



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

16. mai 2017<sup>1</sup>

Eelotsusetaotlus — Direktiiv 2011/16/EL — Maksustamiselane halduskoostöö — Artikli 1 lõige 1 — Artikkel 5 — Kolmandale isikule saadetud teabetaotlus — Vastamisest keeldumine — Karistus — Taotletud teabe „eeldatava olulisuse“ mõiste — Taotluse saanud asutuse kontroll — Kohtulik kontroll — Ulatus — Euroopa Liidu põhiõiguste harta — Artikkel 51 — Liidu õiguse rakendamine — Artikkel 47 — Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile — Kohtu ja kolmanda isiku õigus tutvuda taotluse esitanud asutuse teabetaotlusega

Kohtuasjas C-682/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour administrative'i (Luksemburg) 17. detsembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. detsembril 2015, menetluses

**Berlioz Investment Fund SA**

*versus*

**Directeur de l'administration des contributions directes,**

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: Euroopa Kohtu president K. Lenaerts, Euroopa Kohtu asepresident A. Tizzano, kodade presidendid M. Ilesič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger ja A. Prechal, kohtunikud A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (ettekandja), C. Vajda ja S. Rodin,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik V. Giacobbo-Peyronnel,

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. novembri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Berlioz Investment Fund SA, esindaja: advokaat J.-P. Drescher,
- Luksemburgi valitsus, esindajad: A. Germeaux ja D. Holderer, keda abistasid advokaadid P.-E. Partsch ja T. Evans,
- Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux ja M. Jacobs,
- Saksamaa valitsus, esindaja: T. Henze,

<sup>1</sup> — Kohtumenetluse keel: prantsuse.

- Prantsuse valitsus, esindaja: S. Ghiandoni, hiljem E. de Moustier,
  - Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Garofoli,
  - Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
  - Soome valitsus, esindaja: S. Hartikainen,
  - Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, J.-F. Brakeland, H. Krämer ja W. Roels,
- olles 10. jaanuari 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku, on teinud järgmise

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivi 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1) artikli 1 lõike 1 ja artikli 5 ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikli 47 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud vaidluses, mille pooled on Berlioz Investment Fund SA (edaspidi „Berlioz“) ja directeur de l'Administration des contributions directes'i (otseste maksudega tegeleva ameti direktor, Luksemburg) ning mille ese on esimesele teise poolt määratud rahatrahv keeldumise eest vastata teabetaotlusele, mis esitati teabevahetuse raames Prantsuse maksuasutustega.

### Õiguslik raamistik

#### *Liidu õigus*

#### *Harta*

- 3 Harta artikkel 47 „Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele“ sätestab:  
„Igaühel, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse, on selles artiklis kehtestatud tingimuste kohaselt õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus.

Igaühel on õigus õiglasele ja avalikule asja arutamisele mõistliku aja jooksul sõltumatus ja erapooletus seaduse alusel moodustatud kohtus. Igaühel peab olema võimalus saada nõu ja kaitset ning olla esindatud.

[...]“.

*Direktiiv 2011/16*

4 Direktiivi 2011/16 põhjendustes 1, 2, 6–9 ja 19 on märgitud:

„(1) [...] Kuna maksumaksjate liikuvus ja piiriüleste tehingute arv on oluliselt suurenenud ning finantsinstrumendid on muutunud rahvusvaheliseks, on liikmesriikidel järjest keerulisem nõuetekohaselt määrata tasumisele kuuluvaid makse. Kõnealune süvenev probleem mõjutab maksustamissüsteemide toimimist ja põhjustab topeltmaksustamist, mis soodustab maksupettusi ja maksudest kõrvalehoidumist, samas kui kontrolli volitused on jätkuvalt riiklikul tasandil [...]

(2) [...] Sellise kahjuliku mõju vältimiseks on hädavajalik arendada uut halduskoostööd liikmesriikide maksuasutuste vahel. Vajatakse vahendeid, mille abil suurendada usaldust liikmesriikide vahel, kehtestades kõikidele liikmesriikidele samad eeskirjad, õigused ja kohustused.

[...]

(6) [...] Seepärast on käesolev uus direktiiv tõhusa halduskoostöö tagamiseks asjakohane õigusakt.

(7) Käesolev direktiiv põhineb [nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63)] saavutustel, kuid näeb ette selgemad ja täpsemad eeskirjad, millega reguleerida vajaduse korral halduskoostööd liikmesriikide vahel, et seada eelkõige seoses teabevahetusega sisse ulatuslikum liikmesriikidevaheline halduskoostöö. [...]

(8) [...] [K]oostöö tõhustamiseks ja kiirendamiseks [tuleks] ette näha rohkem otsesuhtlust asutuste vahel. [...]

(9) Liikmesriigid peaksid vahetama konkreetsete juhtumitega seotud teavet, kui teine liikmesriik seda taotleb, ning peaksid teostama nimetatud teabe saamiseks vajalikku uurimist. „Eeldatava asjakohasuse“ standardi eesmärk on ette näha maksuküsimuste alane teabevahetus nii suures ulatuses kui võimalik ning samas selgitada, et liikmesriikidel ei ole vabadust teha sihipäratuid päringuid või taotleda teavet, mis tõenäoliselt ei ole konkreetse maksumaksja maksuasjade puhul asjakohane. Kuigi käesoleva direktiivi artikkel 20 sisaldab menetlusnõudeid, tuleks neid sätteid tõlgendada liberaalselt, et mitte takistada tõhusat teabevahetust.

[...]

(19) Olukorrad, mil taotluse saanud liikmesriik võib teabe esitamisest keelduda, tuleks selgelt kindlaks määrata ja need peaksid olema piiratud, võttes arvesse nii teatavaid erahuvisid, mida tuleks kaitsta, kui ka avalikke huvisid.“

5 Direktiivi 2011/16 artikli 1 lõige 1 sätestab:

„Käesoleva direktiiviga nähakse ette eeskirjad ja menetlused, mille alusel teevad liikmesriigid omavahel koostööd, et vahetada artiklis 2 osutatud makse käsitlevat teavet, mis eeldatavasti on oluline asjaomaste liikmesriikide haldamiseks ja siseriiklike õigusnormide jõustamiseks.“

6 Selle direktiivi artikkel 5 näeb ette:

„Taotluse esitanud asutuse taotlusel edastab taotluse saanud asutus taotluse esitanud asutusele kogu artikli 1 lõikes 1 nimetatud teabe, mis on tema valduses või mida ta saab haldusuurimise käigus.“

7 Nimetatud direktiivi artikli 16 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesoleva direktiivi kohaselt mis tahes kujul edastatud teabe suhtes kehtib ametisaladuse hoidmise kohustus ja kaitse, mis laieneb samalaadsele teabele seda saava liikmesriigi siseriiklike õigusaktide sätete kohaselt. [...]

[...]“.

8 Sama direktiivi artikkel 17 „Piirangud“ sätestab:

„1. Ühe liikmesriigi taotluse saanud asutus esitab teise liikmesriigi taotluse esitanud asutusele artiklis 5 osutatud teabe, tingimusel et taotluse esitanud asutus on kasutanud kõiki tavapäraseid teabeallikad, mida ta kõnealustel tingimustel nõutud teabe saamiseks kasutada sai, ohustamata oma eesmärgi saavutamist.

2. Käesoleva direktiiviga ei kehtestata taotluse saanud liikmesriigi suhtes mingit kohustust uurimist läbi viia või teavet esitada, kui sellise uurimise teostamine või taotletud teabe kogumine on vastuolus selle õigusaktidega.

3. Taotluse saanud liikmesriigi pädev asutus võib teabe esitamisest keelduda, kui taotluse esitanud liikmesriik ei saa õiguslikel põhjustel esitada samalaadset teavet.

4. Teabe esitamisest võib keelduda, kui see tooks kaasa äri-, tööstus- või kutsesaladuse või ärivõtte avalikustamise või kui teabe avalikustamine oleks vastuolus avaliku korraga.

5. Taotluse saanud asutus teatab taotluse esitanud asutusele teabe andmisest keeldumise põhjused.“

9 Direktiivi 2011/16 artikkel 18 „Kohustused“ näeb ette:

„1. Kui liikmesriik taotleb käesoleva direktiivi kohaselt teavet, võtab taotluse saanud liikmesriik [teabekogumis]meetmed taotletud teabe saamiseks, isegi juhul, kui kõnealune liikmesriik ei pruugi sellist teavet ise maksustamise eesmärgil vajada. Kõnealune kohustus kehtib, ilma et see piiraks artikli 17 lõigete 2, 3 ja 4 kohaldamist, kusjuures kõnealuste lõigete sätteid ei tõlgendata mingil juhul nii, et taotluse saanud liikmesriigil oleks õigus keelduda teabe esitamisest vaid põhjusel, et neil puudub kõnealuses küsimuses huvi.

2. Artikli 17 lõikeid 2 ja 4 ei tõlgendata mingil juhul nii, et taotluse saanud liikmesriigi asutusel oleks õigus keelduda teabe esitamisest vaid põhjusel, et kõnealune teave on panga, muu finantsasutuse, tema nimel tegutseva, volitatud või usaldusisiku valduses, või põhjusel et see on seotud juriidilise isiku omandihuvidega.

[...]“ [Tsitati on parandatud Euroopa Kohtus, kuna direktiivi eestikeelne tõlge on ebatäpne]

10 Direktiivi 2011/16 artikli 20 lõige 1 näeb ette, et artikli 5 kohaste teabe saamise ja haldusuurimiste teostamise taotluste puhul kasutatakse võimaluse korral vormi, mille võtab vastu komisjon. Selle artikli 20 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Lõikes 1 osutatud tüüpvorm sisaldab vähemalt järgmist taotluse esitanud asutuse antud teavet:

- a) kontrollitava või uurimisaluse isiku andmed;
- b) maksueesmärk, mille kohta teavet otsitakse.

Taotluse esitanud asutus võib talle teadaolevas ulatuses ja kooskõlas rahvusvaheliste suundumustega esitada iga sellise inimese nime ja aadressi, kes arvatakse valdavat taotletud teavet, ning kõik üksikasjad, mis võivad hõlbustada teabe kogumist taotluse saanud asutuse poolt.“

- 11 Direktiivi 2011/16 artikli 22 lõike 1 punkt c näeb ette:

„Liikmesriigid võtavad kõik vajalikud meetmed, et:

[...]

- c) tagada käesoleva direktiiviga ettenähtud halduskoostööalaste kokkulepete tõrgeteta toimimine.“

### *Luksemburgi õigus*

#### *29. märtsi 2013. aasta seadus*

- 12 Direktiiv 2011/16 võeti Luksemburgi õigusesse üle 29. märtsi 2013. aasta seadusega direktiivi 2011/16 ülevõtmise kohta, millega 1) muudetakse maksukorralduse seadust (loi générale des impôts) ja 2) tunnistatakse kehtetuks 15. märtsi 1979. aasta muudetud seadus rahvusvahelise haldusabi kohta otseste maksude valdkonnas (loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative International en matière d'impôts directs, *Mémorial* A 2013, lk 756; edaspidi „29. märtsi 2013. aasta seadus“).

- 13 29. märtsi 2013. aasta seaduse artikkel 6 näeb ette:

„Taotluse esitanud asutuse taotlusel edastab taotluse saanud Luksemburgi asutus taotluse esitanud asutusele artiklis 1 osutatud makse käsitlevat teavet, mis eeldatavasti on oluline asjaomase liikmesriigi haldamiseks ja siseriiklike õigusnormide jõustamiseks ning mis on tema valduses või mida ta saab haldusuurimise käigus.“

- 14 29. märtsi 2013. aasta seaduse artikli 8 lõige 1 sätestab:

„Taotluse saanud Luksemburgi asutus esitab artiklis 6 osutatud teabe võimalikult kiiresti ja hiljemalt kuue kuu jooksul alates taotluse kättesaamise kuupäevast. Kui kõnealune teave on juba taotluse saanud Luksemburgi asutuse valduses, tuleb teave edastada kahe kuu jooksul alates taotluse kättesaamise kuupäevast.“

#### *25. novembri 2014. aasta seadus*

- 15 25. novembri 2014. aasta seadus, mis näeb ette maksustamisalastele teabevahetustaotlustele kohaldatava menetluse ning muudab 31. märtsi 2010. aasta seadust maksukonventsioonide heakskiitmise kohta ja teabevahetustaotlustele kohaldatava menetluse kohta (loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'change de renseignements sur demande, *Mémorial* A 2014, lk 4170, edaspidi „25. novembri 2014. aasta seadus“), sisaldab järgmisi sätteid.

- 16 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 1 lõige 1 sätestab:

„Käesolevat seadust kohaldatakse alates selle jõustumisest maksustamisalastele teabevahetustaotlustele, mille esitavad taotluse esitanud riigi pädevad asutused järgmistel alustel:

[...]

4) 29. märtsi 2013. aasta seadus maksustamisalase halduskoostöö kohta;

[...]“.

17 25. novembri 2014. aasta seaduse artikkel 2 näeb ette:

„1. Maksuasutustel on õigus nõuda teabe valdajalt välja mis tahes teavet, mida on taotletud rahvusvaheliste lepingute ja seadustega ette nähtud teabevahetuse raames.

2. Teabe valdaja on kohustatud edastama taotletud teabe terviklikuna, täpselt ja muutmata kujul ühe kuu jooksul alates taotletud teabe väljastamiseks kohustavast otsusest teatamisest. See kohustus hõlmab nende tõendite muutmata kujul edastamise kohustust, millel teave põhineb.

[...]“.

18 25. novembri 2014. aasta seaduse artikkel 3 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Pädev maksuasutus kontrollib, kas teabevahetustaotlus vastab vorminõuetele. Teabevahetustaotlus vastab vorminõuetele, kui selles on märgitud taotluse õiguslik alus ja taotluse esitanud pädev asutus ning muu teave, mis on ette nähtud rahvusvahelistes lepingutes ja seadustes.

[...]

3. Kui pädeval maksuasutusel taotletud teavet ei ole, teatab pädeva maksuasutuse direktor või tema poolt volitatud isik teabe valdajale adresseeritud tähtitud kirjaga oma otsusest, mis sisaldab taotletud teabe väljastamise kohustust. Teabe valdajale otsusest teatamist loetakse teatamiseks kõigile selles märgitud muudele isikutele.

4. Teabevahetustaotlust ei avalikustata. Teabe väljastamiseks kohustavas otsuses märgitakse ainult andmed, mis on teabe valdajale taotletud teabe kindlakstegemiseks hädavajalikud.

[...]“.

19 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 5 lõige 1 sätestab:

„Kui taotletud teavet ei esitata ühe kuu jooksul alates taotletud teabe väljastamise kohustust sisaldavast otsusest teatamisest, võib teabe valdajale määrata maksualase haldustrahvi kuni 250 000 eurot. Trahvisumma määrab pädeva maksuasutuse direktor või tema poolt volitatud isik.“

20 25. novembri 2014. aasta seaduse artikkel 6 näeb ette:

„1. Artikli 3 lõigetes 1 ja 3 märgitud teabevahetustaotluse ja teabe väljastamiseks kohustava otsuse peale ei saa kaebust esitada.

2. Artiklis 5 viidatud otsuse peale võib teabe valdaja esitada kaebuse selle muutmise nõudes halduskohtule. Kaebus esitatakse ühe kuu jooksul alates taotletud teabe valdajale otsuse teatamisest. Kaebuse esitamine peatab otsuse täitmise. [...]

Halduskohtu otsuste peale võib edasi kaevata Cour administrative'ile [(kõrgem halduskohus)]. Apellatsioonkaebus tuleb esitada 15 päeva jooksul alates kohtuotsuse teatavakstegemisest kohtukantselei poolt. [...] Cour administrative [(kõrgem halduskohus)] teeb otsuse ühe kuu jooksul alates vastustaja vastuse kättesaamisest, muul juhul ühe kuu jooksul vastuse esitamiseks ette nähtud tähtaja möödumisest.“

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 21 Berlioz on Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaselts, kes sai oma Prantsuse õiguse alusel lihtsustatud aktsiaseltsina asutatud tütarettevõtjalt Cofima dividende, mis olid vabastatud kinnipeetavast maksust.
- 22 Prantsuse maksuhaldur, kellel oli tekkinud kahtlus, kas Cofima maksuvabastus on kooskõlas Prantsuse õiguses ette nähtud tingimustega, esitas Luksemburgi maksuhaldurile 3. detsembril 2014 Berliozi kohta teabetaotluse nimelt direktiivi 2011/16 alusel.
- 23 Olles saanud nimetatud taotluse, võttis otseste maksudega tegeleva ameti direktor 16. märtsil 2015 vastu otsuse, milles oli märgitud, et Prantsuse maksuhaldur kontrollib Cofima maksuolukorda ja tal on vaja teavet, et ta saaks hinnata Cofima poolt Berliozile makstud dividendidele kinnipeetava maksu kohaldamise küsimust. Selles otsuses nõudis ta 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 2 lõike 2 alusel, et Berlioz esitaks talle teatud hulga andmeid, küsides täpsemalt:
- kas äriühingu juhatuse tegelik asukoht on Luksemburgis ja mis on selle põhilised näitajad, paludes nimelt asukoha, ruumide üldpinna ning Berliozile kuuluva büroosisseseade ja -tehnikate kirjeldust, ruumide üürilepingu koopiad, asukoha aadressi ning selle kohta tõendite lisamist;
  - et esitataks töötajate nimekiri, milles on nimetatud isikute ametikoht äriühingus, samuti märgitud need töötajad, kes on seotud äriühingu asukohaga;
  - kas äriühing Berlioz rendib Luksemburgis töötajaid;
  - kas Berliozi ja Cofima vahel on sõlmitud mõni leping ning et jaatava vastuse korral esitataks selle koopia;
  - millised on tema osalused teistes äriühingutes ja kuidas neid osalusi finantseeriti, lisades selle kohta tõendeid;
  - et esitataks tema aktsionäride nimed ja aadressid, samuti iga aktsionäri kapitaliosaluse summa ja protsent, ning
  - millises summas on Cofima aktsiad kajastatud Berliozi aktivas seisuga enne Cofima aktsionäride 7. märtsi 2012. aasta üldkoosolekut, ning et esitataks kõik järjestikused andmed Cofima aktsiate soetusmaksumuse kohta aktivas seoses sissemaksetega, mis tehti 5. detsembril 2002 ja 31. oktoobril 2003, ning seoses aktsiate omandamisega 2. oktoobril 2007.
- 24 Berlioz teatas 21. aprillil 2015, et ta vastab teabe väljastamiseks kohustavale 16. märtsi 2015. aasta otsusele, kuid et ta ei esita andmeid oma aktsionäride nimede ja aadresside ning iga aktsionäri kapitaliosaluse summa ja protsendi kohta põhjusel, et need andmed ei ole direktiivi 2011/16 tähenduses eeldatavasti olulised, et hinnata, kas tema tütarettevõtja poolt dividendide jaotamisele tuleb kohaldada kinnipeetavat maksu, mis oli Prantsuse maksuhalduri läbiviidava kontrolli ese.
- 25 Kuna Berlioz selle teabe esitamisest keeldus, määras otseste maksudega tegeleva ameti direktor talle 18. mai 2015. aasta otsusega 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 5 lõike 1 alusel haldustrahvi summas 250 000 eurot.
- 26 Berlioz esitas 18. juunil 2015 Tribunal administratif (halduskohus, Luksemburg) kaebuse otseste maksudega tegeleva ameti direktori otsuse peale, millega määrati talle karistus, ja palus kohtul kontrollida teabe väljastamiseks kohustava 16. märtsi 2015. aasta otsuse põhjendatust.

- 27 Tribunal administratif (halduskohus) tuvastas 13. augusti 2015. aasta kohtuotsuses, et kaebus otsuse muutmise põhinõudes on osaliselt põhjendatud ja vähendas trahvi 150 000 eurole, kuid ta jättis kaebuse ülejäänud osas rahuldamata, tuvastades, et puudub vajadus lahendada teise võimalusena esitatud tühistamisnõuet.
- 28 Berlioz esitas 31. augustil 2015 Cour administrative'ile (kõrgem halduskohus) apellatsioonkaebuse, väites, et kuna Tribunal administratif (halduskohus) keeldus 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 6 lõike 1 alusel kontrollimast teabe väljastamiseks kohustava 16. märtsi 2015. aasta otsuse põhjendatust, on rikutud tema õigust tõhusale õiguskaitsevahendile, mis on tagatud 4. novembril 1950 Roomas allkirjastatud Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (edaspidi „EIÕK“) artikli 6 lõikega 1.
- 29 Cour administrative (kõrgem halduskohus) leidis, et vajalikuks võib osutuda eelkõige harta artikli 47 arvessevõtmine, sest see kajastab EIÕK artikli 6 lõikes 1 sätestatud õigust, ning palus põhikohtuasja pooltel esitada talle selle kohta oma seisukohad.
- 30 See kohus küsib, kas tagatud on isiku nagu Berlioz õigus tõhusale õiguskaitsevahendile, kui ta ei saa nõuda, et kontrollitaks kas või õigusvastasuse väite raames, kas talle määratud karistuse aluseks olev teabe väljastamiseks kohustav otsus on kehtiv. Eriti tekib tal küsimus seoses taotletud teabe „eeldatava olulisuse“ mõistega direktiivi 2011/16 artikli 1 lõike 1 tähenduses ja seoses kontrolli ulatusega, mis taotluse saanud riigi maksuhalduril ja kohtul tuleb selles suhtes läbi viia, ilma, et kahjustataks selle direktiivi eesmärki.
- 31 Neil asjaoludel otsustas Cour administrative (kõrgem halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas olukorras nagu see, mis esineb käesolevas asjas, rakendab liikmesriik liidu õigust, muutes seeläbi kohaldatavaks harta vastavalt selle artikli 51 lõikele 1, kui ta määrab isikule rahalise väärteokaristuse talle süüks pandud niisuguse koostöökohustuse rikkumise eest, mis tuleneb teabe väljastamiseks kohustavast otsusest, mille on vastu võtnud pädev siseriiklik ametiasutus siseriikliku õiguse menetlusnormide alusel, mis on kehtestatud selleks, et liikmesriik saaks taotluse saanud riigina vastata teise liikmesriigi esitatud teabevahetustaotlusele, mida viimane põhjendab muu hulgas direktiivi 2011/16 sätetega, mis reguleerivad teabevahetust taotluse alusel?
  2. Kui on kontrollitud, et käesolevas asjas tuleb hartat kohaldada, siis kas isik võib tugineda harta artiklile 47, kui ta leiab, et talle määratud rahalise väärteokaristuse eesmärk on kohustada teda esitama teavet taotluse saanud liikmesriigi, mille resident ta on, pädeva ametiasutuse poolt teise liikmesriigi esitatud teabetaotluse täitmiseks, kuigi see taotlus ei ole tegeliku maksustamise aspektist kuidagi põhjendatud – mille tõttu puudub käesolevas asjas ka õiguspärane eesmärk – ja sellega soovitakse saada teavet, millel puudub eeldatav olulisus asjassepuutuva maksustamisjuhtumi seisukohast?
  3. Kui on kontrollitud, et käesolevas asjas tuleb hartat kohaldada, siis kas õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele, nagu see on sätestatud harta artiklis 47, nõuab – ilma et harta artikli 52 lõige 1 lubaks sellele seada mingeid piiranguid –, et liikmesriigi pädeval kohtul peab olema täielik pädevus ja järelikult õigus kontrollida vähemalt õigusvastasuse väite raames niisuguse teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasust, mille on teinud liikmesriigi pädev asutus teise liikmesriigi pädeva asutuse poolt muu hulgas direktiivi 2011/16 alusel esitatud teabevahetustaotluse täitmiseks, kui see kohus lahendab kaebust, mille on esitanud teabe väljastamiseks kohustava otsuse adressaadiks olev kolmandast isikust teabevaldaja ja mis on esitatud rahalise väärteokaristuse määramise otsuse peale, mis tehti nimetatud taotluse täitmise raames sellele isikule süüks pandud koostöökohustuse rikkumise tõttu?



4. Kui on kontrollitud, et käesolevas asjas tuleb hartat kohaldada, siis kas direktiivi 2011/16 [artikli] 1 lõiget 1 ja [artiklit] 5 tuleb esiteks arvestades nende normide paralleelsust [Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD)] tulu ja kapitali maksustamise näidislepingust tuleneva eeldatava olulisuse normiga ja teiseks arvestades ELL artiklis 4 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtet koos direktiivi 2011/16 eesmärgiga, tõlgendada nii, et ühe liikmesriigi poolt teiselt liikmesriigilt seoses konkreetse maksustamisjuhtumiga ja kindlal maksustamise eesmärgil taotletud teabe eeldatav olulisus on tingimus, millele teabetaotlus peab vastama, et tekiks taotluse saanud liikmesriigi pädeva asutuse kohustus seda taotlust menetleda ja et oleks õiguspärane tema väljastatav teabe väljastamiseks kohustav otsus, mille ta adresseerib kolmandast isikust teabevaldajale?
5. Kui on kontrollitud, et käesolevas asjas tuleb hartat kohaldada, siis kas direktiivi 2011/16 [artikli] 1 lõike 1 ja [artikli] 5 ning harta [artikli] 47 sätteid koos tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, millega taotluse saanud riigi asutusena tegutseva pädeva siseriikliku asutuse õigust uurida teabetaotluse õiguspärasust piiratakse üldiselt nii, et ta võib teostada ainult vorminõuetele vastavuse kontrolli, ja nii, et need kohustavad siseriiklikke kohtuid eespool kolmandas küsimuses kirjeldatud kaebuse lahendamisel kontrollima, kas taotletud teabe eeldatava olulisuse tingimus on täidetud kõigist aspektidest, mis puudutavad seost konkreetse maksustamisjuhtumiga, kindlat maksustamise eesmärki ja direktiivi 2011/16 artikli 17 järgimist?
6. Kui on kontrollitud, et käesolevas asjas tuleb hartat kohaldada, siis kas harta artikli 47 [teise lõiguga] on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, millega välistatakse see, et taotluse saanud liikmesriigi pädev kohus saaks eespool kolmandas küsimuses kirjeldatud kaebuse lahendamisel kontrollida teise liikmesriigi pädeva ametiasutuse esitanud teabetaotlust, ja kas see artikkel näeb ette selle dokumendi pädevale siseriiklikule kohtule esitamise kohustuse ja kolmandast isikust teabevaldaja tutvumisõiguse, või lausa selle dokumendi esitamise siseriiklikule kohtule ilma, et kolmandast isikust teabevaldajale antaks võimalust sellega tutvuda selle dokumendi konfidentsiaalsuse tõttu, tingimusel, et kõik raskused, mida tekitatakse kolmandast isikust teabevaldajale tema õiguste piiramisega, kompenseeritakse piisavalt pädeva kohtu läbi viidavas menetluses?“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

### *Esimene küsimus*

- 32 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas harta artikli 51 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik rakendab liidu õigust selle sätte tähenduses ja seetõttu on harta kohaldatav, kui ta näeb oma õigusnormides ette rahatrahvi määramise isikule, kes keeldub esitamast teavet maksuasutustevahelise teabevahetuse raames, mis toimub eelkõige direktiivi 2011/16 sätete alusel.
- 33 Vastavalt harta artikli 51 lõikele 1 on harta sätted liikmesriikidele ette nähtud üksnes liidu õiguse rakendamise korral. Seetõttu on oluline kindlaks teha, kas liikmesriigi meedet, milles niisugune karistus on ette nähtud, saab käsitada liidu õiguse rakendamisenä.
- 34 Selle kohta tuleb märkida, et direktiiv 2011/16 kehtestab liikmesriikidele teatud kohustused. Täpsemalt näeb selle direktiivi artikkel 5 ette, et taotluse saanud asutus edastab taotluse esitanud asutusele teatud teavet.
- 35 Samuti on direktiivi 2011/16 artiklis 18 „Kohustused“ märgitud, et taotluse saanud liikmesriik võtab teabekogumismeetmed taotletud teabe saamiseks.

- 36 Lisaks näeb direktiivi 2011/16 artikli 22 lõike 1 punkt c ette, et liikmesriigid võtavad kõik vajalikud meetmed, et tagada direktiiviga ette nähtud halduskoostöoalaste kokkulepete tõrgeteta toimimine.
- 37 Seega, viidates siseriikliku õigusega kehtestatavatele teabekogumismetmetele, kohustab direktiiv 2011/16 liikmesriike võtma taotletud teabe saamiseks vajalikke meetmeid nii, et nad järgiksid oma kohustusi teabevahetuse valdkonnas.
- 38 Ent tuleb märkida, et selle direktiivi kasuliku mõju tagamiseks peavad need meetmed sisaldama niisuguseid meetmeid, nagu on rahatrahv põhikohtuasjas, mis tagavad, et isik on piisavalt motiveeritud maksuhalduri küsimustele vastama, ja võimaldavad seeläbi taotluse saanud asutusel täita oma kohustusi taotluse esitanud asutuse ees.
- 39 Asjaolu, et direktiiv 2011/16 ei näe karistusmeetmete kohaldamist otseselt ette, ei takista nende käsitamist selle direktiivi rakendamisenä ja järelikult liidu õiguse kohaldamisalasse kuuluvatena. Nimelt hõlmavad neid meetmeid nii mõiste „teabekogumismetmed“ nimetatud direktiivi artikli 18 tähenduses kui ka mõiste „kõik vajalikud meetmed, et tagada halduskoostöoalaste kokkulepete tõrgeteta toimimine“ sama direktiivi artikli 22 lõike 1 tähenduses.
- 40 Seda arvestades ei ole oluline, et siseriiklik õigusnorm, mis on niisuguse karistuse aluseks, mis määrati Berliozile, on kehtestatud seaduses, mida ei ole vastu võetud direktiivi 2011/16 ülevõtmiseks, kuna selle siseriikliku normi kohaldamise eesmärk on nimetatud direktiivi kohaldamise tagamine (vt selle kohta kohtuotsus, 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 28).
- 41 Niisuguseid siseriiklikke õigusnorme nagu need, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja mis näevad ette karistuse liikmesriigi maksuasutuse küsimustele vastamata jätmise eest, et viimane saaks täita direktiivist 2011/16 tulenevaid kohustusi, tuleb järelikult käsitada selle direktiivi rakendamisenä.
- 42 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et harta artikli 51 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik rakendab liidu õigust selle sätte tähenduses ja seetõttu on harta kohaldatav, kui ta näeb oma õigusnormides ette rahatrahvi määramise isikule, kes keeldub esitamast teavet maksuasutustevahelise suhtluse raames, mis toimub eelkõige direktiivi 2011/16 sätete alusel.

#### *Teine küsimus*

- 43 Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et isikul, kellele on määratud rahatrahv niisuguse haldusotsuse täitmata jätmise eest, millega teda kohustati esitama teavet direktiivi 2011/16 alusel toimuva liikmesriikide maksuasutuste vahelise teabevahetuse raames, on õigus vaidlustada selle otsuse õiguspärasus.

#### *Kaebõigus harta artikli 47 alusel*

- 44 Vastavalt harta artiklile 47 „Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele“ on igäühel, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse, selles artiklis kehtestatud tingimuste kohaselt õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus. Sellele õigusele vastab ELL artikli 19 lõike 1 teises lõigus kehtestatud liikmesriikide kohustus näha ette tulemusliku õiguskaitse tagamiseks vajalik kaebõigus liidu õigusega hõlmatud valdkondades.
- 45 Mitu valitsust olid seisukohal, et põhikohtuasjas käsitletavas olukorras puudub „liidu õigusega tagatud õigus“ harta artikli 47 tähenduses, sest direktiiv 2011/16 ei anna eraõiguslikele isikutele mingeid õigusi. Need valitsused leiavad, et see direktiiv, nagu ka direktiiv 77/799, mida Euroopa Kohus analüüsis 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsuses Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), reguleerib ainult maksuasutustevahelist teabevahetust, andes õigusi ainult neile. Seetõttu ei saa isik nagu Berlioz väita harta artikli 47 alusel, et tal on õigus tõhusale õiguskaitsevahendile.

- 46 Selle kohta otsustas Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsuse punktides 30–36, et direktiiv 77/799, mille eesmärk on reguleerida liikmesriikide maksuhaldurite vahelist koostööd, koordineerib pädevate asutuste vahel teabe edastamist, kehtestades liikmesriikidele teatavaid kohustusi, kuid et see ei anna maksukohustuslasele eriõigusi tema osalemise suhtes teabevahetusmenetluses nende haldurite vahel. Eelkõige ei kohusta see direktiiv nimetatud haldureid maksukohustuslasi ära kuulama.
- 47 Mis puudutab direktiivi 2011/16, siis on selle põhjenduses 7 märgitud, et see põhineb direktiivi 77/799 saavutustel, nähes ette selgemad ja täpsemad eeskirjad, millega reguleerida vajaduse korral halduskoostööd liikmesriikide vahel, et seada eelkõige seoses teabevahetusega sisse ulatuslikum liikmesriikidevaheline koostöö. Tuleb asuda seisukohale, et nii on direktiivil 2011/16 sarnane eesmärk sellega, mis oli direktiivil 77/799, mida ta asendab.
- 48 Kuid see asjaolu ei tähenda, et isik, kes on sellises olukorras nagu Berlioz, ei saaks harta artikli 47 alusel kaitsta kohtus oma seisukohti seoses direktiivi 2011/16 kohaldamisega.
- 49 Nimelt tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast, et liidu õiguskorras tagatud põhiõigused laienevad kõigile liidu õigusega reguleeritud olukordadele ja et selle õiguse kohaldatavus toob endaga kaasa ka hartaga tagatud põhiõiguste kohaldatavuse (vt selle kohta kohtuotsused, 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punktid 19–21, ning 26.9.2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punktid 72 ja 73).
- 50 Käesolevas asjas käsitleb põhikohtuasi meedet, millega karistatakse isikut niisuguse otsuse täitmata jätmise eest, millega teda kohustati esitama taotluse saanud asutusele teavet selleks, et viimane saaks vastata teabetaotlusele, mille taotluse esitanud asutus oli esitanud eelkõige direktiivi 2011/16 alusel. Kuna see karistusmeede põhines siseriiklikul sättel, mis rakendab liidu õigust harta artikli 51 lõike 1 tähenduses, nagu nähtub vastusest esimesele küsimusele, tuleneb sellest, et harta sätted, eriti artikkel 47, on põhikohtuasja asjaoludel kohaldatavad (vt selle kohta kohtuotsus, 26.9.2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punktid 74–77).
- 51 Mis puudutab täpsemalt harta artikli 47 tähenduses liidu õigusega tagatud õiguse nõuet, siis olgu meenutatud, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on füüsiliste ja juriidiliste isikute kaitse avaliku võimu meelevaldsete või ebaproportsionaalsete sekkumiste vastu erasfääris liidu õiguse üldpõhimõtte (kohtuotsused, 21.9.1989, Hoechst vs. komisjon, 46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, punkt 19, ja 22.10.2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 27, ning kohtumäärus 17.11.2005, Minoan Lines vs. komisjon, C-121/04 P, ei avaldata, EU:C:2005:695, punkt 30).
- 52 Sellele kaitsele võib niisugune isik nagu Berlioz tugineda tema huve kahjustava akti suhtes, nagu on teabe väljastamiseks kohustav otsus ja karistusmeede põhikohtuasjas, mistõttu võib see isik tugineda harta artikli 47 tähenduses liidu õigusega tagatud õigusele, mis annab talle õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile.

#### *Kaebõiguse ese*

- 53 Karistusmeetme osas tuleb kontrollida, kas selle meetme peale kaebuse esitamise õigus, nagu on ette nähtud põhikohtuasjas käsitletavate normidega, on piisav selleks, et isik saaks tugineda õigustele, mis on talle antud harta artikliga 47, või kas see artikkel nõuab, et ta peab saama sel juhul vaidlustada ka karistusmeetme võtmise põhjuseks olnud teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasuse.
- 54 Selle kohta tuleb meenutada, et tõhusa kohtuliku kaitse põhimõtte on liidu õiguse üldpõhimõtte, mis on praegu ette nähtud harta artiklis 47. Artikkel 47 tagab liidu õiguses EIÖK artikli 6 lõikega 1 ja artikliga 13 antud kaitse. Seetõttu tuleb viidata ainult esimesena nimetatud sättele (vt selle kohta kohtuotsus, 6.11.2012, Otis jt, C-199/11, EU:C:2012:684, punktid 46 ja 47).

- 55 Harta artikli 47 teine lõik näeb aga ette, et igaühel on õigus asja arutamisele sõltumatus ja erapooletus kohtus. Selle õiguse järgimine eeldab, et niisuguse haldusasutuse otsust, kes ei täida sõltumatuse ja erapooletuse nõuet, saaks hiljem kontrollida kohus, kes peab olema muu hulgas pädev lahendama kõiki asjassepuutuvaid küsimusi.
- 56 Nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 80, peab järelikult selleks, et harta artikli 47 nõuded oleksid täidetud, liikmesriigi kohus, kellele on esitatud kaebus rahalise halduskaristuse peale, mis on isikule määratud teabe väljastamiseks kohustava otsuse täitmata jätmise eest, saama kontrollida selle otsuse õiguspärasust.
- 57 Komisjon väitis, et isikule niisuguse teabe väljastamiseks kohustava otsuse suhtes kaebeõiguse andmine tähendaks, et talle antaks rohkem menetlusõigusi kui on maksukohustuslasel. Tema hinnangul tuleneb 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsuse Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) punktist 40, et maksukohustuslasele teabe kogumist hõlmavas menetlusstaadiumis saadetud teabetaotlus on vaid lõplikku otsust ettevalmistav akt ja seda ei saa vaidlustada.
- 58 Siiski tuleb eristada põhikohtuasja asjaolusid selle kohtuasja asjaoludest, milles tehti 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). Nimelt käsitles viimati nimetatud kohtuasi teabetaotlusi, mille saatis ühe liikmesriigi maksuhaldur teise liikmesriigi maksuhaldurile, ja täpsemalt maksukohustuslase, kelle suhtes oli taotluse esitanud liikmesriik algatanud maksukontrolli, õigust osaleda neid taotlusi puudutavas menetluses. Erinevalt Berliozist põhikohtuasjas ei saadetud teabetaotlust asjassepuutuvale isikule. Seega paluti asjas, milles tehti see kohtuotsus, Euroopa Kohtul anda hinnang küsimuses, kas maksumaksjal, kelle suhtes liikmesriikide maksuhaldurid teabetaotlusi esitavad, on õigus olla selles menetluses ära kuulatud, mitte aga küsimuses – nagu käesolevas asjas –, kas taotluse saanud liikmesriigis asuval isikul on õigus esitada kaebus karistusmeetme peale, mis on selle isiku suhtes võetud seetõttu, et ta jättis täitmata teabe väljastamiseks kohustava otsuse, mille taotluse saanud asutus tegi tema suhtes seoses sellega, et taotluse esitanud asutus oli sellele asutusele esitanud teabetaotluse.
- 59 Seetõttu tuleb vastata teisele küsimusele, et harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et isikul, kellele on määratud rahaträhv niisuguse haldusotsuse täitmata jätmise eest, millega teda kohustati esitama teavet direktiivi 2011/16 alusel toimuva liikmesriikide maksuasutuste vahelise teabevahetuse raames, on õigus vaidlustada selle otsuse õiguspärasus.

#### *Neljas küsimus*

- 60 Neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida enne kolmandat küsimust, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et ühe liikmesriigi poolt teiselt liikmesriigilt taotletava teabe „eeldatav olulisus“ on tingimus, millele teabetaotlus peab vastama, et tekiks taotluse saanud liikmesriigi kohustus seda taotlust menetleda, ja et oleks õiguspärane selle liikmesriigi poolt isiku suhtes tehtav teabe väljastamiseks kohustav otsus.
- 61 Direktiivi 2011/16 artikli 1 lõike 1 kohaselt, mis määratleb selle direktiivi sisu, teevad liikmesriigid omavahel koostööd, et vahetada taotluse esitanud asutuste jaoks „eeldatavasti olulist“ teavet, võttes arvesse selle asutuse päritolu liikmesriigi maksuõiguse sätteid.
- 62 Direktiivi 2011/16 artikkel 5 viitab sellele teabele, sätestades, et taotluse esitanud asutuse taotlusel edastab taotluse saanud asutus taotluse esitanud asutusele kogu artikli 1 lõikes 1 nimetatud teabe, mis on tema valduses või mida ta saab haldusuurimise käigus. Artikkel 5 kehtestab järelikult taotluse saanud asutusele kohustuse.

- 63 Nende sätete sõnastusest tuleneb, et mõiste „eeldatav olulisus“ viitab omadusele, mis taotletud teabel peab olema. Direktiivi 2011/16 artiklist 5 tulenev taotluse saanud asutuse kohustus teha koostööd taotluse esitanud asutusega ei hõlma niisuguse teabe edastamist, millel seda omadust ei ole.
- 64 Seega on taotletud teabe „eeldatav olulisus“ tingimus, mis peab seda küsivas taotluses täidetud olema.
- 65 Veel tuleb kindlaks teha, kes seda omadust hindab ja kuidas ta seda teeb, ning kas isik, kelle poole taotluse saanud asutus taotluse esitanud asutuse taotletud teabe saamiseks pöördub, võib väita, et see omadus puudub.
- 66 Selles küsimuses tuleb viidata direktiivi 2011/16 põhjendusele 9, mille kohaselt on „eeldatava asjakohasuse“ standardi eesmärk ette näha maksuküsimuste alane teabevahetus nii suures ulatuses kui võimalik ning samas selgitada, et liikmesriikidel ei ole vabadust teha sihipäratuid päringuid või taotleda teavet, mis tõenäoliselt ei ole konkreetse maksuasi maksuasjade puhul asjakohane.
- 67 Nagu väitsid mitu valitsust ja komisjon, siis see eeldatava olulisuse mõiste ühtib mõistega, mida kasutatakse OECD maksustamise näidislepingu artiklis 26, nii kasutatud kontseptsioonide sarnasuse tõttu kui ka OECD lepingutele viitamise tõttu direktiivi 2011/16 vastuvõtmiseni viinud 2. veebruari 2009. aasta ettepaneku: nõukogu direktiiv maksustamisalase halduskoostöö kohta KOM(2009) 29 (lõplik), seletuskirjas. OECD nõukogu poolt 17. juulil 2012 vastu võetud seda artiklit puudutavate kommentaaride kohaselt ei ole lepinguosalistel riikidel lubatud teha „sihipäratuid päringuid“ või taotleda teavet, mis tõenäoliselt ei ole konkreetse maksukohustuslase maksujuhtumi uurimise seisukohast asjakohane. Vastupidi, esinema peab mõistlik tõenäosus, et taotletud teave osutub asjakohaseks.
- 68 Eeldatava asjakohasuse mõiste eesmärk, nagu see tuleneb direktiivi 2011/16 põhjendusest 9, on seega võimaldada taotluse esitanud asutusel saada kogu teave, mille küsimine talle tema uurimise seisukohast põhjendatud tundub, ent see ei anna talle õigust väljuda ilmselgelt uurimise raamest või tekitada taotluse saanud asutusele liigseid kohustusi.
- 69 Nimelt on oluline, et taotluse esitanud asutus saaks oma uurimises kindlaks määrata teabe, mida tal tema hinnangul siseriikliku õiguse kohaselt vaja on, et nõuetekohaselt määrata tasumisele kuuluvaid makse, nagu on märgitud direktiivi 2011/16 põhjenduses 1.
- 70 Seega tuleb sellel asutusel, kes juhib uurimist, milles teabetaotlus esitati, hinnata juhtumi asjaolude alusel uurimise läbiviimiseks taotletud teabe eeldatavat olulisust sõltuvalt menetluse käigust ja vastavalt direktiivi 2011/16 artikli 17 lõikele 1 kasutatud tavapäraest teabeallikatest, mida ta teabe saamiseks kasutada sai.
- 71 Kuigi taotluse esitanud asutusel on selles suhtes kaalutusõigus, ei saa ta siiski taotleda teavet, mis ei ole tema uurimise jaoks üldse asjakohane.
- 72 Niisugune taotlus ei oleks kooskõlas direktiivi 2011/16 artiklitega 1 ja 5.
- 73 Mis puudutab isikut – juhul kui taotluse saanud asutus pöördub siiski tema poole, tehes küsitud teabe saamiseks tema suhtes vajaduse korral teabe väljastamiseks kohustava otsuse –, siis nähtub vastusest teisele küsimusele, et tal peab olema õigus tugineda kohtus teabetaotluse mittevastavusele direktiivi 2011/16 artikliga 5 ja sellest tulenevale teabe väljastamiseks kohustava otsuse õigusvastasusele.

74 Seetõttu tuleb vastata neljandale küsimusele, et direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et ühe liikmesriigi poolt teiselt liikmesriigilt taotletava teabe „eeldatav olulisus“ on tingimus, millele teabetaotlus peab vastama, et tekiks taotluse saanud liikmesriigi kohustus seda taotlust menetleda, ning et oleks õiguspärane selle liikmesriigi poolt isiku suhtes tehtav teabe väljastamiseks kohustav otsus ja selle otsuse täitmata jätmise korral isiku suhtes võetav karistusmeede.

### *Kolmas ja viies küsimus*

75 Kolmandas ja viiendas küsimuses, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada esiteks, kas harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et kohtumenetluses, mis on algatatud isiku kaebuse alusel taotluse saanud asutuse poolt talle määratud karistuse suhtes, millega teda karistati selle eest, et ta jättis täitmata teabe väljastamiseks kohustava otsuse, mille taotluse saanud asutus tegi taotluse esitanud asutuse poolt direktiivi 2011/16 alusel edastatud teabetaotlusest tulenevalt, on liikmesriigi kohtul täielik pädevus kontrollida teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasust. Ta küsib teiseks, kas direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 ning harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, et teabe saanud asutuse kontroll taotluse esitanud asutuse edastatud teabetaotluse üle piirdub selle taotluse vorminõuetele vastavuse kontrolliga, ning kas need sätted kohustavad liikmesriigi kohut selles menetluses kontrollima, kas taotletud teabe eeldatava olulisuse tingimus on täidetud kõigist aspektidest, sealhulgas direktiivi 2011/16 artikli 17 seisukohast.

76 Mis puudutab esiteks taotluse saanud asutuse kontrolli, siis toonitati käesoleva kohtuotsuse punktides 70 ja 71, et taotluse esitanud asutusel on kaalutusõigus selle üle otsustamisel, kas taotluse saanud asutuselt taotletud teave on eeldatavalt oluline, mistõttu on selle olulisuse üle teostatava kontrolli ulatus järelikult piiratud.

77 Nimelt, arvestades direktiiviga 2011/16 kehtestatud maksuasutuste koostöömehhanismi, mis vastavalt direktiivi 2011/16 põhjendustele 2, 6 ja 8 põhineb eeskirjadel, mille eesmärk on suurendada usaldust liikmesriikide vahel, mis muudab koostöö tõhusamaks ja kiiremaks, peab taotluse saanud asutus põhimõtteliselt usaldama taotluse esitanud asutust ja eeldama, et teabetaotlus, mis talle on esitatud, on nii kooskõlas taotluse esitanud asutuse liikmesriigi õigusega kui ka selle asutuse uurimises vajalik. Taotluse saanud asutusel ei ole üldjuhul põhjalikke teadmisi faktiliste ja õiguslike asjaolude kohta, mis esinevad taotluse esitanud liikmesriigis, ega saa ka nõuda, et tal need teadmised oleks (vt selle kohta kohtuotsus, 13.4.2000, W.N., C-420/98, EU:C:2000:209, punkt 18). Igal juhul ei saa taotletud teabe võimaliku tarvilikkuse osas taotluse saanud asutus asendada taotluse esitanud asutuse hinnangut oma hinnanguga.

78 Ent taotluse saanud asutus peab siiski kontrollima, kas taotletud teabe eeldatav olulisus taotluse esitanud asutuse läbiviidavas menetluses ei ole mitte välistatud.

79 Nagu nähtub direktiivi 2011/16 põhjendusest 9, tuleb selles küsimuses lähtuda viidatud direktiivi artikli 20 lõikest 2, milles on ära märgitud nimetatud kontrolli seisukohast asjassepuutuvad andmed. Nendeks on esiteks teave, mille peab esitama taotluse esitanud asutus, nimelt kontrollitava või uurimisaluse isiku andmed ja maksueesmärk, mille kohta teavet otsitakse, ning teiseks vajaduse korral iga sellise inimese kontaktandmed, kes arvatakse valdavalt taotletud teavet, ning kõik üksikasjad, mis võivad hõlbustada teabe kogumist taotluse saanud asutuse poolt.

80 Selleks et taotluse saanud asutus saaks teostada käesoleva kohtuotsuse punktides 78 ja 79 nimetatud kontrolli, on taotluse esitanud asutus kohustatud esitama piisava põhjenduse selle kohta, mis eesmärgil kasutatakse taotletud teavet maksumenetluses, mida viiakse läbi teabetaotluses nimetatud maksukohustuslase suhtes.

- 81 Vajaduse korral võib taotluse saanud asutus selle kontrolli teostamiseks küsida direktiiviga 2011/16 kehtestatud maksustamisalase koostöö korras täiendavat teavet, mis on vajalik selleks, et välistada taotletud teabe eeldatava olulisuse ilmselge puudumine, mis tema hinnangul võib esineda, arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 78 ja 79 viidatud andmeid.
- 82 Taotluse saanud asutuse kontroll ei piirdu seega teabetaotluse ülevaatliku vorminõuetele vastavuse kontrolliga nende andmete seisukohast, vaid see peab võimaldama sel asutusel ka veenduda, et taotletud teabe eeldatav olulisus ei ole puudutatud maksukohustuslase või võimaliku kolmanda isiku, kellelt teavet küsitakse, andmete osas täiesti välistatud, ning et see teave on maksumenetluses vajalik.
- 83 Mis puudutab teiseks kontrolli, mida teostab kohus, kellele on esitanud kaebuse isik, kellele on määratud karistus teabe väljastamiseks kohustava otsuse alusel, mille on teinud teabe saanud asutus selleks, et menetleda taotluse esitanud asutuse teabetaotlust, siis võib see kontroll mitte ainult piirduda nimetatud karistuse proportsionaalsuse kontrolliga ja lõppeda võimalikult selle karistuse muutmisega, vaid käsitleda ka selle otsuse õiguspärasust, nagu nähtub vastusest teisele küsimusele.
- 84 Kohtuliku kontrolli tõhusus, mis on tagatud harta artikliga 47, nõuab, et taotluse esitanud asutuse põhjendus oleks selline, et see võimaldaks liikmesriigi kohtul teostada kontrolli teabetaotluse õiguspärasuse üle (vt selle kohta kohtuotsused, 4.6.2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, punkt 53, ja 23.10.2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, punkt 20).
- 85 Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 70 ja 71 taotluse esitanud asutuse kaalutusõiguse kohta märgitud, tuleb asuda seisukohale, et taotluse saanud asutuse teostatava kontrolli ulatus on ka kohtu kontrolli ulatus.
- 86 Seega peab kohus ainult kontrollima, kas teabe väljastamiseks kohustav otsus põhineb taotluse esitanud asutuse piisavalt põhjendatud taotlusel, milles küsitakse teavet, mille puhul ei nähtu ilmselgelt, et see ei ole eeldatavalt oluline esiteks puudutatud maksukohustuslase seisukohast või ka võimaliku kolmanda isiku seisukohast, kellelt teavet küsitakse, ja teiseks maksueesmärgi seisukohast.
- 87 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib ka seda, kas kohtu kontroll peab hõlmama kontrolli selle üle, kas järgitud on direktiivi 2011/16 artikli 17 sätteid, milles nähakse ette piirangud liikmesriigi asutuse taotletud teabe edastamisele.
- 88 Selle kohta tuleb märkida, et need sätted – millest mõnda võiks isikule saadetud teabetaotluse õiguspärasuse kindlaksmääramisel arvesse võtta – ei ole siiski asjassepuutuvad selle teabe eeldatava olulisuse kontrollimisel. Kuid nagu nähtub eelotsusetaotlusest ning Berlioz'i kirjalikest ja suulistest seisukohtadest, keeldus ta teatavate taotletud andmete edastamisest ainult selle teabe eeldatava olulisuse väidetava puudumise tõttu, viitamata mõnele direktiivi 2011/16 artiklis 17 nimetatud „piirangule“.
- 89 Seetõttu tuleb kolmandale ja viiendale küsimusele vastata, et direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et teabe saanud asutuse kontroll taotluse esitanud asutuse poolt selle direktiivi alusel esitatud teabetaotluse üle ei piirdu selle taotluse vorminõuetele vastavuse kontrolliga, vaid see peab võimaldama taotluse saanud asutusel veenduda, et taotletud teabe eeldatav olulisus ei ole puudutatud maksukohustuslase või võimaliku kolmanda isiku, kellelt teavet küsitakse, andmete osas täiesti välistatud, ning et see teave on maksumenetluses vajalik. Neid samu direktiivi 2011/16 sätteid ja harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et kohtumenetluses, mis on algatatud isiku kaebuse alusel taotluse saanud asutuse poolt talle määratud karistuse suhtes, millega teda karistati selle eest, et ta jättis täitmata teabe väljastamiseks kohustava otsuse, mille taotluse saanud asutus tegi taotluse esitanud asutuse poolt direktiivi 2011/16 alusel edastatud teabetaotlusest tulenevalt, on liikmesriigi kohtul lisaks määratud karistuse muutmise õigusele pädevus kontrollida teabe väljastamiseks

kohustava otsuse õiguspärasust. Mis puudutab viimati nimetatud otsuse õiguspärasuse tingimust, mille kohaselt peab taotletud teave olema eeldatavalt oluline, siis piirdub kohtu kontroll sellega, et ta kontrollib, kas see olulisus ei ole mitte ilmselgelt puudu.

#### *Kuuues küsimus*

- 90 Kuuenda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas harta artikli 47 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kui taotluse saanud liikmesriigi kohus teostab kohtulikku kontrolli, peab sellel kohtul olema võimalik tutvuda teabetaotlusega, mille taotluse esitanud liikmesriik esitas taotluse saanud liikmesriigile, ja kas see dokument tuleb saata ka selles liikmesriigis asuvale või elavale asjassepuutuval isikule, et tema asja saaks õiglaselt arutada, või saab talle selle saatmisest konfidentsiaalsuse kaalutlustel keelduda.
- 91 Selle kohta tuleb märkida, et taotletud teabe eeldatava olulisuse ilmselget puudumist tuleb uurida nimetatud dokumendi alusel.
- 92 Selleks et taotluse saanud liikmesriigi kohus saaks kohtulikku kontrolli läbi viia, on oluline, et ta saaks tutvuda teabetaotlusega, mille taotluse esitanud liikmesriik esitas taotluse saanud liikmesriigile. Selleks võib kohus vajaduse korral taotluse saanud asutuselt nõuda täiendavat teavet, mida see taotluse esitanud asutuselt võib olla saanud ja mis on vajalik, et see kohus saaks asuda seisukohale, et tema hinnangul on taotletud teabe eeldatava olulisuse ilmselge puudumine välistatud.
- 93 Mis puudutab isiku õigust tutvuda teabetaotlusega, siis tuleb arvesse võtta selle dokumendi salastatust, millele viidatakse direktiivi 2011/16 artiklis 16.
- 94 Salastatus on vajalik diskreetsuse tõttu, mida taotluse esitanud asutus peab üldjuhul teabe kogumise staadiumis üles näitama ja mida tal on õigus eeldada ka taotluse saanud asutuselt, et mitte kahjustada tema uurimise tõhusust.
- 95 Uurimise käigus võib seega teabetaotluse salastatusele tugineda iga isiku suhtes.
- 96 Olgu meenutatud, et kohtumenetluses tähendab poolte võrdsuse põhimõte, mis tuleneb õiglase kohtumenetluse mõistest endast, kohustust anda kummalegi poolele mõistlik võimalus oma seisukoha ja tõendite esitamiseks tingimustes, mis ei asetaks ühte neist oma vastasega võrreldes oluliselt ebasoodsamasse olukorda (kohtuotsus, 6.11.2012, Otis jt, C-199/11, EU:C:2012:684, punkt 71).
- 97 Euroopa Kohus on ka otsustanud, et kaitseõiguste, sealhulgas toimikuga tutvumise õiguse rikkumise esinemist tuleb hinnata iga üksikjuhtumi eriomaste asjaolude, eelkõige asjassepuutuva akti laadi, selle vastuvõtmise konteksti ja asjaomast valdkonda reguleerivate õigusnormide alusel (vt kohtuotsused, 18.7.2013, komisjon jt vs. Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P ja C-595/10 P, EU:C:2013:518, punkt 102, ning 10.9.2013, G. ja R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punktid 32 ja 34).
- 98 Nendest kaalutlustest lähtudes tuleb kontrollida, kas isik nagu Berlioz, kes leiab, et teave, mida temalt teabe väljastamiseks kohustava otsusega küsiti, ei ole eeldatavalt oluline, peab selleks, et kohtus igakülgset oma seisukohti kaitsta, saama tutvuda teabetaotlusega, mille taotluse esitanud asustus esitas taotluse saanud asutusele.
- 99 Selles suhtes tuleneb vastusest kolmandale ja viiendale küsimusele, et teabetaotluse alusel tehtud teabe väljastamiseks kohustava otsuse ja viimase täitmata jätmise tõttu võetud karistusmeetme õigusvastasuse tuvastamiseks on vaja tõendada – kuid sellest ka piisab –, et kogu taotletud teabe või sellest osa eeldatav olulisus läbiviidava uurimise seisukohast ilmselgelt puudub, arvestades puudutatud maksukohustuslase andmeid ja maksueesmärki, mille kohta teavet otsitakse.



- 100 Selleks ei ole asjassepuutuval isikul eeldatava olulisuse küsimuses enda kaitsmiseks õiglastes tingimustes vaja tutvuda teabetaotlusega tervikuna. Piisab, et ta saab tutvuda minimaalse teabega, mis on märgitud direktiivi 2011/16 artikli 20 lõikes 2, nimelt puudutatud maksukohustuslase andmete ja maksueesmärgiga, mille kohta teavet otsitakse. Kui aga taotluse saanud liikmesriigi kohus asub seisukohale, et viidatud minimaalsest teabest selleks ei piisa ja nõuab taotluse saanud asutuselt täiendavat teavet käesoleva kohtuotsuse punkti 92 tähenduses, on kohus kohustatud selle täiendava teabe esitama asjassepuutuvale isikule, võttes seejuures nõuetekohaselt arvesse selle teabe hulka kuuluvate osade andmete võimalikku konfidentsiaalsust.
- 101 Seetõttu tuleb kuuendale küsimusele vastata, et harta artikli 47 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et taotluse saanud liikmesriigi kohtu teostatava kohtuliku kontrolli raames peab sellel kohtul olema võimalik tutvuda teabetaotlusega, mille taotluse esitanud liikmesriik esitas taotluse saanud liikmesriigile. Asjassepuutuval isikul puudub aga õigus tutvuda teabetaotlusega tervikuna, mis jääb salastatud dokumendiks vastavalt direktiivi 2011/16 artiklile 16. Selleks et ta saaks taotletud teabe eeldatava olulisuse puudumise küsimuses oma seisukohti igakülgsest kaitsta, piisab üldjuhul sellest, kui talle esitatakse viidatud direktiivi artikli 20 lõikes 2 nimetatud teave.

### Kohtukulud

- 102 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

- 1. Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 51 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik rakendab liidu õigust selle sätte tähenduses ja seetõttu on Euroopa Liidu põhiõiguste harta kohaldatav, kui ta näeb oma õigusnormides ette rahatrahvi määramise isikule, kes keeldub esitamast teavet maksuasutustevahelise suhtluse raames, mis toimub eelkõige nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivi 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta sätete alusel.**
- 2. Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et isikul, kellele on määratud rahatrahv niisuguse haldusotsuse täitmata jätmise eest, millega teda kohustati esitama teavet direktiivi 2011/16 alusel toimuva liikmesriikide maksuasutuste vahelise teabevahetuse raames, on õigus vaidlustada selle otsuse õiguspärasus.**
- 3. Direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et ühe liikmesriigi poolt teiselt liikmesriigilt taotletava teabe „eeldatav olulisus“ on tingimus, millele teabetaotlus peab vastama, et tekiks taotluse saanud liikmesriigi kohustus seda taotlust menetleda, ning et oleks õiguspärane selle liikmesriigi poolt isiku suhtes tehtav teabe väljastamiseks kohustav otsus ja selle otsuse täitmata jätmise korral isiku suhtes võetav karistusmeede.**
- 4. Direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et teabe saanud asutuse kontroll taotluse esitanud asutuse poolt selle direktiivi alusel esitatud teabetaotluse üle ei piirdu selle taotluse vorminõuetele vastavuse kontrolliga, vaid see peab võimaldama taotluse saanud asutusel veenduda, et taotletud teabe eeldatav olulisus ei ole asjassepuutuva maksukohustuslase või võimalikult ka kolmanda isiku, kellelt teavet küsitakse, andmete osas täiesti välistatud, ning et see teave on maksumenetluses vajalik. Neid samu direktiivi 2011/16 sätteid ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et kohtumenetluses, mis on algatatud isiku kaebuse alusel taotluse saanud asutuse poolt talle määratud karistuse suhtes, millega teda karistati selle eest, et ta jättis täitmata teabe väljastamiseks kohustava otsuse, mille taotluse saanud asutus tegi taotluse esitanud asutuse**

poolt direktiivi 2011/16 alusel edastatud teabetaotlusest tulenevalt, on liikmesriigi kohtul lisaks määratud karistuse muutmise õigusele pädevus kontrollida teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasust. Mis puudutab viimati nimetatud otsuse õiguspärasuse tingimust, mille kohaselt peab taotletud teave olema eeldatavalt oluline, siis piirdub kohtu kontroll sellega, et ta kontrollib, kas see olulisus ei ole mitte ilmselgelt puudu.

5. Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 47 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et taotluse saanud liikmesriigi kohtu teostatava kohtuliku kontrolli raames peab sellel kohtul olema võimalik tutvuda teabetaotlusega, mille taotluse esitanud liikmesriik esitas taotluse saanud liikmesriigile. Asjassepuutuval isikul puudub aga õigus tutvuda teabetaotlusega tervikuna, mis jääb salastatud dokumendiks vastavalt direktiivi 2011/16 artiklile 16. Selleks et ta saaks taotletud teabe eeldatava olulisuse puudumise küsimuses oma seisukohti igakülselt kaitsta, piisab üldjuhul sellest, kui talle esitatakse viidatud direktiivi artikli 20 lõikes 2 nimetatud teave.

Allkirjad