



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2020 m. liepos 2 d.¹

Sujungtos bylos C-245/19 ir C-246/19

État du Grand-duché de Luxembourg

prieš

B (C-245/19),

B,

C,

D,

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

dalyvaujant:

A

(Teisinė apsauga nuo prašymo suteikti informaciją mokesčių teisės srityje)

(*Cour administrative* (Vyriausiasis administracinis teismas, Liuksemburgas) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Direktyva 2011/16/ES – Administracinis bendradarbiavimas apmokestinimo srityje – 1 straipsnio 1 dalis – 5 straipsnis – Kitos valstybės narės mokesčių institucijos prašymas suteikti informaciją – Mokesčių institucijos, į kurią kreipiamasi, įpareigojimas suteikti informaciją – Prašomos informacijos numatomas reikalingumas – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija – 7 ir 8 straipsniai – 47 straipsnis – Teisė į veiksmingą teisminę gynybą – Teisės į teisinę gynybą nesuteikimas asmeniui, įpareigotam suteikti informaciją, mokesčių mokėtojai, su kuriuo informacija susijusi, ir kitiems atitinkamiems tretiesiems asmenims“

I. Įžanga

1. Veiksminga kova su mokesčių vengimu ar slėpimu šiuo metu atsidūrusi visuomenės, teisinių reformų² ir Teisingumo Teismo jurisprudencijos³ akiratyje. Tarptautinė kova su mokesčių mokėtojų vykdomu mokesčių bazės sumažinimu ir pelno perkėlimu (EBPO vadinamasis BEPS projektas⁴), neabejotinai reikalauja geresnio valstybių mokesčių institucijų bendradarbiavimo, visų pirma veiksmingo keitimosi duomenimis.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1), šiuo metu galioja jos 2018 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/822 (OL L 139, 2018, p. 1) iš dalies pakeista redakcija. Teisės aktus, kuriais įgyvendinamas šis pakeitimas, valstybės narės privalo taikyti nuo 2020 m. liepos 1 d.

3 2019 m. vasario 26 d. Sprendimai *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134) bei *T Danmark ir Y Denmark* (C-116/16 ir C-117/16, EU:C:2019:135) ir mano išvados šiose bylose (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, ir C-299/16, EU:C:2018:148).

4 Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija *Base Erosion and Profit Shifting*.

2. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su kita veiksmingos keitimosi informacija sistemos puse – įpareigotų suteikti informaciją asmenų, mokesčių mokėtojų ir kitų trečiųjų asmenų, kurie tam tikromis aplinkybėmis net nežino, kad jų duomenys kažkam perduodami, teisiniais interesais (pavyzdžiui, pagrindine teise į duomenų apsaugą). Nagrinėjamu atveju Liuksemburgo Didžioji Kunigaikštystė įstatyme aiškiai nustatė, kad draudžiama teismui skusti įpareigojimus suteikti informaciją.

3. Byloje *Berlioz*⁵ Teisingumo Teismas jau yra šiuo atžvilgiu nusprendęs, kad asmuo, kuris nacionalinėms mokesčių institucijoms keičiantis informacija pagal Direktyvą 2011/16⁶ yra įpareigotas suteikti informaciją, turi teisę valstybėje narėje, į kurią kreipiamasi, netiesiogiai paprašyti teismo peržiūrėti įpareigojimo suteikti informaciją teisėtumą, apskūsdamas sprendimą dėl baudos, kurią institucija, į kurią kreipiamasi, jam skyrė dėl atsisakymo suteikti informaciją⁷.

4. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą keliamas kitas klausimas: galimybė tiesiogiai apskusti nacionalinės mokesčių institucijos, kuri nori ar privalo pateikti informaciją kitos valstybės narės besikreipiančiajai mokesčių institucijai, įpareigojimą suteikti informaciją. Nagrinėjamoje byloje tai daryti atsisako ne tik suteikti informaciją įpareigoti asmenys, bet ir mokesčių mokėtojai ir kiti atitinkami tretieji asmenys.

5. Teisingumo Teismas turi išaiškinti, ar jau pats įpareigojimas suteikti informaciją, nustatytas laikantis Direktyvos 2011/16, pažeidžia įpareigotojo asmens, mokesčių mokėtojo ir kitų atitinkamų trečiųjų asmenų pagrindines teises ir jį privalo būti leidžiama veiksmingai apskusti, kaip tai numatyta Chartijos 47 straipsnyje. Be to, kyla klausimas, kiek prašymas suteikti informaciją turi būti konkretus ir tikslus asmenų, dėl kurių kreipiamasi, atžvilgiu, kad mokesčių institucija, į kurią kreipiamasi, galėtų įvertinti prašomos informacijos „numatomą reikalingumą“ vykstant kitai valstybėje narėje vykdomai mokesčių procedūrai. Administracinio bendradarbiavimo dalykas pagal Direktyvą 2011/16 yra tik informacija, kuri, „kaip galima numatyti“, gali būti reikalinga.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija

6. Chartijos 7 straipsnyje („Teisė į privatų ir šeimos gyvenimą“) nustatyta:

„Kiekvienas asmuo turi teisę į tai, kad būtų gerbiamas jo privatus ir šeimos gyvenimas, būsto neliečiamybė ir komunikacijos slaptumas.“

7. Chartijos 8 straipsnyje („Asmens duomenų apsauga“) numatyta:

„1. Kiekvienas turi teisę į savo asmens duomenų apsaugą.

2. Tokie duomenys turi būti tinkamai tvarkomi ir naudojami tik konkrečioms tikslams ir tik atitinkamam asmeniui sutikus ar kitais įstatymo nustatytais teisėtais pagrindais. Kiekvienas turi teisę susipažinti su apie save surinktais asmens duomenimis ir teisę reikalauti, kad tie duomenys būtų pataisyti.

5 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373).

6 Nagrinėjamoje byloje reikšminga Direktyvos 2011/16 redakcija su 2016 m. gruodžio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/2258 (OL L 342, 2016, p. 1) atliktais pakeitimais.

7 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 59 punktą ir rezoliucinės dalies 2 punktą).

3. <...>“

8. Chartijos 47 straipsnio 1 dalyje reglamentuojama teisė į veiksmingą teisinę gynybą:

„Kiekvienas asmuo, kurio teisės ir laisvės, garantuojamos Sąjungos teisės, yra pažeistos, turi teisę į veiksmingą jų gynybą teisme šiame straipsnyje nustatytais sąlygomis.“

2. *Direktyva 2011/16*

9. Direktyvos 2011/16 9 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„<...> „Numatomo reikalingumo“ standartu siekiama numatyti, kad būtų kuo plačiau keičiamasi informacija mokesčių klausimais, ir taip pat paaiškinti, kad valstybės narės neturi laisvės vykdyti „atsitiktinės paieškos“ arba prašyti informacijos, kuri greičiausiai nėra susijusi su atitinkamo mokesčių mokėtojo mokesčių reikalais <...>“

10. Direktyvos 2011/16 1 straipsnyje apibrėžiamas jos dalykas:

„1. Šia direktyva nustatomos taisyklės ir tvarka, kuriomis vadovaudamosi valstybės narės bendradarbiauja viena su kita siekdamos keistis informacija, kuri, kaip galima numatyti, gali būti reikalinga administruojant valstybių narių nacionalinius įstatymus, susijusius su 2 straipsnyje nurodytais mokesčiais, ir užtikrinant jų vykdymą.“

2. <...>

3. Ši direktyva neturi įtakos savitarpio pagalbos baudžiamosiose bylose taisyklių taikymui valstybėse narėse. Ji taip pat neturi įtakos jokių valstybių narių prievolių vykdymui, susijusiam su platesniu administraciniu bendradarbiavimu, numatytu kituose teisiniuose dokumentuose, įskaitant dvišalius ar daugiašalius susitarimus.“

11. Direktyvos 2011/16 5 straipsnyje numatyta keitimosi informacija gavus prašymą tvarka:

„Besikreipiančiosios institucijos prašymu institucija, į kurią kreipiamasi, pateikia besikreipiančiajai institucijai visą 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją, kurią ji turi arba kurią ji gauna atlikusi administracinius tyrimus.“

12. Direktyvos 2011/16 6 straipsnyje reglamentuojamas prašymo suteikti informaciją vykdymas:

„1. Institucija, į kurią kreipiamasi, imasi priemonių, kad būtų atlikti visi 5 straipsnyje nurodytai informacijai gauti būtini administraciniai tyrimai.“

2. <...>

3. Kad gautų prašomą informaciją arba atliktų prašomą administracinį tyrimą, institucija, į kurią kreipiamasi, laikosi tos pačios tvarkos, kurios laikytusi veikdama savo iniciatyva arba paprašyta savo valstybės narės kitos institucijos.

4. <...>“

13. Galiausiai Direktyvos 2011/16 25 straipsnyje paaiškinama, kad ir administracinėms institucijoms bendradarbiaujant apmokestinimo srityje taikoma duomenų apsauga.

B. Tarptautinė teisė

1. Konvencija dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje

14. Europos Tarybos valstybės narės ir EBPO priklausančios šalys 1988 m. sausio 25 d. pasirašė Konvenciją dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje⁸. Visos Europos Sąjungos valstybės narės ratifikavo Konvenciją dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje.

15. Bet kokiai administracinei pagalbai taikomas Konvencijos 23 straipsnis, reglamentuojantis apskundimo tvarką:

„1. Su priemonėmis, kurių pagal šią Konvenciją imasi valstybė, į kurią kreipiamasi, susijęs procesas inicijuojamas tik atitinkamoje tos valstybės institucijoje.

2. <...>

3. Kai procese priimamas galutinis sprendimas, valstybė, į kurią kreipiamasi, arba valstybė pareiškėja, atsižvelgiant į aplinkybes, praneša kitai Šaliai apie sprendimą ir apie tai, kokią reikšmę jis turi pagalbos prašymui.“

2. EBPO pavyzdinė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

16. EBPO taryba 1963 m. liepos 30 d. parengė rekomendaciją dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo (toliau – EBPO pavyzdinė sutartis)⁹.

17. EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio 1 dalyje reglamentuojamas keitimasis informacija; joje nustatyta:

„1. Susitariančiųjų valstybių kompetentingos institucijos keičiasi informacija, reikalinga taikant šios Sutarties nuostatas arba nacionalinių teisės aktų nuostatas dėl bet kokios rūšies ar pavadinimo mokesčių, surenkamų susitariančiųjų šalių, jų politinių vienetų ar vietinių bendruomenių vardu, jei apmokestinimas, kurį jie numato, neprieštarauja Sutarčiai. <...>“

3. Liuksemburgo ir Ispanijos sutartis mokesčių srityje

18. Nuo 1988 m. galioja 1986 m. birželio 3 d. Madride pasirašyta Liuksemburgo ir Ispanijos Karalystės sutartis mokesčių srityje¹⁰. Sutarties 27 straipsnio 1 dalyje reglamentuojamas keitimasis informacija; ji sutampa su EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio 1 dalimi.

⁸ Europos Taryba, Europos sutarčių serija Nr. 127, iš dalies pakeista 2010 m. protokolu, Europos sutarčių serija Nr. 208. Tik šios konvencijos tekstai anglų ir prancūzų kalbomis yra oficialūs.

⁹ *Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation / Recommandation concernant la suppression des doubles impositions*. Šiuo metu galioja 2017 m. lapkričio 21 d. EBPO pavyzdinės sutarties versija.

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*, iš dalies pakeista 2009 m. lapkričio 10 d. protokolu.

C. Liuksemburgo teisė

1. 2013 m. kovo 29 d. įstatymas

19. Direktyvą 2011/16 į nacionalinę teisę Liuksemburgas perkėlė 2013 m. kovo 29 d. įstatymu¹¹.

20. 2013 m. kovo 29 d. įstatymo 6 straipsnyje nurodoma:

„Besikreipiančiosios institucijos prašymu Liuksemburgo institucija, į kurią kreipiamasi, pateikia jai informaciją, kuri, kaip galima numatyti, reikalinga besikreipiančiosios valstybės narės vidaus teisės aktams, susijusiems su 1 straipsnyje nurodytais mokesčiais, taikyti ir vykdyti ir kurią ji jau turi ar gauna atlikusi administracinį tyrimą.“

2. 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymas

21. Paskui buvo priimtas 2014 m. lapkričio 25 d. *Gesetz über das auf den Informationsaustausch auf Ersuchen in Steuerangelegenheiten anzuwendende Verfahren* (Įstatymas, kuriuo numatoma keitimosi informacija gavus prašymą mokesčių srityje tvarka)¹². Jo 1 straipsnyje numatyta:

„1. Šis įstatymas nuo jo įsigaliojimo taikomas prašymams keistis informacija mokesčių srityje, kuriuos pateikia besikreipiančiosios valstybės kompetentinga institucija, remdamasi:

<...>

4. 2013 m. kovo 29 d. iš dalies pakeistu Įstatymu dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje <...>“

22. 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 2 straipsnyje nurodoma:

„1. Mokesčių administratoriai įgaliojami reikalauti iš atitinkamą informaciją turinčio asmens bet kokio pobūdžio informacijos, kurios prašoma taikant keitimosi informacija nuostatas, numatytas sutartyse ir įstatymuose.

2. Informaciją turintis asmuo privalo tiksliai ir be pakeitimų suteikti visą prašomą informaciją per nustatytą vieno mėnesio nuo pranešimo apie sprendimą dėl įpareigojimo suteikti prašomą informaciją terminą. Ši pareiga apima nepakeistų dokumentų, kurie pagrindžia informaciją, perdavimą.

<...>“

23. 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 3 straipsnyje buvo nurodyta:

„1. Kompetentingas mokesčių administratorius patikrina prašymo keistis informacija formalią atitiktį teisės aktams. Prašymo keistis informacija forma atitinka reikalavimus, jeigu jame nurodytas teisinis pagrindas, prašymą pateikusi kompetentinga institucija ir kita sutartyse ir įstatymuose numatyta informacija.

<...>

¹¹ *Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2011/16* (Direktyvos 2011/16 įgyvendinimo įstatymas, *Mémorial A* 2013, p. 756).

¹² *Mémorial A* 2014, p. 4170.

3. Jei kompetentingas mokesčių administratorius neturi prašomos informacijos, kompetentingo mokesčių administratoriaus direktorius arba jo pavaduotojas registruotu laišku praneša informaciją turinčiam asmeniui apie savo sprendimą dėl įpareigojimo pateikti prašomą informaciją. Pranešimas apie šį sprendimą prašomą informaciją turinčiam asmeniui reiškia, kad pranešta bet kuriam kitam jame nurodytam asmeniui.

<...>“

24. 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 5 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jei prašoma informacija nesuteikiama per vieno mėnesio terminą nuo pranešimo apie sprendimą dėl įpareigojimo suteikti prašomą informaciją, informaciją turinčiam asmeniui gali būti skiriama administracinė fiskalinė bauda, kurios maksimalus dydis yra 250 000 EUR. Jos dydį nustato kompetentingo mokesčių administratoriaus direktorius arba jo pavaduotojas.“

25. 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 6 straipsnyje buvo nurodyta:

„1. Dėl prašymo keistis informacija ir sprendimo dėl įpareigojimo pateikti prašomą informaciją, nurodytų 3 straipsnio 1 ir 3 dalyse, negali būti pateikiamas skundas.

2. Informaciją turintis asmuo gali kreiptis į administracinę teisumą dėl 5 straipsnyje numatytų sprendimų pakeitimo. Šis skundas turi būti pateiktas per vieną mėnesį nuo pranešimo apie sprendimą prašomą informaciją turinčiam asmeniui. Jis turi stabdomąjį poveikį. Nukrypstant nuo teisės aktų, susijusių su procesu administraciniuose teismuose, kiekviena šalis gali pateikti ne daugiau kaip vieną pareiškimą, įskaitant pagrindinį skundą. Atsiliepimas į skundą turi būti pateiktas per mėnesį nuo pagrindinio skundo pateikimo teismo kanceliarijai. Tačiau rengiant bylą nagrinėti kolegijos, kuriai paskirta nagrinėti byla, pirmininkas gali savo iniciatyva nurodyti per jo nustatytą terminą pateikti papildomus pareiškimus. Administracinis teismas juos išnagrinėja per mėnesį nuo atsiliepimo į skundą pateikimo dienos arba nuo termino pateikti papildomus pareiškimus pabaigos.“

3. 2019 m. kovo 1 d. įstatymas

26. 2019 m. kovo 1 d. *Gesetz zur Änderung des Gesetzes vom 25. November 2014* (2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo pakeitimo įstatymas)¹³ įsigaliojo 2019 m. kovo 9 d. 2019 m. kovo 1 d. įstatymu, be kita ko, buvo pakeistos 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 3 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis.

27. 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 3 straipsnio 1 dalyje nuo šiol numatyta, kad kompetentingas mokesčių administratorius privalo įsitikinti, jog prašoma informacija, kiek ji susijusi su atitinkamo mokesčių mokėtojo ir informaciją turinčio asmens tapatybe, taip pat su atitinkamo mokesčio patikrinimo poreikiais, nėra, kaip galima numatyti, visiškai nereikalinga.

28. Pagal 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 6 straipsnio 1 dalį nuo šiol informaciją turintis asmuo turi teisę apskųsti 3 straipsnio 3 dalyje nurodytą sprendimą dėl įpareigojimo administraciniam teismui, prašydamas jį panaikinti.

¹³ *Mémorial A* 2019, p. 112.

III. Pagrindinė byla ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

29. Pagrindinė byla grindžiama dviem Ispanijos mokesčių administratoriaus prašymais suteikti informaciją, adresuotais Liuksemburgo mokesčių administratoriui. Ispanijos mokesčių administratorius savo prašymus grindžia 1986 m. birželio 3 d. Liuksemburgo ir Ispanijos susitarimu mokesčių srityje bei Direktyva 2011/16. Abu prašymai suteikti informaciją susiję su menininke F.C., kurios gyvenamoji vieta yra Ispanijoje.

1. Bylos C-245/19 aplinkybės

30. Gavęs pirmąjį 2016 m. spalio 18 d. prašymą suteikti informaciją, *Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg* (Liuksemburgo tiesioginių mokesčių administratoriaus direktorius) 2017 m. birželio 16 d. raštu nustatė įpareigojimą pagal Liuksemburgo teisę įsteigta bendrovei B. Jis iš pradžių pareikalavo, kad ši bendrovė pateiktų su bendrovėmis E ir F 2011–2014 m. laikotarpiu sudarytų sutarčių dėl F.C. teisių kopijas.

31. Be to, jis paprašė bendrovės B pateikti toliau nurodytą informaciją bei dokumentus:

„Pateikite bet kurios kitos 2011–2014 m. mokestiniais metais ir bet kurios kitos anksčiau arba vėliau sudarytos ir su F.C. kaip menininke susijusios sutarties, įsigaliojusios nurodytais mokestiniais metais, kopiją.“

32. Galiausiai iš bendrovės B jis pareikalavo pateikti visų išrašytų arba gautų sąskaitų, susijusių su šiomis sutartimis, kopijas, taip pat nurodyti jų padengimo ir apmokėjimo būdus, be to, visos išsamios informacijos apie banko sąskaitas ir finansų įstaigas, į kurias pervestos balanse apskaitytos pinigų sumos.

33. Rašte nurodyta, kad pagal 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 6 straipsnį šis įpareigojimas negali būti skundžiamas.

2. Bylos C-246/19 aplinkybės

34. Gavęs antrąjį 2017 m. kovo 16 d. prašymą suteikti informaciją, Liuksemburgo mokesčių administratorius 2017 m. gegužės 29 d. raštu nustatė įpareigojimą bankui A, kurio buveinė yra Liuksemburge. Šiame rašte jis iš banko A pareikalavo už 2011–2014 m. laikotarpį pateikti informaciją apie dabartinius tam tikros banko sąskaitos turėtojus, nurodyti asmens ar asmenų, įgaliotų tvarkyti banko sąskaitą, pavardes ir asmens ar asmenų, atsidariusių banko sąskaitą, pavardes, net jei atidarymo data nepatenka į įpareigojime nurodytą laikotarpį, taip pat minėto laikotarpio banko sąskaitos išrašus ir nurodyti sąskaitos tikruosius savininkus.

35. Be to, iš banko A buvo pareikalauta pateikti toliau nurodytą informaciją ir dokumentus už 2011–2014 m. laikotarpį:

- „Suteikite informaciją, ar sąskaita <...> buvo atidaryta po 2014 m. gruodžio 31 d. Jeigu taip, nurodykite, ar pinigai yra iš kitos jūsų įstaigoje atidarytos sąskaitos, ir, jei taip, pateikite šios kitos sąskaitos išrašus už minėtąjį laikotarpį.
- Nurodykite bet kokią turtą, kurį F.C. turėjo bendrovėje D, bendrovėje B arba kitoje savo kontroliuojamoje bendrovėje minėtu laikotarpiu, ir pateikite atitinkamus įrodomuosius dokumentus.

- Nurodykite bet kokį turtą, kurio tikroji savininkė minėtu laikotarpiu buvo F.C., ir pateikite atitinkamus įrodomuosius dokumentus.“

36. Galiausiai Liuksemburgo mokesčių administratorius pareikalavo iš banko A pateikti visų su pirmesniu įpareigojimu susijusių dokumentų kopijas. Rašte taip pat buvo nurodyta, kad pagal 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 6 straipsnį šis įpareigojimas negali būti skundžiamas.

3. Pagrindinės bylos

37. 2017 m. liepos 17 d. bendrovė B (byla C-245/19) ir F.C. bei bendrovės B, C ir D (byla C-246/19) apskundė 2017 m. gegužės 29 d. ir birželio 16 d. Liuksemburgo mokesčių administratoriaus įpareigojimus *Tribunal administratif* (Administracinis teismas, Liuksemburgas), atitinkamai prašydamos tuos įpareigojimus pakeisti, alternatyviai – panaikinti. Bankas A dalyvavo pastarojoje byloje.

38. 2018 m. birželio 26 d. sprendimais *Tribunal administratif* skundus iš dalies patenkino. Viena vertus, jis panaikino 2017 m. gegužės 29 d. sprendimą (byla C-245/19) tiek, kiek juo bendrovė B buvo įpareigota, be su bendrovėmis E ir F dėl F.C. teisių sudarytų sutarčių, pateikti visų kitų su F.C. susijusių sutarčių, sudarytų 2011–2014 m. mokestiniais metais, ir visų kitų prieš tai ar vėliau sudarytų su F.C. susijusių sutarčių, kurios įsigaliojo minėtaisiais mokestiniais metais, kopijas.

39. Kita vertus, jis panaikino 2017 m. birželio 16 d. sprendimą (byla C-246/19) tiek, kiek juo bankas A buvo įpareigotas:

- tuo atveju, jeigu aptariama banko sąskaita buvo atidaryta po 2014 m. gruodžio 31 d., paaiškinti, ar pinigai kilę iš kitos banke atidarytos sąskaitos, ir, jei taip, pateikti šios kitos sąskaitos išrašus už minėtą laikotarpį,
- nurodyti bet kokį turtą, kurį mokesčių mokėtojas minėtu laikotarpiu turėjo kitose jo kontroliuojamose bendrovėse nei B ir D bendrovės, ir pateikti atitinkamus įrodomuosius dokumentus, taip pat
- nurodyti bet kokį turtą, kurio tikrasis savininkas minėtu laikotarpiu buvo mokesčių mokėtojas, ir pateikti atitinkamus įrodomuosius dokumentus.

40. *Tribunal administratif* manė, kad skundai priimtini, remdamasis tuo, kad 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 6 straipsnis pažeidžia Chartijos 47 straipsnį, todėl jo nereikia taikyti. Vertindamas skundų pagrįstumą, Liuksemburgo mokesčių administratoriaus pareikalautą informaciją jis įvertino kaip informaciją, kuri, „kaip galima numatyti“, nėra reikalinga, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2011/16.

41. Šiuos teismo sprendimus Liuksemburgas 2018 m. liepos 24 d. apeliacine tvarka apskundė *Cour administrative* (Vyriausiasis administracinis teismas, Liuksemburgas). Be kita ko, Liuksemburgas mano, kad pagal jo teisę administraciniams teismams leidžiama apskūsti tik skirtą baudą. Tokia priemonė atitinka Chartijos 47 straipsnio reikalavimus. Be to, Liuksemburgas teigia, kad Ispanijos institucijų reikalaujama informacija yra, „kaip galima numatyti“, reikalinga.

4. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir prejudiciniai klausimai

42. Šiomis aplinkybėmis *Cour administrative* 2019 m. kovo 14 d. nutartimis sustabdė bylų nagrinėjimą ir byloje C-245/19 pagal SESV 267 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui šiuos klausimus prejudiciniam sprendimui priimti:

- „1. Ar Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 7, 8 straipsnius ir 52 straipsnio 1 dalį, galimai siejant juos su Chartijos 47 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami valstybės narės nacionalinės teisės aktai, kuriais pagal keitimosi informacija gavus prašymą tvarką, nustatytą pirmiausia siekiant įgyvendinti 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvą 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančią Direktyvą 77/799/EEB, informaciją turinčiam trečiajam asmeniui neleidžiama pateikti jokio skundo, įskaitant, be kita ko, skundą teismui, dėl sprendimo, kuriuo tos valstybės narės kompetentinga institucija jį įpareigoja pateikti informaciją, siekiant patenkinti kitos valstybės narės prašymą keistis informacija?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalį ir 5 straipsnį reikia aiškinti prireikus atsižvelgiant į EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 26 straipsnio aiškinimo kintamąjį pobūdį, taip, kad prašymas keistis informacija, kartu prašomos valstybės narės kompetentingos institucijos sprendimas įpareigoti pateikti informaciją, kuriuo tenkinamas šis prašymas, atitinka akivaizdaus numatomo reikalingumo trūkumo nebuvimo kriterijų, jeigu prašančioji valstybė narė nurodo atitinkamo mokesčių mokėtojo tapatybę, laikotarpį, dėl kurio prašančioje valstybėje narėje atliekamas tyrimas, ir nurodytą informaciją turinčio asmens tapatybę, kartu prašant nenurodytos, bet pagal kriterijus apibrėžtos informacijos, susijusios su sutartimis, sąskaitomis ir atitinkamais mokėjimais, pirma, atsižvelgiant į tai, kad tas sutartis sudarė nustatytas informacijos turėtojas, antra, į tų sutarčių taikymą atitinkamais mokestiniais metais, dėl kurių prašančios valstybės narės institucijos atlieka tyrimą, ir, trečia, jų ryšį su atitinkamu nustatytu mokesčių mokėtoju?“

43. Byloje C-246/19 *Cour administrative* Teisingumo Teismui pateikė šiuos klausimus:

- „1. Ar Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 7, 8 straipsnius ir 52 straipsnio 1 dalį, galimai siejant juos su Chartijos 47 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami valstybės narės nacionalinės teisės aktai, kuriais pagal keitimosi informacija gavus prašymą tvarką, nustatytą pirmiausia siekiant įgyvendinti 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvą 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančią Direktyvą 77/799/EEB, informaciją turinčiam trečiajam asmeniui neleidžiama pateikti jokio skundo, įskaitant, be kita ko, skundą teismui, dėl sprendimo, kuriuo tos valstybės narės kompetentinga institucija jį įpareigoja pateikti informaciją, siekiant patenkinti kitos valstybės narės prašymą keistis informacija?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalį ir 5 straipsnį reikia aiškinti, prireikus atsižvelgiant į EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 26 straipsnio aiškinimo kintamąjį pobūdį, taip, kad prašymas keistis informacija, kartu prašomos valstybės narės kompetentingos institucijos sprendimas įpareigoti pateikti informaciją, kuriuo patenkinamas šis prašymas, atitinka akivaizdaus numatomo reikalingumo trūkumo nebuvimo kriterijų, jeigu prašančioji valstybė narė nurodo atitinkamo mokesčių mokėtojo tapatybę, laikotarpį, dėl kurio prašančioje valstybėje narėje atliekamas tyrimas, ir nurodytą informaciją turinčio asmens tapatybę, kartu prašant nenurodytos, bet pagal kriterijus apibrėžtos informacijos, susijusios su sutartimis, sąskaitomis ir atitinkamais mokėjimais, pirma, atsižvelgiant į tai, kad tas sutartis sudarė nustatytas informacijos turėtojas, antra, į tų sutarčių taikymą atitinkamais mokestiniais metais, dėl kurių prašančios valstybės narės institucijos atlieka tyrimą, ir, trečia, jų ryšį su atitinkamu nustatytu mokesčių mokėtoju?“

IV. Procesas Teisingumo Teisme

44. 2019 m. balandžio 26 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-245/19 ir C-246/19 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdomos rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimtas bendras sprendimas.

45. Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė Liuksemburgas, Belgijos Karalystė, Ispanija, Prancūzijos Respublika, Graikijos Respublika, Lenkijos Respublika ir Europos Komisija. 2020 m. gegužės 26 d. surengtame posėdyje dalyvavo Liuksemburgas, Ispanija, Prancūzija ir Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. *Dėl atitinkamų pirmųjų prejudicinių klausimų*

46. Pirmaisiais prejudiciniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Chartijos 47 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad įpareigojimo suteikti informaciją adresatas, atitinkamas mokesčių mokėtojas ir atitinkamas trečiasis asmuo privalo turėti veiksmingą galimybę apskusti šį institucijos, į kurią kreipiamasi, įpareigojimą suteikti informaciją. Šiuo atžvilgiu svarbu tai, ar nebuvo pažeistos minėtųjų asmenų grupių teisės, įtvirtintos Chartijos 7 ir 8 straipsniuose (teisė į privatų gyvenimą, asmens duomenų apsauga).

1. *Chartijos 47 straipsnio pažeidimas, susijęs su įpareigojimo suteikti informaciją adresatu (C-245/19)*

47. 2019 m. kovo 1 d. įstatymu Liuksemburgas suteikė adresatui galimybę tiesiogiai apskusti įpareigojimą suteikti informaciją. Tačiau tai niekaip nekeičia pirmojo prejudicinio klausimo byloje C-245/19 priimtumo. Nagrinėjamoje byloje adresatas skundą pareiškė prieš įsigaliojant 2019 m. kovo 1 d. įstatymui.

48. Tai, ar galimybės apskusti įpareigojimą suteikti informaciją nebuvimas tarpvalstybinio keitimosi informacija atveju pažeidžia adresato teises, numatytas Chartijos 47 straipsnyje, priklauso nuo to, ar įpareigojimas suteikti informaciją patenka į Chartijos taikymo sritį ir yra susijęs su „teisė[mis] ir laisvė[mis], garantuojamo[mis] Sąjungos teisės“.

a) *Įpareigojimas suteikti informaciją kaip Sąjungos teisės įgyvendinimas*

49. Pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalį jos nuostatos skirtos valstybėms narėms tik tais atvejais, kai šios įgyvendina Sąjungos teisę.

50. Byloje *Berlioz* Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad kai valstybė narė savo teisės aktuose numato, jog asmeniui, kuris, mokesčių institucijoms keičiantis informacija, be kita ko, pagal Direktyvos 2011/16 nuostatas, atsisako ją suteikti, skiriama pinigine sankcija, ji įgyvendina Sąjungos teisę¹⁴.

51. Jeigu jau Direktyvoje 2011/16 nereglamentuojamas baudos skyrimas yra Sąjungos teisės įgyvendinimas, tai juo labiau pasakytina apie Direktyvos 2011/16/EB 6 straipsnio 3 dalyje reglamentuojamą prašymo suteikti informaciją vykdymą, kurį atlieka valstybės narės, į kurią kreipiamasi, mokesčių institucijos. Todėl Chartija yra taikytina.

¹⁴ 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 42 punktas ir rezoliucinės dalies 1 punktas).

b) Chartijos 47 straipsnio pažeidimas

52. Tai, kad įpareigojimo suteikti informaciją adresatas neturi galimybės šio įpareigojimo apskusti, Chartijos 47 straipsnį pažeidžia tik tuo atveju, jeigu gali būti, kad šis įpareigojimas pažeidžia adresato teisės arba laisvės, garantuojamas Sąjungos teisės.

53. Direktyva 2011/16 reglamentuoja tik valstybių narių mokesčių institucijų bendradarbiavimą. Todėl asmenims ji jokių teisių nenustato. Tačiau asmuo, kai taikoma Direktyva 2011/16, gali remtis Chartijos 47 straipsniu ir ginti savo poziciją teisme¹⁵.

54. Neprivaloma sukonkretinti, ar ir kokios Chartijoje įtvirtintos įpareigojimo suteikti informaciją adresato pagrindinės teisės galbūt buvo pažeistos. Juk, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs byloje *Berlioz*, valdžios institucijos priemonės, kuri yra nepalanki adresatui, atveju tokia galimybė visada egzistuoja¹⁶.

55. Tai įpareigojimo suteikti informaciją adresatui taikoma tiek pat kiek ir sprendimo dėl baudos skyrimo adresatui. Juk, kitaip, nei teigia kai kurios valstybės narės, pats įpareigojimas suteikti informaciją yra adresatui nepalankus aktas. Toks įpareigojimas suteikti informaciją, už kurio neįvykdymą gresia bauda, nėra vien parengiamoji priemonė. Viena vertus, adresatas tiesiogiai įpareigojamas atlikti tam tikrą veiksmą, nagrinėjamu atveju – suteikti informaciją. Kita vertus, rengiama ne tik suteikti informaciją įpareigojamam asmeniui nepalanki priemonė. Taip rengiamas ir mokestinis sprendimas mokesčių mokėtojui. Įpareigojimas suteikti informaciją nėra ir sprendimo dėl baudos skyrimo parengiamoji priemonė. Sprendimas dėl baudos skyrimo yra sankcija už įpareigojimo suteikti informaciją neįvykdymą ir nėra pastarojo tikslas.

56. Be to, kitaip, nei mano Liuksemburgas, ir netiesioginės teisių gynimo priemonės galimybė – Teisingumo Teismo byloje *Berlioz* įtvirtinta numatant galimybę apskusti galimą baudos skyrimą¹⁷ – niekaip nekeičia šios išvados.

57. Teisinėje valstybėje, kaip ir teisinėje Sąjungoje, negalima iš atitinkamo asmens pagrįstai reikalauti nusižengti valdžios institucijos aktui tam, kad netiesiogiai atsirastų galimybė teisme įvertinti šio akto teisėtumą¹⁸. Tai juo labiau pasakytina, nes (kaip nagrinėjamu atveju į tai teisingai atkreipia dėmesį Komisija) pradėti baudos skyrimo procedūrą įeina į mokesčių institucijos diskreciją. Juk tokiu atveju mokesčių institucijos valioje būtų užkirsti keliai reikalavimo suteikti informaciją teisėtumo kontrolei, nepradedant baudos skyrimo procedūros.

c) Išvada

58. Įpareigojimo suteikti informaciją, priimto mokesčių institucijoms keičiantis informacija pagal Direktyvos 2011/16 nuostatas, adresatas pagal Chartijos 47 straipsnį turi teisę kreiptis į teismą, kad šis įvertintų šio sprendimo teisėtumą. Todėl teisės į teisminę gynybą nesuteikimas įpareigojimo suteikti informaciją adresatui pažeidžia Chartijos 47 straipsnį.

15 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 45 ir paskesni punktai).

16 Suformuota jurisprudencija: 2018 m. rugsėjo 13 d. Sprendimas *UBS Europe ir kt.* (C-358/16, EU:C:2018:715, 56 punktas), 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 51 punktas), 2005 m. lapkričio 17 d. Nutartis *Minoan Lines / Komisija* (C-121/04 P, nepaskelbta Rink., EU:C:2005:695, 30 punktas), 2002 m. spalio 22 d. Sprendimas *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 27 punktas) ir 1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Hoechst / Komisija* (46/87 ir 227/88, EU:C:1989:337, 19 punktas).

17 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 59 punktas ir rezoliucinės dalies 2 punktas).

18 Žr. 2013 m. spalio 3 d. Sprendimą *Inuit Tapiriit Kanatami ir kt. / Parlamentas ir Taryba* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 104 punktas) ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Unibet* (C-432/05, EU:C:2007:163, 64 punktas).

2. Chartijos 47 straipsnio pažeidimas, susijęs su įpareigojime suteikti informaciją minimu mokesčių mokėtoju (C-246/19)

59. Be to, reikia išsiaiškinti, ar Chartijos 47 straipsnį pažeidžia teisės į teisinę gynybą nesuteikimas mokesčių mokėtojui, kuriam *kitam asmeniui adresuotas* įpareigojimas suteikti informaciją turi netiesioginį poveikį.

60. Įpareigojimas suteikti informaciją, kai ja keičiasi skirtingų valstybių mokesčių institucijos, yra Sąjungos teisės įgyvendinimas. Todėl Chartija yra taikytina (žr. šios išvados 49 ir paskesnius punktus).

a) Galimas netiesiogiai susijusių mokesčių mokėtojų pagrindinių teisių pažeidimas

61. Kad būtų galima taikyti Chartijos 47 straipsnį, turi būti daromas poveikis mokesčių mokėtojo teisėms ir laisvėms. Kai mokesčių institucija kita asmenį (byloje C-246/19 banką) įpareigoja suteikti informaciją apie mokesčių mokėtojo banko sąskaitas, turimas bendrovių akcijas ir finansinį turtą, gali būti ribojama šio mokesčių mokėtojo teisė į duomenų apsaugą.

62. Pagal Chartijos 8 straipsnio 1 dalį kiekvienas turi teisę į savo asmens duomenų apsaugą.

63. Asmens duomenys – tai bet kokia su nustatytu ar nustatytinu fiziniu asmeniu susijusi informacija¹⁹. Informacija apie pajamų dydį yra asmens duomenys²⁰. Tas pats pasakytina ir apie banko duomenis. Šiuo požiūriu galima remtis gausia Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudencija, susijusia su EŽTK 8 straipsniu²¹.

64. Šios bylos dalykas yra informacija apie fizinio asmens banko sąskaitas, sąskaitų likučius, kitą turtą ir turimas bendrovių akcijas, t. y. asmens duomenys. Tai atveria Chartijos 8 straipsnio apsaugos sritį.

65. Pats įpareigojimo suteikti informaciją adresato įpareigojimas pateikti šiuos duomenis mokesčių institucijai riboja mokesčių mokėtojo pagrindinę teisę. Priešingai, nei teigia kelios valstybės narės, šio ribojimo negalima paneigti argumentu, kad įpareigojimas dar nėra nepalankus aktas – nepalankiu aktu tampa jo vykdymas. Veikiau jau pats įpareigojimas yra adresatui tiesiogiai nepalankus aktas (žr. šios išvados 61 punktą), o mokesčių mokėtojui – netiesiogiai nepalankus teisės aktas. Jau pati adresatui skirta prievolė kelia grėsmę ir mokesčių mokėtojo pagrindinėms teisėms. Įvykdžius skirtą įpareigojimą, valdžios institucija gauna asmens duomenis be jų savininko sutikimo²².

66. Tai neprieštarauja EŽTT jurisprudencijai. Pagal ją *vėliausiai* banko duomenų perdavimas besikreipiančiosios valstybės mokesčių institucijoms yra EŽTK 8 straipsnyje įtvirtintos teisės į privatų gyvenimą ribojimas²³. Tačiau tai nereiškia, kad ribojimas negali įvykti anksčiau.

19 2019 m. spalio 3 d. Sprendimas *A ir kt.* (C-70/18, EU:C:2019:823, 54 punktas), 2019 m. sausio 16 d. Sprendimas *Deutsche Post* (C-496/17, EU:C:2019:26, 54 punktas), 2013 m. spalio 17 d. Sprendimas *Schwarz* (C-291/12, EU:C:2013:670, 26 punktas), 2011 m. lapkričio 24 d. Sprendimas *Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito* (C-468/10 ir C-469/10, EU:C:2011:777, 42 punktas) ir 2010 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *Volker und Markus Schecke ir Eifert* (C-92/09 ir C-93/09, EU:C:2010:662, 52 punktas).

20 Žr. 2015 m. spalio 1 d. Sprendimą *Bara ir kt.* (C-201/14, EU:C:2015:638, 14 ir 29 punktai), 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Satakunnan Markkinapörssi ir Satamedia* (C-73/07, EU:C:2008:727, 35 punktas) ir 2003 m. gegužės 20 d. Sprendimą *Österreichischer Rundfunk ir kt.* (C-465/00, C-138/01 ir C-139/01, EU:C:2003:294, 73 punktas).

21 2015 m. gruodžio 22 d. EŽTT sprendimas *G.S.B. / Šveicarija*, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 51 punktas ir 2015 m. liepos 7 d. EŽTT sprendimas *M.N. ir kt. / San Marinas*, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51 punktas.

22 Šiuo klausimu žr. 2017 m. liepos 26 d. Nuomonę 1/15 (EU:C:2017:592, 125 ir 126 punktai) bei 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Tele2 Sverige ir Watson ir kt.* (C-203/15 ir C-698/15, EU:C:2016:970, 100 punktas), 2015 m. spalio 1 d. Sprendimą *Bara ir kt.* (C-201/14, EU:C:2015:638, 29 punktas) ir 2003 m. gegužės 20 d. Sprendimą *Österreichischer Rundfunk ir kt.* (C-465/00, C-138/01 ir C-139/01, EU:C:2003:294, 74 punktas).

23 2015 m. gruodžio 22 d. EŽTT sprendimas *G.S.B. / Šveicarija*, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 50 punktas.

67. Vadinas, trečiojo asmens įpareigojimas perduoti mokesčių mokėtojo asmens duomenis bet kuriuo atveju daro poveikį jo teisei, įtvirtintai Chartijos 8 straipsnyje. Šiuo atžvilgiu nebūtina atsakyti į klausimą, ar pažeidžiamas ir Chartijos 7 straipsnis (teisė į privatų ir šeimos gyvenimą).

b) Chartijos 47 straipsnio pažeidimas nesuteikiant teisės į teisinę gynybą, nepaisant to, kad yra galimybė apskusti mokestinį sprendimą

68. Ginti teisės valstybės, į kurią kreipiamasi (nagrinėjamu atveju – Liuksemburgo), teismuose nebūtų būtina, jeigu mokesčių mokėtojas galėtų jam adresuotą (nagrinėjamu atveju – besikreipiančiųjų Ispanijos mokesčių institucijų) mokestinį sprendimą vėliau apskusti. Tiek, kiek mokesčių mokėtojas šioje byloje gali remtis trūkumais renkant įrodymus, galima būtų teigti, kad Ispanijoje jis turi teisę į pakankamai veiksmingą teisinę gynybą, todėl Chartijos 47 straipsnis nepažeidžiamas.

69. Šią prielaidą patvirtina tai, kad Chartijos 47 straipsnyje nenustatyta, kaip konkrečiai turi būti reglamentuota teisė į veiksmingą teisinę gynybą; jame tik reikalaujama, kad kiekvienas turėtų teisę į veiksmingą teisinę gynybą teisme. Tai nereiškia, kad turi būti galima tiesiogiai skusti patį valdžios institucijos aktą. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tam tikromis aplinkybėmis veiksmingas gali būti ir netiesioginis teisių gynimas²⁴. Iš to pirmiausia Liuksemburgas, Prancūzija ir Ispanija daro išvadą, kad galimybė apskusti mokestinį sprendimą yra pakankama.

70. Tokią nuomonę galėtų patvirtinti Direktyvos 2011/16 tikslas – veiksminga kova su tarptautiniu mokesčių slėpimu ir vengimu mokėti mokesčius²⁵. Teisminė apsauga dar prieš informacijos suteikimą ir galimybė jį apskusti mažų mažiausiai procesą užvilkina.

71. Vis dėlto pagrindinių teisių turėtojo teisės ribojamos dviem skirtingais, tarpusavyje nesusijusiais būdais, kuriuos teisiniu požiūriu reikia atskirti. Pirmu atveju asmens duomenų reikalaujama iš kito asmens. Tai yra kišimasis į mokesčių mokėtojo privatų gyvenimą, kurį Sąjungos teisės lygmeniu saugo Chartijos 7 ir 8 straipsniai. Antru atveju mokesčių mokėtojui nustatoma mokestinė prievolė. Ši prievolė paprastai būna susijusi ne su pagrindine teise į privataus gyvenimo apsaugą, o jei taikoma, su pagrindinėmis teisėmis, įtvirtintomis Chartijos 20 straipsnyje (lygybė prieš įstatymą) bei 16 ir 17 straipsniuose (laisvė užsiimti verslu ir teisė į nuosavybę).

72. Abiejų ribojimo atvejų nepriklausomumą liudija ir tai, kad duomenų rinkimas netampa neteisėtas tik dėl to, kad mokestinis sprendimas yra neteisingas. Mokestinis sprendimas irgi netampa savaime neteisingas tik todėl, kad duomenys buvo surinkti neteisėtai. Jeigu neteisėtai surinkti duomenys buvo įtraukti į mokestinį sprendimą, bent jau Sąjungos teisėje nėra absoliutaus draudimo jų naudoti²⁶.

73. Be to, nežinia, ar ir kada mokestinis sprendimas bus priimtas. Jeigu, pavyzdžiui, surinkti duomenys rodo, kad besikreipiančioji valstybė neturi teisės reikalauti sumokėti mokesčius, mokesčių mokėtojui nepalankus mokestinis sprendimas, kurį jis galėtų apskusti, nepriimamas. Tas pats pasakytina, jei surinkti duomenys neturi reikšmės apmokestinimui, tačiau mokestinis sprendimas priimamas dėl kitų priežasčių. Skųsdamas šį mokestinį sprendimą mokesčių mokėtojas vargu ar galėtų remtis tuo, kad „nesėkmingas“ duomenų rinkimas buvo neteisėtas.

24 2019 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Deutsche Lufthansa* (C-379/18, EU:C:2019:1000, 61 punktą) ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimas *Unibet* (C-432/05, EU:C:2007:163, 47, 50 ir 53 punktai).

25 Žr. 2013 m. spalio 22 d. Sprendimą *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 32 punktą) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550, 30 ir 31 punktai); dėl pateisinamųjų pagrindų pagrindinių teisių kontekste žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimą *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2020:141, 47 punktą), 2018 m. liepos 25 d. Sprendimą *TTL* (C-553/16, EU:C:2018:604, 57 punktą) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 59 punktą).

26 2003 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Steffensen* (C-276/01, EU:C:2003:228, 75 punktą) ir mano išvada sujungtose bylose *IN ir JM* (C-469/18 ir C-470/18, EU:C:2019:597, 70 ir paskesni punktai); absoliutaus draudimo naudoti įrodymus nėra ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832).

74. Dėl visų šių priešasčių netiesioginė galimybė apskusti duomenų rinkimą pateikiant skundą dėl mokestinio sprendimo nėra veiksminga teisinė gynyba, kaip ji suprantama pagal Chartijos 47 straipsnį. Tokia teisių gynimo priemonė nebegali veiksmingai užkirsti kelio asmens duomenų pažeidimui. Jis įvyko dar tada, kai buvo renkami duomenys. Galimas vėlesnis duomenų panaudojimas šį pažeidimą tik padidina, todėl skundžiant šių duomenų panaudojimą mokesčių procedūroje (net jei egzistotų atitinkamas draudimas juos naudoti) ginamasi tik nuo didesnių šio pažeidimo padarinių, bet ne nuo paties pažeidimo.

75. Be to, kaip rodo kitų valstybių narių, kuriose egzistuoja teisių gynimo galimybė, patirtis²⁷, tarpvalstybinė tarpusavio pagalba dėl to netampa beprasmė. Veikiau tai priklauso nuo teisių gynimo priemonės reglamentavimo. Ją reglamentuojant, visiškai įmanoma atsižvelgti į Direktyvos 2011/16 6, 27 ir 29 konstatuojamosiose dalyse minimą veiksmingos ir skubios tarpusavio pagalbos interesą. Tačiau jokios teisės į teisinę gynybą nesuteikimas pažeidžia Chartijos 47 straipsnyje įtvirtintą garantiją.

76. Be to, pačioje Direktyvoje 2011/16 remiamasi teisiškai ribota tarpusavio pagalbos pareiga. Juk besikreipiančioji valstybė turi teisę prašyti tik informacijos, kuri, kaip galima numatyti, yra reikalinga (žr. Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalį ir 5 straipsnį bei 9 konstatuojamąją dalį). Adresatas, abejojantis, ar ši sąlyga įvykdyta, gali kreiptis į teismą, apskūsdamas arba sprendimą dėl baudos skyrimo²⁸, arba patį įpareigojimą (žr. šios išvados 52 ir paskesnius punktus).

77. Galiausiai ir Konvencijos dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje 23 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad priemonės, kurių imasi valstybė, į kurią kreipiamasi, galima apskusti (žr. Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 3 dalį).

78. Priešingai, nei tvirtina kone visos bylos šalys, šios išvados nepaneigia ir sprendimas byloje *Sabou*²⁹. Toje byloje nagrinėtos aplinkybės nebuvo panašios nei į bylos *Berlioz*³⁰, nei į šios bylos aplinkybes.

79. Veikiau byloje *Sabou* buvo kilęs klausimas, ar reikalinga (dar viena) apklausa vykstančioje administracinėje procedūroje, susijusioje su prašymu suteikti informaciją tarp dviejų mokesčių institucijų. Konkrečiai buvo kalbama apie tai, ar besikreipiančioji institucija, prieš pateikdama prašymą suteikti informaciją kitos valstybės narės mokesčių institucijoms, privalo apklausti ir į procedūrą įtraukti mokesčių mokėtoją.

80. Byloje *Sabou* buvo nagrinėjama užklausa kitai valdžios institucijai, o šioje byloje nagrinėjamas įpareigojimas privačiam asmeniui, už kurio neįvykdymą gresia sankcijos. Kol mokesčių institucija, kaip antai byloje *Sabou*, kitos valstybės narės mokesčių institucijos prašo suteikti informaciją, pagal Sąjungos teisę apie tai ji neprivalo informuoti mokesčių mokėtojo ir gauti jo nuomonės³¹. Chartija nereikalauja galimybės skusti kiekvieną tarpinį žingsnį administracinėje procedūroje³². Tačiau tretiesiems asmenims adresuoti įpareigojimai suteikti informaciją pranoksta tokius parengiamuosius mokesčių institucijų atliekamus tyrimus.

27 Kaip Vokietijos Federacinės Respublikos pavyzdį žr. *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) sprendimus: 2018 m. rugsėjo 12 d. sprendimą byloje Nr. 2 K 814/18-, 2018 m. balandžio 13 d. sprendimą byloje Nr. 2 V 174/18-, 2018 m. vasario 23 d. sprendimą byloje Nr. 2 V 814/17- ir 2017 m. spalio 20 d. sprendimą byloje Nr. 2 V 1055/17-.

28 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 59 punktą ir rezoliucinės dalies 2 punktą).

29 2013 m. spalio 22 d. sprendimas (C-276/12, EU:C:2013:678).

30 Tai aiškiai nurodoma 2017 m. gegužės 16 d. Sprendime *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 58 punktą).

31 2013 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 41 punktą).

32 Žr. 2013 m. spalio 22 d. Sprendimą *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 44 punktą).

81. Be to, mokesčių mokėtojas byloje *Sabou* jau buvo išklaustas, nes duomenis, kuriuos buvo siekiama patikrinti, pateikė pats. Atsižvelgdamas į tai, Teisingumo Teismas paneigė teisę būti išklaustam per tarpinį administracinės procedūros etapą³³. Tačiau šiuo atveju nagrinėjama ne teisė būti išklaustam per administracinę procedūrą. Veikiau yra kilęs teisės į veiksmingą teisinę gynybą teisme klausimas, siekiant, kad teismas įvertintų kitam privačiam asmeniui skirtą administracinį sprendimą, kuriame minimas atitinkamas asmuo. Todėl Sprendimo *Sabou* negalima pritaikyti šioje byloje.

c) Išvada

82. Taigi valstybių narių mokesčių institucijoms keičiantis informacija pagal Direktyvą 2011/16, atitinkamas mokesčių mokėtojas, remdamasis Chartijos 47 straipsniu, gali kreiptis į teismą, prašydamas įvertinti kitam asmeniui adresuoto ir su jo asmens duomenimis susijusio įpareigojimo suteikti informaciją teisėtumą. Galimybės ginti savo teises nesuteikimas pažeidžia Chartijos 47 straipsnį.

3. Chartijos 47 straipsnio pažeidimas, susijęs su įpareigojime suteikti informaciją minimu trečiuoju asmeniu (C-246/19)

83. Nagrinėjant atitinkamus pirmuosius klausimus, telieka išsiaiškinti, ar Chartijos 47 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad ir atitinkamam trečiajam asmeniui turi būti leidžiama apskųsti mokesčių institucijos, į kurią kreipiamasi, įpareigojimus.

84. Šie tretieji asmenys nėra nei mokesčių institucijos, į kurią kreipiamasi, įpareigojimų adresatai (žr. šios išvados 47 ir paskesnius punktus), nei besikreipiančiosios mokesčių institucijos mokesčių procedūrų dalyviai (žr. šios išvados 59 ir paskesnius punktus).

85. Procedūroje, dėl kurios iškelta byla C-246/19, Liuksemburgo mokesčių administratorius, be kita ko, pareikalavo banko A pateikti ir su trečiaisiais asmenimis (bendrovėmis B, C ir D) susijusią informaciją apie banko sąskaitas ir turtą. Kaip ir mokesčių mokėtojo atveju (žr. šios išvados 62 ir paskesnius punktus), taip ir atitinkamų trečiųjų asmenų atveju turi egzistuoti galimybė, kad įpareigojimas suteikti informaciją pažeidžia „teis[es] ir laisv[es], garantuojam[as] Sąjungos teisės“ (Chartijos 47 straipsnis).

86. Ir šiuo klausimu bylos šalys laikėsi absoliučiai priešingų nuomonių. Prancūzija ir Liuksemburgas nemano, kad atitinkamiems tretiesiems asmenims reikia suteikti teisinę apsaugą, Komisija laikosi pozicijos, kad tokia teisė kyla iš Chartijos 47 straipsnio.

a) Galimas netiesiogiai susijusių trečiųjų asmenų pagrindinių teisių pažeidimas

87. Taigi reikia išsiaiškinti, ar trečiųjų asmenų (nagrinėjamu atveju – įvairių bendrovių) teisės ir laisvės pažeidžiamos, kaip tai suprantama pagal Chartijos 47 straipsnį, kai mokesčių institucija įpareigoja kitus asmenis perduoti informaciją apie bendrovių banko sąskaitas ir turtą. Tokiu atveju vertinamos ir Chartijos 7 ir 8 straipsniuose įtvirtintos teisės.

³³ 2013 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 46 punktas ir rezoliucinės dalies 1 punktas) ir mano išvada šioje byloje (EU:C:2013:370, 62 punktas).

88. Pagal formuluotę tiktų Chartijos 8 straipsnis („kiekvienas“, „asmens duomenys“). Tačiau pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, remiantis antrinės duomenų apsaugos teisės aktų tekstais³⁴, Chartijos 8 straipsnyje įtvirtinta pagrindinė teisė iš principo taikoma tik fiziniams asmenims. Juridiniai asmenys remtis Chartijos 8 straipsnyje įtvirtinta „asmens duomenų“ apsauga gali tik tiek, kiek iš jų oficialaus pavadinimo galima nustatyti fizinį asmenį³⁵. Į klausimą, ar taip yra, gali likti neatsakyta, nes gali būti, kad bendrovės nagrinėjamu atveju gali remtis Chartijos 7 straipsnyje įtvirtinta teise.

89. Chartijos 7 straipsnyje įtvirtinta kiekvieno asmens teisė į privatų ir šeimos gyvenimą. Privataus gyvenimo gerbimas tvarkant asmens duomenis susijęs su visa informacija apie fizinį asmenį, kurio tapatybė nustatyta arba gali būti nustatyta³⁶. Privataus gyvenimo apsauga apima ir profesinę ar verslo veiklą, įskaitant su tuo susijusius finansinius sandorius³⁷. Į tai įeina ir informacija apie banko duomenis³⁸.

90. Atsižvelgiant į tai Chartijos 7 straipsniu gali remtis ir juridiniai asmenys³⁹. Tiesa, pateisinant Chartijos 7 straipsnyje įtvirtintos teisės ribojimą juridinių asmenų atveju gali būti taikomi kiti kriterijai nei fizinių asmenų atveju⁴⁰. Tačiau tai neturi jokios reikšmės teisės į veiksmingą teisinę gynybą pagal Chartijos 47 straipsnį egzistavimui.

91. Nagrinėjamu atveju buvo pareikalauta informacijos apie banko sąskaitas ir turtą, ir ši informacija buvo susijusi su bendrovėmis B, C ir D. Todėl šie juridiniai asmenys gali remtis Chartijos 7 straipsniu.

92. Kitaip, nei teigė kai kurios valstybės narės, Chartijos 7 straipsnyje įtvirtintos atitinkamų trečiųjų asmenų teisės ribojimas gali būti toks pats reikšmingas kaip ir institucijos, į kurią kreipiamasi, įpareigojimo adresato bei mokesčių mokėtojo atveju. Komisija teisi, pabrėždama, kad prašymas suteikti informaciją ir juo grindžiamas institucijos, į kurią kreipiamasi, įpareigojimas gali remtis neteisingsais su trečiaisiais asmenimis susijusiais faktais. Perdavus duomenis valdžios institucijai, pašalinis asmuo gauna prieigą prie jų, neatsižvelgiant į tai, ar duomenų savininkas su tuo sutinka, ar ne. Užkirsti tam kelią siekiama Chartijos 7 straipsniu. Šis pavyzdys parodo praktinį atitinkamų trečiųjų asmenų poreikį turėti galimybę veiksmingai apskusti tokius įpareigojimus.

93. Nustatant, ar egzistuoja pagrindinės teisės į privatų gyvenimą ribojimas, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją nėra svarbu, ar su privačiu gyvenimu susijusi informacija yra ypatingo pobūdžio ir ar dėl šio apribojimo atitinkami asmenys patyrė nepatogumų⁴¹.

34 Konkrečiai tai yra 1995 m. spalio 24 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 95/46/EB dėl asmenų apsaugos tvarkant asmens duomenis ir dėl laisvo tokių duomenų judėjimo 2 straipsnio a punktas ir 2000 m. gruodžio 18 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 45/2001 dėl asmenų apsaugos Bendrijos institucijoms ir įstaigoms tvarkant asmens duomenis ir tokių duomenų laisvo judėjimo 2 straipsnio a punktas.

35 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 79 punktas) ir 2010 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *Volker und Markus Schecke ir Eifert* (C-92/09 ir C-93/09, EU:C:2010:662, 52 ir 53 punktai).

36 2019 m. spalio 3 d. Sprendimas *A ir kt.* (C-70/18, EU:C:2019:823, 54 punktas), 2019 m. sausio 16 d. Sprendimas *Deutsche Post* (C-496/17, EU:C:2019:26, 54 punktas), 2013 m. spalio 17 d. Sprendimas *Schwarz* (C-291/12, EU:C:2013:670, 26 punktas), 2011 m. lapkričio 24 d. Sprendimas *Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito* (C-468/10 ir C-469/10, EU:C:2011:777, 42 punktas) ir 2010 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *Volker und Markus Schecke ir Eifert* (C-92/09 ir C-93/09, EU:C:2010:662, 52 punktas).

37 2015 m. liepos 7 d. EŽTT sprendimas *M.N. ir kt. / San Marinas*, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51 punktas; Chartijos 7 straipsnis atitinka EŽTK 8 straipsnio 1 dalį, žr. 2019 m. vasario 14 d. Sprendimą *Buivids* (C-345/17, EU:C:2019:122, 65 punktas).

38 2015 m. gruodžio 22 d. EŽTT sprendimas *G.S.B. / Šveicarija*, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 51 punktas ir 2015 m. liepos 7 d. EŽTT sprendimas *M.N. ir kt. / San Marinas*, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51 punktas.

39 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 80 punktas) ir 2008 m. vasario 14 d. Sprendimas *Varec* (C-450/06, EU:C:2008:91, 48 punktas); šiuo klausimu žr. ir 2010 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *Volker und Markus Schecke ir Eifert* (C-92/09 ir C-93/09, EU:C:2010:662, 87 punktas, kuriame Teisingumo Teismas atliko proporcingumo vertinimą, atsižvelgdamas į Chartijos 7 straipsnį); žr. ir 2015 m. birželio 16 d. EŽTT nutartį *Othymia Investments / Nyderlandai*, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, 37 punktas, 2013 m. kovo 14 d. EŽTT sprendimą *Bernh Larsen Holding ir kt. / Norvegija*, ECLI:CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, 104 punktas ir 2002 m. balandžio 16 d. EŽTT sprendimą *Stes Colas ir kt. / Prancūzija*, ECLI:CE:ECHR:2002:0416JUD003797197, 41 punktas.

40 Pavyzdžiui, pagal EŽTT jurisprudenciją vien finansinė informacija nusipelno mažesnės apsaugos nei intymūs duomenys, žr. 2015 m. gruodžio 22 d. EŽTT sprendimą *G.S.B. / Šveicarija*, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 93 punktas.

41 2015 m. spalio 6 d. Sprendimas *Schrems* (C-362/14, EU:C:2015:650, 87 punktas), 2014 m. balandžio 8 d. Sprendimas *Digital Rights Ireland ir kt.* (C-293/12 ir C-594/12, EU:C:2014:238, 33 punktas) ir 2003 m. gegužės 20 d. Sprendimas *Österreichischer Rundfunk ir kt.* (C-465/00, C-138/01 ir C-139/01, EU:C:2003:294, 75 punktas).

94. Kitam asmeniui skirtas įpareigojimas perduoti šiuos duomenis mokesčių institucijai jau riboja atitinkamų trečiųjų bendrovių pagrindinę teisę⁴².

95. Priešingai, nei mano Prancūzija, institucijos, į kurią kreipiamasi, įpareigojimų negalima laikyti parengiamuoju aktu informacijai gauti, kuris nesukelia jokio ribojamojo poveikio, todėl nepažeidžia Chartijos 7 straipsnio. Juk atitinkamų trečiųjų asmenų atžvilgiu joks tolesnis aktas, kuriam neva rengiamasi šiuo įpareigojimu, nepriimamas. Kaip jau minėta (žr. šios išvados 68 ir paskesnius punktus), įpareigojimu gali būti rengiamasi priimti tik mokestinį sprendimą, skirtą mokesčių mokėtojui, bet ne aktą, skirtą atitinkamiems tretiesiems asmenims.

96. Veikiau, kai kitas privatus asmuo, vykdydamas įpareigojimą, perduoda duomenis mokesčių institucijai, šis aktas jau yra teisių ribojimas. Chartijos 7 straipsnyje nėra nustatytos sąlygos, kad turi atsirasti tolesnė finansinė ar neturtinė žala, kurią vėliau galima likviduoti kitu būdu.

97. Kitaip, nei mano Liuksemburgas, daryti atitinkamų trečiųjų asmenų pagrindinių teisių ribojimo prielaidos netrukdo ir EŽTT Nutartis *Othymia Investments / Nyderlandai*. Joje buvo nagrinėjamas tik skundas dėl prašymo suteikti informaciją tarp dviejų mokesčių institucijų. EŽTT tik konstatavo, kad EŽTK 8 straipsnis neįpareigoja preliminariai informuoti visus įmanomus suinteresuotuosius asmenis apie keitimąsi informacija mokesčių srityje⁴³. Taigi šios nutarties dalykas buvo tik įpareigojimas pranešti, o ne teisė apskūsti įpareigojimą suteikti informaciją.

98. Gali būti, kad mokesčių institucija, įpareigodama kitą asmenį suteikti jai informaciją apie trečiųjų asmenų banko sąskaitas ir turtą, pažeidžia šių trečiųjų asmenų teises, įtvirtintas Chartijos 7 straipsnyje.

b) Chartijos 47 straipsnio pažeidimas nesuteikus teisės į teisinę gynybą

99. Taigi reikia įvertinti, ar nesuteikus teisės apskūsti įpareigojimą suteikti informaciją pažeidžiama atitinkamų trečiųjų asmenų teisė, įtvirtinta Chartijos 47 straipsnyje. Taip yra, kai neužtikrinama atitinkamų trečiųjų asmenų teisė į veiksmingą teisinę gynybą.

100. Atitinkamų trečiųjų asmenų situacija ypatinga tuo, kad jie tiesiogiai nedalyvauja jokiaje administracinėje procedūroje. Jie nėra tiesiogiai įtraukti nei į mokesčių administracinę procedūrą, kaip antai mokesčių mokėtojas, nei į informacijos pateikimo procedūrą, kaip antai suteikti informaciją įpareigotas asmuo. Šiuo atžvilgiu tretieji asmenys neturi jokių šalims priklausančių teisių, pavyzdžiui, teisės būti išklaustyti.

101. Vis dėlto institucijos, į kurią kreipiamasi, įpareigojimai turi poveikį tretiesiems asmenims tiek, kiek institucija, į kurią kreipiamasi, iš kito privataus asmens reikalauja pateikti atitinkamų trečiųjų asmenų asmens duomenis. Kitaip nei adresatas ir mokesčių mokėtojas, atitinkami tretieji asmenys neturi galimybės imtis veiksmų nei dėl galimos sankcijos už įpareigojimo pažeidimą, nei dėl vėlesnio mokestinio sprendimo. Tai reiškia, kad, taikant tokią nuostatą, kaip nagrinėjama, atitinkami tretieji asmenys neturi jokios teisės į teisinę gynybą – vadinasi, ir teisės į veiksmingą teisinę gynybą – nuo institucijos, į kurią kreipiamasi, įpareigojimų suteikti informaciją, kuriuose jie minimi.

102. Kitaip, nei mano Prancūzija, ir netiesioginė galimybė ginti savo teises vėlesnio proceso dėl valstybės atsakomybės metu nėra teisė į veiksmingą teisinę gynybą, kaip ji suprantama pagal Chartijos 47 straipsnį. Tokia teisė į teisinę gynybą, kuri, be to, yra susieta su tolesnėmis sąlygomis, negali užkirsti kelio pagrindinių teisių pažeidimui, o gali tik geriausiu atveju kompensuoti patirtą žalą. Bet vien antrinės žalos atlyginimo galimybės neužtikrina teisės į veiksmingą teisinę gynybą⁴⁴.

42 Žr. 2015 m. liepos 7 d. EŽTT sprendimą *M.N. ir kt. / San Marinas*, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 54 punktas.

43 2015 m. birželio 16 d. EŽTT nutartis *Othymia Investments / Nyderlandai*, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, 44 punktas.

44 2015 m. liepos 7 d. EŽTT sprendimas *M.N. ir kt. / San Marinas*, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 81 punktas.

103. Neteisi Prancūzija, kai nurodo galimybę ginti savo teises vėliau, be kita ko, ir dėl atitinkamų trečiųjų asmenų pradėtoje mokesčių procedūroje. Kaip jau minėta, šie argumentai yra nepagrįsti jau mokesčių mokėtojo atžvilgiu, nes tuo metu, kai ribojama pagrindinė teisė, apskritai dar neaišku, ar bus nustatyti mokėtini mokesčiai (žr. šios išvados 68 ir paskesnius punktus). Juo labiau tai pasakytina apie atitinkamą trečiąjį asmenį.

104. Prancūzija iškelia „hipotezę“, kad nagrinėjamoje byloje minimi tretieji asmenys – tai mokesčių mokėtojo valdomos „visiškai fiktyvios“ bendrovės. Jų interesai, kaip teigia Prancūzija, visiškai sutampa su mokesčių mokėtojo interesais. Todėl pakanka, kad teisę į teisinę gynybą turi mokesčių mokėtojas. Tačiau ir tokios bendrovės turi teisinį subjektiškumą ir gali būti pagrindinių teisių turėtojos. Tai taikoma ir tuo atveju, kai jas kontroliuoja kiti asmenys. Net egzistuojant įtarimui, kad tai piktnaudžiaujamasis darinys, tai niekaip nekeičia jų egzistavimo fakto, vadinas, ir jų teisės į veiksmingą teisinę gynybą – vien tam, kad jos galėtų išsklaidyti šį įtarimą teisme.

105. Be to, ne visi potencialiai su institucijų, į kurias kreipiamasi, įpareigojimais susiję tretieji asmenys yra susiję su mokesčių mokėtoju. Taigi šis Prancūzijos prieštaravimas nekeičia atitinkamų trečiųjų asmenų teisės į veiksmingą teisminę apsaugą.

106. Galiausiai ir paaiškinimai dėl Konvencijos dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje 23 straipsnio, susiję su mokesčių mokėtojais (žr. šios išvados 77 punktą), tinka ir kalbant apie atitinkamus trečiuosius asmenis.

107. Taigi lieka galioti išvada, kad, nesuteikiant teisės apskusti institucijos, į kurią kreipiamasi, įpareigojimų suteikti informaciją, pažeidžiama tuo atitinkamų trečiųjų asmenų teisė į veiksmingą teisinę gynybą pagal Chartijos 47 straipsnį.

c) Išvada

108. Tretieji asmenys, minimi įpareigojime suteikti informaciją, priimtame valstybių narių mokesčių institucijoms keičiantis informacija pagal Direktyvą 2011/16, remdamiesi Chartijos 47 straipsniu gali kreiptis į teismą, prašydami teismo peržiūrėti šį įpareigojimą. Galimybės ginti savo teises nesuteikimas pažeidžia Chartijos 47 straipsnį.

B. Dėl atitinkamų antrųjų prejudicinių klausimų: numatomas reikalingumas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalį

109. Atitinkami antrieji prejudiciniai klausimai byloje C-245/19 ir C-246/19 iš esmės identiški. Jie skiriasi tik informacija, kurios besikreipiančioji valstybė narė Ispanija prašė iš valstybės narės, į kurią kreipėsi (Liuksemburgo).

110. Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kaip turi būti aiškinama Direktyvos 2011/16 5 straipsnyje, siejamame su 1 straipsnio 1 dalimi, reglamentuojama informacijos, „kuri, kaip galima numatyti, gali būti reikalinga“, sąlyga. Ar ši sąlyga konkrečiu atveju tenkinama, yra ne aiškinimo, o Sąjungos teisės taikymo klausimas, taigi, nacionalinio teismo uždavinys.

111. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas byloje *Berlioz* jau yra nusprendęs, kad iš Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalies ir 5 straipsnio formuluotės matyti, jog žodžiai „kaip galima numatyti, gali būti reikalinga“ apibūdina savybę, kurią turi turėti prašoma informacija. Direktyvos 2011/16 5 straipsnyje numatyta institucijos, į kurią kreipiamasi, prievolė bendradarbiauti su besikreipiančiąja institucija neapima šios savybės neturinčios informacijos suteikimo⁴⁵.

⁴⁵ 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 63 punktas).

112. Taigi prašomos informacijos „numatomas reikalingumas“ yra sąlyga, kurią turi tenkinti dėl jos pateikiamas prašymas⁴⁶. Ši byla suteikia progą išsiaiškinti, kokiais kriterijais remiantis turi būti vertinama ši sąlyga.

113. Numatomo reikalingumo sąvoka atspindi EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnyje vartojamą sąvoką. Teisingumo Teismas šią išvadą teisingai pagrindė tuo, kad Direktyvoje 2011/16 ir EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnyje naudojamos koncepcijos yra panašios. Atitinkamai pasiūlymo, po kurio buvo priimta Direktyva 2011/16⁴⁷, motyvuose daroma nuoroda į EBPO pavyzdinę sutartį⁴⁸.

114. Ir komentaruose dėl EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio⁴⁹ nurodoma, kad valstybės sutarties šalys negali vykdyti „atsitiktinės paieškos“. Jos negali prašyti informacijos, kuri mažai tikėtina, kad yra svarbi aiškinantis su mokesčiais susijusius konkretaus mokesčių mokėtojo reikalus. Veikiau reikalinga pagrįsta tikimybė, kad prašoma informacija bus svarbi⁵⁰. EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio komentarų 8 skirsnyje išvardyti tipiniai atvejai⁵¹, kuriais galima daryti prielaidą, kad informacija, kaip galima numatyti, reikalinga. Prie jų vėliau buvo pridėta užklausų dėl sąskaitų atvejų grupė⁵². Atsižvelgdamas į tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar šie pakeitimai turi reikšmės aiškinant Direktyvą 2011/16.

115. Taigi pirmiausia išnagrinėsiu klausimą, ar vėlesni EBPO pavyzdinės sutarties komentarų pakeitimai turi reikšmės aiškinant Direktyvą 2011/16 (žr. 1 dalį). Tada imsiuosi numatomo reikalingumo sąlygos aiškinimo (žr. 2 dalį).

1. EBPO pavyzdinės sutarties komentarų pakeitimų reikšmė?

116. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma klausia, ar aiškinant Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalį ir 5 straipsnį reikia atsižvelgti į EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio aiškinimo tendencijas.

117. EBPO pavyzdinės sutarties komentarai atspindi tai, kaip valstybės sutarties šalys supranta arba aiškina pavyzdinę sutartį⁵³, ir yra reguliariai atnaujinami ir keičiami.

118. Kaip jau esu pažymėjusi kitur⁵⁴, EBPO pavyzdinė sutartis yra ne teisiškai privaloma tarptautinė daugiašalė sutartis, o tik tarptautinės organizacijos vienašalis aktas, pateikiantis rekomendacijas valstybėms narėms. Pati EBPO laiko savo rekomendacijas neprivalomomis. Veikiau valstybės narės pagal EBPO procedūros reglamentą turi pačios įvertinti, ar joms tikslinga laikytis šių rekomendacijų⁵⁵. Tai juo labiau galioja EBPO komentarams.

46 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 64 punktas).

47 2009 m. vasario 2 d. Tarybos direktyvos dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje pasiūlymas (COM(2009) 29, galutinis).

48 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 67 punktas).

49 EBPO Tarybos komentarai dėl EBPO pavyzdinės sutarties, 26 straipsnio komentarai, 2017 m. lapkričio 21 d. versija.

50 EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio komentarų 5 skirsnis.

51 Pagal EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio komentarų 4.4 skirsnį 8 skirsnyje nurodyti atvejai yra pavyzdžiai.

52 EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio komentarų 8 skirsnio e punktas.

53 EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio komentarų įžangos 3 skirsnis.

54 Mano išvados bylose *N Luxembourg 1* (C-115/16, EU:C:2018:143, 50 ir paskesni punktai), *T Denmark* (C-116/16, EU:C:2018:144, 81 ir paskesni punktai), *Y Denmark* (C-117/16, EU:C:2018:145, 81 ir paskesni punktai), *X Denmark* (C-118/16, EU:C:2018:146, 50 ir paskesni punktai) *C Denmark* (C-119/16, EU:C:2018:147, 50 ir paskesni punktai) ir *Z Denmark* (C-299/16, EU:C:2018:148, 50 ir paskesni punktai).

55 EBPO procedūros reglamento 18 taisyklės b punktas: „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“. Pasiekama adresu: <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

119. Direktyvos aiškinimui ši teisinė analizė dėl EBPO pavyzdinės sutarties tiesioginio poveikio neturi. Tai galioja ir tuo atveju, kai pavyzdinėje sutartyje ir direktyvoje vartojamos sąvokos yra tapačios. Šiuose komentaruose išreikšta tik EBPO priklausančių valstybių vyriausybių deleguotųjų ekspertų nuomonė⁵⁶, o ne parlamento teisės aktų leidėjų Sąjungos ar valstybių narių lygiu nuomonė⁵⁷.

120. Teisingumo Teismas jau yra teisingai nusprendęs, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostata, aiškinama atsižvelgiant į atitinkamos EBPO pavyzdinės sutarties komentarus, negali riboti Sąjungos teisės⁵⁸. Tai pasakytina ir apie EBPO pavyzdinės sutarties ir komentarų pakeitimus po direktyvos priėmimo. Antraip EBPO sutarties šalys (kurios nebūtinai yra Europos Sąjungos šalys) galėtų spręsti, kaip reikia aiškinti ES direktyvą.

121. Taigi EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio komentaruose atsispindintys aiškinimo pakeitimai savaime nereiškia, kad keičiasi ir Direktyvos 2011/16 5 straipsnio, siejamo su 1 straipsnio 1 dalimi, aiškinimas. Net jei EBPO valstybių narių ekspertai šiuo metu laikosi vieningos nuomonės, kad prašymas suteikti informaciją apie visas mokesčių mokėtojo sąskaitas ir visas tiksliai nenurodytas kitų asmenų, susijusių su atitinkamu mokesčių mokėtoju, sąskaitas tam tikrame banke yra numatomo reikalingumo pagal EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnį pavyzdys, tai dar savaime nereiškia, kad tai taikoma ir Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 daliai ir 5 straipsniui.

122. Teisingumo Teismas – jei EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio aiškinimas jį įtikina – gali remtis EBPO metodu ir aiškinti direktyvą panašiai. Tačiau tai nevyksta automatiškai.

123. Taigi reikia įvertinti, ar EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio komentarai yra įtikinami ir pritaikomi. EBPO pavyzdinės sutarties komentarų pakeitimus, atliktus po to, kai buvo priimtas Sąjungos teisės aktas, reikia išnagrinėti atidžiau nei komentarus, galiojusius teisės akto priėmimo metu. Nes gali būti, kad vėlesni pakeitimai neatspindi Sąjungos teisės aktų leidėjo valios.

124. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad prašymas suteikti informaciją pagal Direktyvą 2011/16 yra susijęs su Sąjungos piliečių pagrindinių teisių ribojimu. Pagal Chartijos 52 straipsnio 1 dalį tokie apribojimai turi būti numatyti įstatymo. Taigi jie turi būti grindžiami nacionalinės arba Sąjungos teisės aktų leidėjo sprendimu. Šio reikalavimo neatitinka nei EBPO pavyzdinė sutartis, nei jos komentarai. Ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo minimame sprendime byloje *N Luxembourg 1 ir kt.*⁵⁹ Teisingumo Teismas neteigė, kad pavyzdinės sutarties ar komentarų pakeitimai, atlikti po to, kai direktyva buvo priimta, savaime lemia ir jos aiškinimo pakeitimus.

125. Taigi „numatomo reikalingumo“ sąvoka, vartojama Direktyvos 2011/16 5 straipsnyje, siejamame su 1 straipsnio 1 dalimi, kaip Sąjungos teisės sąvoka, turi būti aiškinama autonomiškai. Tai reiškia, kad lemiamą reikšmę turi jos formuluotė ir jos tikslas.

⁵⁶ EBPO pavyzdinės sutarties komentarų įžangos 29 skirsnis.

⁵⁷ Mano išvados bylose *N Luxembourg 1* (C-115/16, EU:C:2018:143, 52 punktas), *T Danmark* (C-116/16, EU:C:2018:144, 83 punktas), *Y Denmark* (C-117/16, EU:C:2018:145, 83 punktas), *X Denmark* (C-118/16, EU:C:2018:146, 52 punktas) *C Danmark* (C-119/16, EU:C:2018:147, 52 punktas) ir *Z Denmark* (C-299/16, EU:C:2018:148, 50 ir paskesni punktai).

⁵⁸ 2006 m. sausio 19 d. Sprendimas *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 50 ir 56 punktai).

⁵⁹ 2019 m. vasario 26 d. Sprendimas *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 90–93 punktai).

2. Du „numatomo reikalingumo“ sąlygos tikslai

126. Kaip nustatyta Direktyvos 2011/16 9 konstatuojamojoje dalyje, „numatomo reikalingumo“ standartu siekiama numatyti, kad būtų kuo plačiau keičiamasi informacija mokesčių klausimais. Kartu siekiama paaiškinti, kad valstybės narės negali laisvai vykdyti „atsitiktinės paieškos“ (*fishing expeditions*) arba prašyti informacijos, kuri greičiausiai nėra susijusi su atitinkamo mokesčių mokėtojo mokesčių reikalais⁶⁰.

127. Iš to, mano manymu, matyti, kad, viena vertus, prašoma informacija turi būti reikšminga siekiant nustatyti mokesčius besikreipiančiojoje valstybėje narėje (materialinės teisės aspektas, žr. a skirsnį). Kita vertus, valstybėms narėms neturi būti leidžiama vykdyti „atsitiktinę paiešką“ (t. y. pateikti prašymą suteikti informaciją „aklai“ arba užsiimti vadinamosiomis *fishing expeditions*) (formalusis aspektas, žr. b skirsnį).

a) Ribotas numatomo reikalingumo patikrinimas valstybėje narėje, į kurią kreipiamasi, siekiant palengvinti keitimąsi informacija

128. Materialiosios teisės aspektą Teisingumo Teismas yra išsamiai išnagrinėjęs byloje *Berlioz*. Kaip jis konstatavo šiame sprendime, besikreipiančioji institucija turi pagal konkrečios bylos aplinkybes įvertinti tyrimui prašomos informacijos numatomą reikalingumą, atsižvelgdama į procedūros eigą ir išnaudojusi įprastus informacijos šaltinius, kuriais galėjo pasinaudoti. Besikreipiančioji institucija šiuo klausimu turi diskreciją⁶¹. Institucija, į kurią kreipiamasi, gali atlikti tik siauros apimties patikrinimą⁶².

129. Institucija, į kurią kreipiamasi, iš principo turi pasitikėti besikreipiančiąja institucija ir daryti prielaidą, kad gautas prašymas suteikti informaciją atitinka besikreipiančiosios institucijos nacionalinę teisę ir yra būtinas jos tyrimo poreikiams tenkinti. Institucija, į kurią kreipiamasi, apskritai neturi išsamių žinių apie besikreipiančiojoje valstybėje susiklosčiusias faktines ir teises aplinkybes. Todėl institucija, į kurią kreipiamasi, negali savo pačios vertinimu dėl prašomos informacijos galimo naudingumo pakeisti besikreipiančiosios institucijos vertinimą⁶³.

130. Institucija, į kurią kreipiamasi, atlikdama patikrinimą tik įsitikina, kad prašoma informacija nėra visiškai nereikalinga, kiek tai susiję su atitinkamo mokesčių mokėtojo ir informaciją galbūt turinčio trečiojo asmens tapatybe ir nagrinėjamo mokesčių tyrimo poreikiais⁶⁴. Šie patikrinimo kriterijai taikomi ir valstybės narės, į kurią kreipiamasi, teismo atliekamai kontrolei⁶⁵. Tai reiškia, kad prašoma informacija negali būti akivaizdžiai nereikalinga besikreipiančiosios institucijos atliekamo mokesčių tyrimo poreikiams.

131. Kad institucija, į kurią kreipiamasi, galėtų atlikti – nors ir siauros apimties – patikrinimą, besikreipiančioji institucija turi tinkamai nurodyti prašymo suteikti informaciją motyvus. Ji turi paaiškinti, koku tikslu prašoma informacijos vykdant mokesčių procedūrą dėl prašyme suteikti informaciją įvardyto mokesčių mokėtojo⁶⁶. Besikreipiančiosios institucijos pateikti motyvai turi leisti nacionaliniam teismui įvykdyti prašymo suteikti informaciją teisėtumo kontrolę⁶⁷. Šių reikalavimų

60 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 66 punktą).

61 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 70 ir 71 punktai).

62 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 76 punktą).

63 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 77 punktą).

64 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 82 punktą).

65 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 85 punktą).

66 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 80 punktą).

67 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 84 punktą).

neatitinka tik formaliai nurodyti motyvai, iš kurių nematyti, kodėl prašoma informacija pagal nacionalinę teisę yra reikalinga besikreipiančioje valstybės narėje vykdomai mokesčių procedūrai. Peržiūrėti prašymo suteikti informaciją motyvus turės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

b) „Atsitiktinės paieškos“ nevykdymas

132. Kaip nurodyta Direktyvos 2011/16 9 konstatuojamojoje dalyje, „numatomo reikalingumo“ sąlyga siekiama nustatyti, kad valstybės narės neturi laisvės vykdyti „atsitiktinės paieškos“ (šios išvados 126 ir 127 punktai). Taip, be kita ko, siekiama užtikrinti, kad keitimosi informacija sistema veiktų ir nebūtų perkrauta „aklais“ prašymais.

133. Vadinasi, lemiamas klausimas yra toks: kada, taikant Direktyvą 2011/16, galima kalbėti apie „atsitiktinę paiešką“ arba kada tarpusavio pagalba siekiama leistinu būdu išsiaiškinti faktines aplinkybes. Šio klausimo Teisingumo Teismas, nagrinėdamas valstybių tarpusavio pagalbą, dar nėra išsiaiškinęs.

134. Tiesa, Teisingumo Teismas yra nagrinėjęs panašią problemą konkurencijos teisėje. Tam, kad Komisija galėtų tirti galimus konkurencijos teisės pažeidimus ir taikyti sankcijas už juos, Komisijai yra suteikiami įgaliojimai atlikti atitinkamų įmonių patikrinimus⁶⁸. Reglamento Nr. 1/2003 20 straipsnio 4 dalies antrame sakinyje patikslinama, kad tokiuose sprendimuose Komisija visų pirma turi nurodyti patikrinimo objektą ir tikslą⁶⁹. Taip siekiama užkirsti kelią Komisijai imtis aklių patikrinimų neturint konkrečių įtarimų⁷⁰, t. y. taikyti praktiką, kuriai apibūdinti dažnai vartojama angliška sąvoka *fishing expeditions*.

135. Kaip šiuo klausimu jau esu minėjusi kitur⁷¹, sprendime atlikti patikrinimą Komisija visada privalo kuo tiksliau nurodyti, ko bus ieškoma ir kokius punktus apims atliekamas patikrinimas⁷². Kitaip tariant, iš sprendimo atlikti patikrinimą motyvų turi būti aišku, kokias prielaidas Komisija ketina patikrinti⁷³. Tai turi būti toks Komisijos įtariamų konkurencijos teisės pažeidimų aprašymas, kuris būtų suprantamas atitinkamoms įmonėms.

136. Šį metodą galima pritaikyti ir nagrinėjamu valstybių tarpusavio pagalbos atveju. Ir šiuo atveju institucija, į kurią kreipiamasi, turi galėti suprasti, ką besikreipiančioji institucija ketina tirti. Kaip jau minėta, ji turi bent jau patikrinti, ar informacija nėra akivaizdžiai nereikalinga. Be to, toks motyvų nurodymas yra svarbus siekiant apsaugoti adresato (žr. šios išvados 47 ir paskesnius punktus), atitinkamo mokesčių mokėtojo (žr. šios išvados 59 ir paskesnius punktus) ir galbūt atitinkamų trečiųjų asmenų (žr. šios išvados 83 ir paskesnius punktus) pagrindines teises: tie asmenys turi galėti veiksmingai apskusti neteisėtą institucijos, į kurią kreipiamasi, reikalavimą suteikti informaciją.

68 Žr. 2014 m. birželio 25 d. Sprendimą *Nexans ir Nexans France / Komisija* (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, 33 punktas), 2002 m. spalio 22 d. Sprendimą *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 42 punktas) bei 1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Hoechst / Komisija* (46/87 ir 227/88, EU:C:1989:337, 25 punktas).

69 Žr. 2020 m. sausio 30 d. Sprendimą *České dráhy / Komisija* (C-538/18 P ir C-539/18 P, EU:C:2020:53, 40 punktas), 2014 m. birželio 25 d. Sprendimą *Nexans ir Nexans France / Komisija* (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, 34 punktas), 2002 m. spalio 22 d. Sprendimą *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 47 punktas) bei 1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Hoechst / Komisija* (46/87 ir 227/88, EU:C:1989:337, 29 punktas).

70 Šiuo klausimu žr. mano išvadas bylose *Nexans France ir Nexans / Komisija* (C-606/18 P, EU:C:2020:207, 55 punktas), *Nexans ir Nexans France / Komisija* (C-37/13 P, EU:C:2014:223, 43 ir 52 punktai) bei *Solvay / Komisija* (C-109/10 P, EU:C:2011:256, 138 punktas).

71 Mano išvados bylose *Nexans France ir Nexans / Komisija* (C-606/18 P, EU:C:2020:207, 55 ir 56 punktai) ir *Nexans ir Nexans France / Komisija* (C-37/13 P, EU:C:2014:223, 52 punktas).

72 2002 m. spalio 22 d. Sprendimas *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 83 punktas).

73 2012 m. birželio 25 d. Sprendimas *Nexans France ir Nexans / Komisija* (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, 35 punktas), 1989 m. spalio 17 d. Sprendimas *Dow Chemical Ibérica ir kt. / Komisija* (97/87–99/87, EU:C:1989:380, 45 punktas), 1989 m. spalio 17 d. Sprendimas *Dow Benelux / Komisija* (85/87, EU:C:1989:379, 9 punktas) ir 1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Hoechst / Komisija* (46/87 ir 227/88, EU:C:1989:337, 41 punktas). Taip pat žr. mano išvadą byloje *Solvay / Komisija* (C-109/10 P, EU:C:2011:256, 138 punktas).

137. Vis dėlto, nors besikreipiančioji institucija privalo nurodyti, kokias prielaidas siekia patikrinti, teikdama prašymą suteikti informaciją, užklausa su prašymu suteikti informaciją apie „visas tiksliai nenurodytas kitų asmenų, susijusių su atitinkamu mokesčių mokėtoju, sąskaitas“ šių reikalavimų savaime neatitinka.

138. Veikiau įprastu atveju besikreipiančioji institucija į prašymą suteikti informaciją turi įtraukti faktus, kuriuos siekia iširti, arba bent jau su šiais faktais susijusius konkrečius įtarimus ir jų reikšmę mokesčių tikslais. Šie motyvai turi sudaryti valstybei, į kurią kreipiamasi, galimybes savo teismuose pateisinti (adresato, mokesčių mokėtojo ar atitinkamų trečiųjų asmenų) pagrindinių teisių ribojimų lydimą tarpusavio pagalbą. Pareigos nurodyti motyvus reikalavimai griežtėja didėjant prašomos informacijos apimčiai ir ypatingam pobūdžiui⁷⁴.

139. Taigi tarpusavio pagalbos prašymas neatitinka numatomo reikalingumo sąlygos, jeigu jis pateikiamas „aklai“ siekiant gauti įrodymų ir yra konkrečiai nesusijęs su vykdomomis mokesčių procedūromis⁷⁵.

140. Atskiriant, kaip galima numanyti, reikalingą informaciją nuo draudžiamos „atsitiktinės paieškos“, reikia atsižvelgti į įvairius veiksnius. Pirma, svarbu, koks yra besikreipiančiosios institucijos tyrimo objektas ir kokius pažeidimus ji nurodė mokesčių procedūros metu. Reikšmingas yra ir mokesčių mokėtojo ankstesnis elgesys⁷⁶. *Schweizerisches Bundesgericht* (Šveicarijos Federalinis Teismas) teisus, šiuo atžvilgiu reikalaujamas konkrečių duomenų, rodančių, kad buvo nusizengta mokestinėms prievolėms⁷⁷.

141. Nagrinėjamu atveju taip, pavyzdžiui, būtų, jeigu mokesčių mokėtojas anksčiau būtų nuslėpęs banko sąskaitas ar santykius su trečiaisiais asmenimis, kurie yra su juo susiję, arba jeigu jis mokesčių procedūros metu būtų pateikęs prieštarinę informaciją. Galiausiai svarbios yra ir besikreipiančiosios mokesčių institucijos iki šiol nustatytos aplinkybės. Pavyzdžiui, plačių verslo tinklų su neaiškiais tarpusavio finansiniais sandoriais atveju gali egzistuoti didelis poreikis pateikti prašymą suteikti informaciją. Tas pats pasakytina, jeigu iki šiol atlikto tyrimo rezultatai prieštaringi ir tai galima išsiaiškinti padedant bankui A.

142. Taigi nagrinėjamu atveju Ispanijos mokesčių administratorius turi, pavyzdžiui, nurodyti, kuo remdamasis daro prielaidas, jog mokesčių mokėtojas banke A turi daugiau sąskaitų, yra nuslėpęs daugiau pajamų ir tarp jo bei bendrovių B, C ir D vyksta turto perleidimas.

143. Be tokių konkrečių duomenų prašymas suteikti informaciją, kuriuo klausama dėl visų mokesčių mokėtojo sąskaitų banke ir trečiųjų asmenų, kurie kaip nors susiję su mokesčių mokėtoju, visų tiksliau nenurodytų sąskaitų, yra ne pagal Direktyvą 2011/16 leidžiamas prašymas, o draudžiama „atsitiktinė paieška“.

144. Vis dėlto būtinas atskyrimas atliekamas bendrai atsižvelgus ir įvertinus visas konkrečiaus atvejo aplinkybes; tai yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotis.

145. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas priėtų prie išvados, kad prašymas suteikti informaciją yra draudžiama „atsitiktinė paieška“, mokesčių administratorius, į kurį buvo kreiptasi, turėtų šio prašymo nevykdyti. Pagal Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalį ir 5 straipsnį, atsižvelgiant į 9 konstatuojamąją dalį, valstybėms narėms neleidžiama vykdyti „atsitiktinės paieškos“.

74 Panašios nuomonės laikosi ir *Schweizerisches Bundesgericht* (Šveicarijos Federalinis Teismas) savo 2016 m. rugsėjo 12 d. sprendime byloje Nr. 2C_276/2016-, 6.3 punktas (apie pristatomų faktinių aplinkybių detalumą).

75 Panašios nuomonės laikosi ir *Schweizerisches Bundesgericht* (Šveicarijos Federalinis Teismas) savo 2019 m. liepos 26 d. sprendime byloje Nr. 2C_653/2018-, 6.1.2 ir paskesni punktai ir 2016 m. rugsėjo 12 d. sprendime byloje Nr. 2C_276/2016-, 6.1.2 ir paskesni punktai.

76 Tai aiškiai postuluoja ir *Schweizerisches Bundesgericht* savo 2016 m. rugsėjo 12 d. sprendime byloje Nr. 2C_276/2016-, 6.4.3 punktas. Lemiamą reikšmę turi banko kliento elgesys, iš kurio galima daryti prielaidą, kad jis iš tiesų neteisėtai deklaravo turtą ar pajamas.

77 2019 m. liepos 26 d. *Schweizerisches Bundesgericht* sprendimas byloje Nr. 2C_653/2018-, 6.2.2 punktas.

3. Išvada dėl antrųjų prejudicinių klausimų

146. Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalis ir 5 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad besikreipiančioji institucija turi nurodyti prašymo suteikti informaciją motyvus tam, kad institucija, į kurią kreipiamasi, galėtų patikrinti, ar prašoma informacija, kaip galima numanyti, nėra besikreipiančiajai institucijai akivaizdžiai nereikalinga siekiant nustatyti mokėtinus mokesčius. Prašyme turi būti pateikti konkretūs su apmokestinimui reikšmingais faktais ar procesais susiję duomenys, rodantys, kad tai nėra draudžiama „atsitiktinė paieška“.

VI. Išvada

147. Į *Cour administrative* (Vyriausiasis administracinis teismas, Liuksemburgas) pateiktus prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

1. Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad sprendimą, kuriuo institucija, į kurią remiantis Direktyva 2011/16 dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje buvo kreiptasi pagalbos, įpareigoja asmenį suteikti informaciją apie mokesčių mokėtoją ar trečiuosius asmenis, šis asmuo, mokesčių mokėtojas ir atitinkami tretieji asmenys gali apskūsti valstybės narės, į kurią kreipiamasi, teismuose.
2. Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalis ir 5 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad besikreipiančioji institucija turi nurodyti prašymo suteikti informaciją motyvus tam, kad institucija, į kurią kreipiamasi, galėtų patikrinti, ar prašoma informacija, kaip galima numanyti, nėra besikreipiančiajai institucijai akivaizdžiai nereikalinga siekiant nustatyti mokėtinus mokesčius. Prašyme turi būti pateikti konkretūs su mokesčiams reikšmingais faktais ar procesais susiję duomenys, rodantys, kad tai nėra draudžiama „atsitiktinė paieška“.