



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

6. oktoober 2020*

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2011/16/EL – Maksustamisalane halduskoostöö – Artiklid 1 ja 5 – Nõue väljastada teave liikmesriigi pädevale asutusele, kes tegutseb teise liikmesriigi pädeva asutuse teabevahetustaotluse alusel – Teabe valdaja, keda esimesena nimetatud liikmesriigi pädev asutus kohustab väljastama teabe – Maksumaksja, kelle suhtes käimasolevast uurimisest tingituna on teisenä nimetatud liikmesriigi pädeva asutuse taotlus esitatud – Kolmandad isikud, kellega maksumaksja on õigus-, pangandus-, finants- või laiemalt majandussuhetes – Kohtulik kaitse – Euroopa Liidu põhiõiguste harta – Artikkel 47 – Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile – Artikli 52 lõige 1 – Piirang – Õiguslik alus – Õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile põhiolemuse järgimine – Sellise õiguskaitsevahendi olemasolu, mis võimaldab asjaomastel õigussubjektidel saavutada tõhus kontroll kõigis tähtsust omavates faktilistes ja õiguslikes küsimustes ning neile liidu õigusega tagatud õiguste tõhus kohtulik kaitse – Üldise huvi eesmärk, mida liit tunnustab – Rahvusvahelise maksupettuse ja maksustamise vältimise vastane võitlus – Proportsionaalsus – Teabe väljastamise nõudes osutatud teabe „eeldatav olulisus“ – Kohtulik kontroll – Ulatus – Isikulised, ajalised ja sisulised asjaolud, mida tuleb arvesse võtta

Liidetud kohtuasjades C-245/19 ja C-246/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour administrative'i (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) 14. märtsi 2019. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 20. märtsil 2019, menetluses

État luxembourgeois

versus

B (C-245/19)

ja

État luxembourgeois

versus

B,

C,

D,

F. C.,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

menetluses osales:

A (C-246/19),

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident R. Silva de Lapuerta, kodade presidendid J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan ja S. Rodin, kohtunikud M. Ilešič, J. Malenovský (ettekandja), D. Šváby, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, A. Kumin, N. Jääskinen ja N. Wahl,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: asekohtusekretär M.-A. Gaudissart,

arvestades kirjalikku menetlust ja 26. mai 2020. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- B, C, D ja F. C., esindaja: *avocate* C. Henlé,
- Luksemburgi valitsus, esindajad: D. Holderer ja T. Uri, hiljem T. Uri,
- Belgia valitsus, esindajad: S. Baeyens, P. Cottin ja J.-C. Halleux,
- Kreeka valitsus, esindajad: A. Dimitrakopoulou, M. Tassopoulou ja G. Konstantinos,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Prantsuse valitsus, esindajad: A. Alidière, E. de Moustier, D. Colas ja E. Toutain, hiljem A. Alidière, E. de Moustier ja E. Toutain,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement, H. Kranenborg, W. Roels ja P. J. O. Van Nuffel, hiljem H. Kranenborg, W. Roels ja P. J. O. Van Nuffel,

olles 2. juuli 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlused puudutavad esiteks Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklite 7, 8 ja 47 ning artikli 52 lõike 1 tõlgendamist ning teiseks 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; parandus ELT 2013, L 162, lk 15), mida on muudetud nõukogu 9. detsembri 2014. aasta direktiiviga 2014/107/EL (ELT 2014, L 359, lk 1), (edaspidi „direktiiv 2011/16“) artikli 1 lõike 1 ja artikli 5 tõlgendamist.

- 2 Taotlused on esitatud kahes kohtuvaidluses, mille üks pool on Luksemburgi riik ja teine pool vastavalt esimesel juhul äriühing B ning teisel juhul äriühingud B, C ja D ning F. C. ning mille ese on directeur de l'administration des contributions directes'i (Luksemburgi otseste maksude ameti direktor) kaks otsust, millega kohustati vastavalt äriühingut B ja pank A väljastama talle liikmesriikidevahelise teabe vahetamise taotluste alusel teatava maksustamisalase teabe.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2011/16

- 3 Direktiivi 2011/16 põhjendustes 1, 2, 9 ja 27 on märgitud:

„(1) Liikmesriigid vajavad globaliseerumise ajajärgul üha enam vastastikust abi maksustamise valdkonnas. 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 [...].

(2) Seepärast ei suuda liikmesriik üksi ilma teistelt liikmesriikidelt teavet saamata hallata oma siseriiklikku maksustamissüsteemi, eelkõige otsese maksustamise valdkonnas. 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.

[...]

(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. [...]

[...]

(27) Kogu käesoleva direktiivi kohase teabevahetuse suhtes kohaldatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu 24. oktoobri 1995. aasta direktiivi 95/46/EÜ (üksikisikute kaitse kohta isikuandmete töötlemisel ja selliste andmete vaba liikumise kohta) [EÜT 1995, L 281, lk 31; ELT eriväljaanne 13/15, lk 355] [...]. Siiski on asjakohane kaaluda direktiivis [95/46] sätestatud teatavate õiguste ja kohustuste piiramist, et kaitsta kõnealuse direktiivi artikli 13 lõike 1 punktis e osutatud huve. Kõnealune piiramine on vajalik ja proportsionaalne, pidades silmas liikmesriikide võimalikku saamata jäävat tulu ja käesoleva direktiiviga hõlmatud teabe olulisust pettustevastase võitluse tulemuslikkuse jaoks.“

- 4 Direktiivi 2011/16 artikli 1 „Sisu“ lõikes 1 on sätestatud:

„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.“

- 5 Direktiivi artikkel 5 „Taotluse alusel toimuva teabevahetuse menetlus“ on sõnastatud järgmiselt:
- „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.“
- 6 Direktiivi artiklis 7 on ette nähtud, et artiklis 5 nimetatud teave tuleb edastada võimalikult kiiresti ja, välja arvatud erijuhtudel, kahe kuu või kuue kuu jooksul vastavalt sellele, kas nõutud teave on juba või ei ole taotluse saanud asutuse valduses.
- 7 Direktiivi 2011/16 artikli 25 „Andmekaitse“ lõikes 1 on sätestatud:
- „Kogu käesoleva direktiivi kohase teabevahetuse suhtes kohaldatakse direktiivi [95/46] rakendussätteid. Käesoleva direktiivi nõuetekohaseks kohaldamiseks piiravad liikmesriigid siiski direktiivi [95/46] artiklis 10, artikli 11 lõikes 1 ja artiklites 12 ja 21 sätestatud kohustuste ja õiguste ulatust niivõrd, kui võrd see on vajalik kõnealuse direktiivi artikli 13 lõike 1 punktis e osutatud huvide kaitsmiseks.“

Direktiiv 95/46

- 8 Direktiivi 95/46 artiklis 10, artikli 11 lõikes 1 ning artiklites 12 ja 21 on ette nähtud nende füüsiliste isikute teavitamise eeskirjad, kelle isikuandmeid töödeldakse, esiteks juhul, kui neid andmeid kogutakse neilt, teiseks nende füüsiliste isikute teavitamise eeskirjad juhul, kui neid andmeid ei ole neilt saadud, kolmandaks nende füüsiliste isikute õigus tutvuda asjaomaste andmetega ja neljandaks isikuandmete töötlemise avalikustamine.
- 9 Direktiivi artikli 13 lõike 1 punktis e on ette nähtud, et liikmesriigid võivad muu hulgas artiklis 10, artikli 11 lõikes 1 ja artiklites 12 ja 21 sätestatud kohustuste ja õiguste ulatuse piiramiseks võtta vastu õigusakte, kui sellised piirangud on vajalikud, et kindlustada liikmesriigi või liidu olulised majanduslikud või rahanduslikud huvid, sealhulgas raha-, eelarve- ja maksuküsimused.
- 10 Direktiivi artiklis 22 on sätestatud:
- „Liikmesriigid sätestavad kõigi isikute õiguse kasutada õiguskaitsevahendeid, kui on rikutud õigusi, mis neile on antud kõigi asjaomase töötlemise suhtes kohaldatavate siseriiklike õigusaktidega, ilma et see piiraks ühegi võimaliku sätestatava haldusliku kaitsevahendi kohaldamist [...] enne küsimuse suunamist kohtutele.“

Määrus (EL) 2016/679

- 11 Direktiiv 95/46 on alates 25. maist 2018 tunnistatud kehtetuks Euroopa Parlamendi ja nõukogu 27. aprilli 2016. aasta määrusega (EL) 2016/679 füüsiliste isikute kaitse kohta isikuandmete töötlemisel ja selliste andmete vaba liikumise ning direktiivi 95/46/EÜ kehtetuks tunnistamise kohta (isikuandmete kaitse üldmäärus) (ELT 2016, L 119, lk 1; parandus ELT 2018, L 127, lk 3), mille artiklis 1 „Reguleerimise ja eesmärgid“ on eelkõige täpsustatud, et selles sätestatakse õigusnormid, mis käsitlevad füüsiliste isikute kaitset isikuandmete töötlemisel, ja et sellega kaitstakse füüsiliste isikute põhiõigusi ja -vabadusi, eriti nende õigust isikuandmete kaitsele. Lisaks on selle määruse artikli 94 lõikes 2 täpsustatud, et viiteid direktiivile 95/46 käsitatakse nüüd viidetena nimetatud määrusele.
- 12 Määruse 2016/679 artiklitesse 13, 14 ja 15 on neid muutes üle võetud sätted, mis varem sisaldasid vastavalt direktiivi 95/46 artiklis 10, artikli 11 lõikes 1 ja artiklis 12.
- 13 Nimetatud määruse artikli 23 lõike 1 punktis e, millega on muudetud kujul üle võetud varem kehtinud direktiivi artikli 13 lõike 1 punkt e, on sätestatud, et liidu või liikmesriigi õiguses võib seadusandliku meetmega piirata muu hulgas sama määruse artiklites 13–15 sätestatud kohustuste ja õiguste ulatust,

kui selline piirang austab põhiõiguste ja -vabaduste olemust ning on demokraatlikus ühiskonnas vajalik ja proportsionaalne meede, et tagada teatavad üldist avalikku huvi pakkuvad olulised eesmärgid, eelkõige liidu või liikmesriigi oluline majanduslik või finantshuvi, sealhulgas rahandus-, eelarve- ja maksuküsimused, rahvatervis ja sotsiaalkindlustus.

- 14 Määruse 2016/679 artikli 79 lõikes 1, millega on muudetud kujul üle võetud direktiivi 95/46 artikkel 22, on nähtud ette, et ilma et see piiraks mis tahes kättesaadava haldusliku kaitsevahendi või kohtuvälise heastamisvahendi kohaldamist, on igal andmesubjektil, kelle isikuandmeid töödeldakse, õigus kasutada tõhusat õiguskaitsevahendit, kui ta leiab, et tema sellest määrusest tulenevaid õigusi on rikutud tema isikuandmete sellise töötlemise tulemusel, millega rikutakse nimetatud määrust.

Luksemburgi õigus

29. märtsi 2013. aasta seadus

- 15 29. märtsi 2013. aasta seaduse, millega võetakse üle direktiiv 2011/16 ja millega 1) muudetakse maksukorralduse seadust ja 2) tunnistatakse koos muudatustega kehtetuks 15. märtsi 1979. aasta seadus rahvusvahelise haldusabi kohta otseste maksude valdkonnas (loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1. modification de la loi générale des impôts, 2. abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs; *Mémorial* A 2013, lk 756), artiklis 6 on sätestatud:

„Taotluse esitanud asutuse taotlusel edastab taotluse saanud Luksemburgi asutus taotlevale asutusele [...] makse käsitlevat teavet, mis eeldatavasti on oluline taotluse esitanud liikmesriigi riigisiseste õigusnormide haldamiseks ja jõustamiseks ning mis on tema valduses või mida ta saab haldusuurimise käigus.“

25. novembri 2014. aasta seadus

- 16 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 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande; *Mémorial* A 2014, lk 4170; edaspidi „25. novembri 2014. aasta seadus“), on kohaldatav muu hulgas käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud 29. märtsi 2013. aasta seaduse artiklis 6 nimetatud teabevahetustaotlustele.

- 17 25. novembri 2014. aasta seaduse artikkel 2 on sõnastatud järgmiselt:

„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 kohustava otsuse teatavakstegemisest. See kohustus hõlmab kohustust edastada muutmata kujul tõendid, millel teave põhineb.

[...]“.

18 Selle seaduse artikkel 3 nägi põhikohtuasjadele kohaldatavas redaktsioonis ette:

„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 seaduses.

[...]

3. Kui pädeval maksuasutusel küsitud teavet ei ole, teeb pädeva maksuasutuse direktor või tema poolt volitatud isik teabe valdajale adresseeritud tähtitud kirjaga teatavaks oma otsuse, mis kohustab väljastama küsitud teabe. Teabe valdajale otsuse teatavakstegemist loetakse teatamiseks kõigile selles märgitud muudele isikutele.

[...]“.

19 Selle seaduse artikli 5 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui taotletud teavet ei ole esitatud ühe kuu jooksul alates taotletud teabe väljastamise kohustust sisaldava otsuse teatavakstegemisest, võib teabe valdajale määrata halduskorras maksualase trahvi kuni 250 000 eurot. Trahvisumma määrab pädeva maksuasutuse direktor või tema volitatud isik.“

20 Sama seaduse artikkel 6 põhikohtuasjadele kohaldatavas redaktsioonis oli sõnastatud järgmiselt:

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

2. Artiklis 5 viidatud otsuse peale võib teabe valdaja esitada halduskohtule kaebuse selle muutmise nõudes. [...] Kaebuse esitamine peatab otsuse täitmise. [...]

[...]“.

1. märtsi 2019. aasta seadus

21 1. märtsi 2019. aasta seadus, millega muudetakse 25. novembri 2014. aasta seadust, millega nähakse ette maksustamisalaste teabevahetustaotluste suhtes kohaldatav menetlus (loi du 1^{er} mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale; *Mémorial* A 2019, lk 112; edaspidi „1. märtsi 2019. aasta seadus“), jõustus 9. märtsil 2019.

22 25. novembri 2014. aasta seaduse 1. märtsi 2019. aasta seadusega muudetud redaktsioonis on artikli 3 lõikes 1 sätestatud:

„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 seaduses. Pädev maksuasutus veendub, et ei saa eeldada, et taotletud teave on teabevahetustaotluses märgitud isiku, teabe valdaja ja asjaomase maksumenetluse vajaduste seisukohast täiesti ebaoluline.“

23 25. novembri 2014. aasta seaduse 1. märtsi 2019. aasta seadusega muudetud redaktsioonis on artikli 6 lõikes 1 sätestatud:

„Artikli 3 lõikes 3 viidatud kohustava otsuse peale võib teabe valdaja esitada halduskohtule kaebuse selle tühistamise nõudes. [...]“

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

- 24 Mõlema põhikohtuasja aluseks on teabevahetustaotlus, mille Hispaania Kuningriigi maksuhaldur esitas Luksemburgi Suurhertsogiriigi maksuametile, et saada teavet Hispaanias elava füüsilise isiku F. C. kohta, kelle kui maksumaksja suhtes on Hispaanias käimas uurimine, mille eesmärk on kindlaks teha tema olukord riigisiseste maksuõigusnormide alusel.

Kohtuasi C-245/19

- 25 Hispaania maksuhaldur saatis 18. oktoobril 2016 Luksemburgi maksuametile esimese teabevahetustaotluse F. C. kohta.
- 26 Otseste maksude ameti direktor saatis selle taotluse alusel 16. juunil 2017 äriühingule B otsuse, milles kohustas teda esitama ajavahemiku 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2014 kohta teabe, mis sisaldab järgmist:
- F. C. õigusi käsitlevad lepingud, mille äriühing B on sõlminud äriühingutega E ja F;
 - kõik muud F. Cd puudutavad lepingud, mis on sõlmitud nimetatud ajavahemikul või enne või pärast seda, kui need jõustusid sel ajavahemikul;
 - kõik arved, mis on väljastatud või saadud seoses nende lepingutega, ning nende sissenõudmise või tasumise viis ja
 - nende pangakontode ja rahandusasutuste andmed, kus on hoiustatud bilansis näidatud vahendid.
- 27 Otsuses oli ühtlasi täpsustatud, et vastavalt 25. novembri 2014. aasta seaduse artiklile 6 ei saa selle peale kaebust esitada.
- 28 Äriühing B esitas tribunal administratifi (halduskohus, Luksemburg) kantseleisse 17. juulil 2017 saabunud kaebuses esimese võimalusena nimetatud otsuse muutmise ja teise võimalusena selle tühistamise nõude.
- 29 Tribunal administratif (halduskohus) leidis 26. juuni 2018. aasta otsuses, et ta on pädev seda kaebust lahendama osas, milles nõutakse 16. juuni 2017. aasta otsuse tühistamist, ja tühistas otsuse osaliselt. Oma pädevuse küsimuses leidis ta, et 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 6 lõige 1 ei ole kooskõlas harta artikliga 47, kuna see välistab kaebuse esitamise otsuse peale, millega kohustatakse esitama teavet maksuhaldurile, mistõttu tuleb see säte jätta kohaldamata. Sisulistes küsimustes leidis ta, et teatud osa teabest, mida otseste maksude ameti direktor nõudis, ei ole tõenäoliselt Hispaania maksuhalduri läbiviidava uurimise seisukohast oluline, mistõttu tuleb 16. juuni 2017. aasta otsus tühistada osas, milles äriühingut B kohustatakse esitama see teave.
- 30 Luksemburgi riik esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse, mis saabus Cour administrative'i (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) kantseleisse 24. juulil 2018.
- 31 Apellatsioonkaebuses väidab ta, et 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 6 lõikega 1 ei ole rikutud harta artiklit 47, kuna sellega ei ole vastuolus, et isik, kes on maksuhaldurile teabe esitamise kohustust sisaldava otsuse adressaat ja kelle valduses on taotletud teave, võib juhul, kui ta seda otsust ei täida ja talle on sel põhjusel määratud sanktsioon, nimetatud otsuse kõrvalnõudena vaidlustada kaebusega otsuse muutmise nõudes, mille ta võib määratud sanktsiooni peale esitada selle seaduse artikli 6 lõike 2 alusel. Sellest tulenevalt on tribunal administratif (halduskohus) ekslikult jätnud selle seaduse

artikli 6 lõike 1 kohaldamata ja tunnistanud ennast pädevaks lahendama talle esitatud tühistamiskaebust. Lisaks leidis see kohus ekslikult, et teatud osa 16. juuni 2017. aasta otsuses nimetatud teabest ei ole eeldatavasti oluline direktiivi 2011/16 tähenduses.

- 32 Cour administrative (kõrgeim halduskohus) soovib oma eelotsusetaotlusega esiteks selgitust, kas harta artiklid 7, 8, 47 ja 52 kohustavad tunnustama, et isikul, kes on sellise otsuse adressaat, millega teda kohustati esitama tema valduses olevat teavet maksuametile, on õigus esitada selle otsuse peale kaebus, lisaks võimalusele taotleda kõrvalnõudena selle otsuse tühistamist juhul, kui ta otsust ei täida ja kui sel põhjusel on talle hiljem määratud sanktsioon 25. novembri 2014. aasta seaduse alusel, nagu seda on tõlgendatud lähtuvalt 16. mai 2017. aasta kohtuotsusest *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373).
- 33 Teiseks tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, küsimus, millise ulatusega kohtulikku kontrolli võib kohtus niisuguse otsese kaebuse raames teostada selle üle, kas asjaomane teave on eeldatavasti oluline, arvestades direktiivi 2011/16 artikleid 1 ja 5.
- 34 Neil asjaoludel otsustas Cour administrative (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule 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 [Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) tulu ja kapitali] maksustamise 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 taotleja 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?“

Kohtuasi C-246/19

- 35 Hispaania maksuhaldur saatis 16. märtsil 2017 Luksemburgi maksuametile teise teabevahetustaotluse F. C. kohta.
- 36 Otseste maksude ameti direktor saatis selle taotluse alusel 29. mail 2017 pangale A otsuse, milles kohustas teda esitama ajavahemiku 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2014 kohta teabe, mis sisaldab järgmisi dokumente ja andmeid:
- konkreetse pangakonto tegeliku omaniku nimi või tegelike omanike nimed;
 - selle isiku nimi või nende isikute nimed, kellel on õigus kontot tehingute tegemiseks käsutada;
 - selle isiku nimi või nende isikute nimed, kes konto avasid;

- konto väljavõtted kõnealusel ajavahemikul;
 - konto tegelik(ud) tulusaaja(d);
 - asjaolu, kas pangas A avati pärast 31. detsembrit 2014 veel üks pangakonto ja kas sellele üle kantud vahendid pärinevad selles pangas varem avatud pangakontolt;
 - kogu sellise finantsvara väljavõtted, mis kuulus F. C-le äriühingus B, äriühingus D või mis tahes muus äriühingus, mida kontrollis F. C. kõnealusel ajavahemikul, ja
 - sellise finantsvara väljavõtted, millega seoses F. C. on selles ajavahemikus tegelik tulusaaja.
- 37 Otsuses oli ühtlasi täpsustatud, et vastavalt 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 6 lõikele 1 ei saa selle peale kaebust esitada.
- 38 Äriühingud B, C ja D ning F. C. esitasid tribunal administratifi (halduskohus) kantseleisse 17. juulil 2017 saabunud kaebuses esimese võimalusena nimetatud otsuse muutmise ja teise võimalusena selle tühistamise nõude.
- 39 Tribunal administratif leidis 26. juuni 2018. aasta otsuses, et ta on pädev seda kaebust lahendama osas, milles nõutakse 29. mai 2017. aasta otsuse tühistamist, ja tühistas otsuse osaliselt, tuginedes samasugustele põhjendustele nagu need, mida on kokkuvõtvalt kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 29.
- 40 Luksemburgi riik esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse, mis saabus Cour administrative'i (kõrgeim halduskohus) kantseleisse 24. juulil 2018.
- 41 Cour administrative (kõrgeim halduskohus) esitab oma eelotsusetaotluses samasuguseid küsimusi nagu need, mis on kokku võetud käesoleva kohtuotsuse punktides 32 ja 33, rõhutades samas, et kohtuasja C-246/19 aluseks on kaebused, mille on esitanud mitte isik, kes on sellise otsuse adressaat, millega teda kohustati tema valduses olevat teavet väljastama liikmesriigi maksuametile, nagu see on kohtuasjas C-245/19, vaid isikud, kellel on muud tunnused, st ühelt poolt isik, kelle suhtes teise liikmesriigi maksuhaldur on algatanud maksualase uurimise, ja teiselt poolt kolmandad isikud, kellega see maksumaksja on õigus-, pangandus-, finants- või laiemalt majandussuhetes.
- 42 Neil asjaoludel otsustas Cour administrative (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule 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 maksumaksjalt, kelle suhtes on algatatud uurimine [teises liikmesriigis], või teabe valdajast kolmandalt isikult võimalus esitada kaebust – eelkõige kaebust kohtule – otsuse peale, millega [esimese] liikmesriigi pädev asutus kohustab teabe valdajat edastama talle teabe, 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 [tulu ja kapitali] maksustamise 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 Euroopa Kohtu presidendi 3. mai 2019. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-245/19 ja C-246/19 menetluse kirjaliku ja suulise osa ning kohtuotsuse huvides.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimesed küsimused kohtuasjades C-245/19 ja C-246/19

Sissejuhatavad märkused

- 44 Esimeste küsimustega kohtuasjades C-245/19 ja C-246/19 palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas harta artiklit 47 koostoimes artiklitega 7 ja 8 ning artikli 52 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi õigusnormid, millega rakendatakse direktiiviga 2011/16 kehtestatud teabevahetusmenetlus, välistavad selle, et otsuse peale, millega selle liikmesriigi pädev asutus kohustab teabe valdajat väljastama talle teabe, eesmärgiga rahuldada teise liikmesriigi pädeva asutuse teabevahetustaotlus, saaks esitada kaebuse esiteks see isik, teiseks maksumaksja, kelle suhtes on teises liikmesriigis algatatud uurimine, millest see taotlus on tingitud, ja kolmandaks kolmandad isikud, keda asjaomane teave puudutab.
- 45 Nagu nähtub harta artikli 51 lõikest 1, on harta sätted ette nähtud liikmesriikidele üksnes liidu õiguse kohaldamise korral.
- 46 Liidu õiguse sellise kohaldamisega, millega kaasneb harta kohaldatavus, on tegemist, kui liikmesriik võtab vastu õigusnormid, mis täpsustavad direktiiviga 2011/16 kehtestatud teabevahetusmenetluse korda (vt selle kohta 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punktid 34–37), nähes eelkõige ette pädeva asutuse võimaluse teha otsus, mis kohustab teabe valdajat selle talle väljastama.
- 47 Harta artikli 47 esimeses lõigus on sätestatud, et igapähele, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse, on selles artiklis kehtestatud tingimuste kohaselt õigus tõhusale õiguskaitsevahendile. Sellele õigusele vastab ELL artikli 19 lõike 1 teises lõigus kehtestatud liikmesriikide kohustus näha ette tulemusliku õiguskaitse tagamiseks vajalik kaebeõigus liidu õigusega hõlmatud valdkondades.
- 48 Harta artiklites 7 ja 8 on sätestatud esiteks õiguse eraelu puutumatusel ja teiseks õiguse isikuandmete kaitsele.
- 49 Ükski neist kolmest põhiõigusest ei ole absoluutne õigus, igapähele neist tuleb nimelt arvesse võtta lähtuvalt selle funktsioonist ühiskonnas (vt õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile kohta 18. märtsi 2010. aasta kohtuotsus *Alassini jt*, C-317/08–C-320/08, EU:C:2010:146, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika, ning õiguse eraelu puutumatusel ja õiguse isikuandmete kaitsele kohta 16. juuli 2020. aasta kohtuotsus *Facebook Ireland ja Schrems*, C-311/18, EU:C:2020:559, punkt 172 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 50 Seega, kui konkreetset juhul on olemas mitu hartaga tagatud õigust, mis võivad omavahel vastuollu sattuda, võib vajadus neid õigusi omavahel kokku sobitada, et tagada neist igapähele tuleneva kaitse omavaheline õiglane tasakaal, viia selleni, et neid õigusi piiratakse (vt selle kohta 29. jaanuari 2008. aasta kohtuotsus *Promusicae*, C-275/06, EU:C:2008:54, punktid 63–65, ja 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus *UPC Telekabel Wien*, C-314/12, EU:C:2014:192, punkt 46).

- 51 Lisaks on harta artikli 52 lõikes 1 ette nähtud, et hartaga tunnustatud õiguste ja vabaduste teostamist tohib piirata, tingimusel et esiteks nähakse piirangud ette seadusega, teiseks arvestavad need nimetatud õiguste ja vabaduste olemust ning kolmandaks on need proportsionaalsuse põhimõtet järgides vajalikud ja vastavad tegelikult liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvatele eesmärkidele või vajadusele kaitsta teiste isikute õigusi ja vabadusi.
- 52 Käesoleval juhul ei saa kolm asjasse puutuvat põhiõigust siiski omavahel vastuollu minna, vaid neid kohaldatakse üksteist täiendavalt. Nimelt saab õigustatud isikule harta artikliga 47 tagatud tõhus kaitse avalduda ja seda saab hinnata üksnes niisuguste materiaalsete õiguste seisukohast, nagu on ette nähtud harta artiklites 7 ja 8.
- 53 Täpsemalt tuleneb kohtuasjades C-245/19 ja C-246/19 esitatud esimestest küsimustest, arvestades nende aluseks olevaid põhjendusi, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib selgitust, kas harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et riigisiseste õigusnormidega võib võtta teabe valdajalt, maksualase uurimise all olevalt maksumaksjalt ja kolmandatelt isikutelt, keda teave puudutab, võimaluse esitada kaebus otsuse peale, millega kohustatakse väljastama see teave maksuametile, kusjuures eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et see otsus võib rikkuda neile eri isikutele harta artiklitega 7 ja 8 tagatud õigusi.

Harta artikliga 47 tagatud õigus tõhusale õiguskaitsevahendile

- 54 Nagu nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, piisab üksnes harta artiklist 47, et tugineda õigusele tõhusale õiguskaitsevahendile, ilma et selle sätte sisu oleks vaja täpsustada liidu õiguse muude sätetega või liikmesriikide riigisisese õiguse sätetega (17. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, punkt 78, ja 29. juuli 2019. aasta kohtuotsus Torubarov, C-556/17, EU:C:2019:626, punkt 56).
- 55 Samas eeldab selle õiguse tunnustamine konkreetsel juhul, nagu nähtub harta artikli 47 esimesest lõigust, et sellele tuginev isik tugineb liidu õigusega tagatud õigustele või vabadustele.
- *Teabe valdaja, kellelt pädev asutus otsustab nõuda teabe väljastamist, õigus tõhusale õiguskaitsevahendile*
- 56 Nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohtadest, mis on kokku võetud käesoleva kohtuotsuse punktis 26, ja selle kohtuotsuse punktides 17–19 ära toodud riigisisestest õigusnormidest, on põhikohtuasjas kõne all olev teabe valdaja juriidiline isik, kellele liikmesriigi pädev asutus on saatnud teabe väljastamiseks kohustava otsuse, mille täitmata jätmine võib kaasa tuua sanktsiooni määramise.
- 57 Mis puudutab esiteks küsimust, kas niisugusel isikul peab olema harta artikliga 47 tagatud õigus tõhusale õiguskaitsevahendile, kui niisugune otsus on tehtud, siis tuleb kõigepealt märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et nii füüsiliste kui ka juriidiliste isikute kaitse avaliku võimu meelevaldse või ebaproportsionaalse sekkumise eest nende privaatsfääri kujutab endast liidu õiguse üldpõhimõtet (21. septembri 1989. aasta kohtuotsus Hoechst vs. komisjon, 46/87 ja 227/88, EU:C:1989:337, punkt 19, ja 13. septembri 2018. aasta kohtuotsus UBS Europe jt, C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 56).
- 58 Juriidiline isik saab tuginedes sellele kaitsele kui liidu õigusega tagatud õigusele harta artikli 47 esimese lõigu tähenduses, vaidlustada sellist tema huve kahjustavat akti nagu teabe väljastamiseks kohustamine või sanktsiooni määramine selle kohustuse täitmata jätmise eest (vt selle kohta 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punktid 51 ja 52).

- 59 Siit järeldub, et juriidilise isiku puhul, kellele liikmesriigi pädev asutus on saatnud sellise teabe väljastamiseks kohustava otsuse, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb sellise otsuse korral tunnustada harta artikliga 47 tagatud õigust tõhusale õiguskaitsevahendile.
- 60 Mis puudutab teiseks küsimust, kas selle õiguse kasutamist võib riigisiseste õigusnormidega piirata, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et harta artiklis 47 sätestatud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus kasutamist võib piirata liidu seadusandja või, kui vastavat valdkonda reguleerivad liidu õigusnormid puuduvad, siis liikmesriigid, kui harta artikli 52 lõikes 1 ette nähtud tingimused on täidetud (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Star Storage jt*, C-439/14 ja C-488/14, EU:C:2016:688, punktid 46 ja 49).
- 61 Käesoleval juhul ei tulene ühestki direktiivi 2011/16 sättest, mille rakendamise tagavad põhikohtuasjas vaidlusalused õigusnormid, et liidu seadusandja soovis piirata õigust tõhusale õiguskaitsevahendile, kui tegemist on niisuguse teabe väljastamise kohustust sisaldava otsusega, nagu on arutusel põhikohtuasjas.
- 62 Lisaks on direktiivi 2011/16 artikli 25 lõikes 1 viidatud isikuandmete töötlemist käsitlevatele liidu õigusnormidele, nähes ette, et kogu selle direktiivi alusel toimuva teabevahetuse suhtes kohaldatakse direktiivi 95/46, mis – nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 11 – on tunnustatud kehtetuks ja asendatud alates 25. maist 2018 ehk pärast põhikohtuasjas arutusel olevate otsuste vastuvõtmist määrusega 2016/679, mille eesmärk on eelkõige tagada ja täpsustada õigust isikuandmete kaitsele, mis on tagatud harta artikliga 8.
- 63 Direktiivi 95/46 artiklis 22, mille sisu on üle võetud määruse 2016/679 artiklisse 79, on aga rõhutatud, et igal isikul peab olema õigus kasutada tõhusat õiguskaitsevahendit, kui on rikutud õigusi, mis on talle tagatud selliste andmete töötlemise suhtes kohaldatavate sätetega.
- 64 Siit järeldub, et liidu seadusandja ise ei ole piiranud harta artiklis 47 sätestatud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile kasutamist ja liikmesriikidel on lubatud selle õiguse kasutamist piirata tingimusel, et nad järgivad harta artikli 52 lõikes 1 ette nähtud nõudeid.
- 65 Nagu on korratud käesoleva kohtuotsuse punktis 51, nõuab see säte eelkõige, et kõik hartaga tagatud õiguste ja vabaduste teostamise piirangud arvestaksid nende õiguste ja vabaduste olemust.
- 66 Sellega seoses tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et harta artiklis 47 sätestatud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile olemus hõlmab muu hulgas ka seda, et isik, kellele see õigus kuulub, saab pöörduda pädevasse kohtusse, et tagada talle liidu õigusega tagatud õiguste järgimine, ning sel eesmärgil saab kohus kontrollida kõiki õiguslikke ja faktilisi küsimusi, mis on tema menetluses oleva vaidluse lahendamisel tähtsad (vt selle kohta 6. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Otis jt*, C-199/11, EU:C:2012:684, punkt 49, ja 12. detsembri 2019. aasta kohtuotsus *Aktiva Finants*, C-433/18, EU:C:2019:1074, punkt 36). Lisaks ei saa see isik olla sunnitud selleks, et ta saaks kohtusse pöörduda, rikkuma õigusnormi või õiguslikku kohustust ega laskma endale määrata sanktsiooni selle rikkumise eest (vt selle kohta 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* *Jégo-Quéré*, C-263/02 P, EU:C:2004:210, punkt 35; 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus *Unibet*, C-432/05, EU:C:2007:163, punkt 64, ja 3. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus *Inuit Tapiriit Kanatami jt vs. parlament ja nõukogu*, C-583/11 P, EU:C:2013:625, punkt 104).
- 67 Käesoleval juhul ilmneb aga eelotsusetaotluse esitanud kohtu kaalutlustest, mis on kokku võetud käesoleva kohtuotsuse punktis 32, et põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme arvestades on isikul, kellele on adresseeritud selline teabe väljastamiseks kohustav otsus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, üksnes juhul, kui ta esiteks seda otsust ei täida ja kui talle teiseks määratakse hiljem sel põhjusel sanktsioon, võimalik nimetatud otsust kõrvalnõudena vaidlustada kaebuse raames, mille ta saab esitada selle sanktsiooni peale.

- 68 Siit järeldub, et kui tegemist on teabe väljastamiseks kohustava otsusega, mis on meelevaldne või ebaproportsionaalne, ei saa selline isik pöörduda kohtusse, välja arvatud juhul, kui ta rikub seda otsust, keeldudes sellega pandud kohustuse täitmisest, ja laseb seega endale määrata sanktsiooni selle täitmata jätmise eest. Järelikult ei saa asuda seisukohale, et sellele isikule on tagatud tõhus kohtulik kaitse.
- 69 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et sellised riigisisese õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis välistavad teabe valdajal, kellele liikmesriigi pädev asutus saadab teabe väljastamiseks kohustava otsuse, võimaluse esitada selle otsuse peale kaebus, ei arvesta harta artikliga 47 tagatud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile olemust ning järelikult on need õigusnormid harta artikli 52 lõikega 1 vastuolus.

– Sellise maksumaksja õigus tõhusale õiguskaitsevahendile, kes on teabe väljastamiseks kohustava otsuse aluseks olnud uurimise all

- 70 Nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldustest, mis on kokku võetud käesoleva kohtuotsuse punktis 24, on põhikohtuasjas kõne all olev maksumaksja füüsiline isik, kelle elukoht on muus liikmesriigis kui see, kus asub asutus, mis võttis vastu põhikohtuasjas arutusel olevad teabe väljastamiseks kohustavad otsused, ja kelle suhtes viiakse selles liikmesriigis läbi uurimist, mille eesmärk on teha kindlaks tema olukord nimetatud liikmesriigi maksuseaduste alusel.
- 71 Lisaks nähtub põhikohtuasjas arutusel olevate teabe väljastamiseks kohustavate otsuste sõnastusest, mida on korratud käesoleva kohtuotsuse punktides 26 ja 36, et teave, mille väljastamist otsused vastu võtnud asutusele nende otsustega nõutakse, puudutab pangakontosid ja finantsvara, mis kuuluvad sellele isikule või millega seoses ta on tulusaaja, ning erinevaid õiguslikke, panga-, finants- või laiemalt majandustehinguid, mida võib olla teinud see isik või tema nimel või huvides tegutsevad kolmandad isikud.
- 72 Mis puudutab esimesena küsimust, kas tuleb tunnustada sellise isiku õigust tõhusale õiguskaitsevahendile, mis on tagatud harta artikliga 47, siis tuleb märkida, et selliste otsuste korral on sellel isikul ilmselgelt ühelt poolt harta artikliga 7 tagatud õigus eraelu puutumatusele ja teiselt poolt harta artikli 8 lõikega 1 tagatud õigus isikuandmete kaitsele, mis on füüsiliste isikute puhul tihedalt seotud nende õigusega eraelu puutumatusele (9. novembri 2010. aasta kohtuotsus Volker und Markus Schecke ja Eifert, C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 47, ja 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (ühingute läbipaistvus), C-78/18, EU:C:2020:476, punktid 123 ja 126).
- 73 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et teabe väljastamine füüsilise isiku kohta, kes on kindlaks tehtud või kelle kolmas isik, sealhulgas ametiasutus, saab kindlaks teha, ning meede, mis selle teabe väljastamist nõuab või lubab, kujutab endast – välja arvatud selle võimaliku põhjendatuse korral – sekkumist selle isiku õigusesse eraelu puutumatusele ja tema õigusesse isikuandmete kaitsele, ning seda olenemata sellest, kas teave on delikaatne või mitte ja kuidas seda edaspidi kasutatakse, välja arvatud juhul, kui teabe väljastamisel on järgitud liidu õiguse ja vastaval juhul selleks ette nähtud riigisisese õiguse sätteid (vt selle kohta 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (ühingute läbipaistvus), C-78/18, EU:C:2020:476, punktid 124 ja 126, ning 16. juuli 2020. aasta kohtuotsus Facebook Ireland ja Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, punkt 171 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 74 Seega võivad liikmesriigi pädevale asutusele tuvastatud või tuvastatava füüsilise isiku kohta sellise teabe väljastamine, nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 71 nimetatud teave, ja meede, mis sarnaselt samas punktis viidatud otsustega nõuab teabe väljastamist, rikkuda asjaomase isiku õigust eraelu puutumatusele ja tema õigust isikuandmete kaitsele.

- 75 Järelikult tuleb juhul, kui tegemist on sellise teabe väljastamise kohustust sisaldava otsusega, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tunnustada sellise maksumaksja, nagu on nimetatud käesoleva kohtuotsuse punktis 70, õigust tõhusale õiguskaitsevahendile, mis on tagatud harta artikliga 47.
- 76 Mis puudutab teisenä küsimust, kas selle õiguse teostamist võib harta artikli 52 lõike 1 alusel piirata, välistades, et see isik võiks esitada kaebuse otse selle otsuse peale, siis tuleb silmas pidada, et selline piirang peab esiteks olema ette nähtud seadusega, mis tähendab, nagu nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et õiguslik alus peab selgelt ja täpselt määratlema piirangu ulatuse (17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 81, ja 8. septembri 2020. aasta kohtuotsus *Recorded Artists Actors Performers*, C-265/19, EU:C:2020:677, punkt 86).
- 77 Käesoleval juhul ilmneb põhikohtuasjas arutusel olevate riigisiseste õigusnormide sõnastusest, et see nõue on täidetud.
- 78 Teiseks tuleb järgida õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile olemust ja seda nõuet tuleb hinnata eelkõige käesoleva kohtuotsuse punktis 66 nimetatud asjaoludest lähtuvalt.
- 79 Sellega seoses tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et see nõue ei tähenda iseenesest, et selle õiguse omanikul peab olema otsene õiguskaitsevahend, mille peamine eesmärk on vaidlustada konkreetne meede, tingimusel et erinevatesse liikmesriigi pädevatesse kohtutesse pöördumiseks on üks või mitu õiguskaitsevahendit, mis võimaldavad tal saavutada kõrvalnõudena selle meetme kohtuliku kontrolli, mis kindlustab talle liidu õigusega tagatud õiguste ja vabaduste järgimise, ilma et ta peaks selle eesmärgi saavutamiseks taluma ohtu, et talle määratakse sanktsioon asjaomase meetme järgimata jätmise eest (vt selle kohta 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus *Unibet*, C-432/05, EU:C:2007:163, punktid 47, 49, 53–55, 61 ja 64, ning 21. novembri 2019. aasta kohtuotsus *Deutsche Lufthansa*, C-379/18, EU:C:2019:1000, punkt 61).
- 80 Käesoleval juhul tuleb sellega seoses esile tuua, et uurimise all oleva maksumaksja olukord erineb selle isiku olukorrast, kes valdab teavet tema kohta. Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 68, jääks viimati nimetatud isik ilma igasugusest tõhusast kohtulikust kaitsest, kui puudub võimalus esitada kaebust otse otsuse peale, mille adressaat ta on ja mis paneb talle õigusliku kohustuse väljastada asjaomane teave. Seevastu ei ole asjaomane maksumaksja sellise otsuse adressaat ja see ei pane talle ühtki õiguslikku kohustust, ning seega ei ole ka ohtu, et selle täitmata jätmise korral määratakse talle sanktsioon. Järelikult ei ole selline maksumaksja kohustatud seadma end õigusvastasesse olukorda, et kasutada oma õigust tõhusale õiguskaitsevahendile, mistõttu käesoleva kohtuotsuse punkti 66 teises lauses viidatud kohtupraktika ei ole tema suhtes kohaldatav.
- 81 Pealegi tehakse selline teabe väljastamiseks kohustav otsus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, maksumaksjat puudutava uurimise esialgses etapis, mille käigus kogutakse teavet maksumaksja maksualase olukorra kohta ja mis ei ole võistlev menetlus. Nimelt on ainult selle uurimise hilisem etapp, mis algab asjaomasele maksumaksjale maksu korrigeerimise või ümberarvutamise ettepaneku saatmisega, esiteks võistlev, mis tähendab, et maksumaksjal on võimalik kasutada oma õigust olla ära kuulatud (vt selle kohta 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, punktid 40 ja 44), ja teiseks võidakse selle tulemusena teha nimetatud maksumaksjale adresseeritav maksu korrigeerimise või ümberarvutamise otsus.
- 82 Viimati nimetatud otsus on aga akt, mille suhtes peab asjaomasel maksumaksjal olema õigus tõhusale õiguskaitsevahendile, mis eeldab, et vaidlust lahendav kohus on pädev kontrollima kõiki vaidluse lahendamisel tähtsaid õiguslikke ja faktilisi küsimusi, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 66, ja eelkõige kontrollima, ega tõendid, millele see akt tugineb, ei ole saadud ja ega neid ei ole kasutatud, rikkudes asjaomasele isikule liidu õigusega tagatud õigusi ja vabadusi (vt analoogia alusel 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 87–89).

- 83 Seega, kui niisuguse teabe väljastamiseks kohustava otsuse tulemusena, nagu on arutusel põhikohtuasjas, teeb teavet taotlenud liikmesriigi asutus korrigeerimise või ümberarvutamise otsuse, mis põhineb sellel teabel kui tõenditel, on uurimise all oleval maksumaksjal võimalus kõrvalnõudena vaidlustada neist otsustest esimene ning selle tulemusel saadud tõendite kogumise ja kasutamise tingimused niisuguse kaebuse menetluses, mille ta võib esitada teise otsuse peale.
- 84 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et sellised riigisisised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei kahjusta asjaomasele maksumaksjale tagatud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile olemust. Lisaks ei piira see säte maksumaksja õigust kasutada õiguskaitsevahendeid, mis on ette nähtud kooskõlas määruse 2016/679 artikli 79 lõikega 1, mis võtab muudatustega üle direktiivi 95/46 artikli 22, kui maksumaksja leiab, et tema isikuandmete töötlemisega on rikutud talle selle määrusega antud õigusi.
- 85 Kolmandaks, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 51, peavad sellised riigisisised õigusnormid proportsionaalsuse põhimõtet järgides olema vajalikud ja vastama tegelikult liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvale eesmärgile. Seega tuleb järgmisena kontrollida, kas need vastavad liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvale eesmärgile, ja kui see on nii, siis kas need järgivad proportsionaalsuse põhimõtet (vt selle kohta 5. juuli 2017. aasta kohtuotsus Fries, C-190/16, EU:C:2017:513, punkt 39, ja 12. juuli 2018. aasta kohtuotsus Spika jt, C-540/16, EU:C:2018:565, punkt 40).
- 86 Sellega seoses rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormidega rakendatakse direktiivi 2011/16, mille põhjenduses 27 on märgitud, et füüsiliste isikute kaitsese nende isikuandmete töötlemisel kehtestatakse vajalikud ja proportsionaalsed piirangud, mis on tagatud direktiiviga 95/46, mille põhjendustes 1 ja 2 on märgitud, et selle eesmärk on aidata vältida rahvusvaheliste maksupettuste ja maksustamise vältimise vastu, tugevdades koostööd pädevate riigisiseste asutuste vahel selles valdkonnas.
- 87 See on liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuv eesmärk harta artikli 52 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 32; 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 76, ja 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandates riikides asuvad vaheäriühingud), C-135/17, EU:C:2019:136, punktid 74 ja 75), mis võimaldab piirata harta artiklitega 7, 8 ja 47 tagatud õiguste teostamist kas eraldi või koos võetuna.
- 88 Siit järeldub, et põhikohtuasjas arutusel olevate riigisiseste õigusnormidega taotletav eesmärk kujutab endast liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvat eesmärki.
- 89 Rahvusvaheliste maksupettuste ja maksustamise vältimise vastu võitlemise eesmärk väljendub direktiivi 2011/16 artiklites 5–7 muu hulgas selles, et kehtestatakse taotluse alusel teabevahetusmenetlus, mis võimaldab pädevatel riigisisestel asutustel teha omavahel tõhusat ja kiiret koostööd, et koguda teavet mõnda konkreetset maksumaksjat puudutavate uurimiste käigus (vt selle kohta 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punktid 46, 47 ja 77).
- 90 Kiire ja tõhusa koostöö huvist, mis konkretiseerib direktiivi 2011/16 aluseks olevat eesmärki vältida rahvusvaheliste maksupettuste ja maksustamise vältimise vastu, tuleneb eelkõige kohustus järgida kõiki selle direktiivi artiklis 7 ette nähtud tähtaegu.
- 91 Seda olukorda arvestades tuleb asuda seisukohale, et liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad võimaluse, et sellise teabe väljastamiseks kohustava otsuse peale, nagu on arutusel põhikohtuasjas, saaks otse edasi kaevata maksumaksja, kelle suhtes oli algatatud uurimine, millest tingituna on esitatud teabevahetustaotlus, mille alusel liikmesriigi pädev asutus selle otsuse vastu võttis, on sobivad saavutamaks direktiiviga 2011/16 taotletavat eesmärki rahvusvaheliste maksupettuste ja maksustamise vältimise vastu võitlemisel ning on selle eesmärgi saavutamiseks vajalikud.

- 92 Pealegi ei ilmne, et need oleks ebaproportsionaalsed, kuna esiteks ei pane selline otsus maksumaksjale ühtki õiguslikku kohustust ega tekita sanktsiooni määramise ohtu, ning teiseks on maksumaksjal võimalus vaidlustada see otsus kõrvalnõudena hilisema korrigeerimise või ümberarvutamise otsuse peale esitatud kaebuse menetluses.
- 93 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et harta artikliga 47 koostoimes artiklitega 7 ja 8 ning artikli 52 lõikega 1 ei ole vastuolus see, kui sellised riigisisesed õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, välistavad võimaluse, et otsuse peale, millega liikmesriigi pädev asutus kohustab teabe valdajat edastama talle teavet, et rahuldada teise liikmesriigi pädeva asutuse esitatud teabevahetustaotlus, võiks otse esitada kaebuse maksumaksja, kelle suhtes on selles teises liikmesriigis algatatud uurimine, millest tingituna teabevahetustaotlus on esitatud.

– *Asjaomaste kolmandate isikute õigus tõhusale õiguskaitsevahendile*

- 94 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 26, 36 ja 71, on asjasse puutuvad kolmandad isikud, kellele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab, juriidilised isikud, kellega maksumaksja, kelle suhtes on algatatud uurimine, millest tingituna on vastu võetud põhikohtuasjas arutusel olevad teabe väljastamiseks kohustavad otsused, on või võib olla õigus-, pangandus-, finants- või laiemalt majandussuhetes.
- 95 Esimesena tuleb kindlaks teha, kas sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb tunnustada niisuguste kolmandate isikute õigust tõhusale õiguskaitsevahendile, mida käsitleb harta artikkel 47.
- 96 Sellega seoses tuleb tähele panna, et sarnaselt teabevaldajast juriidilise isikuga, kellele liikmesriigi pädev asutus saadab teabe väljastamiseks kohustava otsuse, võivad need kolmandad isikud tugineda kaitsele, mis vastavalt liidu õiguse üldpõhimõttele, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 57, on igale füüsilisele või juriidilisele isikule tagatud avaliku võimu meelevaldse või ebaproportsionaalse sekkumise eest nende privaatsfääri, kuigi neid isikuid puudutava õigus-, pangandus-, finants- või laiemalt majandusteabe väljastamist ametiasutusele ei saa mingil juhul pidada nende privaatsfääri tuuma riivavaks (vt selle kohta EIK 16. juuni 2015. aasta otsus (*decision*) *Othymia Investments BV vs. Madalmaad*, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, punkt 37; 7. juuli 2015. aasta kohtuotsus *M. N. jt vs. San Marino*, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, punktid 51 ja 54, ning 22. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *G.S. B. vs. Šveits*, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, punktid 51 ja 93).
- 97 Seega tuleb tunnustada selliste kolmandate isikute õigust tõhusale õiguskaitsevahendile, kui tegemist on teabe väljastamiseks kohustava otsusega, mis võib rikkuda nende õigust sellele kaitsele.
- 98 Teisena, mis puudutab küsimust, kas kolmandale isikule, keda asjaomane teave puudutab, tagatud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile teostamist võib piirata nii, et nad ei saaks sellise otsuse korral esitada selle peale kaebust otse, siis tuleb esiteks rõhutada, et põhikohtuasjas vaidlusalustes õigusnormides on selgelt ja täpselt määratletud piirang, mille need selle õiguse teostamisele seavad.
- 99 Teiseks, mis puudutab nõuet järgida õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile olemust, siis tuleb esile tuua, et erinevalt teabe valdajast, kellele liikmesriigi pädev asutus on saatnud teabe väljastamiseks kohustava otsuse, ei ole kolmandatel isikutel, keda asjaomane teave puudutab, õiguslikku kohustust seda teavet väljastada ega järelikult ka ohtu, et neile võidakse määrata sanktsioon sellise õigusliku kohustuse täitmata jätmise eest. Järelikult ei ole käesoleva kohtuotsuse punkti 66 teises lauses viidatud kohtupraktika neile kohaldatav.

- 100 Lisaks on tõsi, et kui sellise otsuse adressaat, millega kohustatakse väljastama teavet ametiasutusele, väljastab kolmandaid isikuid puudutava teabe ametiasutusele, võib see riivata nende kolmandate isikute õigust olla kaitstud ametiasutuste meelevaldsete või ebalproportsionaalsete sekkumiste eest nende privaatsfääri ja seeläbi tekitada neile kahju.
- 101 Euroopa Kohtu praktikast nähtub siiski, et konkreetse õigussubjekti võimalus pöörduda kohtusse, et nõuda talle liidu õigusega tagatud õiguste rikkumise tuvastamist ja talle selle rikkumisega tekitatud kahju hüvitamist, tagab õigussubjektile tõhusa kohtuliku kaitse, kui vaidlust lahendaval kohtul on võimalus kontrollida rikkumise ja kahju põhjustanud akti või meedet (vt selle kohta 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, punkt 58).
- 102 Sellest järeldub käesoleval juhul, et õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile olemuse järgimine ei nõua, et sellistel õigussubjektidel nagu kolmandatel isikutel, keda asjaomane teave puudutab, kuid kellel ei ole siiski õiguslikku kohustust see teave edastada ega seega ohtu, et neile võidakse sellise õigusliku kohustuse täitmata jätmise eest määrata sanktsioon, peaks ühtlasi olema võimalus esitada kaebus otse teabe väljastamiseks kohustava otsuse peale.
- 103 Kolmandaks tuleb märkida, et põhikohtuasjas vaidlusaluste riigisiseste õigusnormidega taotletakse liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvat eesmärki, nagu on täheldatud käesoleva kohtuotsuse punktides 86–88.
- 104 Mis puudutab nõuet, et need õigusnormid peavad olema selle eesmärgi saavutamiseks vajalikud ja selle suhtes proportsionaalsed, siis tuleb asuda seisukohale, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 90–92, et see nõue on täidetud, arvestades esiteks tähtaegu, mida tuleb järgida, et tagada tõhus ja kiire teabevahetusmenetlus, mis konkretiseerib direktiivi 2011/16 aluseks olevat eesmärki võidelda rahvusvaheliste maksupettuste ja maksustamise vältimise vastu, ning teiseks seda, et asjaomastele isikutele on tagatud võimalus pöörduda kohtusse, et tuvastada neile liidu õigusega tagatud õiguste rikkumine ja hüvitada rikkumisega tekitatud kahju.
- 105 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimestele küsimustele kohtuasjades C-245/19 ja C-246/19 vastata, et harta artiklit 47 koostoimes artiklitega 7 ja 8 ning artikli 52 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et:
- sellega on vastuolus, kui liikmesriigi õigusnormid, millega rakendatakse direktiivis 2011/16 sätestatud teabevahetusmenetlus, välistavad võimaluse, et otsuse peale, millega selle liikmesriigi pädev asutus kohustab teabe valdajat väljastama talle teabe, eesmärgiga rahuldada teise liikmesriigi pädeva asutuse teabevahetustaotlus, saaks see isik esitada kaebuse, ja
 - sellega ei ole vastuolus, kui sellised õigusnormid välistavad võimaluse, et niisuguse otsuse peale saaks esitada kaebuse maksumaksja, kelle suhtes teises liikmesriigis on algatatud uurimine, millest see taotlus on tingitud, ja kolmandad isikud, keda asjaomane teave puudutab.

Teine küsimus kohtuasjas C-245/19

- 106 Arvestades kohtuasjades C-245/19 ja C-246/19 esimestele küsimustele antud vastuseid ja asjaolu, et teine küsimus nendes kohtuasjades on esitatud vaid juhuks, kui vastus neile küsimustele on jaatav, tuleb vastata üksnes kohtuasjas C-245/19 esitatud teisele küsimusele.
- 107 Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et otsust, millega liikmesriigi pädev asutus kohustab teabe valdajat väljastama talle teabe, et rahuldada teise liikmesriigi pädevalt asutuselt saadud teabevahetustaotlus, tuleb koos selle taotlusega pidada hõlmavaks sellist teavet, mis eeldatavasti ei ole ilmselgelt ebaoluline, kuna selles on näidatud asjaomase teabe valdaja isik, maksumaksja, kelle suhtes

on algatatud uurimine, millest tingituna on esitatud teabevahetustaotlus, ja selle taotlusega hõlmatud ajavahemik, ning kuna see käsitleb lepinguid, arveid ja makseid, mis ei ole küll täpselt määratletud, kuid mis on piiritletud kriteeriumidega, mis lähtuvad esiteks asjaolust, et need on kas sõlminud, koostanud või teinud teabe valdaja, teiseks asjaolust, et need on tehtud uurimisega hõlmatud ajavahemikul, ja kolmandaks nende seosest nimetatud maksumaksjaga.

- 108 Direktiivi 2011/16 artikli 1 lõige 1 näeb ette, et liikmesriigid teevad omavahel koostööd, et vahetada makse käsitlevat teavet, mis eeldatavasti on oluline asjaomaste liikmesriikide riigisiseste õigusnormide haldamiseks ja jõustamiseks.
- 109 Direktiivi artiklis 5 on omakorda sätestatud, et teabe edastamist taotleva riigisisese asutuse ehk „taotluse esitanud asutuse“ taotlusel edastab asutus, kellele see taotlus on saadetud, ehk „taotluse saanud asutus“ taotluse esitanud asutusele kogu teabe, vajaduse korral pärast selle hankimist uurimise käigus.
- 110 Direktiivi 2011/16 artikli 1 lõikes 1 sisalduva väljendi „eeldatavasti on oluline“ eesmärk, nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud, on võimaldada taotluse esitanud asutusel küsida kogu teavet ja saada kogu teave, mille kohta ta võib mõistlikult eeldada, et see on tema uurimise seisukohast asjakohane, lubamata tal siiski ilmselgelt ületada uurimise piire või panna taotluse saanud asutusele liigset koormust (vt selle kohta 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punktid 63 ja 66–68).
- 111 Ühtlasi tuleb seda väljendit tõlgendada lähtuvalt liidu õiguse üldpõhimõttest, mis käsitleb füüsiliste ja juriidiliste isikute kaitset avaliku võimu meelevaldse või ebaproportsionaalse sekkumise eest nende privaatfääri, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 57.
- 112 Sellega seoses tuleb märkida, et kuigi taotluse esitanud asutusel, kes viib läbi teabevahetustaotluse aluseks olevat uurimist, on kaalutusõigus, et juhtumi asjaolusid arvestades hinnata taotletava teabe eeldatavat olulisust, ei saa ta siiski nõuda taotluse saanud asutuselt teavet, mis ei ole selle uurimise jaoks üldse asjakohane (vt selle kohta 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punktid 70 ja 71).
- 113 Seega on teabe väljastamiseks kohustav otsus, millega taotluse saanud asutus lahendab taotluse esitanud asutuse teabevahetustaotluse, millega püütakse teha „sihipäratuid“ päringuid, millele on viidatud direktiivi 2011/16 põhjenduses 9, käsitatav avaliku võimu meelevaldse või ebaproportsionaalse sekkumisena.
- 114 Sellest tuleneb, et teavet, mida nõutakse sellise „sihipäratu“ päringu jaoks, ei saa mingil juhul pidada „eeldatavasti oluliseks“ direktiivi 2011/16 artikli 1 lõike 1 tähenduses.
- 115 Sellega seoses peab taotluse saanud asutus kontrollima, kas taotluse esitanud asutuse poolt talle saadetud teabevahetustaotluse põhjendused on piisavad, et tõendada, et kõnealune teave ei ole eeldatavasti ebaoluline, arvestades maksumaksja isikut, kes on taotluse aluseks oleva uurimise all, ja uurimise vajadusi ning juhul, kui kõnealust teavet on vaja hankida teabe valdajalt, viimasena nimetatud isikut (vt selle kohta 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punktid 76, 78, 80 ja 82).
- 116 Lisaks peab pädev kohus juhul, kui see isik on esitanud kaebuse teabe väljastamiseks kohustava otsuse peale, mille adressaat ta on, kontrollima, kas otsuse ja selle aluseks oleva taotluse põhjendused on piisavad tuvastamiseks, et kõnealune teave ei ole eeldatavasti ilmselgelt ebaoluline, arvestades puudutatud maksumaksja isikut, teabe valdaja isikut ja uurimise vajadusi (vt selle kohta 16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 86).

- 117 Seega tuleb neid asjaolusid arvesse võttes kindlaks teha, kas selline teabe väljastamiseks kohustav otsus, nagu on arutusel põhikohtuasjas kohtuasjas C-245/19, koos teabevahetustaotlusega, millel see põhineb, puudutab teavet, mis ei ole eeldatavasti ilmselgelt ebaoluline.
- 118 Sellega seoses tuleb märkida, et selline otsus koos sellise taotlusega puudutab ilmselgelt teavet, mis ei ole eeldatavasti ilmselgelt ebaoluline, kuna selles on näidatud taotluse aluseks oleva uurimise all oleva maksumaksja isik, uurimisega hõlmatud periood ning teabe valdaja isik, kellel on teavet lepingute, arvete ja maksete kohta, mis on sellel ajavahemikul sõlmitud, koostatud või tehtud ja mis on seotud asjaomase maksumaksjaga.
- 119 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused tulenevad siiski asjaolust, et otsus koos taotlusega puudutab lepinguid, arveid ja makseid, mida ei ole täpselt määratletud.
- 120 Esiteks tuleb märkida, et otsus koos taotlusega puudutab kahtlemata teavet, mis ei ole eeldatavasti ilmselgelt ebaoluline, kuna see puudutab lepinguid, arveid ja makseid, mille on uurimisega hõlmatud ajavahemikul sõlminud, koostanud või teinud neid käsitleva teabe valdaja ja millel on seos uurimise all oleva maksumaksjaga.
- 121 Teiseks tuleb silmas pidada, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 81, et nii nimetatud otsus kui ka taotlus on tehtud uurimise esialgses etapis, mille eesmärk on koguda teavet, millest taotluse esitanud asutusel eeldatavasti täpset ja täielikku ülevaadet ei ole.
- 122 Neil asjaoludel on tõenäoline, et teatav teave, mida puudutab kohtuasjas C-245/19 põhikohtuasja aluseks olev teabe väljastamiseks kohustav otsus, koostoimes teabevahetustaotlusega, millele see tugineb, osutub lõpuks taotluse esitanud asutuse läbi viidud uurimise lõppedes asjasse mittepuutuvaks, arvestades uurimise tulemusi.
- 123 Võttes siiski arvesse käesoleva kohtuotsuse punktides 118 ja 120 esitatud hinnanguid, ei saa see olukord tähendada, et kõnealust teavet võiks selle kohtuotsuse punktides 115 ja 116 nimetatud kontrollimise seisukohast pidada eeldatavasti ilmselgelt ebaoluliseks ja seega direktiivi 2011/16 artikli 1 lõikest 1 ja artiklist 5 tulenevatele nõuetele mittevastavaks.
- 124 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele kohtuasjas C-245/19 vastata, et direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et otsust, millega liikmesriigi pädev asutus kohustab teabe valdajat väljastama talle teabe, et rahuldada teise liikmesriigi pädevalt asutuselt saadud teabevahetustaotlus, tuleb koos selle taotlusega pidada hõlmavaks sellist teavet, mis eeldatavasti ei ole ilmselgelt ebaoluline, kuna selles on näidatud asjaomase teabe valdaja isik, maksumaksja, kelle suhtes on algatatud uurimine, millest tingituna on esitatud teabevahetustaotlus, ja selle taotlusega hõlmatud ajavahemik, ning kuna see käsitleb lepinguid, arveid ja makseid, mis ei ole küll täpselt määratletud, kuid mis on piiritletud kriteeriumidega, mis lähtuvad esiteks asjaolust, et need on kas sõlminud, koostanud või teinud teabe valdaja, teiseks asjaolust, et need on tehtud uurimisega hõlmatud ajavahemikul, ja kolmandaks nende seosest nimetatud maksumaksjaga.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47 koostoimes artiklitega 7 ja 8 ning artikli 52 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et:
 - sellega on vastuolus, kui liikmesriigi õigusnormid, millega rakendatakse nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivis 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (muudetud nõukogu 9. detsembri 2014. aasta direktiiviga 2014/107/EL) sätestatud teabevahetusmenetlus, välistavad võimaluse, et otsuse peale, millega selle liikmesriigi pädev asutus kohustab teabe valdajat väljastama talle teabe, eesmärgiga rahuldada teise liikmesriigi pädeva asutuse teabevahetustaotlus, saaks see isik esitada kaebuse, ja
 - sellega ei ole vastuolus, kui sellised õigusnormid välistavad võimaluse, et niisuguse otsuse peale saaks esitada kaebuse maksumaksja, kelle suhtes teises liikmesriigis on algatatud uurimine, millest see taotlus on tingitud, ja kolmandad isikud, keda asjaomane teave puudutab.
2. Direktiivi 2011/16 (muudetud direktiiviga 2014/107) artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et otsust, millega liikmesriigi pädev asutus kohustab teabe valdajat väljastama talle teabe, et rahuldada teise liikmesriigi pädevalt asutuselt saadud teabevahetustaotlus, tuleb koos selle taotlusega pidada hõlmavaks sellist teavet, mis eeldatavasti ei ole ilmselgelt ebaoluline, kuna selles on näidatud asjaomase teabe valdaja isik, maksumaksja, kelle suhtes on algatatud uurimine, millest tingituna on esitatud teabevahetustaotlus, ja selle taotlusega hõlmatud ajavahemik, ning kuna see käsitleb lepinguid, arveid ja makseid, mis ei ole küll täpselt määratletud, kuid mis on piiritletud kriteeriumidega, mis lähtuvad esiteks asjaolust, et need on kas sõlminud, koostanud või teinud teabe valdaja, teiseks asjaolust, et need on tehtud uurimisega hõlmatud ajavahemikul, ja kolmandaks nende seosest nimetatud maksumaksjaga.

Allkirjad