



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2020. gada 2. jūlijā<sup>1</sup>

**Apvienotās lietas C-245/19 un C-246/19**

*État du Grand-duché de Luxembourg*

**pret**

**B (C-245/19),**

**B,**

**C,**

**D,**

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

**citi lietas dalībnieki –**

**A**

**(Tiesību aizsardzība tiesā attiecībā uz informācijas pieprasījumiem nodokļu jomā)**

*(Cour administrative* (Apelācijas instances administratīvā tiesa, Luksemburga) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Direktīva 2011/16/ES – Administratīva sadarbība nodokļu jomā – 1. panta 1. punkts – 5. pants – Citas dalībvalsts nodokļu iestādes informācijas pieprasījums – Pieprasījuma saņēmējas nodokļu iestādes rīkojums sniegt informāciju – Pieprasītās informācijas prognozējamais svarīgums – Eiropas Savienības Pamattiesību harta – 7. un 8. pants – 47. pants – Tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā – Pārsūdzības iespējas tiesā izslēgšana personai, kurai ir pienākums sniegt informāciju, nodokļu maksātājam, uz kuru attiecas informācija, un citām ieinteresētajām trešajām personām

### I. Ievads

1. Pašlaik sabiedrības, tiesisko reformu<sup>2</sup> un Tiesas judikatūras<sup>3</sup> uzmanības centrā ir nodokļu apiešanas vai – vēl vairāk – izvairīšanās no nodokļu maksāšanas efektīva apkarošana. Neapšaubāmi, lai starptautiskā mērogā varētu cīnīties pret nodokļu maksātāju īstenotu nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu (ESAO tā sauktais *BEPS* projekts<sup>4</sup>), ir vajadzīga labāka sadarbība starp valstu nodokļu iestādēm un it īpaši efektīva informācijas apmaiņa.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Padomes Direktīvu 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV 2011, L 64, 1. lpp.) pašlaik piemēro redakcijā ar grozījumiem, kuri izdarīti ar Direktīvu (ES) 2018/822 (2018. gada 25. maijs) (OV 2018, L 139, 1. lpp.). Dalībvalstīm noteikumi, ar kuriem tās izpilda attiecīgos grozījumus, jāpiemēro no 2020. gada 1. jūlija.

3 Spriedumi, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134), kā arī *T Danmark* un *Y Denmark* (C-116/16 un C-117/16, EU:C:2019:135), un mani secinājumi šajās lietās (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, un C-299/16, EU:C:2018:148).

4 Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija, *Base Erosion and Profit Shifting*.

2. Konkrētais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par otru informācijas apmaiņas sistēmas pusi – personu, kurām ir pienākums atklāt informāciju, nodokļu maksātāju un citu trešo personu, kuras, iespējams, nezina par to datu izpaušanu, juridiski aizsargātām tiesībām (piemēram, pamattiesībām uz datu aizsardzību). Izskatāmajā lietā Luksemburgas Lielhercogiste bija likumā skaidri izslēgusi iespēju pārsūdzēt rīkojumus sniegt informāciju.

3. Lietā *Berlioz*<sup>5</sup> Tiesa šajā kontekstā jau ir lēmusi, ka persona, kurai saistībā ar informācijas apmaiņu starp valstu nodokļu iestādēm atbilstoši Direktīvai 2011/16<sup>6</sup> ir uzdots sniegt informāciju, ir tiesīga pieprasījuma saņēmējā dalībvalstī netieši pārbaudīt rīkojuma sniegt informāciju likumību, apstrīdot lēmumu par finansiālu sankciju, kuru pieprasījuma saņēmēja iestāde ir piemērojusi par šīs personas atteikumu sniegt informāciju<sup>7</sup>.

4. Tagad izskatāmais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par iespēju pārsūdzēt tieši tādas valsts nodokļu iestādes rīkojumu sniegt informāciju, kura vēlas sniegt vai attiecīgi kurai ir jāsniedz informācija citas dalībvalsts pieprasījuma iesniedzējai nodokļu iestādei. Šajā lietā pret to vērsas ne tikai persona, kurai ir pienākums sniegt informāciju, bet arī nodokļu maksātāja un citas attiecīgās trešās personas.

5. Tiesai tagad ir jāprecizē, vai atbilstoši Direktīvai 2011/16 par iejaukšanos personas, kurai ir pienākums sniegt informāciju, nodokļu maksātāja un citu attiecīgo trešo personu pamattiesībās ir uzskatāms jau pats rīkojums sniegt informāciju, attiecībā uz kuru ir jābūt pieļautai efektīvai pārsūdzības iespējai tiesā saskaņā ar Hartas 47. pantu. Turklāt jautājums ir arī par to, cik konkrēti un precīzi ir jābūt noformulētam pieprasījumam, kas skar attiecīgās personas, lai pieprasījuma saņēmēja nodokļu iestāde varētu novērtēt pieprasītās informācijas “prognozējamo svarīgumu” citas dalībvalsts nodokļu procedūrā. Proti, saskaņā ar Direktīvu 2011/16 administratīvā sadarbība attiecas tikai uz informāciju, kas ir “prognozējami svarīga”.

## II. Atbilstošās tiesību normas

### A. Savienības tiesības

#### 1. Eiropas Savienības Pamattiesību harta

6. Hartas 7. pantā (“Privātās un ģimenes dzīves neaizskaramība”) ir noteikts:

“Ikvienai personai ir tiesības uz savas privātās un ģimenes dzīves, dzīvokļa un saziņas neaizskaramību.”

7. Hartas 8. pantā (“Personas datu aizsardzība”) ir paredzēts:

“1. Ikvienai personai ir tiesības uz savu personas datu aizsardzību.

2. Šādi dati ir jāapstrādā godprātīgi, noteiktiem mērķiem un ar attiecīgās personas piekrišanu vai ar citu likumīgu pamatojumu, kas paredzēts tiesību aktos. Ikvienam ir pieejas tiesības datiem, kas par viņu savākti, un tiesības ieviest labojumus šajos datos.

3. [..]”

5 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373).

6 Attiecīgajā lietā piemērojama Direktīva 2011/16, kas grozīta ar Padomes Direktīvu (ES) 2016/2258 (2016. gada 6. decembris) (OV 2016, L 342, 1. lpp.).

7 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 59. punkts un rezolutīvās daļas 2) punkts).

8. Hartas 47. panta pirmajā daļā ir reglamentētas tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību:

“Ikvienai personai, kuras tiesības un brīvības, kas garantētas Savienības tiesībās, tikušas pārkāptas, ir tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību, ievērojot nosacījumus, kuri paredzēti šajā pantā.”

2. *Direktīva 2011/16*

9. Direktīvas 2011/16 9. apsvēruma ir formulēts šādi:

“[...] “Prognozējamā svarīguma” norma ir paredzēta, lai nodrošinātu pēc iespējas plašāku informācijas apmaiņu nodokļu jomā, vienlaikus precizējot, ka dalībvalstīm nav atļauts veikt t.s. pierādījumu meklēšanu pēc nejaušības principa (“*fishing expeditions*”) vai pieprasīt informāciju, kas, visticamāk, nav saistīta ar attiecīgā nodokļu maksātāja nodokļu jautājumiem. [...]”

10. Direktīvas 2011/16 1. pantā ir definēts tās priekšmets:

“1. Šajā direktīvā paredz noteikumus un kārtību, kādā dalībvalstis savstarpēji sadarbojas, lai apmainītos ar informāciju, kas ir prognozējami svarīga, lai pārvaldītu un īstenotu minēto dalībvalstu valsts tiesību aktus, kas attiecas uz 2. pantā minētajiem nodokļiem.

2. [...]”

3. Šī direktīva neietekmē to, kā dalībvalstīs piemēro noteikumus par savstarpēju palīdzību krimināllietās. Tā neskar arī dalībvalstu saistību izpildi attiecībā uz plašāku administratīvu sadarbību, kas izriet no citiem tiesību instrumentiem, tostarp divpusējiem un daudzpusējiem nolīgumiem.”

11. Direktīvas 2011/16 5. pantā ir paredzēta procedūra informācijas apmaiņai pēc pieprasījuma:

“Pieprasījuma saņēmēja iestāde pēc pieprasījuma iesniedzējas iestādes pieprasījuma paziņo pieprasījuma iesniedzējai iestādei jebkuru 1. panta 1. punktā minēto informāciju, kas ir tās rīcībā vai ko tā iegūst administratīvā procedūrā.”

12. Direktīvas 2011/16 6. pantā ir reglamentēta informācijas pieprasījuma veikšana:

“1. Pieprasījuma saņēmēja iestāde noorganizē jebkādu administratīvo procedūru veikšanu, kas vajadzīgas, lai iegūtu 5. pantā minēto informāciju.

2. [...]”

3. Lai iegūtu pieprasīto informāciju vai lai veiktu pieprasīto administratīvo procedūru, pieprasījuma saņēmēja iestāde ievēro kārtību, kādu tā ievērotu, ja rīkotos pēc savas iniciatīvas vai pēc savas dalībvalsts citas iestādes pieprasījuma.

4. [...]”

13. Visbeidzot, Direktīvas 2011/16 25. pantā ir precizēts, ka datu aizsardzību piemēro arī administratīvas sadarbības nodokļu jomā kontekstā.

## B. Starptautiskās tiesības

### 1. Konvencija par savstarpējo administratīvo palīdzību nodokļu jomā

14. Eiropas Padomes dalībvalstis un ESAO dalībvalstis 1988. gada 25. janvārī parakstīja Konvenciju par savstarpējo administratīvo palīdzību nodokļu jomā<sup>8</sup>. Visas Eiropas Savienības dalībvalstis ir ratificējušas Konvenciju par savstarpējo administratīvo palīdzību nodokļu jomā.

15. Visiem administratīvās palīdzības veidiem piemēro konvencijas 23. pantu par pārsūdzības iespējām:

“1. Prasības attiecībā uz Saņēmēja Valsts veiktajiem pasākumiem, kas veikti saskaņā ar šo Konvenciju, ir jāceļ tikai šīs Valsts attiecīgajās iestādēs.

2. [..]

3. Tiklīdz galīgais lēmums attiecībā uz prasību tiek pieņemts, Saņēmēja Valsts [..], atkarībā no apstākļiem, informē otru Valsti par šo lēmumu un tā ietekmi uz palīdzības pieprasījumu.”

### 2. ESAO nodokļu paraugkonvencija

16. ESAO Padome 1963. gada 30. jūlijā pieņēma ieteikumu par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu (ESAO nodokļu paraugkonvencija)<sup>9</sup>.

17. ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. panta 1. punkts skar informācijas apmaiņu, un tajā ir paredzēts:

“1. Līgumslēdzēju valstu kompetentās iestādes apmainās ar informāciju, kas ir prognozējami svarīga šīs Konvencijas noteikumu izpildei vai tādu valsts tiesību aktu administrēšanai vai piemērošanai, kuri attiecas uz jebkāda veida un nosaukuma nodokļiem, ko uzliek Līgumslēdzēju valstu vai to administratīvi teritoriālo veidojumu vārdā, ciktāl nodokļu uzlikšana saskaņā ar šādiem valsts tiesību aktiem nav pretrunā šai Konvencijai. [..]” [Neoficiāls tulkojums.]

### 3. Nolīgums nodokļu jomā starp Luksemburgu un Spāniju

18. Kopš 1988. gada ir spēkā 1986. gada 3. jūnija Nolīgums nodokļu jomā starp Luksemburgu un Spānijas Karalisti, kas tika parakstīts 1986. gada 3. jūnijā Madridē<sup>10</sup>. Nolīguma nodokļu jomā 27. panta 1. punktā ir reglamentēta informācijas apmaiņa, un tas atbilst ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. panta 1. punktam.

<sup>8</sup> Eiropas Padome, Eiropas Līgumu sērija Nr. 127, kurā grozījumi izdarīti ar 2010. gada protokolu, Eiropas Līgumu sērija Nr. 208. Oficiāla ir tikai konvencijas angļu valodas un franču valodas versija.

<sup>9</sup> *Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation / Recommandation concernant la suppression des doubles impositions*. ESAO nodokļu paraugkonvencijas aktuālā redakcija ir datēta 2017. gada 21. novembrī.

<sup>10</sup> *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*, kurā grozījumi izdarīti ar 2009. gada 10. novembra protokolu.

### C. Luksemburgas tiesības

#### 1. 2013. gada 29. marta likums

19. Luksemburga Direktīvu 2011/16 transponēja ar 2013. gada 29. marta likumu<sup>11</sup>.

20. 2013. gada 29. marta likuma 6. pantā ir noteikts:

“Pieprasījuma saņēmēja iestāde Luksemburgā pēc pieprasījuma iesniedzējas iestādes pieprasījuma paziņo tai informāciju, kura ir tās rīcībā vai kuru tā iegūst administratīvās procedūras rezultātā un kura ir prognozējami svarīga pieprasījuma iesniedzējas dalībvalsts iekšējo tiesību aktu saistībā ar 1. pantā minētajiem nodokļiem un nodevām administrēšanai un piemērošanai.”

#### 2. 2014. gada 25. novembra likums

21. Pēc tam tika pieņemts 2014. gada 25. novembra Likums par procedūru, kas piemērojama informācijas apmaiņai pēc pieprasījuma nodokļu jomā<sup>12</sup>. Tā 1. pantā ir paredzēts:

“1. Šo likumu no tā spēkā stāšanās brīža piemēro pieprasījumiem par informācijas apmaiņu, kuri iesniegti nodokļu jomā un kurus iesniegusi pieprasījuma iesniedzējas valsts kompetentā iestāde saskaņā ar:

[..]

4) grozīto 2013. gada 29. marta Likumu par administratīvo sadarbību nodokļu jomā [..].”

22. 2014. gada 25. novembra likuma 2. pantā ir noteikts:

“1. Nodokļu administrācijas var pieprasīt jebkādu informāciju, kura ir vajadzīga, lai piemērotu informācijas apmaiņu, kas paredzēta konvencijās un likumos, no šīs informācijas turētāja.

2. Informācijas turētājam ir jāsniedz visa pieprasītā informācija precīzi un bez grozījumiem mēneša laikā no lēmuma par rīkojuma sniegt pieprasīto informāciju paziņošanas. Šis pienākums ietver tādu negrozītu dokumentu nodošanu, uz kuriem šī informācija ir balstīta.

[..]”

23. 2014. gada 25. novembra likuma 3. pantā bija paredzēts:

“1. Kompetentā nodokļu administrācija pārbauda informācijas apmaiņas pieprasījuma formālu atbilstību. Informācijas apmaiņas pieprasījums ir formāli atbilstīgs, ja tajā ir norādīts juridiskais pamats un kompetentā pieprasījuma iesniedzēja iestāde, kā arī citas konvencijās un tiesību aktos paredzētas norādes.

[..]

<sup>11</sup> Likums, ar ko transponē Direktīvu 2011/16, *Mémorial A* 2013, 756. lpp.

<sup>12</sup> *Mémorial A* 2014, 4170. lpp.

3. Ja kompetentās nodokļu administrācijas rīcībā nav pieprasītās informācijas, kompetentās nodokļu iestādes direktors vai viņa pārstāvis ar ierakstītu vēstuli dara zināmu informācijas turētājam savu lēmumu par rīkojumu sniegt pieprasīto informāciju. Lēmuma paziņošana pieprasītās informācijas turētājam nozīmē paziņošanu jebkurai citai tajā minētai personai.

[..]”

24. 2014. gada 25. novembra likuma 5. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ja pieprasīto informāciju nesniedz noteiktajā viena mēneša termiņā no lēmuma par rīkojumu sniegt pieprasīto informāciju paziņošanas, informācijas turētājam var piemērot administratīvo naudas sodu nodokļu jomā, kas nepārsniedz 250 000 EUR. Naudas soda apmēru nosaka kompetentās nodokļu administrācijas direktors vai viņa pārstāvis.”

25. 2014. gada 25. novembra likuma 6. pantā bija paredzēts:

“1. Informācijas apmaiņas pieprasījumi un lēmumi par rīkojuma izdošanu, kas minēti 3. panta 1. un 3. punktā, nav pārsūdzami.

2. Par 5. pantā minētajiem lēmumiem informācijas turētājs var celt prasību par lēmumu grozīšanu *Tribunal administratif* [Pirmās instances administratīvajā tiesā]. Šī prasība ir jāceļ viena mēneša laikā no lēmuma paziņošanas pieprasītās informācijas turētājam. Prasībai ir apturoša iedarbība. Atkāpjoties no tiesību aktiem par tiesvedību administratīvajās tiesās, katrs lietas dalībnieks var iesniegt tikai vienu procesuālo rakstu, ieskaitot pieteikumu par lietas ierosināšanu. Iebildumu raksts ir jāiesniedz viena mēneša laikā, kuru sāk skaitīt no pieteikuma par lietas ierosināšanu iesniegšanas tiesas kancelejā. Tomēr lietas izmeklēšanas interesēs tās palātas priekšsēdētājs, kuram ir jāizskata lieta, pēc savas ierosmes var uzdot iesniegt papildu procesuālos rakstus viņa noteiktajā termiņā. *Tribunal administratif* nolēmumu pieņem viena mēneša laikā, kuru sāk skaitīt no iebildumu raksta iesniegšanas brīža vai papildu procesuālo rakstu iesniegšanai noteiktā termiņa beigām.”

### 3. 2019. gada 1. marta likums

26. 2019. gada 1. marta likums, ar ko groza [2014. gada] 25. novembra likumu<sup>13</sup>, stājās spēkā 2019. gada 9. martā. Ar 2019. gada 1. marta likumu it īpaši tika veikti grozījumi 2014. gada 25. novembra likuma 3. panta 1. punktā un 6. panta 1. punktā.

27. Tagad 2014. gada 25. novembra likuma 3. panta 1. punktā ir paredzēts, ka kompetentā nodokļu administrācija pārlicinās, ka pieprasītajai informācijai, kas skar attiecīgā nodokļu maksātāja un informācijas turētāja identitāti, kā arī attiecīgā nodokļu audita vajadzības, pilnībā netrūkst prognozējamā svarīguma.

28. Saskaņā ar 2014. gada 25. novembra likuma 6. panta 1. punktu informācijas turētājam tagad ir iespēja vērsties tiesā, ceļot prasību atcelt 3. panta 3. punktā minēto lēmumu par rīkojumu sniegt pieprasīto informāciju administratīvajā tiesā.

<sup>13</sup> *Mémorial A* 2019, 112. lpp.

### III. Pamatlietas un lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

29. Pamatlietas ir ierosinātas saistībā ar diviem Spānijas nodokļu administrācijas informācijas pieprasījumiem Luksemburgas nodokļu administrācijai. Spānijas nodokļu administrācija tos balsta uz 1986. gada 3. jūnija Nolīgumu nodokļu jomā starp Luksemburgu un Spāniju un Direktīvu 2011/16. Abi informācijas pieprasījumi attiecas uz mākslinieci F.C., kuras dzīvesvieta ir Spānijā.

#### 1. Lietas C-245/19 fakti

30. Saistībā ar pirmo informācijas pieprasījumu, kas datēts 2016. gada 18. oktobrī, *Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg* (Luksemburgas Tiešo nodokļu administrācijas direktors) 2017. gada 16. jūnijā izdeva rīkojumu Luksemburgā reģistrētajai sabiedrībai B. Ar attiecīgo rīkojumu viņš sākotnēji aicināja sabiedrību B iesniegt starp sabiedrību B un sabiedrībām E un F par F.C. autortiesībām noslēgto līgumu kopijas par laika periodu no 2011. līdz 2014. gadam.

31. Turklāt viņš lūdza sabiedrību B sniegt šādu informāciju un iesniegt šādus dokumentus:

“Lūdzu, iesniedziet visus citus līgumus, kas bija spēkā 2011.–2014. taksācijas gadā, kā arī visus citus līgumus, kas noslēgti pirms vai pēc tam un ir stājušies spēkā iepriekš minētajos taksācijas gados attiecībā uz mākslinieci F.C.”

32. Visbeidzot, viņš aicināja sabiedrību B iesniegt visu izrakstīto un saņemto rēķinu saistībā ar šiem līgumiem kopijas, kā arī norādīt šo rēķinu iekasēšanas un samaksas veidu un iesniegt detalizētus banku kontu pārskatus un informāciju par finanšu iestādēm, kurās ir noguldīti bilancē ietvertie līdzekļi.

33. Vēstulē bija ietverta norāde, ka saskaņā ar 2014. gada 25. novembra likuma 6. pantu šis rīkojums nav pārsūdzams.

#### 2. Lietas C-246/19 fakti

34. Saistībā ar otro informācijas pieprasījumu, kas datēts 2017. gada 16. martā, Luksemburgas nodokļu administrācija 2017. gada 29. maijā izdeva rīkojumu bankai A, kuras juridiskā adrese ir Luksemburgā. Tajā nodokļu administrācija aicināja banku A par laika periodu no 2011. līdz 2014. gadam nosaukt konkrēta bankas konta pašreizējos turētājus, personas/personu vārdu/vārdus, kura/kuras pilnvarota/pilnvarotas rīkoties ar attiecīgo bankas kontu, un personas/personu vārdu/vārdus, kura/kuras ir atvērušas attiecīgo kontu, arī tad, ja konta atvēršanas datums neietilpst šajā rīkojumā minētajā laika periodā, kā arī iesniegt konta izrakstus par attiecīgo periodu un norādīt konta faktiskos īpašniekus.

35. Turklāt banka A tika aicināta sniegt šādu informāciju un iesniegt šādus dokumentus par laika periodu no 2011. līdz 2014. gadam:

- “Sniedziet, lūdzu, informāciju par to, vai konts [...] tika atvērts pēc 2014. gada 31. decembra. Ja tā, lūdzu, norādiet, vai naudas līdzekļu avots ir cits Jūsu kredītiestādē atvērts konts, un, ja tas tā ir, lūdzu, iesniedziet šī cita konta izrakstus par attiecīgo laika periodu.
- Lūdzu, norādiet visus aktīvus, kas attiecīgajā periodā F.C. piederēja sabiedrībā D, sabiedrībā B vai citās sabiedrībās, kuras ir F.C. kontrolē, un iesniedziet, lūdzu, to apliecinošus dokumentus.

– Norādiet, lūdzu, visus aktīvus, kuru faktiskā īpašniece attiecīgajā laika periodā bija F.C., un iesniedziet, lūdzu, to apliecinošus dokumentus.”

36. Visbeidzot, Luksemburgas nodokļu administrācija aicināja banku A iesniegt visu dokumentu kopijas, kam bija nozīme iepriekš minētā rīkojuma kontekstā. Vēstulē bija ietverta arī norāde, ka saskaņā ar 2014. gada 25. novembra likuma 6. pantu attiecīgais rīkojums nav pārsūdzams.

### 3. Pamattiesvedības

37. 2017. gada 17. jūlijā sabiedrība B (lieta C-245/19) un F.C., kā arī sabiedrības B, C un D (lieta C-246/19) cēla prasības *Tribunal administratif* (Pirmās instances administratīvā tiesa, Luksemburga) par Luksemburgas nodokļu administrācijas 2017. gada 29. maija un attiecīgi 16. jūnija rīkojumiem un lūdza grozīt attiecīgos rīkojumus, pakārtoti – tos atcelt. Banka A piedalījās pēdējā minētajā tiesvedībā.

38. Ar 2018. gada 26. jūnija spriedumiem *Tribunal administratif* (Pirmās instances administratīvā tiesa) daļēji apmierināja prasības. Pirmkārt, tā atcēla 2017. gada 29. maija lēmumu (lieta C-245/19) daļā, ar kuru sabiedrībai B bija uzdots iesniegt visus citus līgumus par 2011. līdz 2014. taksācijas gadu, nevis tikai ar sabiedrībām E un F noslēgtos līgumus par F.C. tiesībām, un visus citus līgumus attiecībā uz F.C, kas noslēgti pirms vai pēc tam un ir stājušies spēkā iepriekš minētajos taksācijas gados.

39. Otrkārt, tā atcēla 2017. gada 16. jūnija lēmumu (lieta C-246/19) daļā, ar kuru bankai A bija uzdots:

- gadījumā, ja attiecīgais bankas konts ir atvērts pēc 2014. gada 31. decembra, precizēt, vai naudas līdzekļu avots ir cits šajā kredītiestādē atvērts konts, un, ja tas tā ir, iesniegt šī cita konta izrakstus par attiecīgo laika periodu,
- norādīt visus aktīvus, kas nodokļu maksātājai attiecīgajā periodā piederēja nevis sabiedrībās B un D, bet citās sabiedrībās, kuras bija nodokļu maksātājas kontrolē, un iesniegt to apliecinošus dokumentus, un
- norādīt visus aktīvus, kuru faktiskā īpašniece attiecīgajā laika periodā bija nodokļu maksātāja, un iesniegt to apliecinošus dokumentus.

40. *Tribunal administratif* (Pirmās instances administratīvā tiesa) pārsūdzības pieņemamību balstīja uz to, ka 2014. gada 25. novembra likuma 6. pants ir pretrunā Hartas 47. pantam un tādēļ tas nav jāpiemēro. Pamatotības kontekstā administratīvā tiesa attiecīgo informāciju, ko prasīja sniegt Luksemburgas nodokļu administrācija, novērtēja kā tādu, kas nav “prognozējami svarīga” Direktīvas 2011/16 izpratnē.

41. 2018. gada 24. jūlijā Luksemburga par šiem spriedumiem iesniedza apelācijas sūdzības *Cour administrative* (Apelācijas instances administratīvā tiesa, Luksemburga). Luksemburga it īpaši uzskata, pirmkārt, ka saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem administratīvajā tiesā pārsūdzēt var tikai lēmumu par finansiālas sankcijas piemērošanu. Šāda situācija atbilstot Hartas 47. panta prasībām. Otrkārt, Spānijas iestāžu pieprasītā informācija esot “prognozējami svarīga”.



#### 4. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un prejudiciālie jautājumi

42. Šādos apstākļos *Cour administrative* (Apelācijas instances administratīvā tiesa) ar 2019. gada 14. marta lēmumiem apturēja tiesvedības un saskaņā ar LESD 267. pantu iesniedza Tiesai lietā C-245/19 šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai Hartas 7. un 8. pants un 52. panta 1. punkts, attiecīgā gadījumā tos interpretējot kopā ar minētās Hartas 47. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, atbilstoši kuriem saistībā ar procedūru informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma jomā, kas tostarp ir paredzēta, lai ieviestu Direktīvu 2011/16, ir izslēgta jebkāda veida pārsūdzība, tostarp tiesā, ko var izmantot trešā persona, kas ir informācijas turētāja, par lēmumu, ar kuru šis dalībvalsts kompetentā iestāde tai nosaka pienākumu sniegt informāciju, lai reaģētu uz informācijas apmaiņas pieprasījumu, ko ir iesniegusi cita dalībvalsts?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša – vai Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punkts un 5. pants ir interpretējami tādējādi, ka – attiecīgā gadījumā ņemot vērā ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. panta interpretācijas turpmākās attīstības raksturu – informācijas apmaiņas pieprasījums, kuru apmierina ar pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts kompetentās iestādes lēmumu par rīkojuma izdošanu, atbilst kritērijam par to, ka nav acīmredzama prognozējamā svarīguma trūkuma, ja pieprasījuma iesniedzēja dalībvalsts norāda attiecīgā nodokļu maksātāja identitāti, laikposmu, uz ko attiecas izmeklēšana pieprasījuma iesniedzējā dalībvalstī, un pieprasītās informācijas turētāja identitāti, vienlaikus papildus prasot informāciju par līgumiem, rēķiniem un ar tiem saistītajiem maksājumiem, kas nav precīzi norādīti, bet ir konkretizēti ar tādiem kritērijiem kā, pirmkārt, fakts, ka tos esot noslēdzis identificēts informācijas turētājs, otrkārt, to piemērojamība taksācijas gados, uz kuriem attiecas izmeklēšana, ko veic pieprasījuma iesniedzējas dalībvalsts iestādes, un, treškārt, to saikne ar identificēto nodokļu maksātāju?”

43. Lietā C-246/19 *Cour administrative* (Apelācijas instances administratīvā tiesa) ir uzdevusi šādus jautājumus:

- “1) Vai Hartas 7. un 8. pants un 52. panta 1. punkts, attiecīgā gadījumā tos interpretējot kopā ar minētās Hartas 47. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, atbilstoši kuriem saistībā ar procedūru informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma jomā, kas tostarp ir paredzēta, lai ieviestu Direktīvu 2011/16, ir izslēgta jebkāda veida pārsūdzība, tostarp tiesā, ko var izmantot nodokļu maksātājs, uz kuru attiecas izmeklēšana pieprasījuma iesniedzējā dalībvalstī, un attiecīgā trešā persona, par lēmumu, ar ko šis dalībvalsts kompetentā iestāde informācijas turētājam nosaka pienākumu sniegt informāciju, lai izpildītu informācijas apmaiņas pieprasījumu, kuru ir iesniegusi cita dalībvalsts?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša – vai Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punkts un 5. pants ir interpretējami tādējādi, ka – attiecīgā gadījumā ņemot vērā ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. panta interpretācijas turpmākās attīstības raksturu – informācijas apmaiņas pieprasījums, kuru apmierina ar pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts kompetentās iestādes lēmumu par rīkojuma izdošanu, atbilst kritērijam par to, ka nav acīmredzama prognozējamā svarīguma trūkuma, ja pieprasījuma iesniedzēja dalībvalsts norāda attiecīgā nodokļu maksātāja identitāti, laikposmu, uz ko attiecas izmeklēšana pieprasījuma izdevējā dalībvalstī, un pieprasītās informācijas turētāja identitāti, vienlaikus papildus prasot informāciju par bankas kontiem un finanšu aktīviem, kas nav precīzi norādīti, bet ir konkretizēti ar tādiem kritērijiem kā, pirmkārt, fakts, ka to turētājs esot identificētais informācijas turētājs, otrkārt, taksācijas gadi, uz kuriem attiecas izmeklēšana, ko veic pieprasījuma izsniedzējas dalībvalsts iestādes, un, treškārt, to saikne ar identificēto nodokļu maksātāju?”

#### IV. Tiesvedība Tiesā

44. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2019. gada 26. aprīļa rīkojumu lietas C-245/19 un C-246/19 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesam, kā arī sprieduma taisīšanai.

45. Prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā Tiesā savus rakstveida apsvērumus iesniedza Luksemburga, Beļģijas Karaliste, Spānija, Francijas Republika, Grieķijas Republika, Polijas Republika un Eiropas Komisija. 2020. gada 26. maija tiesas sēdē piedalījās Luksemburga, Spānija, Francija un Komisija.

#### V. Juridiskais vērtējums

##### *A. Par attiecīgajiem pirmajiem prejudiciālajiem jautājumiem*

46. Uzdotot attiecīgos pirmos prejudiciālos jautājumus, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka rīkojuma sniegt informāciju adresātam, attiecīgajam nodokļu maksātājam un attiecīgajām trešajām personām ir jābūt nodrošinātai efektīvai tiesību aizsardzībai tiesā pret pieprasījuma saņēmējas iestādes izdotu rīkojumu sniegt informāciju. Šajā ziņā ir svarīgi, vai, iespējams, ir pārkāptas minēto personu grupu tiesības, kas izriet no Hartas 7. un 8. panta (privātās dzīves neaizskaramība, personas datu aizsardzība).

##### *1. Hartas 47. panta pārkāpums attiecībā uz rīkojuma sniegt informāciju adresātu (C-245/19)*

47. Adresāta kontekstā jānorāda, ka Luksemburga ar 2019. gada 1. marta likumu ir ieviesusi iespēju adresātam pārsūdzēt tieši rīkojumu sniegt informāciju. Tomēr tas neietekmē pirmā prejudiciālā jautājuma lietā C-245/19 pieņemamību. Tas tādēļ, ka rīkojuma sniegt informāciju adresāts šajā lietā cēla prasību pirms 2019. gada 1. marta likuma spēkā stāšanās.

48. Tas, vai ar iespējas pārsūdzēt rīkojumu sniegt informāciju pārrobežu informācijas apmaiņas kontekstā izslēgšanu tiek pārkāptas rīkojuma adresāta tiesības Hartas 47. panta izpratnē, ir atkarīgs no apstākļa, vai rīkojums sniegt informāciju ietilpst Hartas piemērošanas jomā un skar “tiesības un brīvības, kas garantētas Savienības tiesībās”.

##### *a) Rīkojums sniegt informāciju kā Savienības tiesību īstenošana*

49. Atbilstoši Hartas 51. panta 1. punktam tās normas attiecas uz dalībvalstīm tikai tad, kad tās īsteno Savienības tiesības.

50. Lietā *Berlioz* Tiesa jau ir lēmusi, ka dalībvalsts īsteno Savienības tiesības, ja tā paredz finansiālu sankciju administrācijai pakļautai personai, kura atsakās sniegt informāciju, kad starp nodokļu iestādēm notiek apmaiņa, pamatojoties tostarp uz Direktīvu 2011/16<sup>14</sup>.

51. Ja par Savienības tiesību īstenošanu uzskata pat rīkojumu par finansiālas sankcijas piemērošanu, kas Direktīvā 2011/16 netiek reglamentēts, tādā gadījumā tas vēl jo vairāk attiecas uz Direktīvas 2011/16 6. panta 3. punktā reglamentēto informācijas pieprasījuma īstenošanu, ko veic pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts nodokļu iestādes. Tādēļ Harta ir piemērojama.

<sup>14</sup> Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 42. punkts un rezolutīvās daļas 1) punkts).

b) Hartas 47. panta pārkāpums

52. Iespējas pārsūdzēt rīkojumu sniegt informāciju izslēgšana ir Hartas 47. panta pārkāpums attiecībā uz rīkojuma sniegt informāciju adresātu tādā gadījumā, ja attiecīgais rīkojums, iespējams, pārkāpj viņa tiesības vai brīvības, kas garantētas Savienības tiesībās.

53. Direktīvā 2011/16 gan ir paredzēti tikai noteikumi dalībvalstu administratīvai sadarbībai. Tādēļ tajā nav ietvertas tiesības indivīdiem. Tomēr administrācijai pakļauta persona Direktīvas 2011/16 piemērošanas kontekstā var atsaukties uz Hartas 47. pantu un aizstāvēt savas intereses tiesā<sup>15</sup>.

54. Rīkojuma sniegt informāciju adresāta sakarā var palikt nenoskaidrots, vai un konkrēti kādas Hartā nostiprinātās pamattiesības, iespējams, ir pārkāptas. Tas tādēļ, kā Tiesa jau ir lēmusi lietā *Berlioz*, ka tāda adresāta gadījumā, attiecībā uz kuru ir pieņemts nelabvēlīgs valsts iestādes oficiāls lēmums, šāda iespēja pastāv vienmēr<sup>16</sup>.

55. Tas līdzīgā mērā attiecas gan uz rīkojuma sniegt informāciju adresātu, gan uz lēmuma par finansiālas sankcijas piemērošanu adresātu. Tas tādēļ, ka – pretēji dažu dalībvalstu argumentācijai – jau pats rīkojums sniegt informāciju ir tiesību akts, kas ir nelabvēlīgs adresātam. Šāda pienākuma atklāt informāciju – kura neizpildes gadījumā turklāt paredzēts naudas sods – noteikšana nav tikai sagatavojošs pasākums. Pirmkārt, lēmuma adresātam tieši tiek noteikts pienākums veikt konkrētu darbību, šajā gadījumā – izpaust informāciju. Otrkārt, attiecībā uz personu, kurai ir pienākums sniegt informāciju, arī netiek sagatavots nelabvēlīgs valsts iestādes oficiāls lēmums. Attiecībā uz nodokļu maksātāju tiek sagatavots, augstākais, nodokļu aprēķins. Rīkojums sniegt informāciju nav arī lēmumu par finansiālas sankcijas piemērošanu sagatavojošs pasākums. Tas tādēļ, ka lēmums par finansiālas sankcijas piemērošanu paredz sodu par rīkojuma sniegt informāciju neizpildi un nav tā mērķis.

56. Pretēji Luksemburgas viedoklim šo secinājumu neietekmē arī netieša pārsūdzības iespēja – kādu Tiesa ir iedibinājusi lietā *Berlioz*, paredzot iespēju pārsūdzēt varbūtēju rīkojumu par finansiālu sankciju piemērošanu<sup>17</sup>.

57. Tiesiskā valstī, kā arī tiesiskā Savienībā nav iedomājams pieprasīt tiesību subjektam pārkāpt administratīvu rīkojumu, lai rīkojuma likumību varētu pārbaudīt netieši<sup>18</sup>. Vēl jo vairāk tad, ja – kā tas ir izskatāmajā lietā, uz ko pamatoti norāda Komisija, – nodokļu iestādei ir rīcības brīvība izlemt, vai ierosināt procedūru finansiālas sankcijas piemērošanai. Proti, šādā gadījumā nodokļu iestāde, atsakoties no procedūras finansiālas sankcijas piemērošanai, varētu novērst informācijas pieprasījuma likumības pārbaudi.

c) Secinājums

58. Tāda rīkojuma sniegt informāciju adresātam, kas izdots, dalībvalstu nodokļu iestādēm veicot informācijas apmaiņu, pamatojoties uz Direktīvu 2011/16, adresātam saskaņā ar Hartas 47. pantu ir tiesības celt prasību tiesā par šī lēmuma likumību. Līdz ar to tiesību aizsardzības tiesā izslēgšana attiecībā uz rīkojuma sniegt informāciju adresātu ir Hartas 47. panta pārkāpums.

15 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 45. un nākamie punkti).

16 Pastāvīgā judikatūra, spriedumi, 2018. gada 13. septembris, *UBS Europe u.c.* (C-358/16, EU:C:2018:715, 56. punkts), un 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 51. punkts), rīkojums, 2005. gada 17. novembris, *Minoan Lines/Komisija* (C-121/04 P, nav publicēts, EU:C:2005:695, 30. punkts), kā arī spriedumi, 2002. gada 22. oktobris, *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 27. punkts), un 1989. gada 21. septembris, *Hoechst/Komisija* (46/87 un 227/88, EU:C:1989:337, 19. punkts).

17 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 59. punkts un rezolutīvās daļas 2) punkts).

18 Skat. spriedumus, 2013. gada 3. oktobris, *Inuit Tapiriit Kanatami u.c./Parlaments un Padome* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 104. punkts), un 2007. gada 13. marts, *Unibet* (C-432/05, EU:C:2007:163, 64. punkts).

2. Hartas 47. panta pārkāpums attiecībā uz rīkojumā sniegt informāciju norādīto nodokļu maksātāju (C-246/19)

59. Turklāt ir jāprecizē, vai pārsūdzības iespējas izslēgšana nodokļu maksātājam, kuru netieši ir skāris citai personai adresēts rīkojums sniegt informāciju, ir Hartas 47. panta pārkāpums.

60. Rīkojuma sniegt informāciju izdošana nodokļu iestāžu pārrobežu informācijas apmaiņā ir Savienības tiesību īstenošana. Līdz ar to Harta ir piemērojama (skat. iepriekš 49. un nākamās punktus).

a) Netieši skartās nodokļu maksātājas pamattiesību iespējams pārkāpums

61. Lai būtu piemērojams Hartas 47. pants, jābūt skartām pašas nodokļu maksātājas tiesībām un brīvībām. Tā varētu būt iekļaušanās nodokļu maksātājas pamattiesībās uz personas datu aizsardzību, ja nodokļu iestāde citai personai (lietā C-246/19 – bankai) nosaka pienākumu sniegt informāciju par šīs nodokļu maksātājas bankas kontiem, kapitāldaļām sabiedrībās un finanšu aktīviem.

62. Saskaņā ar Hartas 8. panta 1. punktu ikvienai personai ir tiesības uz savu personas datu aizsardzību.

63. Personas dati ir visa informācija, kas attiecas uz identificēto vai identificējamo personu<sup>19</sup>. Informācija par ienākumu apmēru ir personas dati<sup>20</sup>. Tas pats attiecas uz informāciju par bankas datiem. Šajā ziņā var izmantot arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas bagātīgo judikatūru attiecībā uz ECTK 8. pantu<sup>21</sup>.

64. Izskatāmā lieta skar informāciju par fiziskas personas kontiem, kontu stāvokli, citiem aktīviem un kapitāldaļām sabiedrībās, tātad tā skar personas datus. Tādējādi ir piemērojama Hartas 8. pantā paredzētā aizsardzība.

65. Jau pienākuma noteikšana rīkojuma sniegt informāciju adresātam nodot šos datus nodokļu administrācijai ir iekļaušanās nodokļu maksātājas pamattiesībās. Pretēji dažu dalībvalstu viedoklim šādu iekļaušanos nevar noliegt, izvirzot argumentu, ka rīkojums sniegt informāciju vēl neesot personai nelabvēlīgs tiesību akts, bet tāda būtu tikai tā īstenošana. Gluži pretēji, attiecībā uz rīkojuma adresātu tas ir tiešs adresātam nelabvēlīgs tiesību akts (šajā ziņā skat. iepriekš 61. punktu), un attiecībā uz nodokļu maksātāju tas ir netiešs nodokļu maksātājam nelabvēlīgs tiesību akts. Jau adresātam noteiktais pienākums censties sasniegt rezultātu apdraud arī nodokļu maksātāja pamattiesības. Tas tādēļ, ka pienākuma atbilstīgas izpildes gadījumā valsts iestāde iegūst piekļuvi personas datiem bez datu turētāja piekrišanas<sup>22</sup>.

19 Spriedumi, 2019. gada 3. oktobris, A u.c. (C-70/18, EU:C:2019:823, 54. punkts), 2019. gada 16. janvāris, *Deutsche Post* (C-496/17, EU:C:2019:26, 54. punkts), 2013. gada 17. oktobris, *Schwarz* (C-291/12, EU:C:2013:670, 26. punkts), 2011. gada 24. novembris, *Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito* (C-468/10 un C-469/10, EU:C:2011:777, 42. punkts), un 2010. gada 9. novembris, *Volker und Markus Schecke un Eifert* (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662, 52. punkts).

20 Skat. spriedumus, 2015. gada 1. oktobris, *Bara* u.c. (C-201/14, EU:C:2015:638, 14. un 29. punkts), 2008. gada 16. decembris, *Satakunnan Markkinapörssi un Satamedia* (C-73/07, EU:C:2008:727, 35. punkts), un 2003. gada 20. maijs, *Österreichischer Rundfunk* u.c. (C-465/00, C-138/01 un C-139/01, EU:C:2003:294, 73. punkts).

21 ECT, 2015. gada 22. decembris, G.S.B. pret Šveici, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 51. punkts, un 2015. gada 7. jūlijs, M.N. u.c. pret Sanmarino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51. punkts.

22 Šajā nozīmē skat. Atzinumu 1/15 (2017. gada 26. jūlijs) (EU:C:2017:592, 125. un 126. punkts), kā arī spriedumus, 2016. gada 21. decembris, *Tele2 Sverige un Watson* u.c. (C-203/15 un C-698/15, EU:C:2016:970, 100. punkts), 2015. gada 1. oktobris, *Bara* u.c. (C-201/14, EU:C:2015:638, 29. punkts), un 2003. gada 20. maijs, *Österreichischer Rundfunk* u.c. (C-465/00, C-138/01 un C-139/01, EU:C:2003:294, 74. punkts).

66. ECT judikatūra to pieļauj. Tajā ir paredzēts, ka *vēlākais* nodokļu maksātāja bankas datu nodošana pieprasījuma iesniedzējas valsts nodokļu iestādēm ir iejaukšanās tiesībās uz privātās dzīves neaizskaramību, kas nostiprinātas ECTK 8. pantā<sup>23</sup>. Tomēr tas nenozīmē, ka iejaukšanās nav notikusi jau agrāk.

67. Rezultātā, nosakot trešajai personai pienākumu izpaust nodokļu maksātāju personas datus, katrā ziņā ir skartas viņu pamattiesības, kas nostiprinātas Hartas 8. pantā. Šajā ziņā var palikt nenoskaidrots, vai ir notikusi arī iejaukšanās Hartas 7. pantā (privātās un ģimenes dzīves neaizskaramība).

*b) Hartas 47. panta pārkāpums, izslēdzot pārsūdzības iespēju, lai gan pastāv iespēja apstrīdēt nodokļu aprēķinu*

68. Tiesību aizsardzība pieprasījuma saņēmējas valsts tiesā, šajā gadījumā – Luksemburgā, nebūtu vajadzīga, ja pietiktu ar to, ka nodokļu maksātāja vēlāk varētu apstrīdēt nodokļu aprēķinu, ko attiecībā uz viņu, visdrīzāk, izdos pieprasījuma iesniedzējas valsts – izskatāmajā lietā Spānijas – nodokļu iestādes. Ja nodokļu maksātāja šajā strīdā var izvirzīt iebildumus arī par trūkumiem pierādījumu iegūšanā, varētu uzskatīt, ka viņai Spānijā nodrošinātā pārsūdzības iespēja ir pietiekami efektīva, lai izslēgtu Hartas 47. panta pārkāpumu.

69. To apliecina apstākļi, ka Hartas 47. pantā nav ietverta konkrēta norāde par efektīvas tiesību aizsardzības noteikumiem, bet gan tajā ir tikai izvirzīta prasība, ka ikvienai personai jābūt nodrošinātai efektīvai tiesību aizsardzībai. Tajā nav izvirzīts nosacījums, ka tiesību aizsardzības līdzeklim jābūt vērstam tieši pret valsts iestādes izdotu aktu. Saskaņā ar Tiesas judikatūru noteiktos apstākļos var būt efektīvs arī tikai netiešs tiesību aizsardzības līdzeklis<sup>24</sup>. No tā it īpaši Luksemburga, Francija un Spānija izdara secinājumu, ka tiesību aizsardzības līdzeklis pret nodokļu aprēķinu esot pietiekams.

70. Par labu šim viedoklim varētu liecināt Direktīvas 2011/16 mērķis, proti, efektīvi cīnīties pret starptautiska mēroga krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas<sup>25</sup>. Tiesību aizsardzība tiesā jau pirms informācijas sniegšanas un pret to katrā ziņā rada kavēšanos.

71. Tomēr ir notikusi divu veidu atšķirīga, savstarpēji neatkarīga iejaukšanās pamattiesību subjekta dzīvē, kas juridiski ir jānošķir. Pirmkārt, personas dati tiek pieprasīti no citas personas. Tādējādi notiek iejaukšanās nodokļu maksātāja privātajā dzīvē, ko Savienības mērogā aizsargā Hartas 7. un 8. pants. Otrkārt, nodokļu maksātājam tiek noteikts pienākums veikt naudas maksājumu. Tas parasti neskar pamattiesības uz privātās dzīves neaizskaramību, bet gan, iespējams, pamattiesības, kas nostiprinātas Hartas 20. pantā (vienlīdzība likuma priekšā), kā arī Hartas 16. un 17. pantā (darījumdarbības brīvība un tiesības uz īpašumu).

72. Iejaukšanās neatkarīgais raksturs izpaužas arī tādējādi, ka datu vākšana nekļūst nelikumīga tikai tāpēc, ka nodokļu aprēķins ir kļūdainš. Nodokļu aprēķins arī obligāti nekļūst kļūdainš tikai tāpēc, ka datu vākšana ir bijusi nelikumīga. Gadījumā, ja nelikumīgi savāktie dati ir ņemti vērā nodokļu aprēķinā, absolūts to izmantošanas aizliegums katrā ziņā neizriet no Savienības tiesībām<sup>26</sup>.

23 ECT, 2015. gada 22. decembris, G.S.B. pret Šveici, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 50. punkts.

24 Spriedumi, 2019. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa* (C-379/18, EU:C:2019:1000, 61. punkts), un 2007. gada 13. marts, *Unibet* (C-432/05, EU:C:2007:163, 47., 50. un 53. punkts).

25 Skat. spriedumus, 2013. gada 22. oktobris, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 32. punkts), un 2007. gada 27. septembris, *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550, 30. un 31. punkts); par pamatojumu pamattiesību kontekstā skat. spriedumus, 2020. gada 3. marts, *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2020:141, 47. punkts), 2018. gada 25. jūlijs, *TTL* (C-553/16, EU:C:2018:604, 57. punkts), un 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 59. punkts).

26 Spriedums, 2003. gada 10. aprīlis, *Steffensen* (C-276/01, EU:C:2003:228, 75. punkts), un mani secinājumi apvienotajās lietās IN un JM (C-469/18 un C-470/18, EU:C:2019:597, 70. un nākamie punkti) – arī no 2015. gada 17. decembra sprieduma *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) nevar izdarīt secinājumu par absolūtu aizliegumu izmantot pierādījumus.

73. Turklāt nav zināms, vai un kad nodokļu aprēķins tiks izdots. Piemēram, ja savāktie dati liek secināt, ka pieprasījuma iesniedzēja valsts nodokli nevar iekasēt, tādā gadījumā attiecīgs nelabvēlīgs nodokļu aprēķins, kuru nodokļu maksātājs varētu apstrīdēt, nekad netiek izdots. Līdzīgi tas ir gadījumā, ja savāktajiem datiem nav nozīmes nodokļu aprēķināšanas kontekstā, tomēr nodokļu aprēķins tiek izdots citu iemeslu dēļ. Pārsūdzot šādu nodokļu aprēķinu, nodokļu maksātājs, visdrīzāk, nevarētu izvirzīt iebildumu par “neveiksmīgas” datu vākšanas nelikumību.

74. Visu iepriekš minēto iemeslu dēļ netiešs tiesību aizsardzības līdzeklis pret datu vākšanu, izmantojot pārsūdzību pret nodokļu aprēķinu, nav efektīva tiesību aizsardzība Hartas 47. panta izpratnē. Šāds tiesību aizsardzības līdzeklis vairs nevar efektīvi novērst iejaukšanos personas datu aizsardzībā. Tāda jau ir notikusi datu vākšanas rezultātā. Tam, iespējams, sekojoša datu izmantošana tikai turpina šo iejaukšanos, tādēļ tiesību aizsardzības līdzeklis pret datu izmantošanu nodokļu procedūras ietvaros – pat tad, ja pastāvētu attiecīgs aizliegums izmantot datus, – arī novērs tikai iejaukšanās turpināšanu, bet ne pašu iejaukšanos.

75. Pārsūdzības iespēja arī nepadara pārrobežu administratīvo palīdzību bezjēdzīgu, kā to apliecina citas dalībvalstis, kurās pārsūdzības iespēja ir paredzēta<sup>27</sup>. Tas drīzāk ir atkarīgs no pārsūdzības noteikumiem. Noteikumos katrā ziņā var būt ņemta vērā Direktīvas 2011/16 6., 27. un 29. apsvērumā minētā ieinteresētība, lai administratīvā palīdzība būtu efektīva un savlaicīga. Savukārt jebkādu tiesību aizsardzības līdzekļu izslēgšana pārkāpj Hartas 47. pantā nostiprināto garantiju.

76. Turklāt pat Direktīvā 2011/16 ir paredzēts juridiski ierobežots pienākums sniegt administratīvo palīdzību. Tas tādēļ, ka pieprasījuma iesniedzēja valsts var pieprasīt tikai informāciju, kas ir prognozējami svarīga (skat. Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punktu un 5. pantu, kā arī 9. apsvērumu). Lai pārbaudītu šī nosacījuma izpildi, lēmuma adresāts var vērsties tiesā – vai nu pārsūdzot lēmumu par finansiālas sankcijas piemērošanu<sup>28</sup>, vai arī pārsūdzot pašu rīkojumu (šajā ziņā skat. iepriekš 52. un nākamos punktus).

77. Turklāt arī saskaņā ar Konvencijas par savstarpējo administratīvo palīdzību nodokļu jomā 23. panta 1. punktu var tikt celtas prasības par pieprasījuma saņēmējas valsts veiktajiem pasākumiem (skat. Direktīvas 2011/16 1. panta 3. punktu).

78. Pretēji gandrīz visu lietas dalībnieku izteiktajiem apsvērumiem šo secinājumu neietekmē arī spriedums lietā *Sabou*<sup>29</sup>. Tajā netika aplūkota nedz situācija lietā *Berlioz*<sup>30</sup>, nedz situācija izskatāmajā lietā.

79. Gluži pretēji, lietā *Sabou* tika izskatīts jautājums, vai iesāktā administratīvā procedūrā ir (vēlreiz) jāuzklausā persona, lai izpildītu informācijas pieprasījumu starp divām nodokļu iestādēm. Konkrēti, jautājums bija par to, vai pieprasījuma iesniedzējai iestādei ir jāuzklausā un jāpiesaista nodokļu maksātājs, pirms šī iestāde tā sniegto informāciju pārbauda, nosūtot informācijas pieprasījumu citas dalībvalsts nodokļu iestādēm.

<sup>27</sup> Piemēram, attiecībā uz Vācijas Federatīvo Republiku skat. *Finanzgericht Köln* [Kēlnes Finanšu tiesas] spriedumus, 2018. gada 12. septembris – 2 K 814/18-, 2018. gada 13. aprīlis – 2 V 174/18-, 2018. gada 23. februāris – 2 V 814/17- un 2017. gada 20. oktobris – 2 V 1055/17-.

<sup>28</sup> Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 59. punkts un rezolutīvās daļas 2) punkts).

<sup>29</sup> Spriedums, 2013. gada 22. oktobris (C-276/12, EU:C:2013:678).

<sup>30</sup> 2017. gada 16. maija spriedumā *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 58. punkts) tas ir skaidri norādīts.

80. Lietā *Sabou* jautājums bija par citas valsts iestādei nosūtītu pieprasījumu, bet izskatāmajā lietā jautājums ir par privātpersonai izdotu rīkojumu, par kura neizpildi paredzētas finansiālas sankcijas. Ciktāl, kā lietā *Sabou*, nodokļu iestāde tikai pieprasa informāciju no citas dalībvalsts nodokļu iestādes, tai saskaņā ar Savienības tiesībām par to nav jāpaziņo nodokļu maksātājam un nav jāsaņem viņa viedoklis<sup>31</sup>. Harta neprasa paredzēt tiesību aizsardzības līdzekli katram starpposmam administratīvā procedūrā<sup>32</sup>. Turpretim trešajām personām izdoti rīkojumi sniegt informāciju pārsniedz šāda veida sagatavojošas darbības nodokļu iestāžu veicamajai izmeklēšanai.

81. Turklāt lietā *Sabou* nodokļu maksātājs jau bija uzklājis, jo tas pats bija sniedzis pārbaudāmo informāciju. Šādos apstākļos Tiesa noraidīja tiesības tikt uzklāsitam starpposmā administratīvā procedūras ietvaros<sup>33</sup>. Tomēr izskatāmajā lietā jautājums nav par uzklāšanu administratīvā procedūrā. Gluži pretēji, jautājums ir par tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā, lai pārbaudītu citai privātpersonai adresētu administratīvu lēmumu, kas skar personīgi [nodokļu maksātāju]. Tādējādi spriedums *Sabou* neietver izteikumus par situāciju izskatāmajā lietā.

### c) Secinājums

82. Tātad nodokļu maksātājs, uz kuru attiecas informācijas apmaiņa starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, pamatojoties uz Direktīvu 2011/16, saskaņā ar Hartas 47. pantu var celt tiesā prasību par tāda rīkojuma sniegt informāciju likumību, kas ir izdots attiecībā uz citu personu un skar nodokļu maksātāja personas datus. Pārsūdzības iespējas izslēgšana ir Hartas 47. panta pārkāpums.

### 3. Hartas 47. panta pārkāpums attiecībā uz trešo personu, kuru skar rīkojums sniegt informāciju (C-246/19)

83. Tādējādi attiecīgo pirmo jautājumu kontekstā vēl atliek precizēt, vai Hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka arī ieinteresētām trešajām personām ir jābūt iespējai pārsūdzēt rīkojumus, kurus izdevusi pieprasījuma saņēmēja nodokļu iestāde.

84. Šīs ieinteresētās trešās personas turklāt nedz pašas ir pieprasījuma saņēmējas nodokļu iestādes izdota rīkojuma adresātes (šajā ziņā skat. iepriekš 47. un nākamās punktus), nedz pieprasījuma iesniedzējas nodokļu iestādes uzsāktas nodokļu procedūras dalībnieces (šajā ziņā skat. iepriekš 59. un nākamās punktus).

85. Procedūrā, kuras rezultātā tika ierosināta lieta C-246/19, Luksemburgas nodokļu administrācija it īpaši aicināja banku A sniegt informāciju par bankas kontiem un aktīviem, kas skar arī trešās personas (sabiedrības B, C un D). Līdzīgi kā nodokļu maksātāja gadījumā (šajā ziņā skat. iepriekš 62. un nākamās punktus) rīkojums sniegt informāciju, iespējams, pārkāpj arī ieinteresēto trešo personu "tiesības un brīvības, kas garantētas Savienības tiesībās" (Hartas 47. pants).

86. Arī šajā jautājumā lietas dalībnieki pārstāv diametrāli pretējus viedokļus. Kamēr Francija un Luksemburga uzskata, ka ieinteresētām trešajām personām nav jānodrošina tiesību aizsardzība tiesā, Komisija uzskata, ka šādas tiesības izriet no Hartas 47. panta.

31 Spriedums, 2013. gada 22. oktobris, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 41. punkts).

32 Skat. spriedumu, 2013. gada 22. oktobris, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 44. punkts).

33 Spriedums, 2013. gada 22. oktobris, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 46. punkts un rezolutīvās daļas 1) punkts), un mani secinājumi šajā lietā (EU:C:2013:370, 62. punkts).

a) *Netieši skartu trešo personu pamattiesību iespējams pārkāpums*

87. Līdz ar to ir jāprecizē, vai Hartas 47. panta izpratnē ir skartas trešo personu, izskatāmajā lietā – dažādu sabiedrību, tiesības vai brīvības, ja nodokļu iestāde citām personām nosaka pienākumu izpaust informāciju par šo sabiedrību bankas kontiem un aktīviem. Arī šajā gadījumā runa varētu būt par Hartas 7. un 8. pantā nostiprinātajām pamattiesībām.

88. Atbilstoši tā formulējumam Hartas 8. pants (“persona”, “personas dati”) gan nebūtu piemērojams. Tomēr saskaņā ar Tiesas judikatūru, kas atbilst sekundāro tiesību aktu datu aizsardzības jomā<sup>34</sup> formulējumam, Hartas 8. pantā nostiprinātās pamattiesības uz datu aizsardzību principā piemēro tikai fiziskām personām. Turpretim juridiskām personām iespēja atsaukties uz Hartas 8. pantā paredzēto “personas datu” aizsardzību ir paredzēta tikai, ja to nosaukumā ir norādīta fiziska persona<sup>35</sup>. Var palikt nenoskaidrots jautājums, vai tā tas ir izskatāmajā lietā, jo sabiedrības šajā situācijā, iespējams, var atsaukties uz Hartas 7. pantā nostiprinātajām tiesībām.

89. Hartas 7. pantā ir ietvertas ikvienas personas tiesības uz savas privātās un ģimenes dzīves neaizskaramību. Personas datu apstrādes kontekstā tās aptver visu informāciju, kas attiecas uz identificēto vai identificējamo personu<sup>36</sup>. Privātās dzīves neaizskaramība aptver arī profesionālo darbību vai komercdarbību, tostarp ar to saistītos darījumus<sup>37</sup>. Pie tiem pieder arī informācija par bankas datiem<sup>38</sup>.

90. Ņemot vērā iepriekš minēto, arī juridiskas personas var atsaukties uz Hartas 7. pantu<sup>39</sup>. Tomēr, pamatojot iejaukšanos attiecībā uz Hartas 7. pantu, juridisko personu gadījumā var būt piemērojami citi kritēriji nekā fizisku personu gadījumā<sup>40</sup>. Tomēr tas nekādi neietekmē Hartas 47. pantā paredzēto tiesību uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā esamību.

91. Izskatāmajā lietā tika pieprasīta informācija par bankas kontiem un aktīviem, kas skar arī sabiedrības B, C un D. Tādēļ šīs juridiskās personas var atsaukties uz Hartas 7. pantu.

92. Pretēji dažu dalībvalstu izteiktajiem apsvērumiem iejaukšanās Hartas 7. pantā ieinteresētām trešajām personām var būt tikpat lielā mērā nozīmīga kā pieprasījuma saņēmēja iestādes izdotā rīkojuma adresātam un nodokļu maksātājam. Tā, piemēram, Komisija pamatoti uzsver, ka informācijas pieprasījums un rīkojums, ko uz tā pamata ir izdevusi pieprasījuma saņēmēja iestāde, varētu būt

34 Konkrēti, tie ir Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 95/46/EK (1995. gada 24. oktobris) par personu aizsardzību attiecībā uz personas datu apstrādi un šādu datu brīvu apriti 2. panta a) punkts un attiecīgi Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 45/2001 (2000. gada 18. decembris) par fizisku personu aizsardzību attiecībā uz personas datu apstrādi Kopienas iestādēs un struktūrās un par šādu datu brīvu apriti 2. panta a) punkts.

35 Spriedumi, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 79. punkts), un 2010. gada 9. novembris, *Volker und Markus Schecke un Eifert* (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662, 52. un 53. punkts).

36 Spriedumi, 2019. gada 3. oktobris, A u.c. (C-70/18, EU:C:2019:823, 54. punkts), 2019. gada 16. janvāris, *Deutsche Post* (C-496/17, EU:C:2019:26, 54. punkts), 2013. gada 17. oktobris, *Schwarz* (C-291/12, EU:C:2013:670, 26. punkts), 2011. gada 24. novembris, *Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito* (C-468/10 un C-469/10, EU:C:2011:777, 42. punkts), un 2010. gada 9. novembris, *Volker und Markus Schecke un Eifert* (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662, 52. punkts).

37 ECT, 2015. gada 7. jūlijs, M.N. u.c. pret Sanmarīno, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51. punkts; Hartas 7. pants atbilst ECTK 8. panta 1. punktam, spriedums, 2019. gada 14. februāris, Buivids (C-345/17, EU:C:2019:122, 65. punkts).

38 ECT, 2015. gada 22. decembris, G.S.B. pret Šveici, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 51. punkts, un 2015. gada 7. jūlijs, M.N. u.c. pret Sanmarīno, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51. punkts.

39 Spriedumi, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 80. punkts), un 2008. gada 14. februāris, *Varec* (C-450/06, EU:C:2008:91, 48. punkts); šajā nozīmē arī spriedums, 2010. gada 9. novembris, *Volker und Markus Schecke un Eifert* (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662, 87. punkts, kurā Tiesa vērtēja Hartas 7. panta samērīgumu); skat. arī ECT, 2015. gada 16. jūnijs (lēmums), *Othymia Investments* pret Nīderlandi, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, 37. punkts, 2013. gada 14. marts, *Bernh Larsen Holding* u.c. pret Norvēģiju, CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, 104. punkts, un 2002. gada 16. aprīlis, *Stes Colas* u.c. pret Franciju, CE:ECHR:2002:0416JUD003797197, 41. punkts.

40 Saskaņā ar ECT judikatūru izteikta finanšu informācija ir mazāk aizsargājama nekā privātās dzīves dati, skat. ECT, 2015. gada 22. decembris, G.S.B. pret Šveici, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 93. punkts.



balstīti uz kļūdainiem faktiem, kuri skar trešās personas. Izpaužot datus valsts iestādei, piekļuvi šiem datiem iegūst sveša persona neatkarīgi no tā, vai datu turētājs tam piekrīt. Tomēr tieši to Hartas 7. pants vēlas nepieļaut. Šis piemērs skaidri apliecina ieinteresēto trešo personu praktisko vajadzību pēc efektīvas tiesību aizsardzības pret šādiem rīkojumiem.

93. Saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai pierādītu, ka pastāv iejaukšanās pamattiesībās uz privātās dzīves neaizskaramību, turklāt nav nozīmes tam, vai attiecīgajai informācijai ir vai nav sensitīvs raksturs, vai arī tam, vai attiecīgajām personām ir vai nav radītas iespējamās neērtības šīs iejaukšanās dēļ<sup>41</sup>.

94. Citai personai noteikts pienākums šos datus izpaust nodokļu administrācijai arī jau nozīmē iejaukšanos skarto trešo sabiedrību pamattiesībās<sup>42</sup>.

95. Pretēji Francijas viedoklim pieprasījuma saņēmējas iestādes rīkojumus nevar uzskatīt par sagatavojošu aktu informācijas ieguvei, kas vēl nerada nelabvēlīgas sekas, kā rezultātā vēl neesot notikusi iejaukšanās Hartas 7. pantā. Proti, attiecībā uz ieinteresētām trešajām personām vispār netiek izdots turpmāks tiesību akts, kuru būtu paredzēts sagatavot, izdodot šo rīkojumu. Kā jau iepriekš izklāstīts (skat. iepriekš 68. un nākamās punktus), ar rīkojumu, augstākais, tiek sagatavots nodokļu aprēķins attiecībā uz nodokļu maksātāju, nevis tiesību akts attiecībā uz ieinteresētu trešo personu.

96. Drīzāk iejaukšanās jau ir notikusi, citai privātpersonai atbilstoši rīkojumā noteiktajam izpaužot datus nodokļu iestādei. Hartas 7. pantā nav izvirzīts nosacījums, ka jābūt nodarītam vēl kādam finansiālam vai morālam kaitējumam, kas pēc tam citādā veidā varētu tikt novērsts.

97. Pretēji tam, kā uzskata Luksemburga, prezumēt iejaukšanos ieinteresēto trešo personu pamattiesībās neliedz arī ECT lēmums lietā *Othymia Investments* pret Nīderlandi. Tas attiecās vien uz informācijas pieprasījuma starp divām nodokļu iestādēm apstrīdēšanu. ECT tikai konstatēja, ka ECTK 8. pantā nav noteikts pienākums iepriekš informēt visas iespējamās ieinteresētās personas par informācijas apmaiņu nodokļu lietās<sup>43</sup>. Tādējādi attiecīgā lēmuma priekšmets bija vien paziņošanas pienākums, nevis tiesību aizsardzība tiesā pret rīkojumu sniegt informāciju.

98. Ja nodokļu iestāde citai personai nosaka pienākumu nodot tai informāciju par trešo personu bankas kontiem un aktīviem, tā tādējādi, iespējams, pārkāpj šo trešo personu tiesības, kas nostiprinātas Hartas 7. pantā.

#### *b) Hartas 47. panta pārkāpums pārsūdzības iespējas izslēgšanas dēļ*

99. Līdz ar to ir jāizvērtē, vai ieinteresēto trešo personu tiesības, kas nostiprinātas Hartas 47. pantā, ir pārkāptas ar to, ka ir izslēgta iespēja pārsūdzēt rīkojumu sniegt informāciju. Tas tā būtu gadījumā, ja nebūtu nodrošināta ieinteresēto trešo personu efektīva tiesību aizsardzība.

100. Ieinteresēto trešo personu situācijas īpatnību raksturo tas, ka šīs personas tiešā veidā nepiedalās nevienā administratīvā procedūrā. Tās nav tieši iesaistītas nedz administratīvajā nodokļu procedūrā kā nodokļu maksātājs, nedz informācijas apmaiņas procedūrā kā persona, kurai ir pienākums sniegt informāciju. Šajā ziņā trešajām personām nav nekādu ar lietas dalībnieka statusu saistītu tiesību, kā, piemēram, tiesību tikt uzklausītam.

41 Spriedumi, 2015. gada 6. oktobris, *Schrems* (C-362/14, EU:C:2015:650, 87. punkts), 2014. gada 8. aprīlis, *Digital Rights Ireland* u.c. (C-293/12 un C-594/12, EU:C:2014:238, 33. punkts), un 2003. gada 20. maijs, *Österreichischer Rundfunk* u.c. (C-465/00, C-138/01 un C-139/01, EU:C:2003:294, 75. punkts).

42 Skat. ECT, 2015. gada 7. jūlijs, M.N. u.c. pret Sanmarīno, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 54. punkts.

43 ECT, 2015. gada 16. jūnijs (lēmums), *Othymia Investments* pret Nīderlandi, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, 44. punkts.

101. Tomēr pieprasījuma saņēmējas iestādes izdotie rīkojumi skar trešās personas, ciktāl pieprasījuma saņēmēja iestāde citai privātpersonai pieprasa sniegt ieinteresēto trešo personu datus. Taču atšķirībā no rīkojuma adresāta un nodokļu maksātāja ieinteresētās trešās personas nevar apstrīdēt nedz iespējamu sankciju par rīkojuma pārkāpumu, nedz vēlāku nodokļu aprēķinu. Līdz ar to tāda tiesiskā regulējuma gadījumā, kāds ir izskatāmajā lietā, ieinteresētām trešajām personām nav vispār nekādas – un tāpat arī efektīvas – tiesību aizsardzības pret pieprasījuma saņēmējas iestādes rīkojumu sniegt informāciju, kas skar šīs personas.

102. Pretēji tam, kā uzskata Francija, arī netieša pārsūdzības iespēja vēlākā procesā par valsts atbildību nav efektīva tiesību aizsardzība Hartas 47. panta izpratnē. Pirmkārt, šī pārsūdzības iespēja, kura turklāt ir saistīta ar vēl citiem nosacījumiem, nevar novērst pamattiesību pārkāpumu, bet gan vienīgi kompensēt nodarīto kaitējumu. Tomēr tikai sekundāras kompensācijas iespējas nenozīmē efektīvu tiesību aizsardzību<sup>44</sup>.

103. Kļūdaina ir arī Francijas atsauce uz pārsūdzības iespēju vēlāk, tostarp arī pret ieinteresētām trešajām personām ierosinātā nodokļu procedūrā. Kā jau iepriekš norādīts, šo argumentāciju nevar izmantot pat attiecībā uz nodokļu maksātāju, jo brīdī, kad notiek iejaukšanās pamattiesībās, vēl nav zināms, vai vispār tiks noteiktas nodokļu saistības (šajā ziņā skat. iepriekš 68. un nākamās punktus). Tā tas ir vēl jo vairāk attiecībā uz ieinteresēto trešo personu.

104. Francija gan izvirza “hipotēzi”, ka izskatāmajā lietā ieinteresētās trešās personas esot “pilnīgi maksliģi veidotas” sabiedrības, kas pieder nodokļu maksātājam. To intereses pārklājoties ar nodokļu maksātājas interesēm. Tādēļ nodokļu maksātājam pieejamā pārsūdzības iespēja esot pietiekama. Tomēr arī šādām sabiedrībām ir pašām sava tiesībsubjektība, un tās var būt personas ar savām pamattiesībām. Tā tas ir arī tad, ja šīs sabiedrības ir citu personu kontrolē. Pat ja būtu aizdomas par ļaunprātīgu izmantošanu, tas nekādi neizmaina šo [pamattiesību] esamību un tādējādi arī tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību jau tāpēc vien, lai tās tiesā varētu atspēkot šīs aizdomas.

105. Turklāt ne jau visas trešās personas, kuras, iespējams, skar pieprasījuma saņēmēju iestāžu izdotie rīkojumi, ir saistītas ar nodokļu maksātāju. Līdz ar to šīs Francijas izvirzītais iebildums neko nevar izmainīt ieinteresēto trešo personu tiesībās uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā.

106. Visbeidzot, apsvērumi, kas par Konvencijas par savstarpējo administratīvo palīdzību nodokļu jomā 23. pantu izteikti nodokļu maksātājas kontekstā (skat. iepriekš 77. punktu), vienādā mērā attiecas uz ieinteresētām trešajām personām.

107. Tāpēc nemainīgs ir secinājums, ka, izslēdzot iespēju pārsūdzēt pieprasījuma saņēmējas iestādes izdotos rīkojumus sniegt informāciju, ir pārkāptas ieinteresēto trešo personu tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību, kas ir paredzētas Hartas 47. pantā.

### *c) Secinājums*

108. Trešās personas, kuras skar rīkojums sniegt informāciju, kas ir izdots, istenojot informācijas apmaiņu starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, pamatojoties uz Direktīvu 2011/16, saskaņā ar Hartas 47. pantu var celt par to prasību tiesā. Pārsūdzības iespējas izslēgšana ir Hartas 47. panta pārkāpums.

44 ECT, 2015. gada 7. jūlijs, M.N. u.c. pret Sanmarino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 81. punkts.

## **B. Par attiecīgajiem otrajiem prejudiciālajiem jautājumiem – prognozējamais svarīgums Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punkta izpratnē**

109. Attiecīgie otrie prejudiciālie jautājumi lietās C-245/19 un C-246/19 ir lielā mērā identiski. Tie atšķiras tikai saistībā ar informāciju, ko pieprasījuma iesniedzēja dalībvalsts Spānija ir pieprasījusi no pieprasījuma saņēmējas valsts Luksemburgas.

110. Principā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kā ir jāinterpretē “prognozējami svarīgas” informācijas nosacījums, kas ietverts Direktīvas 2011/16 5. pantā, to skatot kopā ar 1. panta 1. punktu. Tas, vai šis nosacījums attiecīgajā individuālajā gadījumā ir izpildīts, nav interpretācijas jautājums, bet gan Savienības tiesību piemērošanas jautājums un tādējādi – valsts tiesas uzdevums.

111. Šajā sakarā Tiesa lietā *Berlioz* jau ir lēmusi, ka no Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punkta un 5. panta izriet, ka frāze “prognozējami svarīga” ir pazīme, kādai ir jāatbilst pieprasītajai informācijai. Pieprasījuma saņēmējas iestādes pienākums sadarboties ar pieprasījuma iesniedzēju iestādi saskaņā ar Direktīvas 2011/16 5. pantu neattiecas uz tādas informācijas paziņošanu, kurai nav šādas pazīmes<sup>45</sup>.

112. Līdz ar to pieprasītās informācijas “prognozējamais svarīgums” ir nosacījums informācijas pieprasījumam<sup>46</sup>. Izskatāmā lieta ir iemesls precizēt, atbilstoši kādiem kritērijiem šis nosacījums ir jāvērtē.

113. Prognozējamā svarīguma jēdziens turklāt atspoguļo jēdzienu, kas izmantots ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. pantā. Tiesa to pareizi ir pamatojusi ar to, ka Direktīvā 2011/16 un ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. pantā izmantotie jēdzieni šajā ziņā ir līdzīgi. Līdz ar to priekšlikuma pamatojumā, kura rezultātā tika pieņemta Direktīva 2011/16<sup>47</sup>, ir izmantota atsauce uz ESAO nodokļu paraugkonvenciju<sup>48</sup>.

114. Kā izriet arī no ESAO nodokļu paraugkonvencijas komentāriem attiecībā uz 26. pantu<sup>49</sup>, līgumslēdzējas valstis nedrīkst veikt pierādījumu meklēšanu pēc nejaušības principa (*fishing expeditions*). Tās nevar pieprasīt informāciju, kura, domājams, ir nesvarīga identificēta nodokļu maksātāja nodokļu lietā. Gluži pretēji, ir jābūt saprātīgai iespējamībai, ka pieprasītā informācija izrādīsies nozīmīga<sup>50</sup>. ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. panta skaidrojumu 8. sadaļā ir minēti raksturīgākie gadījumi<sup>51</sup>, kad var tikt prezumēts informācijas prognozējamais svarīgums. Tajā vēlāk tika iekļauta kontu informācijas pieprasījuma kategorija<sup>52</sup>. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesniedzējtiesa jautā par šo grozījumu nozīmīgumu Direktīvas 2011/16 interpretācijas kontekstā.

115. Turpinājumā es vispirms analizēšu jautājumu, vai vēlākie ESAO nodokļu paraugkonvencijas komentāru grozījumi ir nozīmīgi Direktīvas 2011/16 interpretācijas kontekstā (šajā ziņā skat. 1. punktu). Pēc tam es pievērsīšos prognozējamā svarīguma nosacījuma interpretācijai (šajā ziņā skat. 2. punktu).

45 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 63. punkts).

46 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 64. punkts).

47 Priekšlikums Padomes direktīvai par administratīvo sadarbību nodokļu jomā, COM(2009) 29 galīgā redakcija, 2009. gada 2. februāris.

48 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 67. punkts).

49 ESAO Padome, ESAO nodokļu paraugkonvencijas komentāri, 26. panta skaidrojumi, 2017. gada 21. novembrī spēkā esošā redakcija.

50 ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. panta skaidrojumu 5. sadaļa.

51 Saskaņā ar ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. panta skaidrojumu 4.4. sadaļu gadījumi, kas minēti 8. sadaļā, ir piemēri.

52 ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. panta skaidrojumu 8. sadaļas e) punkts.

### 1. Vai ir nozīme ESAO nodokļu paraugkonvencijas komentāru grozījumiem?

116. Iesniedzējtiesa it īpaši vēlas noskaidrot, vai, interpretējot Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punktu un 5. pantu, attiecīgā gadījumā ir jāņem vērā ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. panta interpretācijas attīstība.

117. ESAO nodokļu paraugkonvencijas komentāros ir atspoguļota nostāja, kā līgumslēdzējām valstīm ir jāsaprot un attiecīgi jāinterpretē paraugkonvencija<sup>53</sup>, un tie sistemātiski tiek pārskatīti un grozīti.

118. Kā es jau citviet esmu pamatojusi<sup>54</sup>, ESAO nodokļu paraugkonvencija nav juridiski saistošs daudzpusējs starptautisks līgums, bet gan starptautiskas organizācijas vienpusējs akts tās dalībvalstīm ieteikumu formā. Arī ESAO pašas uztverē šie ieteikumi nav saistoši. Tieši otrādi, dalībvalstis atbilstoši ESAO reglamentam pārbauda šos ieteikumus, lai noskaidrotu, vai tās uzskata to ievērošanu par piemērotu<sup>55</sup>. Tas vēl jo vairāk attiecas uz to piemērošanai ESAO izdotajiem skaidrojumiem.

119. Šim juridiskajam viedoklim par ESAO nodokļu paraugkonvenciju nav tiešas ietekmes uz direktīvas interpretāciju. Tā tas ir pat tad, ja paraugkonvencijā un direktīvā izmantotie jēdzieni ir identiski. Tādējādi šie skaidrojumi atspoguļo vien ESAO valstu valdību nosūtīto ekspertu viedokli<sup>56</sup>, nevis parlamentāro likumdevēju viedokli Savienības vai tās dalībvalstu līmenī<sup>57</sup>.

120. Tiesa jau ir pamatoti atzinusi, ka nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijas norma, kas interpretēta, ņemot vērā ESAO nodokļu paraugkonvencijas skaidrojumus, nevar ierobežot Savienības tiesības<sup>58</sup>. Tas vēl jo vairāk attiecas uz ESAO nodokļu paraugkonvencijas un skaidrojumu grozījumiem, kas ir izdarīti pēc attiecīgās direktīvas pieņemšanas. Pretējā gadījumā ESAO līgumslēdzējas valstis – kas ne vienmēr ir Eiropas Savienības dalībvalstis – varētu lemt par Eiropas Savienības direktīvas interpretāciju.

121. Tādējādi ESAO nodokļu paraugkonvencijas komentāros ietvertie paraugkonvencijas 26. panta interpretācijas grozījumi automātiski nenozīmē grozījumus Direktīvas 2011/16 5. panta, to skatot kopā ar 1. panta 1. punktu, interpretācijā. Arī tad, ja ESAO dalībvalstu eksperti tagad ir vienoti uzskatā, ka informācijas pieprasījums, kas konkrētai bankai iesniegts attiecībā uz visiem nodokļu maksātāja kontiem un attiecībā uz visiem citu personu, kas saistītas ar attiecīgo nodokļu maksātāju, precīzāk neidentificētiem kontiem, ir prognozējamā svarīguma piemērs ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. panta izpratnē, no iepriekš minētā automātiski neizriet, ka tas attiecas arī uz Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punktu un 5. pantu.

122. Ja Tiesu pārlicina ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. panta interpretācija, tā var pārņemt ESAO pieeju un līdzīgi interpretēt direktīvu. Tomēr šajā ziņā nav juridiska automātisma.

53 Komentāru par ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. pantu ievada 3. sadaļa.

54 Mani secinājumi lietās *N Luxembourg 1* (C-115/16, EU:C:2018:143, 50. un nākamie punkti), *T Denmark* (C-116/16, EU:C:2018:144, 81. un nākamie punkti), *Y Denmark* (C-117/16, EU:C:2018:145, 81. un nākamie punkti), *X Denmark* (C-118/16, EU:C:2018:146, 50. un nākamie punkti), *C Denmark* (C-119/16, EU:C:2018:147, 50. un nākamie punkti) un *Z Denmark* (C-299/16, EU:C:2018:148, 50. un nākamie punkti).

55 ESAO reglamenta 18. panta b) punkts: “*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.*” Teksts pieejams tīmekļvietnē: <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

56 ESAO nodokļu paraugkonvencijas komentāru ievada 29. sadaļa.

57 Mani secinājumi lietās *N Luxembourg 1* (C-115/16, EU:C:2018:143, 52. punkts), *T Denmark* (C-116/16, EU:C:2018:144, 83. punkts), *Y Denmark* (C-117/16, EU:C:2018:145, 83. punkts), *X Denmark* (C-118/16, EU:C:2018:146, 52. punkts), *C Denmark* (C-119/16, EU:C:2018:147, 52. punkts) un *Z Denmark* (C-299/16, EU:C:2018:148, 50. un nākamie punkti).

58 Spriedums, 2006. gada 19. janvāris, *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 50. un 56. punkts).

123. Tādēļ ir jāizvērtē, vai skaidrojumi par ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. pantu ir pārliecinoši un pārņemami. ESAO nodokļu paraugkonvencijas komentāru grozījumi, kas izdarīti pēc Savienības tiesību akta pieņemšanas, ir jāpārbauda pamatīgāk nekā skaidrojumi, kas ir spēkā tiesību akta pieņemšanas brīdī. Tas tādēļ, ka vēlāk izdarīti grozījumi var neatspoguļot Savienības likumdevēja gribu.

124. Iesniedzējtiesa norāda, ka informācijas pieprasījumi atbilstoši Direktīvai 2011/16 ir saistīti ar iejaukšanos Savienības pilsoņu pamattiesībās. Saskaņā ar Hartas 52. panta 1. punktu šādiem ierobežojumiem ir jābūt noteiktiem tiesību aktos. Līdz ar to tiem ir jābūt balstītiem uz valsts vai Savienības likumdevēja lēmumu. Šo prasību neizpilda nedz ESAO nodokļu paraugkonvencija, nedz tās komentāri. Arī iesniedzējtiesas minētajā spriedumā lietā *N Luxembourg 1* u.c.<sup>59</sup> Tiesa nav uzsvērusi, ka paraugkonvencijas vai tās komentāru grozījumi, kas izdarīti pēc attiecīgās direktīvas pieņemšanas, automātiski groza arī tās interpretāciju.

125. Līdz ar to ir spēkā Savienības tiesību autonoma “prognozējamā svarīguma” jēdziena interpretācija atbilstoši Direktīvas 2011/16 5. pantam, to skatot kopā ar 1. panta 1. punktu. Tādējādi primāra nozīme ir tā formulējumam un mērķim.

## 2. “Prognozējamā svarīguma” nosacījuma divi mērķi

126. Kā izriet no Direktīvas 2011/16 9. apsvēruma, “prognozējamā svarīguma” norma ir paredzēta, lai nodrošinātu pēc iespējas plašāku informācijas apmaiņu nodokļu jomā, vienlaikus precizējot, ka dalībvalstīm nav atļauts veikt t.s. pierādījumu meklēšanu pēc nejaušības principa (*fishing expeditions*) vai pieprasīt informāciju, kas, visticamāk, nav saistīta ar attiecīgā nodokļu maksātāja nodokļu jautājumiem<sup>60</sup>.

127. Manuprāt, no tā izriet, ka, pirmkārt, pieprasītajai informācijai ir jābūt zināmai materiālai nozīmībai nodokļu noteikšanas kontekstā pieprasījuma iesniedzējā dalībvalstī (materiālais aspekts, šajā ziņā skat. a) apakšpunktu). Otrkārt, dalībvalstīm nebūtu atļaujams veikt tīru t.s. pierādījumu meklēšanu pēc nejaušības principa (t.i., informācijas pieprasījumu uz labu laimi vai *fishing expeditions*) (formālais aspekts, šajā ziņā skat. b) apakšpunktu).

### a) Prognozējamā svarīguma ierobežots izvērtējums pieprasījuma saņēmējā dalībvalstī nolūkā atvieglot informācijas apmaiņu

128. Materiālo aspektu Tiesa jau ir ļoti plaši analizējusi lietā *Berlioz*. No šīs analīzes izriet, ka pieprasījuma iesniedzējai iestādei atbilstoši konkrētās lietas apstākļiem ir jāizvērtē pieprasītās informācijas prognozējamais svarīgums tās izmeklēšanai atkarībā no procedūras gaitas un parasto informācijas avotu izsmelšanas, kurus tā būtu varējusi izmantot. Šajā ziņā pieprasījuma iesniedzējai iestādei ir novērtējuma brīvība<sup>61</sup>. Pieprasījuma saņēmējas iestādes veiktās pārbaudes apjoms ir ierobežots<sup>62</sup>.

59 Spriedums, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 90.–93. punkts).

60 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 66. punkts).

61 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 70. un 71. punkts).

62 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 76. punkts).

129. Tā, pieprasījuma saņēmējai iestādei principā ir jāuzticas pieprasījuma iesniedzējai iestādei un jāpieņem, ka informācijas pieprasījums, kas tai ir iesniegts, vienlaikus gan atbilst pieprasījuma iesniedzējas iestādes valsts tiesībām, gan ir nepieciešams tās veiktajā izmeklēšanā. Turklāt pieprasījuma saņēmējai iestādei parasti nav padziļinātu zināšanu par faktiskajiem apstākļiem un atbilstošajām tiesību normām, kas pastāv pieprasījuma iesniedzējā valstī. Tādējādi pieprasījuma saņēmēja iestāde nevar pieprasījuma iesniedzējas iestādes vērtējumu par pieprasītās informācijas iespējamo lietderību aizstāt pati ar savu vērtējumu<sup>63</sup>.

130. Pieprasījuma saņēmēja iestāde pārbaudē tikai pārlicinās, ka nav tā, ka pieprasītajai informācijai nav nekāda prognozējamā svarīguma, ņemot vērā attiecīgā nodokļu maksātāja un informācijas pieprasījumā, iespējams, minētās trešās personas identitāti, kā arī attiecīgās nodokļu revīzijas vajadzības<sup>64</sup>. Šis pārbaudes apjoms ir piemērojams arī pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts tiesās<sup>65</sup>. Līdz ar to pieprasītā informācija nevar būt acimredzami nenozīmīga pieprasījuma iesniedzējas iestādes nodokļu revīzijas vajadzībām.

131. Lai pieprasījuma saņēmēja iestāde vispār varētu veikt šādu – lai arī ierobežotu – pārbaudi, pieprasījuma iesniedzējai iestādei ir pietiekami jāpamato savs informācijas pieprasījums. Tai ir jānorāda informācijas mērķis, kuru tā lūdz sniegt nodokļu procedūrā, kas tiek veikta pret pieprasījumā minēto nodokļu maksātāju<sup>66</sup>. Šim pamatojumam jābūt tādām, kas ļautu valsts tiesai veikt informācijas pieprasījuma likumības pārbaudi<sup>67</sup>. Šim prasībām neatbilst tīri formāls pamatojums, no kura neizriet, kāpēc pieprasītā informācija saskaņā ar valsts tiesībām ir nozīmīga pieprasījuma iesniedzējas dalībvalsts nodokļu procedūrā. Tomēr informācijas pieprasījuma pamatojuma pārbaude ir jāveic iesniedzējtiesai.

#### *b) Nepiedalīšanās t.s. pierādījumu meklēšanā pēc nejaušības principa*

132. Kā izriet no Direktīvas 2011/16 9. apsvēruma, “prognozējamā svarīguma” norma ir paredzēta, lai vienlaikus precizētu, ka dalībvalstīm nav atļauts veikt t.s. pierādījumu meklēšanu pēc nejaušības principa (*fishing expeditions*) (šo secinājumu 126. un 127. punkts). Tai tostarp ir jānodrošina arī informācijas apmaiņas sistēmas darbība, lai to nepārslogotu ar pieprasījumiem “uz labu laimi”.

133. Tādēļ izšķirošs ir jautājums, kad Direktīvas 2011/16 kontekstā ir runa par pierādījumu nepieņemamu meklēšanu pēc nejaušības principa un attiecīgi kad ir runa par pieņemamu administratīvu palīdzību faktu noskaidrošanas nolūkā. Šo jautājumu Tiesa pārrobežu administratīvās palīdzības kontekstā vēl nav precizējusi.

63 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 77. punkts).

64 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 82. punkts).

65 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 85. punkts).

66 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 80. punkts).

67 Spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 84. punkts).

134. Tomēr Tiesa ir izskatījusi līdzīgu situāciju konkurences tiesību jomā. Proti, lai atklātu un sodītu par uzņēmumu darbību, kas vērsta pret konkurenci, Komisija var pieņemt lēmumus par attiecīgo uzņēmumu pārbaudi<sup>68</sup>. Šajā ziņā Regulas Nr. 1/2003 20. panta 4. punkta otrajā teikumā ir precizēts, ka Komisijai šādos lēmumos it īpaši ir jānosaka attiecīgās pārbaudes priekšmets un mērķis<sup>69</sup>. Šādi ir paredzēts nodrošināt to, lai Komisija pārbaudes neveiktu uz labu laimi, nepastāvot konkrētām aizdomām<sup>70</sup>, – tā ir prakse, kuras definēšanai bieži izmanto arī jēdzienu *fishing expeditions*.

135. Kā es šajā sakarā jau esmu norādījis<sup>71</sup>, Komisijai lēmumā par pārbaudi vienmēr pēc iespējas precīzi ir jānorāda, kas tiek meklēts un uz kādiem aspektiem pārbaudei būtu jāattiecas<sup>72</sup>. Citiem vārdiem, no lēmuma par pārbaudi pamatojuma ir jāizriet pieņēmumiem, ko Komisija ir paredzējusi pārbaudīt<sup>73</sup>. Turklāt runa ir par attiecīgajiem uzņēmumiem saprotamu to konkurences tiesību normu pārkāpumu aprakstu, par kuriem Komisijai ir aizdomas.

136. Šo pieeju principā var attiecināt uz izskatāmo pārrobežu administratīvās palīdzības situāciju. Arī šajā situācijā ir nepieciešams, lai pieprasījuma saņēmēja iestāde varētu saprast, ko pieprasījuma iesniedzēja iestāde paredz pārbaudīt. Kā jau iepriekš norādīts, tai vismaz jāizvērtē, vai informācija katrā ziņā nav acīmredzami nesvarīga. Turklāt šāds pamatojums ir svarīgs saistībā ar tiesību aizsardzības līdzekli, kas pamattiesībās paredzēts lēmuma adresātam (šajā ziņā skat. 47. un nākamos punktus), attiecīgajam nodokļu maksātājam (šajā ziņā skat. 59. un nākamos punktus) un varbūtējām ieinteresētām trešajām personām (šajā ziņā skat. 83. un nākamos punktus), lai šīs personas varētu efektīvi aizstāvēties pret pieprasījuma saņēmējas iestādes nepamatotu informācijas pieprasījumu.

137. Ja pieprasījuma iesniedzējai iestādei tomēr ir jānorāda, kādus pieņēmumus tā vēlas pārbaudīt ar informācijas pieprasījumu, tādā gadījumā šīm prasībām automātiski neatbilst, piemēram, kontu informācijas pieprasījums attiecībā uz visiem “precīzāk neidentificētiem citu tādu personu kontiem, kuras ir saistītas ar attiecīgo nodokļu maksātāju”.

138. Parasti pieprasījuma iesniedzējai iestādei informācijas pieprasījumā, gluži pretēji, ir jāiekļauj fakti, kurus tā vēlas pārbaudīt, vai vismaz konkrētas aizdomas saistībā ar šiem faktiem un jānorāda to nozīmīgums no nodokļu tiesību viedokļa. Šiem iemesliem ir jādod iespēja pieprasījuma saņēmējai valstij savas valsts tiesā pamatot administratīvo palīdzību, kas saistīta ar attiecīgu iejaukšanos (lēmuma adresāta, nodokļu maksātāja vai ieinteresēto trešo personu) pamattiesībās. Prasības, kas tiek izvirzītas attiecībā uz pienākumu norādīt pamatojumu, palielinās līdz ar pieprasītās informācijas apjomu un tās sensitīvo raksturu<sup>74</sup>.

139. Tādēļ administratīvās palīdzības pieprasījumam trūkst prognozējamā svarīguma, ja to iesniedz uz labu laimi, lai iegūtu pierādījumus, un bez konkrētas saistības ar uzsākto nodokļu procedūru<sup>75</sup>.

68 Skat. spriedumus, 2014. gada 25. jūnijs, *Nexans un Nexans France*/Komisija (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, 33. punkts), 2002. gada 22. oktobris, *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 42. punkts), un 1989. gada 21. septembris, *Hoechst*/Komisija (46/87 un 227/88, EU:C:1989:337, 25. punkts).

69 Skat. spriedumus, 2020. gada 30. janvāris, *České dráhy*/Komisija (C-538/18 P un C-539/18 P, EU:C:2020:53, 40. punkts), 2014. gada 25. jūnijs, *Nexans un Nexans France*/Komisija (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, 34. punkts), 2002. gada 22. oktobris, *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 47. punkts), un 1989. gada 21. septembris, *Hoechst*/Komisija (46/87 un 227/88, EU:C:1989:337, 29. punkts).

70 Šajā ziņā skat. manus secinājumus lietās *Nexans France un Nexans*/Komisija (C-606/18 P, EU:C:2020:207, 55. punkts), *Nexans un Nexans France*/Komisija (C-37/13 P, EU:C:2014:223, 43. un 52. punkts) un *Solvay*/Komisija (C-109/10 P, EU:C:2011:256, 138. punkts).

71 Mani secinājumi lietās *Nexans France un Nexans*/Komisija (C-606/18 P, EU:C:2020:207, 55. un 56. punkts) un *Nexans un Nexans France*/Komisija (C-37/13 P, EU:C:2014:223, 52. punkts).

72 Spriedums, 2002. gada 22. oktobris, *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 83. punkts).

73 Spriedumi, 2014. gada 25. jūnijs, *Nexans un Nexans France*/Komisija (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, 35. punkts), 1989. gada 17. oktobris, *Dow Chemical Ibérica u.c.*/Komisija (no 97/87 līdz 99/87, EU:C:1989:380, 45. punkts), un *Dow Benelux*/Komisija (85/87, EU:C:1989:379, 9. punkts), kā arī 1989. gada 21. septembris, *Hoechst*/Komisija (46/87 un 227/88, EU:C:1989:337, 41. punkts). Skat. arī manus secinājumus lietā *Solvay*/Komisija (C-109/10 P, EU:C:2011:256, 138. punkts).

74 Līdzīgi – *Schweizerische Bundesgericht* [Šveices Federālās augstākās tiesas] spriedums, 2016. gada 12. septembris – 2C\_276/2016 –, 6.3. punkts, attiecībā uz norādīto faktu detalizētību.

75 Šajā nozīmē skat. arī *Schweizerische Bundesgericht* spriedumus, 2019. gada 26. jūlijs – 2C\_653/2018 –, 6.1.2. un nākamie punkti, un 2016. gada 12. septembris – 2C\_276/2016 –, 6.1.2. un nākamie punkti.

140. Nošķirot prognozējami svarīgu informāciju no nepieņemamas t.s. pierādījumu meklēšanas pēc nejaušības principa, ir jāņem vērā dažādi faktori. Vispirms svarīgs ir pieprasījuma iesniedzēja iestādes uzsāktās pārbaudes priekšmets un nodokļu jomā izvirzītais pārmetums. Tālāk nozīme ir arī nodokļu maksātāja līdzšinējai rīcībai<sup>76</sup>. *Schweizerische Bundesgericht* [Šveices Federālā augstākā tiesa] šajā ziņā pamatoti pieprasa, ka jābūt konkrētiem pierādījumiem par nodokļu saistību neievērošanu<sup>77</sup>.

141. Izskatāmajā lietā tā tas būtu, piemēram, gadījumā, ja nodokļu maksātāja iepriekš būtu noklusējusi informāciju par kontiem vai viņas saistību ar trešajām personām vai arī nodokļu procedūrā būtu sniegusi pretrunīgu informāciju. Visbeidzot, nozīme ir arī tam, kādus faktus pieprasījuma iesniedzēja nodokļu administrācija līdz šim ir noskaidrojusi. Piemēram, ja runa ir par sazarotiem uzņēmumu tīkliem ar neskaidriem savstarpējiem finanšu darījumiem, var būt īpaša vajadzība pēc informācijas pieprasījuma. Līdzīgi tas ir gadījumā, ja līdzšinējās procedūrās ir iegūta pretrunīga informācija, kas tagad ar bankas A palīdzību ir jānoskaidro.

142. Tādēļ izskatāmajā lietā Spānijas nodokļu administrācijai ir jāmin, piemēram, norādes, kas tai liek uzskatīt, ka nodokļu maksātājam bankā A ir vēl citi konti, kāpēc tā uzskata, ka nodokļu maksātāja ir noklusējusi informāciju par papildu ienākumiem, un kāpēc tā prezumē aktīvu pārvedumus starp nodokļu maksātāju un sabiedrībām B, C un D.

143. Ja šādas konkrētas norādes nav minētas, informācijas pieprasījums, lai bankā noskaidrotu visus nodokļu maksātāja kontus un visus precīzāk neidentificētus tādu trešo personu kontus, kuras kaut kādā veidā ir saistītas ar nodokļu maksātāju, saskaņā ar Direktīvu 2011/16 nav pieņemams, bet gan ir nepieņemama t.s. pierādījumu meklēšana pēc nejaušības principa (*fishing expeditions*).

144. Tomēr vajadzīgajai nošķiršanai ir jānotiek vispārēja izvērtējuma ietvaros, vērtējot visus konkrētās lietas apstākļus, un līdz ar to tas ir jādara iesniedzējtiesai.

145. Ja iesniedzējtiesa secina, ka attiecīgais informācijas pieprasījums ir nepieņemama t.s. pierādījumu meklēšana pēc nejaušības principa, pieprasījuma saņēmēja nodokļu administrācija varētu atteikties izpildīt informācijas pieprasījumu. Tas tādēļ, ka saskaņā ar Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punktu un 5. pantu, ņemot vērā 9. apsvērumu, dalībvalstīm nav ļauts piedalīties t.s. pierādījumu meklēšanā pēc nejaušības principa (*fishing expeditions*).

### 3. Secinājums par attiecīgajiem otrajiem prejudiciālajiem jautājumiem

146. Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punkts un 5. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pieprasījuma iesniedzējai iestādei informācijas pieprasījums ir jāpamato, lai pieprasījuma saņēmēja iestāde var izvērtēt, vai nodokļu noteikšanas kontekstā, ko veic pieprasījuma iesniedzēja iestāde, pieprasītajai informācijai acīmredzami netrūkst prognozējamā svarīguma. No pieprasījuma ir jāizriet konkrētām norādēm uz nodokļu ziņā svarīgiem faktiem vai darījumiem, lai novērstu t.s. pierādījumu nepieņemamu meklēšanu pēc nejaušības principa (*fishing expeditions*).

<sup>76</sup> Tas skaidri ir norādīts arī *Schweizerische Bundesgericht* spriedumā, 2016. gada 12. septembris – 2C\_276/2016 –, 6.4.3. punkts. Būtiska ir bankas klienta rīcība, no kuras var prezumēt, ka attiecīgā persona nav pareizi deklarējusi faktiskos aktīvus vai attiecīgi ieņēmumus.

<sup>77</sup> *Schweizerische Bundesgericht* spriedums, 2019. gada 26. jūlijs – 2C\_653/2018 –, 6.2.2. punkts.



## VI. Secinājumi

147. Tādēļ es ierosinu uz *Cour administrative* (Apelācijas instances administratīvā tiesa, Luksemburga) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka lēmumu, ar kuru, pamatojoties uz Direktīvu 2011/16 par administratīvu sadarbību nodokļu jomā, pieprasījuma saņēmēja iestāde ir noteikusi personai pienākumu sniegt informāciju par nodokļu maksātāju vai trešajām personām, attiecīgā persona, nodokļu maksātājs un ieinteresētās trešās personas var pārsūdzēt pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts tiesā.
- 2) Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punkts un 5. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pieprasījuma iesniedzējai iestādei informācijas pieprasījums ir jāpamato, lai pieprasījuma saņēmēja iestāde var izvērtēt, vai nodokļu noteikšanas kontekstā, ko veic pieprasījuma iesniedzēja iestāde, pieprasītajai informācijai acīmredzami netrūkst prognozējamā svarīguma. No pieprasījuma ir jāizriet konkrētām norādēm uz nodokļu ziņā svarīgiem faktiem vai darījumiem, lai novērstu t.s. pierādījumu nepieņemamu meklēšanu pēc nejaušības principa (*fishing expeditions*).