



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 2. juulil 2020¹

Liidetud kohtuasjad C-245/19 ja C-246/19

État du Grand-duché de Luxembourg

versus

B (C-245/19),

B,

C,

D,

F.C. (C-246/19),

menetlusosalised:

A

(õiguskaitse teabetaotluste puhul maksuõiguses)

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Direktiiv 2011/16/EL – Haldusasutuste koostöö maksustamise valdkonnas – Artikli 1 lõige 1 – Artikkel 5 – Teise liikmesriigi maksuasutuse teabetaotlus – Taotluse saanud maksuasutuse otsus, millega kohustatakse väljastama teavet – Taotletud teabe eeldatav olulisus – Euroopa Liidu põhiõiguste harta – Artiklid 7 ja 8 – Artikkel 47 – Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus – Teavet andma kohustatud isiku, teabest puudutatud maksukohustuslase ja muude asjasse puutuvate kolmandate isikute ilmajätmine võimalusest kasutada õiguskaitsevahendeid

I. Sissejuhatus

1. Tõhus võitlus maksustamise vältimise või koguni maksudest kõrvalehoidumise vastu on praegu avalikkuse, õiguslike reformide² ja Euroopa Kohtu praktika³ fookuses. Rahvusvaheline võitlus maksukohustuslaste kasumikärbete ja kasumi ülekanndamise vastu (OECD⁴ nn BEPS-projekt) nõuab kahtlemata paremat kootööd riikide maksuasutuste vahel ja eelkõige tõhusat teabevahetust.

2. Käesolev eelotsusetaotlus käsitleb tõhusa teabevahetussüsteemi teist külge: teavet andma kohustatud isikute, maksukohustuslaste ja muude kolmandate isikute – kellele ei ole nende andmete edastamine mõnel juhul üldse teada – õigused (nt põhiõigus isikuandmete kaitsele). Käesoleval juhul on Luksemburgi Suurhertsogiriik seadusega sõnaselgelt välistanud õiguskaitsevahendi kasutamise teabe väljastamiseks kohustavate otsuste vastu.

1 Algkeel: saksa.

2 Nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiv 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1) on praegu kohaldatav nõukogu 25. mai 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/822 (ELT 2018, L 139, lk 1) muudetud redaktsioonis. Liikmesriigid kohaldavad kõnealuse muudatuse ülevõtmiseks vajalikke õigus- ja haldusnorme alates 1. juulist 2020.

3 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134) ja kohtuotsus T Danmark ja Y Danmark (C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135) ning minu ettepanekud viidatud kohtuasjades (C-115/16, EU:C:2018:143, C-116/16, EU:C:2018:144, C-117/16, EU:C:2018:145, C-118/16, EU:C:2018:146, C-119/16, EU:C:2018:147, ja C-299/16, EU:C:2018:148).

4 Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon, Base Erosion and Profit Shifting.

3. Euroopa Kohus on kohtuasjas Berlioz⁵ selle kohta juba sedastanud, et isikul, kes on direktiivi 2011/16⁶ alusel liikmesriikide maksuasutuste vahel toimunud teabevahetuse raames kohustatud esitama teavet, on õigus lasta teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasust taotluse saanud liikmesriigis kaudselt kontrollida selle otsuse vaidlustamise raames, millega on taotluse saanud asutus määranud isikule trahvi teabe väljastamata jätmise eest.⁷

4. Käesoleva eelotsusetaotluse ese on õiguskaitsevahend, mida on vahetult kasutatud teabe väljastamiseks kohustava sellise otsuse vaidlustamiseks, mille on teinud liikmesriigi maksuasutus, kes soovib anda või peab andma teavet taotluse esitanud teise liikmesriigi maksuasutusele. Sellele esitavad vastuväited nii teabe andmiseks kohustatud isik kui ka maksukohustuslane ja asjaomased kolmandad isikud.

5. Euroopa Kohus peab nüüd selgitama, kas juba direktiivile 2011/16 tuginev teabe väljastamiseks kohustav otsus kujutab endast teabe andmiseks kohustatud isiku, maksukohustuslase ja asjaomaste kolmandate isikute põhiõiguste riivet, mille suhtes peab saama kasutada tõhusat õiguskaitsevahendit kooskõlas harta artikliga 47. Peale selle soovitakse teada, kui üksikasjalikult ja täpselt peab olema koostatud asjaomast isikut puudutav taotlus, et taotluse saanud maksuasutusel oleks võimalik hinnata taotletud teabe „eeldatavat olulisust“ teises liikmesriigis toimuva maksumenetluse jaoks. Nimelt on direktiivi 2011/16 alusel toimuva halduskoostöö esemeks vaid „eeldatavasti oluline“ teave.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Euroopa Liidu põhiõiguste harta

6. Harta artikkel 7 („Era- ja perekonnaelu austamine“) on sõnastatud järgmiselt:

„Igaühel on õigus sellele, et austataks tema era- ja perekonnaelu, kodu ja edastatavate sõnumite saladust“.

7. Harta artikkel 8 („Isikuandmete kaitse“) sätestab:

„1. Igaühel on õigus oma isikuandmete kaitsele.

2. Selliseid andmeid tuleb töödelda asjakohaselt ning kindlaksmääratud eesmärkidel ja asjaomase isiku nõusolekul või muul seaduses ettenähtud õiguslikul alusel. Igaühel on õigus tutvuda tema kohta kogutud andmetega ja nõuda nende parandamist.

3. [...]“.

8. Harta artikli 47 esimeses lõigus on sätestatud õigus tõhusale õiguskaitsevahendile:

„Igaühel, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse, on selles artiklis kehtestatud tingimuste kohaselt õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus.“

5 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373).

6 Direktiiv 2011/16 on käesolevas asjas kohaldatav nõukogu 6. detsembri 2016. aasta direktiiviga (EL) 2016/2258 (ELT 2016, L 342, lk 1) muudetud redaktsioonis.

7 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 59 ja resolutsiooni punkt 2).

2. Direktiiv 2011/16

9. Direktiivi 2011/16 põhjendus 9 on sõnastatud järgmiselt:

„[...] „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. [...]“

10. Artiklis 1 on sätestatud direktiivi 2011/16 ese:

„1. 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.

2. [...]

3. Käesolev direktiiv ei mõjuta kriminaalasjades antavat vastastikust abi käsitlevate eeskirjade kohaldamist liikmesriikides. Samuti ei piira direktiiv ühegi sellise kohustuse täitmist, mis on liikmesriigil seoses laiemas halduskoostöös ning mis tulenevad muudest õigusaktidest, sealhulgas kahe- või mitmepoolsetest kokkulepetest.“

11. Direktiivi 2011/16 artikkel 5 näeb ette taotluse alusel toimuva teabevahetuse menetluse:

„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.“

12. Direktiivi 2011/16 artikkel 6 reguleerib teabetaotluse menetlemist:

„1. Taotluse saanud asutus viib läbi mis tahes haldusuurimise, mis on vajalik artiklis 5 osutatud teabe saamiseks.

2. [...]

3. Taotletud teabe saamiseks või taotletud haldusuurimise läbiviimiseks peab taotluse saanud asutus järgima samasid menetlusi, mida ta järgiks juhul, kui ta tegutseks omal algatusel või oma liikmesriigi muu asutuse taotlusel.

4. [...]“.

13. Direktiivi 2011/16 artikkel 25 sätestab viimaks, et ka maksustamise valdkonnas tehtava haldusasutuste koostöö suhtes kehtib andmekaitse.

B. Rahvusvaheline õigus

1. Maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsioon

14. Euroopa Nõukogu liikmesriigid ja OECD liikmesriigid allkirjastasid 25. jaanuaril 1988 maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsiooni.⁸ Kõnealuse konventsiooni on ratifitseerinud kõik Euroopa Liidu liikmesriigid.

15. Vastastikuse haldusabi konventsiooni artikkel 23 näeb mis tahes liiki vastastikuse abiga seoses ette järgmist:

„1. Konventsiooni alusel taotluse saanud riigi võetud meetmetega seotud menetlus toimub üksnes selle riigi asjaomases asutuses.

2. [...]

3. Niipea, kui menetluses on lõplik otsus tehtud, teatab taotluse saanud riik [...] teisele riigile tehtud otsusest ja selle mõjust abitaotlusele.“

2. OECD näidisleping tulu ja kapitali maksustamise kohta

16. Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) nõukogu võttis 30. juulil 1963 vastu soovituselise tulu ja kapitali maksustamise kohta (OECD näidisleping)⁹.

17. OECD näidislepingu artikli 26 lõige 1 käsitleb teabevahetust ja näeb ette järgmist:

„1. Lepinguosaliste riikide pädevad asutused vahetavad teavet, mis on eeldatavasti oluline käesoleva lepingu täitmiseks või riigisisese õiguse haldamiseks ja kohaldamiseks seoses mis tahes liiki või mis tahes nimetust kandvate maksudega, mida koguvad lepinguosalisel riigid või nende kohaliku omavalitsuse üksused, tingimusel et kõnealusele õigusele vastav maksustamine ei ole käesoleva lepinguga vastuolus. [...]“.

3. Luksemburgi ja Hispaania vaheline maksuleping

18. Alates 1988. aastast kehtib Luksemburgi ja Hispaania Kuningriigi vaheline 3. juuni 1986. aasta maksuleping, mis allkirjastati 3. juunil 1986 Madridis.¹⁰ Maksulepingu artikli 27 lõige 1 reguleerib teabevahetust ja vastab OECD näidislepingu artikli 26 lõikele 1.

⁸ European Treaty Series nr 127, muudetud 2010. aasta protokolliga, European Treaty Series nr 208, muudetud redaktsioon. Vaid konventsiooni inglise- ja prantsuskeelsed versioonid on ametlikud.

⁹ Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. OECD näidislepingu ajakohastatud redaktsioon on vastu võetud 21. novembril 2017.

¹⁰ Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales/Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, 10. novembri 2009. aasta protokolliga muudetud redaktsioonis.

C. Luksemburgi õigus

1. 29. märtsi 2013. aasta seadus

19. Luksemburg võttis direktiivi 2011/16 üle 29. märtsi 2013. aasta seadusega¹¹.

20. 29. märtsi 2013. aasta seaduse artikkel 6 on sõnastatud järgmiselt:

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

2. 25. novembri 2014. aasta seadus

21. Seejärel võeti vastu 25. novembri 2014. aasta seadus, mis näeb ette maksudega seotud teabevahetustaotlustele kohaldatava menetluse¹². Selle seaduse artikkel 1 sätestab järgmist:

„1. Käesolevat seadust kohaldatakse alates selle jõustumisest maksustamisalastele teabevahetustaotlustele, mille esitavad taotleva riigi pädevad asutused järgmistel alustel:

[...]

4. muudetud 29. märtsi 2013. aasta seadus halduskoostöö kohta maksustamise valdkonnas [...]“.

22. 25. novembri 2014. aasta seaduse artikkel 2 sätestab:

„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.

[...]“.

23. 25. novembri 2014. aasta seaduse artikkel 3 sätestab:

„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 küsitud teavet ei ole, teatab pädeva maksuasutuse juhataja või tema poolt volitatud isik teabe valdajale adresseeritud tähitud kirjaga oma otsusest, mis sisaldab küsitud teabe väljastamise kohustust. Teabe valdajale otsusest teatamist loetakse teatamiseks kõigile selles märgitud muudele isikutele.

¹¹ Direktiivi 2011/16 ülevõtmise seadus, *Mémorial A* 2013, lk 756.

¹² *Mémorial A* 2014, lk 4170.

[...]“.

24. 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 5 lõige 1 näeb ette:

„Kui küsitud teavet ei esitata ühe kuu jooksul alates küsitud teabe väljastamise kohustust sisaldavast otsusest teatamisest, võib teabe valdajale määrata maksualase trahvi summas kuni 250 000 eurot. Trahvi suuruse määrab pädeva maksuasutuse juhataja või tema poolt volitatud isik.“

25. 25. novembri 2014. aasta seaduse artikkel 6 sätestab:

„1. Artikli 3 lõiget 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 küsitud teabe valdajale otsuse teatamisest. Kaebuse esitamine peatab otsuse täitmise. Erandina õigusnormidest, mis käsitlevad menetlust halduskohtutes, ei saa kumbki pool esitada rohkem kui ühe menetluskohustuse, sh kaebus ise. Vastus tuleb esitada ühe kuu jooksul alates kaebuse esitamisest kohtu kantseleisse. Juhtumi uurimise huvides võib asja lahendava koja esimees siiski anda omal algatusel korralduse esitada täiendavaid menetluskohustusi tema määratud tähtaja jooksul. Halduskohus teeb otsuse ühe kuu jooksul alates vastuse esitamisest või täiendavate menetluskohustuste esitamise tähtaja möödumisest.“

3. 1. märtsi 2019. aasta seadus

26. 1. märtsi 2019. aasta seadus, millega muudeti 25. novembri 2014. aasta seadust¹³, jõustus 9. märtsil 2019. 1. märtsi 2019. aasta seadusega muudeti eelkõige 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 3 lõiget 1 ja artikli 6 lõiget 1.

27. 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 3 lõige 1 näeb nüüd ette, et pädev maksuasutus veendub, et palutud teabe eeldatav olulisus ei ole seoses puudutatud maksukohustuslase ning teabe valdajaga täielikult välistatud ning et see teave on maksumenetluses vajalik.

28. 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 6 lõike 1 kohaselt on teabe valdajal nüüd võimalik kasutada õiguskaitsevahendeid, kuna ta saab artikli 3 lõikes 3 nimetatud kohustava otsuse peale esitada tühistamisnõude halduskohtule.

III. Põhikohtuasjad ja eelotsusetaotlused

29. Põhikohtuasjade alus on kaks Hispaania maksuhalduri poolt Luksemburgi maksuhaldurile esitatud teabetaotlust. Hispaania maksuhaldur tugineb nende esitamisel Luksemburgi ja Hispaania vahel 3. juunil 1986 sõlmitud maksulepingule ja direktiivile 2011/16. Mõlemad teabetaotlused puudutavad artisti F.C., kelle elukoht on Hispaanias.

¹³ *Mémorial A* 2019, lk 112.

1. Kohtuasja C-245/19 taust

30. Tulenevalt esimesest teabetaotlusest, mis saabus 18. oktoobril 2016, tegi Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (Luksemburgi otseste maksude ameti direktor) 16. juunil 2017 kohustava otsuse Luksemburgi õiguse alusel asutatud äriühingu B suhtes. Otsusega kohustas ta äriühingut B kõigepealt esitama ajavahemiku 2011–2014 kohta nende lepingute ära kirjad, mille äriühing B sõlmis äriühingutega E ja F artist F.C. õiguste kohta.

31. Peale selle palus ta äriühingul B esitada järgmine teave ja dokumendid:

„Palun edastage kõikide muude artist F.C-d puudutavate lepingute ära kirjad, mis kehtisid maksustamisaastatel 2011–2014, ning kõikide nende lepingute ära kirjad, mis sõlmiti enne või pärast seda ning mis jõustusid nendel maksustamisaastatel.“

32. Lõpuks palus ta äriühingul B esitada kõigi nende arvete ära kirjad, mis väljastati või saadi seoses nende lepingutega, ning nende sissenõudmise või tasumise viis, samuti nende pangakontode ja rahandusasutuste andmed, kus on hoiustatud bilansis näidatud vahendid.

33. Kiri sisaldas märkust, et vastavalt 25. novembri 2014. aasta seaduse artiklile 6 ei saa kõnealust kohustavat otsust vaidlustada.

2. Kohtuasja C-246/19 taust

34. Tulenevalt teisest teabetaotlusest, mis esitati 16. märtsil 2017, tegi Luksemburgi maksuhaldur 29. mail 2017 kohustava otsuse pangala A suhtes, mille asukoht on Luksemburgis. Selles otsuses palus ta pangal A nimetada ajavahemikul 2011–2014 teatava pangakonto omanikud, pangakonto kasutamiseks volitatud isiku(te) nimed ja pangakonto avanud isiku/isikute nimed, isegi kui konto avamise kuupäev jääb väljapoole otsusega hõlmatud ajavahemikku, ning esitada nimetatud ajavahemiku kohta konto väljavõtted ja kontoga seoses tegelikud kasusaajad.

35. Peale selle paluti pangal A esitada ajavahemiku 2011–2014 kohta järgmine teave ja järgmised dokumendid:

- „Palun andke teavet selle kohta, kas konto [...] avati pärast 31. detsembrit 2014. Kui see on nii, siis teatage, kas raha pärineb mõnelt teiselt teie pangas avatud kontolt, ja kui see on nii, siis esitage palun selle teise konto väljavõtted nimetatud ajavahemiku kohta.
- Nimetage palun kõik varad, mida omas F.C. äriühingus D, äriühingus B või muudes F.C. kontrolli all olevates äriühingutes nimetatud ajavahemikul, ja esitage selle kohta tõendid.
- Nimetage palun kõik varad, millega seoses oli F.C. nimetatud ajavahemikul tegelik kasusaaja, ja esitage selle kohta tõendid.“

36. Lõpuks nõudis Luksemburgi maksuhaldur pangalt A kõikide eespool nimetatud otsuse suhtes oluliste dokumentide ära kirju. Kiri sisaldas ka märkust, et vastavalt 25. novembri 2014. aasta seaduse artiklile 6 ei saa kõnealust kohustavat otsust vaidlustada.

3. Põhikohtuasjade menetlemine kohtus

37. Äriühing B (kohtuasi C-245/19) ja F.C. ning äriühingud B, C ja D (kohtuasi C-246/19) esitasid 17. juulil 2017 Tribunal administratif (halduskohus, Luksemburg) Luksemburgi maksuhalduri 29. mai ja 16. juuni 2017. aasta otsuse peale kaebused ning palusid otsust muuta, teise võimalusena otsus tühistada. Viimati nimetatud kaebust puudutavas menetluses osales pank A.

38. Tribunal administratif (halduskohus) rahuldab 26. juuni 2018. aasta otsustega kaebused osaliselt. Esiteks tühistas ta 29. mai 2017. aasta otsuse (kohtuasi C-245/19) osas, milles kohustatakse äriühingut B esitama maksustamisaastate 2011–2014 kohta ära kirjad kõikidest muudest artist F.C. õigusi puudutavatest lepingutest kui need, mis olid sõlmitud äriühingutega E ja F, ning ära kirjad kõikidest muudest lepingutest, mis sõlmiti enne või pärast seda ning mis jõustusid nendel maksustamisaastatel.

39. Teiseks tühistas kohus 16. juuni 2017. aasta otsuse (kohtuasi C-246/19) osas, milles pangal A palutakse

- juhul, kui kõnealune pangakonto avati pärast 31. detsembrist 2014, teatada, kas raha pärineb mõnelt teiselt pangas avatud kontolt, ja kui see on nii, siis esitada selle teise konto väljavõtted nimetatud ajavahemiku kohta,
- teha teatavaks kõik varad, mida omas maksukohustuslane nimetatud ajavahemikel muudes tema kontrollitavates äriühingutes kui äriühingud B ja D ning esitada selle kohta tõendid, ja
- teha teatavaks kõik varad, millega seoses oli nimetatud ajavahemikul tegelik kasusaaja F.C., ja esitada selle kohta tõendid.

40. Tribunal administratif (halduskohus) tunnistas kaebused vastuvõetavaks, tuginedes sellele, et 25. novembri 2014. aasta seaduse artikkel 6 on vastuolus harta artikliga 47 ja tuleb seetõttu jätta kohaldamata. Põhjendatuse hindamise raames leidis halduskohus, et Luksemburgi maksuhalduri palutud teave ei ole „eeldatavasti oluline“ direktiivi 2011/16 tähenduses.

41. Nende kohtuotsuste peale esitas Luksemburg 24. juulil 2018 apellatsioonkaebused Cour administrative'ile (Luksemburgi kõrgeim halduskohus). Luksemburg leiab esiteks eelkõige, et Luksemburgi õiguse kohaselt saab halduskohtutele esitada kaebuse vaid rahatrahvi määramise peale. See vastab harta artikli 47 nõuetele. Teiseks on Hispaania asutuste nõutud teave „eeldatavasti oluline“.

4. Eelotsusetaotlused ja eelotsuse küsimused

42. Sellises olukorras tegi Cour administrative (kõrgeim halduskohus) 14. märtsil 2019 kohtumäärused, millega ta peatas menetlused ja esitas Euroopa Kohtule kohtuasjas C-245/19 ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas harta artikleid 7 ja 8 ning artikli 52 lõiget 1 tuleb – vajaduse korral koostoimes harta artikliga 47 – tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusaktid, mille kohaselt on direktiivi 2011/16 rakendamiseks kehtestatud menetlusõigusliku korraga, mis reguleerib taotluse alusel teabe vahetamist, võetud teavet valdavalt kolmandalt isikult võimalus esitada kaebust – eelkõige kaebust kohtule – otsuse peale, millega selle liikmesriigi pädev asutus kohustab seda isikut väljastama talle teavet, et rahuldada teise liikmesriigi teabevahetustaotlus?“
2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tuleb direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 – vajaduse korral OECD näidislepingu artikli 26 tõlgendamise arengut arvesse võttes – tõlgendada nii, et teabevahetustaotlus ja taotluse saanud liikmesriigi pädeva asutuse teabe väljastamiseks kohustav otsus, millega see taotlus rahuldatakse, vastavad kriteeriumile, et eeldatav

olulisus ei või teabe puhul olla ilmselgelt välistatud, kui taotleb liikmesriik näitab ära asjaomase maksukohustuslase isiku, ajavahemiku, mida taotleva liikmesriigi uurimine puudutab, ja nimetatud teabe valdaja isiku, küsides teavet lepingute ning vastavate arvete ja maksete kohta, mida ei ole täpsustatud, kuid mille määravad ära kriteeriumid, milleks on esiteks asjaolu, et need sõlmis see konkreetne teabe valdaja, teiseks asjaolu, et neid kohaldatai maksustamisaastatel, mida taotleva riigi asutuse uurimine puudutab, ja kolmandaks nende seos selle konkreetse maksukohustuslasega?“

43. Kohtuasjas C-246/19 esitas Cour administrative (kõrgeim halduskohus) Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas harta artikleid 7 ja 8 ning artikli 52 lõiget 1 tuleb – vajaduse korral koostoides harta artikliga 47 – tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusaktid, mille kohaselt on direktiivi 2011/16 rakendamiseks kehtestatud menetlusõigusliku korraga, mis reguleerib taotluse alusel teabe vahetamist, võetud teavet valdavalt kolmandalt isikult võimalus esitada kaebust – eelkõige kaebust kohtule – otsuse peale, millega selle liikmesriigi pädev asutus kohustab seda isikut väljastama talle teavet, et rahuldada teise liikmesriigi teabevahetustaotlus?
2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tuleb direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tõlgendada – vajaduse korral OECD maksustamise näidislepingu artikli 26 tõlgendamise arengut arvesse võttes – nii, et teabevahetustaotlus ja taotluse saanud liikmesriigi pädeva asutuse teabe väljastamiseks kohustav otsus, millega see taotlus rahuldatakse, vastavad kriteeriumile, et eeldatav olulisus ei või teabe puhul olla ilmselgelt välistatud, kui taotleb liikmesriik näitab ära asjaomase maksukohustuslase isiku, ajavahemiku, mida taotleva liikmesriigi uurimine puudutab, ja nimetatud teabe valdaja isiku, küsides teavet lepingute ning vastavate arvete ja maksete kohta, mida ei ole täpsustatud, kuid mille määravad ära kriteeriumid, milleks on esiteks asjaolu, et need sõlmis see konkreetne teabe valdaja, teiseks asjaolu, et neid kohaldatai maksustamisaastatel, mida taotleva riigi asutuse uurimine puudutab, ja kolmandaks nende seos selle konkreetse maksukohustuslasega?“

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

44. Euroopa Kohtu presidendi 26. aprilli 2019. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-245/19 ja C-246/19 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

45. Euroopa Kohtu eelotsusemenetluses esitasid Luksemburg, Belgia Kuningriik, Hispaania, Prantsuse Vabariik, Kreeka Vabariik, Poola Vabariik ja Euroopa Komisjon kirjalikud seisukohad. 26. mai 2020. aasta istungil osalesid Luksemburg, Hispaania, Prantsusmaa ja komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Esimene eelotsuse küsimus mõlemas kohtuasjas

46. Mõlema kohtuasja esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lõppkokkuvõttes teada, kas harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et teabe väljastamiseks kohustava otsuse adressaadil, asjaomasel maksukohustuslasel ja asjaomastel kolmandatel isikutel peab olema võimalik kasutada taotluse saanud asutuse kohustava otsuse vastu tõhusaid õiguskaitsevahendeid. Sellega seoses on oluline, kas nimetatud isikute rühmadele harta artiklitest 7 ja 8 tulenevaid õigusi (eraelu puutumatus, isikuandmete kaitse) on rikutud.

1. Harta artikli 47 rikkumine seoses teabe väljastamiseks kohustava otsuse adressaadiga (C-245/19)

47. Otsuse adressaadile andis Luksemburg 1. märtsi 2019. aasta seadusega võimaluse esitada kaebus vahetult teabe väljastamiseks kohustava otsuse peale. See ei muuda siiski kohtuasjas C-245/19 esitatud esimese eelotsuse küsimuse vastuvõetavust. Nimelt esitas otsuse adressaat käesoleval juhul kaebuse enne 1. märtsi 2019. aasta seaduse jõustumist.

48. Küsimus, kas võimaluse puudumine esitada piiriülese teabevahetuse raames kaebust otsuse peale, millega kohustatakse isikut esitama teavet, rikub otsuse adressaadile harta artiklist 47 tulenevaid õigusi, sõltub sellest, kas teabe väljastamiseks kohustav otsus kuulub harta kohaldamisalasse ja puudutab seega „liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi“.

a) Teabe väljastamiseks kohustav otsus kui liidu õiguse rakendamine

49. Harta artikli 51 lõike 1 kohaselt on harta sätted liikmesriikidele ette nähtud üksnes liidu õiguse kohaldamise korral.

50. Euroopa Kohus märkis juba kohtuasjas *Berlioz*, et liikmesriik rakendab liidu õigust, kui ta näeb ette rahatrahvi määramise isikule, kes keeldub esitamast teavet maksuasutustevahelise suhtluse raames, mis toimub muu hulgas direktiivi 2011/16 sätete alusel.¹⁴

51. Kui juba rahatrahvi määramise otsus, mida direktiiv 2011/16 ei reguleeri, kujutab endast liidu õiguse rakendamist, siis on see kindlasti nii ka direktiivi 2011/16 artikli 6 lõikega 3 reguleeritud olukorras, kus taotluse saanud liikmesriigi maksuasutused peavad seoses teabetaotlusega läbi viima haldusuurimise. Seega on harta kohaldatav.

b) Harta artikli 47 rikkumine

52. Võimaluse puudumine esitada teabe väljastamiseks kohustava otsuse peale kaebust tähendab kohustava otsuse adressaadi jaoks juhul, kui kõnealuse otsusega on rikutud talle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi, harta artikli 47 rikkumist.

53. Peab paika, et direktiiv 2011/16 reguleerib vaid liikmesriikide haldusasutuste vahelist koostööd. Seega ei anna see õigusi isikutele. Sellegipoolest saab isik harta artikli 47 alusel kaitsta kohtus oma seisukohti seoses direktiivi 2011/16 kohaldamisega.¹⁵

54. Teabe väljastamiseks kohustava otsuse adressaadi puhul võib jääda lahtiseks, kas ja milliseid konkreetseid hartas sätestatud põhiõigusi rikkuda võidi. Nimelt, nagu Euroopa Kohus on juba märkinud kohtuasjas *Berlioz*, jääb see võimalus isikule tema huve kahjustava akti puhul alati alles.¹⁶

55. See kehtib teabe väljastamiseks kohustava otsuse adressaadi suhtes samavõrra nagu trahviotsuse adressaadi suhtes. Nimelt erinevalt mõne liikmesriigi väitest on juba teabe väljastamiseks kohustav otsus selle otsuse adressaadi huve kahjustav akt. Sellise teabekohustuse – mille täitmata jätmise korral määratakse pealegi trahv – panemine isikule ei ole üksnes ettevalmistav meede. Esiteks pannakse adressaadile vahetult teatava tegevuse kohustus – käesolevas asjas kohustus väljastada teavet. Teiseks ei ole tegemist ka pelgalt teavet väljastama kohustatud isiku huve kahjustava meetme

¹⁴ 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 42 ja resolutsiooni punkt 1).

¹⁵ 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 45 jj).

¹⁶ Väljakujunenud kohtupraktika, 13. septembri 2018. aasta kohtuotsus *UBS Europe jt* (C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 56); 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 51); 17. novembri 2005. aasta kohtumäärus *Minoan Lines vs. komisjon* (C-121/04 P, ei avaldata, EU:C:2005:695, punkt 30); samuti 22. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 27) ja 21. septembri 1989. aasta kohtuotsus *Hoechst vs. komisjon* (46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, punkt 19).

ettevalmistamisega. Äärmisel juhul valmistatakse sellega ette maksukohustuslase suhtes tehtav maksuotsus. Teabe väljastamiseks kohustav otsus ei ole ka trahviotsust ettevalmistav meede. Nimelt tähendab trahviotsus karistust teabe väljastamiseks kohustava otsuse täitmata jätmise eest ega ole selle eesmärk.

56. Ka kaudse vaidlustamise võimalus – mida nägi Euroopa Kohus kohtuasjas Berlioz ette võimaliku trahviotsuse peale esitatava kaebuse kujul¹⁷ – ei muuda erinevalt Luksemburgi seisukohast seda järeldust.

57. Õigusriigis, nagu ka õigusel põhinevas liidus, on vastuvõetamatu, et isik peab selleks, et asutuse otsuse õiguspärasust kohtus kaudselt kontrollida lasta, seda otsust rikkuma.¹⁸ Seda enam peab see paika juhul, kui trahvimenetluse algatamine on maksuasutuse kaalutusotsus, nagu see on komisjoni õigustatud viite kohaselt käesolevas asjas. Sellisel juhul saaks maksuasutus nimelt trahvimenetluse korraldamisest loobumisega takistada teabetaotluse õiguspärasuse kontrollimist.

c) Vahejärelendus

58. Isikul, kellele on adresseeritud direktiivi 2011/16 alusel liikmesriikide maksuasutuste vahel toimunud teabevahetuse raames tehtud otsus, millega kohustatakse väljastama teavet, on kooskõlas harta artikliga 47 õigus lasta seda otsust kohtul kontrollida. Teabe väljastamiseks kohustava otsuse adressaadi ilmajätmine õiguskaitsest tähendab seega harta artikli 47 rikkumist.

2. Harta artikli 47 rikkumine seoses teabe väljastamiseks kohustavast otsusest puudutatud maksukohustuslasega (C-246/19)

59. Peale selle tuleb selgitada, kas õiguskaitsevahendi kasutamise võimaluse äravõtmine selliselt maksukohustuslaselt, keda *teise isiku suhtes* tehtud teabe väljastamiseks kohustav otsus puudutab kaudselt, tähendab harta artikli 47 rikkumist.

60. Teabe väljastamiseks kohustava otsuse tegemisega maksuasutuste piiriülese teabevahetuse raames rakendatakse liidu õigust. Seega on harta kohaldatav (vt eespool punkt 49 jj).

a) Kaudselt puudutatud maksukohustuslaste põhiõiguste võimalik rikkumine

61. Selleks et harta artikkel 47 oleks kohaldatav, peaks tegemist olema maksukohustuslaste endi õiguste või vabaduste riivega. Riivatud võib olla näiteks maksukohustuslaste põhiõiguseks olev õigus isikuandmete kaitsele, kui maksuasutus kohustab teist isikut (kohtuasjas C-246/19 pank) esitama teavet, mis puudutab nende maksukohustuslaste pangakontosid, osalusi äriühingutes ja finantsvara.

62. Harta artikli 8 lõike 1 kohaselt on igal isikul õigus oma isikuandmete kaitsele.

¹⁷ 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 59 ja resolutsiooni punkt 2).

¹⁸ Vt 3. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Inuit Tapiriit Kanatami jt vs. parlament ja nõukogu (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punkt 104) ja 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, punkt 64).

63. Isikuandmed hõlmavad igasugust teavet tuvastatud või tuvastatava füüsilise isiku kohta.¹⁹ Isikuandmete hulka kuulub ka isiku sissetuleku suurust puudutav teave.²⁰ Samuti hõlmavad isikuandmed teavet pangakonto kohta. Sellega seoses saab tugineda ka EIÕK artiklit 8 käsitlevale Euroopa Inimõiguste Kohtu ulatuslikule praktikale.²¹

64. Käesolevas asjas on tegemist teabega, mis puudutab füüsilise isiku kontosid, kontojääke, muud vara ja osalusi äriühingutes, seega isikuandmetega. Seega on harta artikkel 8 kohaldatav.

65. Maksukohustuslase põhiõigust riivab juba teabe väljastamiseks kohustava otsuse adressaadi kohustamine edastada kõnealused andmed maksuhaldurile. Erinevalt mõne liikmesriigi seisukohast ei saa riive olemasolu eitada argumendiga, et kõnealune otsus ei ole veel akt, millega kahjustatakse asjaomase isiku huve ja et kahjustamise toob kaasa alles selle otsuse täitmine. Juba kohustav otsus on selle otsuse adressaadi huve vahetult kahjustav akt (selle kohta eespool punkt 61) ja maksukohustuslase huve kaudselt kahjustav akt. Adressaadi tegutsemiskohustus ohustab juba ka maksukohustuslase põhiõigusi. Kohustuse nõutava täitmise kaudu saab avaliku võimu kandja nimelt võimaluse tutvuda isikuandmetega, ilma et nende omanik sellega nõus oleks.²²

66. See ei ole vastuolus Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikaga. Selle kohaselt on EIÕK artiklist 8 tulenevat õigust eraelu puutumatusele riivatud *hiljemalt* maksukohustuslase pangakonto andmete edastamisega taotluse esitanud riigi maksuasutusele.²³ See ei välista siiski, et riive võis olemas olla juba varem.

67. Lõppkokkuvõttes puudutab kolmanda isiku kohustus edastada maksukohustuslase isikuandmed igal juhul maksukohustuslasele harta artiklist 8 tulenevat põhiõigust. Kas peale selle esineb ka harta artikli 7 (era- ja perekonnaelu puutumatus) riive, võib jääda lahtiseks.

b) Harta artikli 47 rikkumine õiguskaitsevahendite kasutamise võimalusest ilmajätmisega, hoolimata maksuotsuse vaidlustatavusest

68. Vajadus kasutada õiguskaitsevahendit taotluse saanud riigi, käesoleval juhul Luksemburgi kohtutes langeks ära juhul, kui oleks piisav, et maksukohustuslane saab vaidlustada maksuotsuse, mille maksuasutused – käesoleval juhul taotluse esitanud Hispaania maksuasutused – tema suhtes hiljem ilmselt teevad. Kui maksukohustuslane saab selles kohtuasjas väita ka puudujääkide esinemist tõendite kogumises, siis võiks asuda seisukohale, et õiguskaitsevahendid, mida ta saab kasutada Hispaanias, on piisavalt tõhusad, et välistada harta artikli 47 rikkumine.

19 3. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus A jt (C-70/18, EU:C:2019:823, punkt 54); 16. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, punkt 54); 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, punkt 26); 24. novembri 2011. aasta kohtuotsus Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 ja C-469/10, EU:C:2011:777, punkt 42) ning 9. novembri 2010. aasta kohtuotsus Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 52).

20 Vt 1. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Bara jt (C-201/14, EU:C:2015:638, punktid 14 ja 29); 16. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Satakunnan Markkinapörssi ja Satamedia (C-73/07, EU:C:2008:727, punkt 35) ja 20. mai 2003. aasta kohtuotsus Österreichischer Rundfunk jt (C-465/00, C-138/01 ja C-139/01, EU:C:2003:294, punkt 73).

21 Euroopa Inimõiguste Kohtu 22. detsembri 2015. aasta otsus G.S.B. vs. Šveits (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, punkt 51) ja 7. juuli 2015. aasta otsus M.N. jt vs. San Marino (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, punkt 51).

22 Vt selle kohta Euroopa Kohtu (suurkoda) 26. juuli 2017. aasta arvamus 1/15 (EU:C:2017:592, punktid 125 ja 126); samuti 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Tele2 Sverige ja Watson jt (C-203/15 ja C-698/15, EU:C:2016:970, punkt 100); 1. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Bara jt (C-201/14, EU:C:2015:638, punkt 29) ja 20. mai 2003. aasta kohtuotsus Österreichischer Rundfunk jt (C-465/00, C-138/01 ja C-139/01, EU:C:2003:294, punkt 74).

23 Euroopa Inimõiguste Kohtu 22. detsembri 2015. aasta otsus G.S.B. vs. Šveits, (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, punkt 50).

69. Selle järelduse kasuks räägib see, et harta artikkel 47 ei sisalda konkreetset teavet tõhusa õiguskaitsevahendi vormi kohta, vaid näeb üksnes ette, et igaljuhul on õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus. See ei eelda, et riigi kui avaliku võimu kandja akti peab saama vahetult vaidlustada. Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib teatud asjaoludel olla tõhus ka õiguskaitsevahend, mida on kasutatud kaudselt.²⁴ Selle põhjal teevad eelkõige Luksemburg, Prantsusmaa ja Hispaania järelduse, et piisav on maksuotsuse peale kaebuse esitamise võimalus.

70. Seda seisukohta võiks toetada direktiivi 2011/16 eesmärk võidelda maksude tasumisest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega rahvusvahelisel tasandil.²⁵ Võimalus vaidlustada teabe väljastamiseks kohustav otsus juba enne teabe andmist toob kaasa vähemasti viivitused.

71. Siiski on olemas kaks erinevat põhiõiguste kandjaga seotud riivet, mis on teineteisest sõltumatud ja mille vahel tuleb õiguslikult vahet teha. Ühel korral nõutakse isikuandmeid teiselt isikult. Sellega sekkutakse maksukohustuslase eraellu, mis on liidu õiguses kaitstud harta artiklitega 7 ja 8. Teisel korral pannakse maksukohustuslasele rahalise makse tegemise kohustus. Viimane ei puuduta üldjuhul mitte põhiõigust eraelu kaitsele, vaid teatud juhtudel põhiõigusi, mis tulenevad harta artiklist 20 (võrdsus seaduse ees) ning artiklitest 16 ja 17 (ettevõtlusvabadus ja õigus omandile).

72. Riivete sõltumatus nähtub ka sellest, et tõsiasi, et maksuotsus on vale, ei muuda andmete kogumist veel õigusvastaseks. Samamoodi ei muuda ka õigusvastane andmete kogumine maksuotsust tingimata vääraks. Kui maksuotsuse tegemisel on tuginetud õigusvastaselt kogutud andmetele, ei tulene liidu õigusest absoluutset kasutamiskeeldu.²⁶

73. Pealegi ei ole kindel, kas ja millal maksuotsus tehakse. Näiteks kui kogutud andmete põhjal selgub, et taotluse esitanud riigil puudub õigus maksu sisse nõuda, siis asjaomast maksukohustuslase huvi kahjustavat maksuotsust, mida maksukohustuslane saaks vaidlustada, ei tehta. Sama kehtib juhul, kui kogutud andmed ei olnud maksude seisukohast olulised, kuid maksuotsus tehakse muudel põhjustel. Sellise maksuotsuse peale esitatud kaebuses oleks maksukohustuslasel väga raske väita, et „tulemusetu“ andmete kogumine oli õigusvastane.

74. Eespool esitatud kaalutlustel saab teha järelduse, et andmete kogumise vastu kaudselt kasutatud õiguskaitsevahend, mis seisneb maksuotsuse vaidlustamises, ei ole tõhus õiguskaitsevahend harta artikli 47 tähenduses. Selline õiguskaitsevahend ei saa isikuandmete kaitse õiguse riivet enam tõhusalt ära hoida. Riive on toime pandud juba andmete kogumisega. Sellele järgneda võiv andmete kasutamine vaid süvendab seda riivet, millest tulenevalt hoiab andmete kasutamise vastu kasutatav õiguskaitsevahend maksumenetluses – isegi kui asjaomane kasutamiskeeld oleks olemas – ära vaid riive süvendamise, kuid mitte riivet ennast.

75. Õiguskaitsevahendi kasutamise võimalus ei lase piiriüleisel haldusabil muutuda ka sisutihjaks, nagu näitavad teised liikmesriigid, kus on õiguskaitsevahendi kasutamise võimalus olemas.²⁷ See sõltub pigem õiguskaitsevahendi vormist. Vormi kujundamisel võib igati arvesse võtta direktiivi 2011/16 põhjendustes 6, 27 ja 29 nimetatud huvi tõhusa ja kiire abi vastu. Õiguskaitsevahendi kasutamise täielik välistamine rikub aga harta artikliga 47 tagatud õigust.

24 21. novembri 2019. aasta kohtuotsus Deutsche Lufthansa (C-379/18, EU:C:2019:1000, punkt 61) ja 13. märtsi 2007 aasta kohtuotsus Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, punktid 47, 50 ja 53).

25 Vt 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 32) ja 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punktid 30 ja 31); põhjendavate aluste kohta põhivabaduste raames vt 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 47); 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 57) ja 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 59).

26 10. aprilli 2003. aasta kohtuotsus Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, punkt 75) ja minu ettepanek liidetud kohtuasjades IN ja JM (C-469/18 ja C-470/18, EU:C:2019:597, punkt 70 jj) – ka 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsusest WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) ei tulene absoluutset tõendite kasutamise keeldu.

27 Vt näidetena Saksamaa Liitvabariigi kohta Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus) 12. septembri 2018. aasta otsus – 2 K 814/18–, 13. aprilli 2018. aasta otsus – 2 V 174/18–, 23. veebruari 2018. aasta otsus – 2 V 814/17–, ja 20. oktoobri 2017. aasta otsus – 2 V 1055/17–.

76. Pealegi lähtub direktiiv 2011/16 ise sellest, et kohustus osutada abi on õiguslikult piiratud. Nimelt võib taotluse esitanud riik küsida vaid eeldatavasti olulist teavet (vt direktiivi 2011/16 artikli 1 lõige 1 ja artikkel 5 ning põhjendus 9). Seda tingimust võib adressaat lasta kohtul kontrollida – olgu siis trahviotsuse vaidlustamise raames²⁸ või teabe väljastamiseks kohustava otsuse enda vaidlustamise raames (selle kohta vt eespool punkt 52 jj).

77. Samamoodi näeb maksuasjades vastastikust haldusabi käsitleva konventsiooni artikli 23 lõige 1 ette, et taotluse saanud riigi võetud meetme peale saab esitada kaebuse (vt direktiivi 2011/16 artikli 1 lõige 3).

78. Vastupidi pea kõigi menetlusosaliste seisukohtadele ei ole see järeldus vastuolus ka kohtuotsusega Sabou²⁹. Viidatud kohtuasja aluseks olnud asjaolud ei olnud võrreldavad kohtuasjaga Berlioz³⁰ ega käesoleva asjaga.

79. Kohtuasjas Sabou oli tegemist küsimusega, kas käimasolevas haldusmenetluses on kahe maksuasutuse vahelise teabetaotluse osas vajalik (täiendav) ärakuulamine. Konkreetselt sooviti teada saada, kas taotluse esitanud asutus peab maksukohustuslase ära kuulama ja lubama tal menetluses osaleda, enne kui ta teise liikmesriigi maksuasutustele esitatud teabetaotluse alusel saadud andmeid kontrollib.

80. Kui kohtuasjas Sabou oli tegemist päringuga teiselt avaliku võimu kandjalt, siis käesolevas asjas on tegemist eraisikule adresseeritud kohustava otsusega, mille täitmata jätmise eest on ette nähtud karistus. Kui maksuasutus kogub kõigest – nagu kohtuasjas Sabou – teavet teise liikmesriigi maksuasutuselt, ei ole ta liidu õiguse alusel kohustatud lubama maksukohustuslasel selles osaleda ja oma seisukohta esitada.³¹ Harta ei näe ette võimalust vaidlustada haldusmenetluse iga vaheetappi.³² Kolmandate isikute suhtes tehtud kohustavad otsused lähevad seevastu maksuasutuste sellisest ettevalmistavast uurimisest kaugemale.

81. Peale selle oli maksukohustuslane kohtuasjas Sabou juba ära kuulatud, kuna ta oli andmed, mida tuli kontrollida, ise esitanud. Seda arvestades leidis Euroopa Kohus, et õigusliku ärakuulamise õigus seoses haldusmenetluse vaheetapiga puudub.³³ Käesolevas asjas ei ole aga tegemist õigusliku ärakuulamisega haldusmenetluses. Tegemist on tõhusa õiguskaitsevahendi kasutamisega kohtus, et kontrollida omaenda isikut puudutavat teisele isikule adresseeritud haldusotsust. Sellise käesolevas asjas kujunenud olukorra kohta ei anna kohtuotsus Sabou mingit teavet.

c) Vahejärelalus

82. Liikmesriikide vahel direktiivi 2011/16 alusel toimuvast teabevahetusest puudutatud maksukohustuslane saab seega kooskõlas harta artikliga 47 lasta kohtul kontrollida, kas teabe väljastamiseks kohustav otsus, mis on adresseeritud teisele isikule ja puudutab maksukohustuslase isikuandmeid, on õiguspärane. Õiguskaitse võimaluse välistamine rikub harta artiklit 47.

28 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 59 ja resolutsiooni punkt 2).

29 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus (C-276/12, EU:C:2013:678).

30 Nii sõnaselgelt 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 58).

31 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 41).

32 Vt 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 44).

33 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 46 ja resolutsiooni punkt 1) ning minu ettepanek selles kohtuasjas (EU:C:2013:370, punkt 62).

3. Harta artikli 47 rikkumine seoses teabe väljastamiseks kohustavast otsusest puudutatud kolmanda isikuga (C-246/19)

83. Mõlemas kohtuasjas esitatud esimese küsimuse raames tuleb veel selgeks teha, kas harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et ka puudutatud kolmandatel isikutel peab olema õigus vaidlustada taotluse saanud maksuasutuse otsust, millega kohustatakse väljastama teavet.

84. Kõnealused kolmandad isikud ei ole seejuures taotluse saanud maksuasutuse kohustavate otsuste adressaadid (selle kohta eespool punkt 47 jj) ega osale ise taotluse esitanud maksuasutuse maksumenetluses (selle kohta eespool punkt 59 jj).

85. Kohtuasja C-246/19 aluseks olnud menetluses palus Luksemburgi maksuhaldur pangal A eelkõige esitada teavet pangakontode ja vara kohta, mis puudutab ka kolmandaid isikuid (äriühinguid B, C ja D). Samamoodi nagu maksukohustuslase puhul (selle kohta eespool punkt 62 jj) peab teabe väljastamiseks kohustav otsus tekitama ka kolmanda isiku puhul olukorra, kus võidakse rikkuda talle „liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi“ (harta artikkel 47).

86. Ka selles osas asusid menetlusosalised täielikult vastandlikele seisukohtadele. Kui Prantsusmaa ja Luksemburg ei pidanud kolmandatele isikutele õiguskaitse andmist vajalikuks, siis komisjon leidis, et asjaomane õigus tuleneb harta artiklist 47.

a) Kaudselt puudutatud kolmandate isikute põhiõiguste võimalik rikkumine

87. Seega tuleb selgitada, kas olukorras, kus maksuasutus kohustab edastama teavet äriühingute pangakontode ja vara kohta, on rikutud kolmandate isikute, käesolevas asjas eri äriühingute õigusi ja vabadusi harta artikli 47 tähenduses. Ka siin tulevad kõne alla harta artiklitest 7 ja 8 tulenevad põhiõigused.

88. On tõsi, et sõnastuse põhjal otsustades oleks asjakohane harta artikkel 8 („isik“, „isikuandmed“). Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale kuuluvad andmekaitset reguleeriva teisese õiguse³⁴ kohaselt harta artiklis 8 sätestatud isikuandmete kaitse põhiõiguse kohaldamisalasse põhimõtteliselt siiski vaid füüsilised isikud. Seevastu juriidilised isikud saavad harta artikliga 8 tagatud „isikuandmete“ kaitsele tugineda vaid siis, kui nende ametlik nimetus võimaldab tuvastada füüsilist isikut.³⁵ Kas see on nii käesolevas asjas, võib jääda lahtiseks, kuna on võimalik, et äriühingud saavad tugineda harta artiklist 7 tulenevale õigusele.

89. Harta artikkel 7 sisaldab igäühe põhiõigust tema era- ja perekonnaelu austamisele. Isikuandmete töötlemise aspektist hõlmab see mis tahes teavet, mis puudutab tuvastatud või tuvastatavat füüsilist isikut.³⁶ Eraelu kaitse laieneb ka kutse- või äritegevusele, sealhulgas sellega seotud tehingutele.³⁷ See hõlmab ka teavet pangakontode kohta.³⁸

34 Konkreetselt on tegemist Euroopa Parlamendi ja nõukogu 24. oktoobri 1995. aasta direktiivi 95/46/EÜ üksikisikute kaitse kohta isikuandmete töötlemisel ja selliste andmete vaba liikumise kohta artikli 2 punktiga a ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu 18. detsembri 2000. aasta määruse (EÜ) nr 45/2001 üksikisikute kaitse kohta isikuandmete töötlemisel ühenduse institutsioonides ja asutustes ning selliste andmete vaba liikumise kohta artikli 2 punktiga a.

35 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 79) ja 9. novembri 2010. aasta kohtuotsus Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, punktid 52 ja 53).

36 3. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus A jt (C-70/18, EU:C:2019:823, punkt 54); 16. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, punkt 54); 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, punkt 26); 24. novembri 2011. aasta kohtuotsus Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 ja C-469/10, EU:C:2011:777, punkt 42) ja 9. novembri 2010. aasta kohtuotsus Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 52).

37 Euroopa Inimõiguste Kohtu 7. juuli 2015. aasta otsus M.N. jt vs. San Marino (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, punkt 51); harta artikkel 7 vastab EIÕK artikli 8 lõikele 1; 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Buivids (C-345/17, EU:C:2019:122, punkt 65).

38 Euroopa Inimõiguste Kohtu 22. detsembri 2015. aasta otsus G.S.B. vs. Šveits (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, punkt 51), ja 7. juuli 2015. aasta otsus M.N. jt vs. San Marino (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, punkt 51).

90. Seda arvestades saavad ka juriidilised isikud tugineda harta artiklile 7.³⁹ Harta artikli 7 riive põhjendatuse raames võivad juriidiliste isikute puhul olla siiski kohaldatavad teistsugused kriteeriumid kui füüsiliste isikute puhul.⁴⁰ Harta artiklis 47 sätestatud tõhusa õiguskaitsevahendi kasutamise õiguse olemasolu seisukohast ei ole see aga tähtis.

91. Käesolevas asjas paluti teavet pangakontode ja vara kohta, mis puudutab ka äriühinguid B, C ja D. Seega saavad need juriidilised isikud tugineda harta artiklile 7.

92. Erinevalt mõne liikmesriigi seisukohast võib harta artikli 7 riive olla asjaomaste kolmandate isikute jaoks sama märkimisväärne nagu taotluse saanud asutuse kohustava otsuse adressaadi ja maksukohustuslase jaoks. Nii rõhutab komisjon õigesti, et teabetaotluse ja taotluse saanud asutuse kohustava otsuse puhul võidi lähtuda valedest asjaoludest, mis puudutavad kolmandaid isikuid. Andmete edastamisega avaliku võimu kandjale saab võõras isik võimaluse nende andmetega tutvuda, olenemata sellest, kas andmete omanik on sellega nõus. Just seda soovib ära hoida harta artikkel 7. See näide teeb selgeks asjaomase kolmanda isiku praktilise vajaduse kasutada selliste kohustavate otsuste vastu tõhusaid õiguskaitsevahendeid.

93. Eraelu puutumatus põhiõiguse riive tuvastamisel ei ole Euroopa Kohtu praktika kohaselt ka oluline, kas edastatud isikuandmed on delikaatsed või mitte või kas asjaomased isikud on selle riive tõttu pidanud taluma mingeid ebamugavusi.⁴¹

94. Teise isiku kohustamine edastama kõnealused andmed maksuhaldurile riivab juba ka asjaomaste kolmandate äriühingute põhiõigust.⁴²

95. Erinevalt Prantsusmaa seisukohast ei saa taotluse saanud asutuse kohustavaid otsuseid pidada teabe kogumist ettevalmistavaks aktiks, mis ei kahjusta veel asjaomase isiku huve, millest tulenevalt ei ole harta artikli 7 riivega veel tegemist. Seda seetõttu, et järgnevat õigusakti, mida kõnealuse kohustava otsusega ette valmistatakse, asjaomaste kolmandate isikute suhtes üldse vastu ei võeta. Nagu juba märgitud (vt eespool punkt 68 jj), valmistab kohustav otsus äärmisel juhul ette maksuotsuse maksukohustuslase suhtes, mitte aga akti asjaomaste kolmandate isikute suhtes.

96. Teise isiku kohustamisega edastada andmed maksuasutusele on riive juba lõpule viidud. Harta artikkel 7 ei eelda, et tekib täiendav rahaline või mittevaraline kahju, mida saaks seejärel tagantjärgi muul moel kõrvaldada.

97. Erinevalt Luksemburgi seisukohast ei ole asjaomaste kolmandate isikute põhiõiguste riive eeldus vastuolus ka Euroopa Inimõiguste Kohtu määrusega *Othymia Investments vs. Madalmaad*. Viidatud kohtumäärus puudutas vaid kahe maksuasutuse vahelise teabetaotluse vaidlustamist. Euroopa Inimõiguste Kohus märkis vaid, et EIÕK artikkel 8 ei kohusta teabe vahetamisest maksuasjades enne teavitama kõiki võimalikke asjasse puutuvaid isikuid.⁴³ Kõnealuse kohtumääruse ese oli seega üksnes teavitamiskohustus ja mitte õiguskaitse teabe väljastamiseks kohustava otsuse puhul.

39 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 80) ja 14. veebruari 2008. aasta kohtuotsus *Varec* (C-450/06, EU:C:2008:91, punkt 48); selle kohta ka 9. novembri 2010. aasta kohtuotsus *Volker und Markus Schecke ja Eifert* (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 87, milles Euroopa Kohus tegi proportsionaalsuse hindamise seoses harta artikliga 7); vt ka Euroopa Inimõiguste Kohtu 16. juuni 2015. aasta (määrus) *Othymia Investments vs. Madalmaad* (CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, punkt 37), 14. märtsi 2013. aasta otsus *Bernh Larsen Holding jt vs. Norra* (CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, punkt 104) ja 16. aprilli 2002. aasta otsus *Stes Colas jt vs. Prantsusmaa* (CE:ECHR:2002:0416JUD003797197, punkt 41).

40 Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika kohaselt vajab puhtalt finantsteave vähem kaitset kui delikaatsed isikuandmed, vt Euroopa Inimõiguste Kohtu 22. detsembri 2015. aasta otsus *G.S.B. vs. Šveits* (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, punkt 93).

41 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus *Schrems* (C-362/14, EU:C:2015:650, punkt 87); 8. aprilli 2014. aasta kohtuotsus *Digital Rights Ireland jt* (C-293/12 ja C-594/12, EU:C:2014:238, punkt 33) ning 20. mai 2003. aasta kohtuotsus *Österreichischer Rundfunk jt* (C-465/00, C-138/01 ja C-139/01, EU:C:2003:294, punkt 75).

42 Vt Euroopa Inimõiguste Kohtu 7. juuli 2015. aasta otsus *M.N. jt vs. San Marino* (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, punkt 54).

43 Euroopa Inimõiguste Kohtu 16. juuni 2015. aasta (määrus) *Othymia Investments vs. Madalmaad* (CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, punkt 44).

98. Kohustades isikut edastama andmed kolmandate isikute pangakontode ja vara kohta, võib maksuasutus rikkuda kõnealustele kolmandatele isikutele harta artiklist 7 tulenevaid õigusi.

b) Harta artikli 47 rikkumine õiguskaitsevahendite kasutamise võimalusest ilmajätmisega

99. Järelikult tuleb kontrollida, kas sellega, et asjaomased kolmandad isikud on jäetud ilma võimalusest esitada teabe väljastamiseks kohustava otsuse peale kaebust, on rikutud neile isikutele harta artiklist 47 tulenevat õigust. Asi on nii juhul, kui asjaomaste kolmandate isikute õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ei ole tagatud.

100. Asjaomaste kolmandate isikute puhul seisneb eripära selles, et nad ei osale vahetult üheski haldusmenetluses. Nad ei ole vahetult kaasatud maksumenetlusse nagu maksukohustuslane ega teabemenetlusse nagu teavet andma kohustatud isik. Seega ei ole kolmandatel isikutel menetlusosaliste õigusi, näiteks õigust ärakuulamisele.

101. Taotluse saanud asutuse tehtud kohustavad otsused puudutavad kolmandaid isikuid siiski niivõrd, kui taotluse saanud asutus palub asjaomaste kolmandate isikute isikuandmed esitada mõnel muul isikul. Erinevalt otsuse adressaadist ja maksukohustuslasest ei saa asjaomased kolmandad isikud vaidlustada otsuse rikkumise eest määratud võimalikku karistust ega hilisemat maksuotsust. Asjaomastel kolmandatel isikutel ei ole seega sellise regulatsiooni puhul nagu käesolevas asjas üldse õigust õiguskaitsevahendile – ja seega ka õigust tõhusale õiguskaitsevahendile – seoses teabe väljastamiseks kohustava otsusega, mille on teinud taotluse saanud asutus ja mis puudutab neid kolmandaid isikuid.

102. Ka kaudne õiguskaitsevahend, mida kasutatakse riigi vastutusest tuleneva hilisema menetluse raames, ei ole – erinevalt Prantsusmaa seisukohast – tõhus õiguskaitsevahend harta artikli 47 tähenduses. Esiteks ei saa see õiguskaitsevahend, mis on pealegi seotud lisatingimustega, hoida ära põhiõiguste rikkumist, vaid parimal juhul on sellega võimalik vaid korvata tekitatud kahju. Teised kahju hüvitamise võimalused ei ole aga iseenesest tõhusad õiguskaitsevahendid.⁴⁴

103. Põhjendatud ei ole ka Prantsusmaa viide õiguskaitsevahendile, mida saab kasutada muu hulgas ka asjaomaste kolmandate isikute suhtes algatatud hilisemas maksumenetluses. Nagu juba eespool märgitud, ei ole see argument õige juba maksukohustuslase puhul, kuna põhiõiguse riive ajal ei ole üldse kindel, kas asi maksu määramiseni üldse jõuab (selle kohta eespool punkt 68 jj). Seda enam ei pea see argument paika asjaomase kolmanda isiku suhtes.

104. On tõsi, et Prantsusmaa esitab „hüpoteesi“, et käesolevas asjas on asjaomasteks kolmandateks isikuteks maksukohustuslasele kuuluvad „puhtalt kunstlikud“ äriühingud. Nende äriühingute huvid kattuvad maksukohustuslase huvidega. Seepärast piisab maksukohustuslase õigusest õiguskaitsevahendile. Siiski on ka sellised äriühingud eraldi juriidilised isikud ja võivad ise omada põhiõigusi. See on nii ka juhul, kui neid kontrollivad teised isikud. Isegi kui esineb kahtlus, et tegemist on kuritarvituskliku maksuskeemiga, ei mõjuta see äriühingute olemasolu ja seega õigust tõhusale õiguskaitsevahendile, liiatigi kuna see kahtlus võidakse kohtus kummutada.

105. Pealegi ei ole kõik asjaomased kolmandad isikud, keda taotluse saanud asutuste kohustavad otsused võivad puudutada, maksukohustuslasega seotud. Prantsusmaa kõnealune väide ei saa seega muuta järeldust, et asjaomastel kolmandatel isikutel on õigus tõhusale õiguskaitsele.

106. Lõpuks kehtivad maksuasjades vastastiku haldusabi konventsiooni artikli 23 kohta seoses maksukohustuslasega tehtud märkused (selle kohta eespool punkt 77) samavõrra asjaomaste kolmandate isikute suhtes.

⁴⁴ Euroopa Inimõiguste Kohtu 7. juuli 2015. aasta otsus M.N. jt vs. San Marino (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, punkt 81).

107. Seega peab paika järeldus, et asjaomaste kolmandate isikute ilmajätmine võimalusest vaidlustada teabe väljastamiseks kohustavaid otsuseid, mille on teinud taotluse saanud asutus, rikutakse kõnealustele kolmandatele isikutele harta artiklist 47 tulenevat õigust tõhusale õiguskaitsevahendile.

c) Vahejärelendus

108. Kolmandad isikud, keda puudutab direktiivi 2011/16 alusel liikmesriikide maksuasutuste vahel toimunud teabevahetuse raames tehtud otsus, millega kohustatakse väljastama teavet, võivad kooskõlas harta artikliga 47 lasta seda otsust kohtul kontrollida. Õiguskaitsevahendi kasutamise võimaluse välistamine rikub harta artiklit 47.

B. Mõlemas kohtuasjas esitatud teine eelotsuse küsimus: eeldatav olulisus direktiivi 2011/16 artikli 1 lõike 1 tähenduses

109. Teine eelotsuse küsimus kohtuasjas C-245/19 ja teine eelotsuse küsimus kohtuasjas C-246/19 on suures osas identsed. Need erinevad vaid teabe poolest, mida taotluse esitanud liikmesriik Hispaania palub esitada taotluse saanud liikmesriigil Luksemburgil.

110. Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kuidas tuleb tõlgendada direktiivi 2011/16 artiklis 5 koosmõjus artikli 1 lõikega 1 sisalduvat „eeldatavasti olulise“ teabe koosseisutunnust. Selle koosseisu täidetud konkreetsel juhul ei ole tõlgendamise, vaid liidu õiguse kohaldamise küsimus ja seega liikmesriigi kohtu ülesanne.

111. Selle kohta märkis Euroopa Kohus juba kohtuotsuses *Berlioz*, et direktiivi 2011/16 artikli 1 lõike 1 ja artikli 5 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.⁴⁵

112. Seega on taotletud teabe „eeldatav olulisus“ tingimus, mis peab taotluses täidetud olema.⁴⁶ Käesolev asi annab alust selgitada, milliste kriteeriumide alusel tuleb seda koosseisutunnust hinnata.

113. Mõiste „eeldatav olulisus“ kajastab seejuures OECD näidislepingu artiklis 26 kasutatud mõistet. Euroopa Kohus põhjendas seda õigesti sellega, et direktiivis 2011/16 ja OECD näidislepingu artiklis 26 kasutatud kontseptsioonid on sarnased. Sellest tulenevalt sisaldub selle ettepaneku põhjenduses, mille alusel võeti vastu direktiiv 2011/16⁴⁷, viide OECD näidislepingule.⁴⁸

114. Ka OECD näidislepingu artikli 26 kommentaarist⁴⁹ nähtub, et lepingu osalisriigid ei või teha sihikäetud päringuid (*fishing expeditions*). Nad ei või taotleda teavet, mis on konkreetse maksukohustuslase maksuküsimuste seisukohast tõenäoliselt mitteoluline. Eksisteerima peab võimalus, et palutud teave on oluline.⁵⁰ OECD näidislepingu artikli 26 selgitused sisaldavad punktis 8 tüüpjuhtumeid⁵¹, mil saab lähtuda eeldatavast olulisusest. Nende hulka lisati tagantjärele pangakontode kohta päringute tegemise juhtum.⁵² Seda arvestades esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimuse nende muudatuste asjakohasuse kohta direktiivi 2011/16 tõlgendamise seisukohast.

45 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 63).

46 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 64).

47 Ettepanek: nõukogu direktiiv maksustamisalase halduskoostöö kohta, KOM(2009) 29 lõplik, 2.2.2009.

48 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 67).

49 OECD nõukogu, OECD näidislepingu kommentaarid, artikli 26 kommentaarid, seis: 21. november 2017.

50 OECD näidislepingu artikli 26 kommentaaride punkt 5.

51 Vastavalt OECD näidislepingu artikli 26 kommentaaride punktile 4.4 on punktis 8 esitatud juhtumid näitlikud.

52 OECD näidislepingu artikli 26 kommentaaride punkti 8 alapunkt e.

115. Seejärel käsitlen esmalt küsimust, kas OECD näidislepingu kommentaari tagantjärgi tehtud muudatused on direktiivi 2011/16 tõlgendamise seisukohast asjakohased (selle kohta jaotis 1). Seejärel käsitlen koosseisutunnuse „eeldatav olulisus“ tõlgendamist (selle kohta jaotis 2).

1. OECD näidislepingu kommentaaris tehtud muudatuste asjakohasus

116. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada eelkõige seda, kas direktiivi 2011/16 artikli 1 lõike 1 ja artikli 5 tõlgendamisel tuleb vajaduse korral arvesse võtta OECD näidislepingu artikli 26 tõlgendamise arengut.

117. OECD näidislepingu kommentaar kajastab seda, kuidas mõistavad või tõlgendavad näidislepingut lepingu osalisriigid⁵³, ning seda vaadatakse korrapäraselt läbi ja muudetakse.

118. Nagu olen märkinud juba mujal,⁵⁴ ei ole OECD näidislepingud õiguslikult siduvad mitmepoolsed rahvusvahelised lepingud, vaid rahvusvahelise organisatsiooni ühepoolsed aktid liikmesriikidele esitatud soovitude vormis. Ka OECD enda arvamuse kohaselt ei ole need soovitud kohustuslikud. Vastavalt OECD kodukorrale peavad liikmesriigid neid hindama ja otsustama, kas nad peavad nende järgimist asjakohaseks.⁵⁵ Eelkõige kehtib see selgituste kohta, mille on OECD näidislepingute kohta esitanud.

119. Direktiivide tõlgendamist kõnealused õiguslikud arusaamad OECD näidislepingu kohta vahetult ei mõjuta. See on nii isegi juhul, kui näidislepingus ja direktiivis kasutatud mõisted on identsed. Seega kajastavad kõnealused selgitused vaid OECD riikide valitsuste lähetatud ekspertide arusaama,⁵⁶ mitte aga liidu või liidu liikmesriikide parlamentaarsete seadusandjate arusaama.⁵⁷

120. Euroopa Kohus on juba õigesti sedastanud, et topeltmaksustamise vältimise lepingu sätted, mida on tõlgendatud OECD näidislepingu selgitusi arvestades, ei saa piirata liidu õigust.⁵⁸ See käib veelgi enam OECD näidislepingu muudatuste ja selgituste kohta, mis on tehtud pärast direktiivi vastuvõtmist. Vastasel korral saaksid OECD osalisriigid – kes ei pea ju tingimata olema Euroopa Liidu liikmesriigid – otsustada ELi direktiivi tõlgendamise üle.

121. Järelikult ei too OECD näidislepingu artikli 26 tõlgenduse muutmine selle kohta käivas kommentaaris automaatselt kaasa muudatust tõlgenduses, mis on antud direktiivi 2011/16 artiklile 5 koosmõjus artikli 1 lõikega 1. Isegi kui OECD liikmesriikide eksperdid on nüüd üksmeel, et teabetaotlus, millega palutakse esitada andmed maksukohustuslase kõikide pangakontode ja maksukohustuslasega seotud isikute täpsustamata pangakontode kohta teatud pangas, on näide eeldatava olulisuse kohta OECD näidislepingu artikli 26 tähenduses, ei tulene sellest automaatselt, et see kehtib ka direktiivi 2011/16 artikli 1 lõike 1 ja artikli 5 suhtes.

122. Kui Euroopa Kohus peab OECD näidislepingu artikli 26 tõlgendust põhjendatuks, siis võib ta OECD arusaama üle võtta ja direktiivi samamoodi tõlgendada. Õiguslikku automaatsust sellega seoses aga ei esine.

53 OECD näidislepingu artikli 26 kommentaaride sissejuhatus punkt 3.

54 Minu ettepanek kohtuasjades N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, punkt 50 jj), T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, punkt 81 jj), Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, punkt 81 jj), X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, punkt 50 jj), C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, punkt 50 jj) ja Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, punkt 50 jj).

55 OEDC kodukorra reegli 18 punkt b: „Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation“. Kättesaadav veebis: <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

56 OECD näidislepingu kommentaaride sissejuhatus punkt 29.

57 Minu ettepanek kohtuasjades N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, punkt 52), T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, punkt 83), Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, punkt 83), X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, punkt 52), C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, punkt 52) ja Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, punkt 50 jj).

58 19. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punktid 50 ja 56).

123. Seega tuleb kontrollida, kas OECD näidislepingu artiklit 26 puudutavad selgitused on põhjendatud ja ülekantavad. OECD näidislepingu kommentaari pärast liidu õigusakti vastuvõtmist tehtud muudatusi on vaja põhjalikumalt kontrollida kui õigusakti vastuvõtmise ajal jõus olnud kommentaare. Hilisemad muudatused ei saa nimelt kajastada liidu seadusandja tahet.

124. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et direktiivi 2011/16 kohane teabetaotlus on seotud liidu kodanike põhiõiguste riivega. Harta artikli 52 lõike 1 kohaselt peavad sellised piirangud olema ette nähtud seadusega. Seega peavad need põhinema liikmesriigi ja liidu seadusandja otsusel. OECD näidislepingu ega selle kommentaar seda nõuet ei täida. Ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud kohtuotsuses N Luxembourg 1 jt⁵⁹ ei asunud Euroopa Kohus seisukohale, et näidislepingu või selle kommentaari muudatused, mis on tehtud pärast direktiivi vastuvõtmist, toovad automaatselt kaasa muudatuse ka direktiivi tõlgenduses.

125. Seega tuleb mõistet „eeldatav olulisus“ direktiivi 2011/16 artiklis 5 koosmõjus artikli 1 lõikega 1 tõlgendada liidu õiguse autonoomse mõistena. Järelikult on määravad eelkõige selle mõiste sõnastus ja eesmärk.

2. Koosseisutunnuse „eeldatav olulisus“ kaks eesmärki

126. Direktiivi 2011/16 põhjenduse 9 kohaselt on „eeldatava olulisuse“ standardi eesmärk näha maksuküsimustes ette teabevahetus nii suures ulatuses kui võimalik. Ühtlasi tuleb sellega selgitada, et liikmesriikidel ei ole vabadust teha sihipäratuid päringuid (*fishing expeditions*) või taotleda teavet, mis tõenäoliselt ei ole konkreetse maksumaksja maksuasjade puhul asjakohane.⁶⁰

127. Minu hinnangul tuleneb sellest, et esiteks peab soovitud teabel olema teatav sisuline olulisus maksu määramiseks taotluse esitanud liikmesriigis (sisuline aspekt, selle kohta jaotis a). Teiseks ei või liikmesriikidel olla lubatud teha pelgalt sihipäratuid päringuid (st teabetaotluste esitamine hea õnne peale või *fishing expeditions*) (vormiline aspekt, selle kohta jaotis b).

a) Teabevahetuse hõlbustamise eesmärgil toimuv eeldatava olulisuse piiratud kontrollimine taotluse saanud liikmesriigis

128. Sisulist aspekti käsitles Euroopa Kohus väga põhjalikult juba kohtuasjas Berlioz. Viidatud kohtuotsuse kohaselt tuleb taotluse esitanud asutusel hinnata konkreetse juhtumi asjaolude alusel uurimise läbiviimiseks taotletud teabe eeldatavat olulisust sõltuvalt menetluse käigust ja kasutatud tavapärastest teabeallikatest, mida asutus sai teabe saamiseks kasutada. Taotluse esitanud asutusel on selles suhtes kaalutusõigus.⁶¹ Taotluse saanud asutuse kontrolli ulatus on piiratud.⁶²

129. Taotluse saanud asutus peab 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. Peale selle ei ole taotluse saanud asutusel üldjuhul põhjalikke teadmisi faktiliste ja õiguslike asjaolude kohta, mis esinevad taotluse esitanud liikmesriigis. Taotletud teabe võimaliku tarvilikkuse osas ei saa taotluse saanud asutus järelikult asendada taotluse esitanud asutuse hinnangut oma hinnanguga.⁶³

59 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punktid 90–93).

60 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 66).

61 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punktid 70 ja 71).

62 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 76).

63 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 77).

130. Taotluse saanud asutuse kontroll piirdub sellega, et see võimaldab veenduda, et taotletud teabe eeldatav olulisus ei ole seoses puudutatud maksukohustuslase või sellise kolmanda isiku andmetega, keda võidakse teabetaotluses mainida, täielikult välistatud, ning et see teave on maksumenetluses vajalik.⁶⁴ See kontrollikriteerium kehtib samamoodi ka taotluse saanud liikmesriigi kohtute suhtes.⁶⁵ Seega ei või palutud teave olla taotluse esitanud asutuse maksumenetluse vajadusi silmas pidades ilmselgelt mitteoluline.

131. Selleks et taotluse saanud asutus saaks sellist – olgugi et piiratud – kontrolli üldse teostada, peab taotluse esitanud asutus oma teabetaotlust piisavalt põhjendama. Ta peab selgitama, mis eesmärgil kasutatakse taotletud teavet maksumenetluses, mida viiakse läbi teabetaotluses nimetatud maksukohustuslase suhtes.⁶⁶ Põhjendus peab võimaldama liikmesriigi kohtul teostada kontrolli teabetaotluse õiguspärasuse üle.⁶⁷ Pelgalt formaalne põhjendus, millest ei nähtu, miks on palutud teave taotluse esitanud liikmesriigi maksumenetluse jaoks riigisisese õiguse kohaselt vajalik, nendele nõuetele ei vasta. Teabetaotluse põhjendatuse kontrollimine on aga eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

b) Sihipäratute päringute tegemata jätmine

132. Vastavalt direktiivi 2011/16 põhjendusele 9 tuleb „eeldatava olulisuse“ tunnusega ühtlasi selgeks teha, et liikmesriikidel ei ole lubatud teha sihipäratuid päringuid (*fishing expeditions*) (käesoleva ettepaneku punktid 126 ja 127). See peab muu hulgas tagama ka teabevahetussüsteemi toimivuse ja hoidma ära „hea õnne peale“ esitatavatest taotlustest tuleneva ülekoormuse.

133. Seega on määrav küsimus, millal on direktiivi 2011/16 raames tegemist sihipäratute päringutega, mille tegemine on keelatud, ja millal on tegemist asjaolude väljaselgitamise eesmärgil palutava haldusabiga, mis on lubatud. Seda küsimust ei ole Euroopa Kohus piiriülese haldusabi raames veel selgitanud.

134. Euroopa Kohus on võrreldavate probleemidega siiski tegelenud konkurentsioiguses. Komisjon võib asjaomaste ettevõtjate suhtes nimelt teha kontrolliotsuseid, et tuvastada ettevõtjate konkurentsivastast tegevust ja selle eest karistada.⁶⁸ Määruse nr 1/2003 artikli 20 lõike 4 teine lause täpsustab selle kohta, et komisjon peab neis otsustes ära märkima eelkõige kontrollimise objekti ja eesmärgi.⁶⁹ Sel viisil tuleb tagada, et komisjon ei teosta kontrolli ilma konkreetsete kahtlusteta hea õnne peale⁷⁰ – tava, mille tähistamiseks kasutatakse sageli ka mõistet *fishing expeditions*.

64 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 82).

65 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 85).

66 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 80).

67 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 84).

68 Vt 25. juuni 2014. aasta kohtuotsus *Nexans ja Nexans France vs. komisjon* (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, punkt 33); 22. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 42) ja 21. septembri 1989. aasta kohtuotsus *Hoechst vs. komisjon* (46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, punkt 25).

69 Vt 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus *České dráhy vs. komisjon* (C-538/18 P ja C-539/18 P, EU:C:2020:53, punkt 40); 25. juuni 2014. aasta kohtuotsus *Nexans ja Nexans France vs. komisjon* (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, punkt 34); 22. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 47) ja 21. septembri 1989. aasta kohtuotsus *Hoechst vs. komisjon* (46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, punkt 29).

70 Vt selle kohta minu ettepanekud kohtuasjades *Nexans France ja Nexans vs. komisjon* (C-606/18 P, EU:C:2020:207, punkt 55); *Nexans ja Nexans France vs. komisjon* (C-37/13 P, EU:C:2014:223, punktid 43 ja 52) ning *Solvay vs. komisjon* (C-109/10 P, EU:C:2011:256, punkt 138).

135. Nagu olen sellega seoses juba märkinud,⁷¹ peab komisjon oma kontrolliotsuses võimalikult täpselt ära näitama, mida otsitakse ja millistele punktidele on uurimine suunatud.⁷² Teisisõnu peab kontrolliotsuse põhjendusest nähtuma, milliseid eeldusi komisjon kontrollida kavatseb.⁷³ Seejuures tuleb asjaomastele ettevõtjatele arusaadaval viisil ära näidata, milliste konkurentsirikkumiste toimepanekut komisjon eeldab.

136. Seda põhimõtet saab üldjoontes üle kanda ka käesolevas asjas kujunenud piiriülese haldusabi olukorrale. Ka siin on vajalik, et taotluse saanud asutusele oleks selge, mida kavatseb taotluse esitanud asutus uurida. Asutus peab – nagu eespool märgitud – vähemasti kontrollima, et teave ei ole ilmselgelt mitteoluline. Peale selle on selline põhjendus tähtis seoses õiguskaitsevahendi kasutamise võimalusega, mis on põhiõigustega ette nähtud otsuse adressaadile (selle kohta eespool punkt 47 jj), asjaomasele maksukohustuslasele (selle kohta punkti 59 jj) ja võimalikele asjaomastele kolmandatele isikutele (selle kohta punkt 83 jj), et kõik eespool nimetatud isikud saaksid ennast taotluse saanud asutuse põhjendamatu teabenõude vastu tõhusalt kaitsta.

137. Kui taotluse esitanud asutus peab aga ära märkima, milliseid eeldusi soovib ta teabetaotlusega kontrollida, siis ei täida taotlus, millega palutakse esitada „kõikide asjaomase maksukohustuslasega seotud muude isikute täpsustamata pangakontode andmed“, neid nõudeid automaatselt.

138. Üldjuhul peab taotluse esitanud asutus märkima teabetaotluses asjaolud, mida ta soovib uurida, või vähemasti konkreetseid kahtlused seoses nende asjaoludega ja nende asjakohasuse maksustamise seisukohast. Need selgitused peavad võimaldama taotluse saanud riigil selle riigi kohtutes põhjendada vastastikust haldusabi, millega kaasneb (adressaadi, maksukohustuslase või asjaomaste kolmandate isikute) põhiõiguste riive. Põhjendamiskohustusele esitatavad nõuded muutuvad seda rangemaks, mida suurem on taotletud andmete maht ja mida delikaatsemad on need andmed.⁷⁴

139. Seega on eeldatav olulisus välistatud abitaotluse puhul, mis esitatakse eesmärgiga koguda tõendeid hea õnne peale, ilma et esineks konkreetset seost käimasoleva maksumenetlusega.⁷⁵

140. Vahetegemisel eeldatavasti olulise teabe ja keelatud sihipäratute päringute vahel tuleb arvesse võtta mitmesuguseid tegureid. Esmalt on oluline taotluse esitanud asutuse uurimise ese ja maksuõigusnormi rikkumine, mida asutus ette heidab. Tähtis on ka maksukohustuslase varasem tegevus.⁷⁶ Šveitsi Bundesgericht (Šveitsi kõrgeim kohus) sedastab sellega seoses õigesti, et maksukohustuste täitmata jätmise eeldamiseks peavad olema olemas konkreetsed pidepunktid.⁷⁷

71 Minu ettepanekud kohtuasjades Nexans France ja Nexans vs. komisjon (C-606/18 P, EU:C:2020:207, punktid 55 ja 56) ning Nexans ja Nexans France vs. komisjon (C-37/13 P, EU:C:2014:223, punkt 52).

72 22. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 83).

73 25. juuni 2014. aasta kohtuotsus Nexans ja Nexans France vs. komisjon (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, punkt 35); 17. oktoobri 1989. aasta kohtuotsused Dow Chemical Ibérica jt vs. komisjon (97/87–99/87, EU:C:1989:380, punkt 45) ja Dow Benelux vs. komisjon (85/87, EU:C:1989:379, punkt 9) ning 21. septembri 1989. aasta kohtuotsus Hoechst vs. komisjon (46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, punkt 41). Vt ka minu ettepanek kohtuasjas Solvay vs. komisjon (C-109/10 P, EU:C:2011:256, punkt 138).

74 Samamoodi Šveitsi Bundesgerichti (Šveitsi kõrgeim kohus) 12. septembri 2016. aasta otsus – 2C_276/2016 –, punkt 6.3 seoses kirjeldatud asjaolude üksikasjalisusega.

75 Samamoodi ka Šveitsi Bundesgerichti (Šveitsi kõrgeim kohus) 26. juuli 2019. aasta otsus – 2C_653/2018 –, punkt 6.1.2 jj, ning 12. septembri 2016. aasta otsus – 2C_276/2016 –, punkt 6.1.2 jj.

76 Nii sõnaselgelt ka Šveitsi Bundesgerichti (Šveitsi kõrgeim kohus) 12. septembri 2016. aasta otsus – 2C_276/2016 –, punkt 6.4.3. Määrav on panga kliendi tegevus, mille alusel saab eeldada, et kõnealune isik ei olnud vara või tulu tegelikult õigesti deklareerinud.

77 Šveitsi Bundesgerichti (Šveitsi kõrgeim kohus) 26. juuli 2019. aasta otsus – 2C_653/2018 –, punkt 6.2.2.

141. Käesolevas asjas oleks asi nii näiteks juhul, kui maksukohustuslane oleks varem varjanud pangakontosid või suhteid temaga seotud kolmandate isikutega või kui ta oleks esitanud maksumenetluses vastuolulisi andmeid. Viimaks on oluline ka see, millised asjaolud on taotluse esitanud maksuhaldur seni välja selgitanud. Näiteks seotud ettevõtjate võrgustike puhul, kelle omavahelised rahalised tehingud on hämarad, võib teabetaotluse esitamise vajadus olla eriti suur. Samamoodi on asi siis, kui senine uurimine on andnud vastuolulisi tulemusi, mida tuleb nüüd panga A abiga kontrollida.

142. Käesoleval juhul peab Hispaania maksuhaldur seega nimetama pidepunktid, mille alusel ta eeldab, et maksukohustuslasel on pangas A teisi kontosid, et saadud on täiendavat varjatud tulu ja et maksukohustuslase ning äriühingute B, C ja D vahel on toimunud vara ülekandmisi.

143. Kui sellised konkreetsed pidepunktid puuduvad, siis ei ole teabetaotlus, millega palutakse teatavaks teha maksukohustuslase kõik pangakontod ja maksukohustuslasega mis tahes viisil seotud kolmandate isikute täpsustamata pangakontod, direktiivi 2011/16 kohaselt lubatav, vaid kujutab endast keelatud sihipäratut päringut (*fishing expedition*).

144. Nõutaval piiritlemisel tuleb siiski hinnata konkreetse juhu kõiki asjaolusid kogumina ja seda peab tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus.

145. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab järeldusele, et teabetaotlus on keelatud sihipäratu päring, siis ei tohiks taotluse saanud maksuhaldur teabetaotlust rahuldada. Vastavalt direktiivi 2011/16 artikli 1 lõikele 1 ja artiklile 5, võttes arvesse põhjendust 9, ei ole liikmesriikidel nimelt lubatud teha sihipäratuid päringuid (*fishing expeditions*).

3. Vahejärelalus mõlemas kohtuasjas esitatud teise eelotsuse küsimuse kohta

146. Direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et taotluse esitanud asutus peab teabetaotlust põhjendama, selleks et taotluse saanud asutus saaks kontrollida, et teabetaotluse eeldatav olulisus taotluse esitanud asutuse maksuotsuse tegemisel ei ole ilmselgelt välistatud. Taotlusest peavad nähtuma konkreetsed pidepunktid seoses maksustamise seisukohast oluliste asjaolude või tehingutega, millest tulenevalt on välistatud keelatud sihipäratute päringute tegemine (*fishing expedition*).

VI. Ettepanek

147. Eelnevale tuginedes teen ettepaneku vastata Cour administrative'i (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et kui direktiivi 2011/16 alusel abitaotluse saanud asutus teeb otsuse, millega ta kohustab isikut andma maksukohustuslase või kolmandate isikute kohta teavet, siis võivad nimetatud isik, maksukohustuslane või asjaomased kolmandad isikud selle otsuse taotluse saanud liikmesriigi kohtutes vaidlustada.
2. Direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et taotluse esitanud asutus peab teabetaotlust põhjendama, selleks et taotluse saanud asutus saaks kontrollida, et teabetaotluse eeldatav olulisus taotluse esitanud asutuse maksuotsuse tegemisel ei ole ilmselgelt välistatud. Taotlusest peavad nähtuma konkreetsed pidepunktid seoses maksustamise seisukohast oluliste asjaolude või tehingutega, millest tulenevalt on välistatud keelatud sihipäratute päringute tegemine (*fishing expedition*).