

2. При никакви обстоятелства член 17, параграфи 2 и 4 не се тълкуват като разрешение запитаният орган на държава членка да откаже да предостави информация, само защото информацията се държи от банка, друга финансова институция, лице, посочено или действащо като агент или доверено лице, или защото се отнася до капиталови дялове на лице.

[…]“.

12. И накрая, в член 20, параграф 2 от Директива 2011/16 се уточнява информацията, която поне трябва да включват използваните в рамките на обмена на информация стандартни формуляри. Тази разпоредба гласи:

„Посоченият в параграф 1 стандартен формуляр включва най-малко следната информация, която запитващият орган трябва да предостави:

а) самоличността на проверяваното или разследвано лице;

б) данъчната цел, за която се търси информацията.

Запитващият орган може да предостави, доколкото му е известно и в съответствие с международните обстоятелства, името и адреса на всяко лице, за което се смята, че разполага с исканата информация, както и всякакви елементи, които могат да улеснят събирането на информация от страна на запитания орган“.

Б – Люксембургското право

1. Законът от 29 март 2013 г.

13. Директива 2011/16 е транспонирана в люксембургското право със Закона от 29 март 2013 г. „за транспониране на Директива 2011/16/[…]“ (наричан по-нататък „Законът от 29 март 2013 г.“).

14. Член 6 от Закона от 29 март 2013 г. предвижда:

„По искане на запитващия орган запитаният люксембургски орган му предоставя информацията, предполагаемо значима за администрирането и прилагането на националното законодателство на запитващата държава членка относно таксите и данъците, посочени в член 1, с която разполага или която получава в резултат на административни разследвания.“

15. Член 8, параграф 1 от Закона от 29 март 2013 г. гласи:

„Запитаният люксембургски орган предоставя информацията по член 6 във възможно най-кратък срок, но не по-късно от шест месеца след деня на получаване на искането. Ако обаче запитаният люксембургски орган вече разполага със съответната информация, тя се предава в срок от два месеца от горепосочената дата“.

2. Законът от 25 ноември 2014 г.

16. Законът от 25 ноември 2014 г. „за уреждането на процедурата, приложима към обмена на информация в данъчната област при поискване, и за изменение на Закона от 31 март 2010 г. за одобряване на данъчните спогодби и за установяване на съответно приложимата процедура за обмен на информация при поискване“ (наричан по-нататък „Законът от 25 ноември 2014 г.“), включва следните разпоредби.

17. Член 1 от Закона от 25 ноември 2014 г. гласи:

„1. Този закон се прилага, считано от момента на влизането му в сила, към исканията за информация в данъчната област, които изхождат от компетентния орган на запитваща държава съгласно:

[…]

4. изменения закон от 29 март 2013 г. за административното сътрудничество в областта на данъчното облагане;

[…]“.

18. Съгласно член 2 от Закона от 25 ноември 2014 г.:

„1. Данъчните органи могат да изискват информация от всякакъв характер, поискана от притежателя на тази информация за целите на прилагането на обмена на информация, предвиден от [с]погодбите и законите.

2. Притежателят на информацията е длъжен да предостави поисканата информация пълно, точно и в непроменен вид в едномесечен срок от връчване на разпореждането да се предостави поисканата информация. Това задължение включва изпращането в непроменен вид на материалите, на които се основава информацията.

[…]“.

19. Съгласно член 3 от Закона от 25 ноември 2014 г.:

„1. Компетентният данъчен орган проверява формалната редовност на искането за обмен на информация. Искането за обмен на информация е формално редовно, ако в него са посочени правното основание и компетентният орган, от който изхожда искането, както и другите сведения, предвидени от предвидени от [с]погодбите и законите.

[…]

3. Ако компетентният данъчен орган не разполага с поисканата информация, директорът на компетентния данъчен орган или оправомощено от него лице връчва с препоръчано писмо, адресирано до притежателя на информацията, разпореждането си да се предостави поисканата информация. Връчването на това разпореждане на притежателя на поисканата информация се счита за връчване на всяко упоменато там друго лице.

4. Искането за обмен на информация не се оповестява. Разпореждането съдържа само сведенията, които са необходими, за да може притежателят на информацията да идентифицира поисканата информация.

[…]“.

20. Член 5, параграф 1 от Закона от 25 ноември 2014 г. гласи:

„Ако поисканата информация не бъде предоставена в едномесечен срок от връчване на разпореждането за предоставяне на поисканата информация, на притежателя на информацията може да бъде наложена административна данъчна имуществена санкция до 250 000 EUR. Размерът ѝ се определя от директора на компетентния данъчен орган или оправомощено от него лице“.

21. Съгласно член 6 от Закона от 25 ноември 2014 г.:

„1. Упоменатите в член 3, параграфи 1 и 3 искане за обмен на информация и разпореждане не подлежат на обжалване по съдебен ред.

2. Притежателят на информацията може да обжалва пред административен съд решенията, визирани в член 5, с искане за изменяне. Жалбата се подава в едномесечен срок от връчване на разпореждането на притежателя на поисканата информация. Обжалването има суспензивно действие […]

Решенията на административния съд могат да бъдат обжалвани пред Апелативния административен съд. Жалбата се подава в 15-дневен срок от връчване на съдебното решение от деловодството. […] Апелативният административен съд се произнася в едномесечен срок от връчване на писмения отговор или от изтичане на срока за представяне на този писмен отговор“.

III – Фактите по спора в главното производство

22. На 3 декември 2014 г. компетентният орган на френската данъчна администрация изпраща до люксембургската данъчна администрация искане за информация на основание на Директива 2011/16 в рамките на проверка на данъчното положение на учреденото по френското право опростено дружество с акции Cofima SAS. Искането се отнася до известен брой сведения за дружеството, което притежава Cofima, а именно учреденото по люксембургското право акционерно дружество Berlioz Investment SA (наричано по-нататък „Berlioz“).

23. Всъщност Berlioz получава дивиденти, изплащани му от неговото дъщерно дружество, Cofima, при освобождаване от удържането при източника, и френската данъчна администрация се пита дали са спазени предвидените в тази материя изисквания по френското право. За целта тя изисква множество сведения от компетентния люксембургски орган.

24. В отговор на искането за съдействие на 16 март 2015 г. директорът на люксембургската администрация, отговаряща за преките данъци (наричан по-нататък „директорът“), разпорежда на Berlioz да му предостави редица сведения (наричано по-нататък „разпореждането“), като иска от него по-специално:

– да посочи дали дружеството има седалище на реално управление в Люксембург и кои са основните характеристики (описание на седалището, площ на офисите на Berlioz, материално и информационно оборудване, собственост на Berlioz, копие от договора за наем на помещенията, адрес на дейността) на седалищата, които то е имало във времето, ведно с материали в подкрепа,

– да представи списък на служителите на Berlioz и функцията им в дружеството и да посочи служителите, които имат връзка със седалището на дружеството,

– да посочи дали Berlioz наема работна ръка в Люксембург,

– да посочи дали между Berlioz и Cofima съществува договор и ако да, да представи копие от тези договори,

– да посочи участията на Berlioz в други дружества и как са финансирани тези участия, ведно с материали в подкрепа,

– да посочи имената и адресите на съдружниците в Berlioz, притежавания от всеки съдружник капитал и процента на участие на всеки съдружник, както и

– да посочи каква е била вписаната стойност на ценните книжа на Cofima в актива на Berlioz преди общото събрание на дружество Cofima от 7 март 2012 г. и да представи хронологията на входящата стойност на ценните книжа на Cofima в актива при вноската от 5 декември 2002 г., при вноската от 31 октомври 2003 г. и при придобиването от 2 октомври 2007 г.

25. На 21 април 2015 г. Berlioz изпълнява разпореждането, освен що се отнася до сведенията за имената и адресите на съдружниците в Berlioz, размера на притежавания от всеки от тях капитал и процента на участие на всеки съдружник, по съображение че тези обстоятелства не са предполагаемо значими по смисъла на Директива 2011/16 за провежданата от френската данъчна администрация проверка.

26. На 22 април 2015 г. директорът разпорежда на Berlioz да му предостави исканите сведения до 29 април 2015 г., защото в противен случай можела да му бъде наложена данъчно-административна имуществена санкция на основание член 5, параграф 1 от Закона от 25 ноември 2014 г. Тъй като Berlioz поддържа отказа си, на 18 май 2015 г. директорът му налага административна имуществена санкция от 250 000 EUR.

27. Вследствие на тази санкция Berlioz подава жалба пред Tribunal administratif (Първоинстанционен административен съд, Люксембург) срещу решението на директора, с което му се налага санкция, като иска да се провери дали разпореждането е обосновано.

28. С решение от 13 август 2015 г. Tribunal administratif (Първоинстанционният административен съд) постановява, че жалбата с искане за изменяне е частично основателна и намалява имуществената санкция на 150 000 EUR. Той отхвърля жалбата в останалата ѝ част и посочва, че няма основание да се произнася по субсидиарно подадената жалба за отмяна.

29. На 31 август 2015 г. дружество Berlioz подава въззивна жалба пред Cour administrative (Апелативен административен съд) срещу първоинстанционното съдебно решение, като поддържа, че отказът на първоинстанционния съд да провери дали разпореждането е обосновано съгласно член 6, параграф 1 от Закона от 25 ноември 2014 г. накърнява правото му на ефективна съдебна защита, гарантирано в член 6, параграф 1 от Конвенцията за защита на правата на човека и основните свободи, подписана в Рим на 4 ноември 1950 г.[5]

30. Cour administrative (Апелативен административен съд) смята, че може да е необходимо Хартата, и по-специално член 47 от нея, да бъдат взети под внимание. След като приканва страните в главното производство да изложат становищата си по този въпрос, Cour administrative (Апелативен административен съд) решава да спре производството и да отправи преюдициално запитване до Съда.

IV – Преюдициалното запитване и производството пред Съда

31. С акт от 17 декември 2015 г., постъпил в Съда на 18 декември 2015 г., Cour administrative (Апелативен административен съд) решава да постави на Съда на основание член 267 ДФЕС следните преюдициални въпроси:

„1) Прилага ли държава членка правото на Съюза, с което съгласно член 51, параграф 1 от Хартата прави същата приложима, в случай като настоящия, когато налага парична административна санкция на административен субект за твърдени неизпълнения на задълженията му за сътрудничество, които произтичат от разпореждане, издадено от компетентния по отношение на него национален орган въз основа на процесуални правила на вътрешното право, установени за целта в рамките на изпълнението от тази държава

5 Наричана по-нататък „ЕКПЧ“.

членка, в качеството ѝ на запитана държава, на искане за обмен на информация, което изхожда от друга държава членка и е обосновано от последната по-специално с разпоредбите на Директива [2011/16] относно обмена на информация при поискване?

2) Ако приложимостта на Хартата по настоящия случай бъде потвърдена, може ли административен субект да се позове на член 47 от Хартата, когато счита, че горепосочената наложена му парична административна санкция цели да го задължи да предостави информация в рамките на изпълнението от компетентния орган на запитаната държава членка, на която този субект е местно лице, на изхождащо от друга държава членка искане за информация, за което не били изложени основания относно реалната данъчна цел, поради което в настоящия случай не била налице легитимна цел, и с което била искана информация, която е без предполагаема значимост за съответния случай на облагане?

3) Ако приложимостта на Хартата по настоящия случай бъде потвърдена, правото на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес, прогласено в член 47 от Хартата, изисква ли — без член 52, параграф 1 от Хартата да допуска предвиждането на ограничения — компетентният национален съд да има правомощие за пълен съдебен контрол, а следователно и правомощието да упражнява поне инцидентен контрол върху действителността на разпореждане, което е издадено от компетентния орган на държава членка в рамките на изпълнението на искане за обмен на информация, направено от компетентния орган на друга държава членка по-специално въз основа на Директива 2011/16, при жалба, която е подадена по съдебен ред от третото лице притежател на информацията, адресат на това разпореждане, срещу решение за налагане на парична административна санкция заради твърдяното неизпълнение от този правен субект на задължението му за сътрудничество при изпълнението на посоченото искане?

4) Ако приложимостта на Хартата по настоящия случай бъде потвърдена, трябва ли член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16 в светлината, от една страна, на паралелизма с изискването за предполагаема значимост, произтичащо от Модела на данъчна спогодба на [Организацията за икономическо сътрудничество и развитие] за доходите и имуществото, и от друга, на залегналия в член 4 ДЕС принцип на лоялно сътрудничество, заедно с целта на Директива 2011/16, да се тълкуват в смисъл, че предполагаемата значимост, що се отнася до визирания случай на облагане и до изложената данъчна цел, на поисканата от една държава членка информация от друга държава членка представлява условие, на което искането за информация трябва да отговаря, за да задейства задължението за компетентния орган на запитаната държава членка да предприеме действия по него и от своя страна да легитимира дадено разпореждане спрямо трето лице притежател?

5) Ако приложимостта на Хартата по настоящия случай бъде потвърдена, трябва ли член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16 във връзка с член 47 от Хартата да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна норма на държава членка, която ограничава общо проверката от компетентния ѝ национален орган, действащ в качеството на орган на запитаната държава, на действителността на искане за информация, до контрол за формалната редовност и налагат на националния съд, при подадена по съдебен ред жалба като описаната във въпрос 3 по-горе, с която същият е сезиран, да провери дали е спазено изискването за предполагаема значимост на поисканата информация от всички аспекти, които касаят връзките с конкретно разглеждания случай на облагане, с изложената данъчна цел и със зачитането на член 17 от Директива 2011/16?

6) Ако приложимостта на Хартата по настоящия случай бъде потвърдена, допуска ли член 47, параграф 2 от Хартата правна норма на държава членка, която изключва представянето пред компетентния национален съд на запитаната държава, при подадена по съдебен ред жалба като описаната във въпрос 3 по-горе, с която същият е сезиран, на направеното от компетентния орган на друга държава членка искане за информация и налага ли цитираният

член този документ да бъде представен пред компетентния национален съд и на третото лице притежател да бъде предоставен достъп, или пък този документ да бъде представен пред националния съд, без на третото лице притежател да се предоставя достъп поради поверителността на въпросния документ, стига всички трудности, причинени на третото лице притежател с ограничаване на правата му, да са компенсирани в достатъчна степен с производството, провеждано пред компетентния национален съд?“.

32. Писмени становища са представили Berlioz, люксембургското, белгийското, италианското, полското и финландското правителство, както и Европейската комисия.

33. Представителят на люксембургското правителство и Комисията изразяват позиция в хода на съдебното заседание, проведено на 8 ноември 2016 г. Представителите на германското и на френското правителство, които не представиха писмени становища, имаха също възможност да изложат доводите си на това съдебно заседание.

V – Анализ

A – Предварителна бележка по член 47 от Хартата и правото, което той установява

34. Член 47 от Хартата е озаглавен „Право на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес“. С тази разпоредба на Хартата се признава правото на ефективни правни средства за защита, закрепено в член 13 от ЕКПЧ, както и правото на справедлив съдебен процес, признато в член 6, параграф 1 от ЕКПЧ.

35. Родството на тези членове от ЕКПЧ с член 47 от Хартата е изрично посочено в Разясненията относно Хартата на основните права: член 47, първа алинея на Хартата „се основава на член 13 от ЕКПЧ“, втора алинея „съответства на член 6, точка 1 от ЕКПЧ“ [6].

36. Съгласно член 52, параграф 3 от Хартата установеното в член 47 от посочената харта право на ефективни правни средства за защита следователно трябва да има същите смисъл и обхват като дадените им в ЕКПЧ. Тази разпоредба обаче уточнява, че не пречи правото на Съюза да предоставя по-широка защита.

37. В тази насока следва да се подчертае, че член 47 от Хартата е по-взискателен от член 13 от ЕКПЧ, тъй като първият изисква предоставянето на ефективни правни средства за защита пред „съд“, докато член 13 от ЕКПЧ се задоволява с „национална институция“. Освен това член 47 от Хартата има по-широк материален обхват. От една страна, той се прилага, когато „права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени“ (независимо дали фигурират в Хартата), докато член 13 от ЕКПЧ поставя като условие нарушението на „права и свободи, предвидени *в [ЕКПЧ]*“ [7]. От друга страна, член 6, параграф 1 от ЕКПЧ ограничава правото на справедлив съдебен процес до определянето на гражданските права и задължения или до наличието на каквото и да е наказателно обвинение. Такова ограничение не се открива в член 47, втора алинея от Хартата [8].

6 ОВ C 303, 2007 г., стр. 17—35, по-специално стр. 29 и 30. В този смисъл вж. по-специално решение от 30 юни 2016 г., Toma и Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, т. 40). За практиката на Съда по този въпрос вж. *Lebrun*, G. De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. — *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106, 433—459, по-специално стр. 440.

7 Курсивът е мой. Вж. в този смисъл *Braibant*, G. *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*. Éditions du Seuil, Paris 2001,235—236.

8 Вж. в този смисъл *Shelton*, D. Article 47 — Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial. — *In*: *Peers*, St., *Hervey*, T., *Kenner*, J., et *Ward*, A. (ed.). *The EU Charter of Fundamental Rights — A commentary*. Hart Publishing, Oxford 2014., 1197—1275, по-специално № 47.44.

38. Накрая, член 47 от Хартата не може да се разглежда отделно от член 19, втора алинея ДЕС, тъй като тази разпоредба задължава държавите членки да установят „правните средства, необходими за осигуряването на ефективна правна защита в областите, обхванати от правото на Съюза“ [9].

39. Именно с оглед на този контекст следва да се обсъдят отправените от запитващата юрисдикция преюдициални въпроси.

Б – По първия преюдициален въпрос

40. С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали държава членка прилага правото на Съюза, и така прави Хартата приложима, когато предвижда в законодателството си финансова санкция за административен субект, който отказва да предостави информация в рамките на обмен на информация между данъчни органи, основан на директива.

41. Съгласно член 51, параграф 1 от Хартата прилагането на правото на Съюза е всъщност условието sine qua non за приложимостта на Хартата спрямо държавите членки. Според люксембургското и финландското правителство обаче случаят при разглеждания по делото в главното производство национален закон не е такъв, тъй като установената с него финансова санкция не е предвидена в Директива 2011/16.

42. С изложения довод тези държави членки разграничават настоящото дело от делото, по което е постановено решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105). Там Съдът е установил, че член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [10], както и член 4, параграф 3 ДЕС предвиждат прилагането на мерки, необходими за събирането на данъка. Въз основа на тази констатация той е приел, че данъчни санкции и наказателно преследване като предвидените в разглежданото национално законодателство представляват прилагане на правото на Съюза, което прави Хартата приложима.

43. На първо място, не споделям тезата на люксембургското и финландското правителство, тъй като считам, че не може да бъде направено разграничение като посоченото от тях.

44. Най-напред следва да се уточни, че в точка 28 от решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), Съдът е постановил също, че не е необходимо съответните национални правни норми *сами по себе си* да имат за цел да транспонират директива на Съюза, щом като с прилагането им се цели да се санкционира нарушение на разпоредбите на посочената директива. С други думи, трябва да става дума за изпълнението на специфично, но не непременно изрично задължение.

45. На следващо място, член 22 от Директива 2011/16 задължава държавите членки също толкова общо, както и изтъкнатите в решението от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) [11], разпоредби „да вземат всички необходими мерки за […] осигуряване на безпрепятственото прилагане на процедурите за административно сътрудничество,

9 Вж. в този смисъл *Hofmann*, H. Ch. Article 47 — Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial. — *In: Peers*, St., *Hervey*, T., *Kenner*, J., et *Ward*, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*. Hart Publishing, 2014, 1197—1275, по-специално № 47.50.

10 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

11 Съгласно член 273, първа алинея от Директива 2006/112 „Държавите членки могат да наложат други задължения, които считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС [данък върху добавената стойност] и предотвратяване избягването на данъчно облагане […]“. Член 2 от Директива 2006/112 определя сделките, които подлежат на облагане с ДДС, а член 250, параграф 1 от същата директива се отнася до данъчните декларации, които трябва да представи данъчнозадълженото лице.

предвидени в настоящата директива […]“. Несъмнено, санкционният механизъм е необходима мярка за гарантиране на ефективността на системата за обмен на информация, установена с Директива 2011/16 [12]. Без заплахата от санкции нормата, която предписва дадено поведение, не е ефективна.

46. На второ място, изключително странно е люксембургското правителство да твърди, че Законът от 25 ноември 2014 г. не представлява прилагане на правото на Съюза. Всъщност съгласно член 1 от този закон (който, видно от заглавието му, урежда процедурата, приложима към обмена на информация в данъчната област при поискване) законът се прилага към исканията за информация в данъчната област, които изхождат от компетентния орган на запитваща държава „съгласно […] изменения закон от 29 март 2013 г. за административното сътрудничество в областта на данъчното облагане“. Това обаче е законът, с който се транспонира Директива 2011/16.

47. Ето защо за мен е трудно да се поддържа, че с посочения закон, който урежда процедурата, която трябва да се следва, за да бъде получена исканата информация от държава членка на основание Директива 2011/16, не се прилага същата. Всъщност всяка мярка, приета „в рамката“, очертана от задължение, което произтича от правото на Съюза, попада в обхвата на последното и представлява прилагане на това право [13].

48. На трето място, Съдът вече е потвърдил, че правилата относно запитванията за информация и използването на същата попадат в приложното поле на правото на Съюза. Всъщност в решение от 22 октомври 2013 г., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), което се отнася до тълкуването на Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане [14], която предшества Директива 2011/16, Съдът е приел, че „поставените въпроси […] се отнасят до *прилагането* на правото на Съюза [и че] в този контекст Съдът е компетентен да разгледа прилагането на основните права“ [15]. По въпросното дело Съдът отхвърля приложимостта на Хартата, но само поради това че тя влиза в сила след спорната процедура за взаимопомощ.

49. С оглед на изложеното дотук считам, че когато държава членка предвижда в законодателството си финансова санкция за административен субект, който отказва да предостави информация в рамките на обмен на информация между данъчни органи, основан по-специално на разпоредбите на Директива 2011/16, тя прилага правото на Съюза, което води до приложимостта на Хартата.

B – По втория преюдициален въпрос

50. С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали административен субект може да се позове на член 47 от Хартата, когато счита, че наложената му парична административна санкция (поради отказа му да предостави информация в рамките на обмен на информация между данъчни органи) се основава на искане за информация, чиято действителност той поставя под съмнение.

12 В това отношение фактът, че Директива (ЕС) 2016/881 на Съвета от 25 май 2016 година за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане (ОВ L 148, 2016 г., стр. 8) създава нов член 25a в Директива 2011/16, който предвижда изрично, че държавите членки установяват правила относно санкциите, приложими при нарушения на националните разпоредби, приети съгласно настоящата директива и отнасящи се до конкретен член (новият член 8aa), не може да промени обхвата на правилото, установено с член 22 от Директива 2011/16.

13 Вж. в този смисъл *Safjan*, M., *Düsterhaus*, D., et *Guérin*, A. La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et les ordres juridiques nationaux, de la mise en œuvre à la mise en balance. *RTD Eur.*, 2016, 219—247, по-специално стр. 229.

14 ОВ L 336, 1977 г., стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21.

15 Точка 27 от това решение. Курсивът е мой.

51. Съгласно член 47, първа алинея от Хартата „[в]секи, чийто права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, има право на ефективни правни средства за защита пред съд в съответствие с предвидените в настоящия член условия“. Ето защо вторият зададен от запитващата юрисдикция преюдициален въпрос е основополагащ, тъй като създава за Съда необходимостта да уточни приложното поле на член 47 от Хартата. Всъщност трябва да се даде отговор на въпроса дали прилагането на Хартата прави автоматично член 47 от нея приложим или дали приложимостта на този член е обусловена от твърдяното нарушение на гарантираните от правото на Съюза право или свобода.

52. Вярно е, че текстът на член 47, първа алинея от Хартата клони в полза на втората възможност. Не мисля обаче, че това тълкуване може да бъде възприето.

53. От една страна, подобно буквално тълкуване на член 47 от Хартата би било в противоречие с процеса на признаване на правото на ефективни правни средства за защита в правото на Съюза. Всъщност това право първоначално е изведено от практиката на Съда като общ правен принцип. Системното установяване на конкретно право или свобода като условие за реализирането на правото на ефективни средства за защита обаче не произтича от тази практика (вж. т. 1 по-долу).

54. От друга страна, това тълкуване би било в разрез с различията между текста на член 47 от Хартата и на членове 6 и 13 от ЕКПЧ (вж. т. 2 по-долу).

1. Кратък преглед на историческото развитие на признаването на правото на ефективна съдебна защита в правото на Съюза

55. Най-напред припомням, че още преди формалното му вписване в Хартата Съдът е приел, че съществуването на способ за защита по съдебен ред представлява общ принцип на правото на Съюза.

56. Всъщност в случая на основно право като правото на свободно движение на работниците Съдът е приел, че „съществуването на способ за оспорване по съдебен ред на всяко решение на национален орган, с което се отказва упражняването на това право, е основополагащо за осигуряването на ефективна защита на правата на частноправните субекти. Както Съдът е приел в решението си от 15 май 1986 г. (Johnston, 222/84, EU:C:1986:206), *това изискване представлява общ принцип на общностното право*, който произтича от общите за държавите членки конституционни традиции и който е залегнал в членове 6 и 13 от Европейската конвенция за правата на човека“ [16].

57. Вярно е, че това дело поставя под въпрос нарушаването на право, правото на свободно движение. Впоследствие обаче Съдът е преодолял допълнителен етап, като е обвързал общия принцип на правото на ефективна защита с утвърждаването на Съюза като „правов съюз“.

58. Всъщност според Съда това понятие означава, че *„нито държавите членки*, нито [институциите на този съюз] могат да избегнат контрола относно това дали действията им съответстват на основната конституционна харта […] — Договорът“ [17], както и на „общите принципи на правото, [и на] основните права“ [18].

16 Решение от 15 октомври 1987 г. Heylens и др. (222/86, EU:C:1987:442, т. 14). Курсивът е мой.

17 Решение от 23 април 1986 г., Les Verts/Парламент (294/83, EU:C:1986:166, т. 23). Курсивът е мой.

18 Решения от 3 октомври 2013 г., Inuit Tapiriit Kanatami и др./Парламент и Съвет (C-583/11 P, EU:C:2013:625, т. 91), и от 19 декември 2013 г., Telefónica/Комисия (C-274/12 P, EU:C:2013:852, т. 56).

59. В този смисъл изглежда логично системното установяване на конкретно и гарантирано от правото на Съюза право или свобода като условие за реализирането на правото на ефективни средства за защита да не се изисква от практиката на Съда.

60. Решение от 26 септември 2013 г., Texdata Software (C-418/11, EU:C:2013:588), онагледява подхода на Съда. В това решение Съдът най-напред приема, че националното законодателство, което въвежда санкции, налагани при неизпълнение на задължението за оповестяване на счетоводни документи [19], представлява прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата [20]. На следващо място, оттук Съдът стига до извода, че разпоредбите на Хартата са приложими [21]. И накрая, без да търси да установи нарушение на конкретно право или свобода, Съдът продължава с проверката дали член 47 от Хартата е спазен [22].

2. Тълкуването на член 47, параграф 1 от Хартата

61. В допълнение, както отбелязах в предварителната си бележка, материалният обхват на член 47 от Хартата е по-широк от този на ЕКПЧ.

62. Докато член 13 от ЕКПЧ поставя като условие за прилагането си нарушаването на „права и свободи, предвидени в [ЕКПЧ]“, член 47 от Хартата се прилага, когато „права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени“, независимо дали фигурират в Хартата.

63. По смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата обаче същата може да бъде противопоставена на държавите членки единствено ако е приложено правото на Съюза. Следователно признаването на приложимостта на Хартата неизбежно изисква наличието на гарантирано от правото на Съюза право [23]. Да се изисква тази норма от правото на Съюза, водеща до приложимостта на Хартата, да предоставя освен това и конкретно субективно право, което може да е било нарушено спрямо правния субект, ми се струва, че противоречи на либералното намерение, което е в основата на член 47 от Хартата.

64. Освен това в използването на термина „дело“ във втората алинея виждам закрепване на намерението да се разреши автоматичното прилагане на член 47 от Хартата, когато самата тя е приложима.

65. Всъщност наред с обхващането от съдебната защита на цялото право на Съюза член 47, втора алинея от Хартата признава на всеки „делото“ му да бъде гледано от независим и безпристрастен съд, докато член 6, параграф 1 от ЕКПЧ ограничава понятието „дело“ до определянето на граждански *права и задължения* или основателността на каквото и да е наказателно *обвинение*.

66. На последно място, когато, както в случая, се касае за оспорване на увреждащо решение, приложимостта на член 47 от Хартата изглежда е условието sine qua non, за да има правов съюз. Както припомних по-горе, всъщност правовият съюз означава, че нито държавите членки, нито институциите на Съюза могат да избегнат контрола за съответствие на действията им.

19 Задължение, предвидено в Единадесета директива 89/666/ЕИО на Съвета от 21 декември 1989 година относно изискванията за оповестяване на данни за клонове, открити в една държава членка от някои видове дружества, регулирани от правото на друга държава (ОВ L 395, 1989 г., стр. 36; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 100).

20 Вж. точка 75 от това решение.

21 Вж. точка 76 от това решение.

22 Вж. точка 77 и сл. от това решение.

23 Вж. в този смисъл *Shelton*, D. Article 47 — Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial. — *In*: *Peers*, St., *Hervey*, T., *Kenner*, J., et *Ward*, A. (ed.). *The EU Charter of Fundamental Rights — A commentary*. Hart Publishing, 2014, 1197—1275, по-специално № 47.01 и № 47.46.

67. В заключение считам, че правото на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес, установено в член 47 от Хартата, непременно води до *правото на достъп до правосъдие*, т.е. до възможността частноправен субект да подложи на строг съдебен контрол всеки акт, който може да засегне неговите интереси[24]. Именно за държавите членки член 19, втора алинея ДЕС въвежда задължение да установят „правните средства, необходими за осигуряването на ефективна правна защита в областите, обхванати от правото на Съюза“.

68. Ето защо според мен административен субект може да се позове на член 47 от Хартата, когато счита, че наложената му парична административна санкция се основава на искане за информация, чиято действителност той поставя под съмнение, щом като това искане е направено в рамките на процедура, с която се прилага правото на Съюза.

Г – По третия и петия преюдициален въпрос

69. С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали правото на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес, прогласено в член 47 от Хартата, изисква националният съд да има правомощие за пълен съдебен контрол при жалба, която е подадена по съдебен ред срещу парична административна санкция, наложена на жалбоподателя поради отказа му да предостави информация в рамките на обмен на данъчни сведения между държави членки.

70. Следователно от тази гледна точка изискването за правомощие за пълен съдебен контрол визира възможността за националния съд да прецени дали санкцията е пропорционална, но и да провери дали разпореждането, на което се основава тази санкция, е законосъобразно.

71. Петият въпрос, отправен от запитващата юрисдикция, пък се отнася до обхвата на контрола, който трябва да бъде извършен. Всъщност с този въпрос Cour administrative (Апелативен административен съд) иска да установи дали контролът, който трябва да бъде упражнен от данъчния орган и от съда на запитаната държава — в случай че трябва да му бъде признато правомощие за пълен съдебен контрол — се ограничава до формалната редовност на искането за информация.

72. Тъй като според мен член 47 от Хартата изисква проверка на редовността на разпореждането, на което се основава паричната санкция, последвала отказа за изпълнение на посоченото разпореждане, ще разгледам заедно двата въпроса.

1. Изискването за правомощие за пълен съдебен контрол

73. Както вече имах повод да посоча, съгласно член 52, параграф 3 от Хартата признатите от Хартата права, които съответстват на гарантирани от ЕКПЧ права, трябва да имат същите смисъл и обхват като дадените им в посочената конвенция. Доколкото от изложената предварителна бележка не следва друго, така стои въпросът при член 47 от Хартата спрямо член 6, параграф 1 и член 13 от ЕКПЧ.

24 Вж. в този смисъл *Pliakos*, A. *Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire*. Sakkoulas/Bruylant, Athènes/Bruxelles, 1997, p. 102 и *Prechal*, S. The Court of justice and effective judicial protection: what has the Charte changed? — In: *Paulussen*, C., *Takács*, T., *Lazic*, V. et *Van Rompuy*, B. (éd.). *Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective*. Springer, Berlin 2016, 143—157, по-специално стр. 148.

74. Съгласно разяснението по член 52, параграф 3 от Хартата смисълът и обхватът на гарантираните права се определят не само от текста на ЕКПЧ, но и от практиката на Европейския съд по правата на човека (наричан по-нататък „ЕСПЧ“) [25]. Следва да се приеме за установено, че практиката на ЕКПЧ във връзка с изискването за ефективни правни средства за защита е постоянна: при наличие на система от административни глоби — като паричните санкции — правото на справедлив процес (гарантирано от член 6, параграф 1 от ЕКПЧ и от член 47, втора алинея от Хартата) налага решението на административен орган, което само по себе си не е съобразено с изискванията на този член, да подлежи на последващ контрол от съдебен орган с правомощие за пълен съдебен контрол [26].

75. Според ЕСПЧ „една от характерните особености на такъв съдебен орган е правомощието да изменя във всички аспекти обжалваното решение, постановено от нисшестоящия орган. Той трябва по-специално да има правомощието да се произнесе по всички фактически и правни въпроси, които са от значение по спора, поставен за разглеждане пред него“ [27].

76. Пак от постоянната практика на ЕСПЧ следва, че дадена юрисдикция може да бъде обвързана от административно решение с основно значение за съдебния спор само ако въпросното решение е било постановено в рамките на административно производство, съобразено с изискванията на член 6, параграф 1 от ЕКПЧ [28].

77. В случая се налагат две констатации. От една страна, член 5, параграф 1 от Закона от 25 ноември 2014 г. квалифицира изрично мярката, с която се наказва отказът да се предостави поисканата информация, като „административна данъчна санкция“. От друга страна, от член 6 от този закон следва, че правните субекти могат да обжалват единствено решението, с което се налага паричната санкция, тъй като компетентният съд е имплицитно обвързан от разпореждането.

78. Безспорно е обаче, че процедурата за административно сътрудничество в данъчната област, установена с Директива 2011/16, която е транспонирана в люксембургското право със Закона от 29 март 2013 г., и последващите решения за разпореждане и за налагане на санкция, които са взети в изпълнение на тези норми, не предоставят изискваните от член 47 от Хартата гаранции. Всъщност с оглед на целта за ефективно сътрудничество между администрациите, която ръководи тези решения [29], логически същите не са приети от независим и безпристрастен орган, след като заинтересованата страна бъде изслушана при условията на справедливост и публичност.

79. Действително, Директива 2011/16 сама по себе си не предоставя никакво право на частноправните субекти [30], но предвидената парична административна санкция, която се налага, за да се осигури спазването на Директивата, изисква достъп до съд.

25 Вж. в този смисъл решение от 22 декември 2010 г., DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, т. 35).

26 Вж. в този смисъл ЕСПЧ, 7 юни 2012 г., Segame SA с/у Франция, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, т. 54 и 55.

27 Вж. в този смисъл ЕСПЧ, 7 юни 2012 г., Segame SA с/у Франция, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, т. 55. Вж. също, по отношение на определянето на граждански права и задължения, ЕСПЧ, 15 септември 2015 г., Цанова-Гечева с/у България, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, т. 92 и ЕСПЧ, 13 февруари 2003 г., Chevrol с/у Франция, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, т. 77.

28 Вж. в този смисъл ЕСПЧ, 16 април 2013 г., Фазлийски с/у България, CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, т. 59 и 60, ЕСПЧ, 24 ноември 2005 г., Капитал Банк АД с/у България, CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, т. 99—108 и ЕСПЧ, 28 април 2005 г., И.Д. с/у България, CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, т. 50—55.

29 Вж. по-специално съображения 3 и 12 от Директива 2011/16. Според Съда цел на Директива 77/799 е „борбата с международните данъчни измами и избягването на данъци, поради което е приета, за да уреди сътрудничеството между данъчните органи на държавите членки“ (решение от 22 октомври 2013 г., Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, т. 32). Тези цели не са се променили с приемането на Директива 2011/16.

30 Вж. в този смисъл, по отношение на Директива 77/799, решение от 27 септември 2007 г., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, т. 31). Вж. също, пак за Директива 77/799, и по-точно по отношение на данъчнозадълженото лице, което е обект на искането за информация, решение от 22 октомври 2013 г., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, т. 36).

80. Ето защо според мен, за да бъде спазен член 47 от Хартата, юрисдикцията, пред която се обжалва административната парична санкция, трябва да може да разгледа законосъобразността на разпореждането, на което се основава санкцията. От една страна, националният съд не може да бъде обвързан от разпореждането, едностранно взето от администрацията. От друга страна, законосъобразността на това разпореждане е със сигурност релевантен за спора и разрешаването му правен въпрос.

2. Обхват на пълния съдебен контрол

81. От практиката на Съда, а и на ЕСПЧ, следва, че правото на достъп до съд не е абсолютно [31]. Следователно упражняването на правото на ефективни правни средства за защита може да бъде регламентирано.

а) Възможност за ограничаване на правото на ефективни правни средства за защита

82. Според Съда „от постоянната съдебна практика следва, че основните права не представляват безусловни прерогативи, но могат да бъдат предмет на ограничения, при условие че последните действително отговарят на преследвани от съответната мярка цели от общ интерес и че не представляват с оглед на преследваната цел непропорционална и нетърпима намеса, която би могла да накърни самата същност на така гарантираните права (вж. в този смисъл решение от 15 юни 2006 г., Dokter и др. (C-28/05, EU:C:2006:408, т. 75 и цитираната съдебна практика), както и ЕСПЧ, решение по дело Fogarty с/у Обединеното кралство от 21 ноември 2001 г., *Recueil des arrêts et décisions* 2001-XI, § 33)“ [32].

83. Този подход е до голяма степен сходен на следвания от ЕСПЧ, когато същият разглежда ограниченията на правата, гарантирани с членове 6 и 13 от ЕКПЧ [33].

84. Всъщност става дума ни повече, ни по-малко, за спазване на предвиденото в член 52, параграф 1 от Хартата, съгласно който „ограничение на правото на ефективни правни средства за защита по смисъла на член 47 от Хартата [...] може да бъде обосновано само ако е предвидено в закон, ако зачита основното съдържание на същото право и при спазване на принципа на пропорционалност, ако е необходимо и действително отговаря на признати от Европейския съюз цели от общ интерес или на необходимостта да се защитят правата и свободите на други лица“ [34].

85. Следователно упражняването на правото на ефективни правни средства за защита може да бъде ограничено, при условие че не се накърнява *същността* на правото. От тази гледна точка ЕСПЧ е уточнил също, че ролята на член 6 от ЕКПЧ не е да гарантира достъпа до съд, който би могъл да *замени* със своето становище това на административните органи [35].

31 Вж. в този смисъл решение от 30 юни 2016 г., Toma и Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, т. 44 и цитираната съдебна практика).

32 Решение от 18 март 2010 г., Alassini и др. (C-317/08—C-320/08, EU:C:2010:146, т. 63).

33 Вж. в този смисъл *Shelton*, D. Article 47 — Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial. — *In*: *Peers*, St., *Hervey*, T., *Kenner*, J., et *Ward*, A. (ed.). *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*. Hart Publishing, 2014, 1197—1275, по-специално № 47.84.

34 Решение от 15 септември 2016 г., Star Storage и др. (C-439/14 и C-488/14, EU:C:2016:688, т. 49).

35 Вж. в този смисъл ЕСПЧ, 15 септември 2015 г., Цанова-Гечева с/у България, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, т. 97.

86. За да се прецени дали обхватът на контрола, който може да бъде упражнен от компетентната национална юрисдикция, е достатъчен, трябва да се вземе предвид предметът на обжалваното решение. Това обстоятелство придобива още по-голямо значение, когато решението „се отнася до специфична област, която изисква специализирани познания или ако, и в каква степен, то включва упражняването на оперативната самостоятелност на администрацията“ [36].

87. При тези условия ми се струва, че контролът за действителност на разпореждането, на което се основава паричната административна санкция, би могъл да бъде ограничен, при условие че това ограничение не накърнява същността на правото на ефективни правни средства за защита, че преследва легитимна цел и че е налице разумна пропорционалност между използваните средства и визираната цел [37].

б) Обхват на контрола за редовност (от администрацията на запитаната държава) и на контрола за законосъобразност (от съд на същата държава) в рамките на искане за информация, основано на Директива 2011/16

88. На първо място, припомням, че Директива 77/799 имаше за цел борбата с международните данъчни измами и избягването на данъци [38]. Първите две съображения на Директива 2011/16 потвърждават тази цел. Тази цел може да бъде изведена и от член 23, параграф 2 от Директива 2011/16, съгласно който „[д]ържавите членки съобщават на Комисията цялата необходима информация за оценката на ефективността на предвиденото в настоящата директива административно сътрудничество *при борбата с укриването на данъци и избягването на данъчното облагане*“ [39].

89. От станала вече постоянна практика на Съда следва, че целта, свързана с борбата с международните данъчни измами и избягването на данъчното облагане, може да бъде разглеждана като легитимна и съставляваща императивно съображение от общ интерес [40].

90. На второ място, Съдът е постановил, че запитаната държава по принцип *е длъжна* да отговори на искането за информация, направено от компетентния орган на друга държава членка [41].

91. В това отношение използването на сегашно време на изявително наклонение в член 5 от Директива 2011/16 потвърждава задължителността на предаването на информация. Всъщност съгласно този член „[п]о искане на запитващия орган запитаният орган *предоставя* на запитващия орган информацията, посочена в член 1, параграф 1 […]“ [42]. Включената по-рано в член 2, параграф 1 от Директива 77/799 резерва вече е развита в специален член от Директива 2011/16, озаглавен „Ограничения“, а именно член 17. В член 18 от тази директива обаче се уточнява, че разпоредбите на член 17, параграфи 2, 3 и 4 не могат в никакъв случай да „се тълкува[т] като разрешение за запитана държава членка да откаже да предостави информация, само защото тази информация не представлява национален интерес“.

36 ЕСПЧ, 15 септември 2015 г., Цанова-Гечева с/у България, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, т. 98.

37 Вж. в този смисъл решение от 22 декември 2010 г., DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, т. 60).

38 Вж. в този смисъл решения от 27 септември 2007 г., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, т. 30), и от 22 октомври 2013 г., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, т. 32).

39 Курсивът е мой.

40 В този смисъл вж. по-специално решения от 18 юли 2007 г., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, т. 60), и от 21 февруари 2013 г., A (C-123/11, EU:C:2013:84, т. 40, 45 и 46).

41 Вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2013 г., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, т. 34).

42 Курсивът е мой.

92. На трето място, напълно ясно е и че запитващата държава не може да иска каква да е данъчна информация. Всъщност с препращането в член 5 от Директива 2011/16 към член 1 от същата директива се налага ясно ограничение: с тази директива се установяват правилата и процедурите, които позволяват на държавите членки да си сътрудничат с оглед на обмена на информация, която има *предполагаема значимост* за администрирането и прилагането на националните закони относно данъците [43].

93. Това ограничение е пояснено в съображение 9 от Директива 2011/16, съгласно което „[с]тандартът за предполагаема значимост има за цел да осигури възможно най-широк обмен на информация по данъчни въпроси, като същевременно изясни, че държавите членки не следва да се ангажират с опити за извличане на информация (т.нар. „fishing expeditions“), нито да искат информация, която няма връзка с данъчните задължения на даден данъкоплатец […]“.

94. От тази разпоредба и от нейното разяснение следва, че спазването на т.нар. стандарт за предполагаема значимост обуславя редовността на искането за информация. Ето защо същото трябва да бъде проверено по този критерий от запитания орган. Член 7, параграф 4 от Директива 2011/16 впрочем му разрешава да уведоми запитващия орган относно евентуални пропуски в искането.

95. Следователно този стандарт представлява и критерия, от гледна точка на който законосъобразността на разпореждането трябва да бъде разгледана от съд по смисъла на член 47 от Хартата.

96. На четвърто място, бързината и дискретността очевидно са от основно значение в борбата с данъчните измами и избягването на данъчно облагане — нещо, което се потвърждава от съображения 4 и 8 от Директива 2011/16. Това е причината, поради която в член 7 от тази директива се установяват срокове за предоставянето на информация [44].

97. От изложените по-горе четири съображения следва, че проверката на редовността на искането за информация от данъчния орган на запитаната държава и последващият контрол за законосъобразност от националния съд трябва да бъдат ограничени, тъй като иначе установеният с Директива 2011/16 механизъм за сътрудничество до голяма степен би бил лишен от ефективност. Такова ограничение е оправдано с оглед на преследваната цел от общ интерес за борба с данъчните измами и избягването на данъчно облагане.

98. В това отношение в член 20 от Директива 2011/16 се определят параметрите, необходими за осъществяване на контрола, като се изисква минимална информация, която трябва да фигурира в стандартните формуляри, които законодателят препоръчва да бъдат използвани за исканията за информация, предвидени в член 5 от Директива 2011/16, и за свързаните с тях отговори. Впрочем съображение 9 от Директива 2011/16, където се посочва стандартът за предполагаема значимост, изрично препраща към член 20.

99. Споменатите елементи в член 20, параграф 2, първа алинея от Директива 2011/16 са самоличността на проверяваното или разследвано лице и данъчната цел, за която се търси информацията. Във втора алинея се добавя, че запитващият орган може да предостави и името и адреса на всяко лице, за което се смята, че разполага с исканата информация.

43 С изключение на данък добавена стойност и мита, акцизи, които са предмет на друго законодателство на Съюза в областта на административното сътрудничество между държавите членки, и на вноските за социално осигуряване (член 2, параграф 2 от Директива 2011/16).

44 Вж. съображение 12 от Директива 2011/16. Именно затова например, ако запитаният орган иска да уведоми запитващия орган относно установени пропуски в искането за информация, член 7, параграф 4 от Директива 2011/16 го задължава да направи това в рамките на един месец от получаване на искането за информация.

100. Въз основа на тези елементи запитаният орган трябва да може да прецени дали исканата информация е *предполагаемо значима* за постигането на описаната от запитващия орган цел, т.е. има връзка именно с данъчното положение на съответния данъкоплатец и може да помогне на запитващия орган правилно да определи размера на дължимия данък.

101. С други думи, органът на запитаната държава трябва да е в състояние да отговори на въпроса дали исканата информация *може* да бъде свързана с определянето на данъка, който иска да установи запитващият орган [45].

102. Това тълкуване се потвърждава от коментарите относно член 26 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР за доходите и имуществото, от която се е вдъхновил и самият законодател на Съюза [46]. Всъщност съгласно обясненията, свързани с цитирания по-горе член от въпросната спогодба, трябва да има „*разумна* възможност исканата информация да *се окаже* значима“ [47]. Понятието „предполагаема значимост“ има за цел да попречи дадена държава да иска информация, „за която *е малко вероятно да има връзка* с течащо разследване или проверка“ [48].

103. Преследваната с Директива 2011/16 легитимна цел налага същите ограничения да се прилагат и спрямо контрола за законосъобразност на разпореждането, извършван при обжалването пред съд на паричната санкция, наложена на лицето, отказало да предостави исканата информация.

104. По-конкретно националният съд трябва да може да провери дали разпореждането се основава на искане за информация, в което има връзка между, от една страна, исканата информация, съответното данъчнозадължено лице и третото лице, което евентуално разполага с информацията, и от друга страна, преследваната данъчна цел.

105. За да бъде санкционирано, несъответствието между искането за информация и преследваната данъчна цел трябва да е явно. Да се изисква от съда на запитаната държава подробен юридически анализ, би означавало същият да познава задълбочено фактическата и правна рамка в запитващата държава членка, а това не може да му бъде наложено и впрочем не би било реалистично [49]. Споделям изразеното от Комисията становище, че понятието „предполагаема значимост“ налага „[само] кратка и формална“ проверка от фактическо естество“ [50].

106. Също така мисля, че изложените в член 17 от Директива 2011/16 ограничения на задължението за предоставяне на информация не е задължително да бъдат отчитани. Всъщност запитаният орган по принцип е длъжен да отговори на искането за информация [51] и залегналите в член 17 от посочената директива ограничения са просто *възможности*, оставени на преценката

45 Отбелязвам, че в предложението за директива на Съвета относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане от 2 февруари 2009 г. [COM(2009)29 окончателен] член 5, параграф 1 се отнася до „информацията, *която може да е необходима* за правилното определяне на [...] данъци“. Курсивът е мой.

46 Вж. точка 570 от обяснителния меморандум на предложението за директива на Съвета относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане от 2 февруари 2009 г. (COM(2009)29 окончателен). Съдът вече е легитимирал възможността държавите членки черпят идеи от модел на спогодба на ОИСР. Вж. например, във връзка с модела на спогодба за двойно данъчно облагане, решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 32).

47 Коментар на разпоредбите на член 26 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР за доходите и имуществото 2014 г., точка 5. Курсивът е мой.

48 Коментар на разпоредбите на член 26 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР за доходите и имуществото 2014 г. Курсивът е мой.

49 Вж. в този смисъл, по отношение на Директива 77/799, решение от 13 април 2000 г., W.N. (C-420/98, EU:C:2000:209, т. 18).

50 Вж. точка 50 от писменото становище на Комисията.

51 Вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2013 г., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, т. 34).

на запитания орган, да не предоставя информация[52]. Както Съдът е отбелязал по-рано по отношение на запитващата държава, с употребата на думата „може“ законодателят на Съюза е посочил, че националните данъчни администрации разполагат с възможност[53]. Тази именно формулировка е използвана в член 17, параграфи 3 и 4 от Директива 2011/16[54].

107. Следователно не е задача на съда да преценява a posteriori дали е целесъобразно да се използват тези възможности, ако запитаният орган не е счел за необходимо да го направи, когато е получил искането за информация.

в) Междинни изводи за обхвата на контрола за редовност и на контрола за законосъобразност в рамките на искане за информация, основано на Директива 2011/16

108. Сама по себе си Директива 2011/16 не предоставя никакво право на частноправните субекти.

109. Преди да издаде разпореждане обаче запитаният орган трябва да може да прецени дали исканата информация е предполагаемо значима за постигането на описаната от запитващия орган цел, т.е. да провери дали тя има връзка с данъчното положение на съответния данъкоплатец и дали може да помогне на запитващия орган правилно да определи размера на дължимия данък.

110. Налагането на парична административна санкция, за да се осигури спазването на Директивата, изисква освен това достъп до съд по смисъла на член 47 от Хартата. Това означава съдът, пред който се обжалва паричната санкция, да може да разгледа законосъобразността на разпореждането, на което тя се основава.

111. Преследваната с Директива 2011/16 легитимна цел за борба с данъчните измами и избягването на данъчното облагане обаче налага контролът за законосъобразност да бъде ограничен, както следва: съдът трябва единствено да бъде в състояние да провери, въз основа на кратко разглеждане, дали разпореждането се основава на искане за информация, в което има връзка между, от една страна, исканата информация, съответното данъчнозадължено лице и третото лице, което евентуално разполага с информацията, и от друга страна, преследваната данъчна цел. За да доведе до установяването на незаконосъобразност, несъответствието между искането за информация и данъчната цел трябва да е явно.

112. Струва ми се, че така схващан, този вид контрол не изпразва от съдържание правото на ефективни правни средства на защита, гарантирано от член 47 от Хартата. В допълнение, той зачита и принципа на пропорционалност, доколкото наложените ограничения са необходими, за да се гарантира ефективността на процедурата за административно сътрудничество в данъчната област, установена с Директива 2011/16, и не надхвърлят това, което е необходимо за постигането на целта за борба с данъчните измами и избягването на данъчното облагане.

52 Само член 17, параграф 1 от Директива 2011/16 поставя условие за отговора на запитания орган. Невъзможно е обаче същият да провери дали това условие е изпълнено. Всъщност съгласно тази разпоредба запитаният орган предоставя информацията по член 5 „при условие че запитващият орган е изчерпал обичайните източници на информация, които би могъл да използва при дадените обстоятелства, за да получи исканата информация, без да застрашава постигането на целите си“. Следователно това условие важи за запитващия орган. Съгласно принципа на лоялно сътрудничество, на който се основава Директивата, спазването на това условие задължително трябва да бъде презумирано от запитания орган. По принцип запитващият орган прибягва до Директивата единствено когато сам не разполага с необходимата информация.

53 Вж. в този смисъл решения от 22 октомври 2013 г., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, т. 33), и от 27 септември 2007 г., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, т. 32).

54 В член 17, параграф 2 от Директива 2011/16 се посочва, че директивата *„не налага* на запитана държава членка задължението да извършва разследвания или да предоставя информация, ако извършването на такива разследвания или събирането на исканата информация за нейни собствени цели би противоречало на законодателството ѝ“ (курсивът е мой).

г) Заключителна бележка за липсата на несъгласуваност с положението на данъчнозадълженото лице

113. В решение от 22 октомври 2013 г., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) Съдът е постановил, че в рамките на производствата по осъществяване на данъчен контрол следва да се прави разлика между фазата на разследване — към която се отнася запитването за информация от дадена данъчна администрация до друга такава — и състезателната фаза. Според Съда „зачитането на правото на защита на данъчнозадълженото лице не изисква то да участва в запитването за информация, отправено от запитващата до запитаната държава членка“ [55].

114. Според Комисията по същия начин трябва да се разсъждава и по отношение на третото лице, от което се иска информация, тъй като иначе на запитаните трети лица биха се предоставили повече процесуални права отколкото на данъчнозадълженото лице, визирано от данъчното разследване, а данъчното положение на това трето лице не е засегнато [56]. Ето защо запитаното трето лице не трябвало да има право да оспорва предполагаемата значимост на искането за информация.

115. Доводът не може да бъде приет, защото положението на данъчнозадълженото лице, визирано от разследването, и това на запитаното трето лице не са сходни.

116. Всъщност това, което оправдава липсата на задължително признаване на процесуални права на данъчнозадълженото лице в решение от 22 октомври 2013 г., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), е разграничението, което прави Съдът в производството по осъществяване на данъчен контрол, между фазата на разследване и състезателната фаза [57]. Последната започва с изпращането до данъчнозадълженото лице на предложение за поправка. Този втори етап задължително води до пораждането за данъчнозадълженото лице на някои права, сред които е и правото да обжалва евентуалното крайно решение пред съд.

117. Запитаното трето лице не участва във втората фаза на производството по осъществяване на данъчен контрол. Ето защо то не може да предяви правата си в нея. Освен това за разлика от положението, в което се намира данъчнозадълженото лице, може ли по отношение на запитаното трето лице действително да се говори за разследване, особено когато му е наложена парична санкция? При тези условия на въпроса за правото на ефективни правни средства за защита не е непоследователно да се даде различен отговор в зависимост от това дали става въпрос за данъчнозадължено лице, чийто данък иска да изчисли запитващата държава, или за трето лице, до което е изпратено разпореждането вследствие на искането за информация.

Д – По четвъртия преюдициален въпрос

118. С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи обхватът на понятието „предполагаема значимост“, визирано в член 1, параграф 1 и в член 5 от Директива 2011/16. По същество Cour administrative (Апелативен административен съд) се пита дали се касае за условие за действителност на искането за информация, отправено от запитващия орган до запитания орган, както и на последващото разпореждане.

55 Точка 44 от това решение.

56 Вж. точка 70 от писменото становище на Комисията.

57 Вж. в тази насока точки 56—59 от заключението на генералния адвокат Kokott по дело Sabou (C-276/12, EU:C:2013:370). Вж. също така, що се отнася до доктрината, *Aubert*, M., *Broussy*, E. et *Cassagnabère*, H. Chronique de jurisprudence de la CJUE. *L'actualité juridique; droit administratif*. 2013, p. 2309; *Van Eijsden*, A. Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request. — *Highlights & Insights on European Taxation*. 2014, № 3, 131—134, по-специално стр. 132 и 133.

119. При разглеждането на третия и петия въпрос приех, че с препращането в член 5 от Директива 2011/16 към член 1 от нея се налага ясно ограничение на наложеното на запитания орган задължение.

120. Всъщност съгласно тези два члена Директива 2011/16 установява правилата и процедурите, които налагат на държавите членки да си сътрудничат помежду си с единствената цел за обмен на информация, която има *предполагаема значимост* за администрирането и прилагането на националното законодателство на държавите членки относно данъците[58].

121. Оттук направих извод, че спазването на т.нар. стандарт за „предполагаема значимост“ обуславя редовността на искането за информация, както и на последващото разпореждане, и че той е и критерият, от гледна точка на който законосъобразността на разпореждането трябва да бъде разгледана от съд по смисъла на член 47 от Хартата[59].

122. С други думи, предполагаемата значимост на поисканата от една държава членка от друга държава членка информация представлява условие, на което искането за информация трябва да отговаря, за да задейства задължението на запитаната държава членка да предприеме действия по него.

Е – По шестия преюдициален въпрос

123. С шестия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 47, параграф 2 от Хартата налага искането за информация, отправено от запитващия орган до запитания орган, да бъде предоставено на адресата на разпореждането и на съда в рамките на обжалването по съдебен ред на парична санкция, последвала отказа да се изпълни това разпореждане.

124. Въпросът не е без значение. Той засяга принципа на състезателност, който се счита за основополагащ, тъй като дава възможност да се упражнят правата на защита и да се установи истината по съдебен ред[60].

125. В рамките на Директива 2011/16 обстоятелствата, които могат да докажат връзката между исканата информация и преследваната от запитващия орган данъчна цел — т.е. предполагаемата значимост на исканата информация — задължително се излагат в искането за информация. Не е сигурно обаче, че посочените обстоятелства са възпроизведени във връченото на запитаното трето лице разпореждане. Напротив, в член 3, параграф 4 от Закона от 25 ноември 2014 г. изрично се уточнява, че разпореждането съдържа само сведенията, които са необходими, за да може притежателят на информацията да идентифицира поисканата информация[61].

126. Едно толкова синтезирано разпореждане със сигурност не дава възможност да се провери дали то се основава на искане за информация, в което има връзка между, от една страна, исканата информация, съответното данъчнозадължено лице и третото лице, което евентуално разполага с информацията, и от друга страна, преследваната данъчна цел[62].

58 С изключение на данък добавена стойност и мита, акцизи, които са предмет на друго законодателство на Съюза в областта на административното сътрудничество между държавите членки, и на вноските за социално осигуряване (член 2, параграф 2 от Директива 2011/16).

59 Вж. точки 94 и 95 от настоящото заключение.

60 Вж. в този смисъл *Miniato*, L. *Le principe du contradictoire en droit processuel*. L.G.D.J., Paris 2008, № 121.

61 В случая изглежда, че нормативно предвиденото не е непременно спазено. Всъщност връченото на Berlioz разпореждане по делото в главното производство съдържа повече информация от исканата (вж. бележка под линия 67).

62 Вж. точка 111 от настоящото заключение.

127. Следователно първоначалното искане за информация на запитващата държава непременно трябва да бъде предоставено на съда, пред който се обжалва паричната санкция. В противен случай ще му бъде невъзможно да упражни контрола за законосъобразност, който налага член 47 от Хартата.

128. Всъщност, както неотдавна генералният адвокат Bot имаше повод да припомни в точка 92 от заключението си по дело ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563), *„дори да се излага твърдение за накърняване на националната сигурност*, гаранцията за ефективни правни средства за защита изисква поне независимият преразглеждащ орган да бъде информиран за основанията за спорното решение, макар те да са недостъпни за широката публика […]“ [63].

129. Как стои въпросът със запитаното трето лице? Неразполагането с разпореждането би довело до неравнопоставеност на страните в процеса.

130. Още в зората на европейския проект Съдът е постановил, че основаването на съдебно решение на факти или документи, с които самите страни, или една от тях, не са могли да се запознаят и по които следователно не са били в състояние да изразят позиция, нарушава основното право на ефективна съдебна защита [64].

131. Разбира се, и принципът на състезателност не е абсолютен. В тази насока не бива да се забравя рамката, в която се вписва настоящият спор: сътрудничеството между данъчните администрации с цел борба с данъчните измами и избягването на данъчно облагане. В този контекст не е изключено предоставянето на искането за информация на запитаното трето лице да може да навреди на ефективността на обмена на информация или да намали шансовете за успех на провежданото от запитващия орган разследване. Освен това разкриването на искането за информация пред запитаното трето лице не би ли могло да наруши правото на защита на личните данни на данъчнозадълженото лице, обект на данъчното разследване?

132. Не мисля обаче, че тези мотиви оправдават по принцип и напълно засягането на присъщите за правото на ефективни правни средства за защита гаранции, каквото представлява ограниченият достъп до сведенията, необходими за преценката на законосъобразността на наложената санкция.

133. Всъщност ЕСПЧ е признал, че принципът на състезателност може да бъде ограничен само с цел да се опази основното право на друг индивид или значим обществен интерес [65]. Според него само „абсолютно необходимите“ мерки са легитимни от гледна точка на член 6, параграф 1 от ЕКПЧ [66].

63 Курсивът е мой.

64 Вж. в този смисъл решение от 22 март 1961 г., Snupat/Върховен орган, (42/59 и 49/59, EU:C:1961:5), и за скорошно потвърждаване на принципа, решение от 4 юни 2013 г., ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, т. 56).

65 Вж. в този смисъл ЕСПЧ, 16 февруари 2000 г., Jasper с/у Обединеното кралство, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, т. 52 и ЕСПЧ, 19 февруари 2009 г., A. и др. с/у Обединеното кралство, CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, т. 205.

66 ЕСПЧ, 16 февруари 2000 г., Jasper с/у Обединеното кралство, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, т. 52.

134. В това отношение не мисля, че в рамките на Директива 2011/16 правата на друг индивид a priori оправдават поверителността на искането за информация спрямо запитаното трето лице. Всъщност има вероятност сведенията за данъчнозадълженото лице, което е обект на данъчното разследване, вече да са били разкрити в разпореждането [67]. За сметка на това борбата с данъчните измами и избягването на данъчно облагане със сигурност представлява значим обществен интерес.

135. При все това дори при извънредни обстоятелства, свързани с обществената сигурност при наличието на предполагаеми терористични заплахи, Съдът е постановил, че компетентният национален орган трябва да докаже, че точното и изчерпателно информиране на заинтересованото лице за съображенията, на които се основава спорното решение, действително би засегнало сигурността на държавата [68].

136. Това изискване се вписва и в практиката на ЕСПЧ, която изисква ограничаването на принципа на състезателност да бъде компенсирано с подходящи процесуални механизми, които могат да гарантират задоволителна степен на равнопоставеност в производството [69]. Всъщност преценката на необходимостта от разкриване от съда е счетена за важна гаранция, която може да компенсира отказа на компетентния орган да предостави информация [70].

137. Ето защо с оглед на тези съображения считам, че искането за информация задължително трябва да бъде предоставено на съда, пред който се обжалва паричната санкция, както и на запитаното трето лице. Ако администрацията на запитаната държава счита, че това предоставяне може да постави под въпрос ефективността на сътрудничеството между администрациите с оглед борбата с данъчните измами и избягването на данъчното облагане (или да накърни друг обществен интерес или основно право на друг индивид), тя следва да го докаже в рамките на посоченото обжалване, а съдът — да разреши въпроса.

VI – Заключение

138. С оглед на изложеното дотук предлагам Съдът да отговори на поставените от Cour administrative (Апелативен административен съд) преюдициални въпроси, както следва:

„1) Когато държава членка предвижда в законодателството си финансова санкция за административен субект, който отказва да предостави информация в рамките на обмен на информация между данъчни органи, основан по-специално на разпоредбите на Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане, тя прилага правото на Съюза, което води до приложимостта на Хартата.

2) Административен субект може да се позове на член 47 от Хартата, когато счита, че наложената му парична административна санкция се основава на искане за информация, чиято действителност той поставя под съмнение, щом като това искане е направено в рамките на процедура, с която се прилага правото на Съюза.

67 Такъв впрочем е настоящият случай, тъй като в разпореждането се уточнява кое е съответното юридическо лице, както и целта на воденото от органите на запитващата държава разследване. След като посочва, че „[ю]ридическото лице, до което се отнася искането, е дружество Cofima SAS“, и уточнява адреса на седалището му във Франция, разпореждането добавя изрично, че „[ф]ренските данъчни власти проверяват данъчното положение на дружество SAS Cofima, притежавано от дружество Berlioz Investment SA, и се нуждаят от информация, за да могат да се произнесат дали при разпределените от SAS Cofima на Berlioz Investment SA суми трябва да се извърши удържането при източника“ (вж. документ A 1 от представената от люксембургското правителство преписка).

68 Вж. в този смисъл решение от 4 юни 2013 г., ZZ (C–300/11, EU:C:2013:363, т. 61).

69 Вж. в този смисъл точка 83 от заключението на генералния адвокат Bot по дело ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563), и по-специално ЕСПЧ, 16 февруари 2000 г., Jasper с/у Обединеното кралство, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, т. 52.

70 Вж. в този смисъл ЕСПЧ, 16 февруари 2000 г., Jasper с/у Обединеното кралство, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, т. 56.

3) Член 47 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че юрисдикцията, пред която се обжалва паричната административна санкция, последвала отказа да се изпълни разпореждането, трябва да може да разгледа законосъобразността на това разпореждане. С оглед обаче на преследваната от Директива 2011/16 легитимна цел за борба с данъчните измами и избягването на данъчното облагане съдът трябва единствено да бъде в състояние да провери, въз основа на кратко разглеждане, дали разпореждането се основава на искане за информация, в което има връзка между, от една страна, исканата информация, съответното данъчнозадължено лице и третото лице, което евентуално разполага с информацията, и от друга страна, преследваната данъчна цел. За да доведе до установяването на незаконосъобразност, несъответствието между искането за информация и данъчната цел трябва да е явно.

4) Предполагаемата значимост на поисканата от една държава членка от друга държава членка информация въз основа на Директива 2011/16 представлява условие, на което искането за информация трябва да отговаря, за да задейства задължението на запитаната държава членка да предприеме действия по него.

5) Искането за информация, на което се основава разпореждането, задължително трябва да бъде предоставено на съда, пред който се обжалва паричната санкция, както и на запитаното трето лице. Ако администрацията на запитаната държава счита, че това предоставяне може да постави под въпрос ефективността на сътрудничеството между администрациите с оглед борбата с данъчните измами и избягването на данъчното облагане (или да накърни друг обществен интерес или основното право на друг индивид), тя следва да го докаже в рамките на посоченото обжалване, а съдът — да разреши въпроса“.