Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

6 октомври 2020 година*

„Преюдициално запитване — Директива 2011/16/ЕО — Административно сътрудничество в областта на данъчното облагане — Членове 1 и 5 — Разпореждане за предоставяне на информация на компетентния орган на държава членка, действащ по получено искане за обмен на информация от компетентния орган на друга държава членка — Лице, притежаващо информацията, чието предоставяне разпорежда компетентният орган на първата държава членка — Данъчнозадължено лице, обект на разследването, по което се прави искането на компетентния орган на втората държава членка — Трети лица, с които това данъчнозадължено лице поддържа правни, банкови, финансови или, по-общо, икономически отношения — Съдебна защита — Хартата на основните права на Европейския съюз — Член 47 — Право на ефективни правни средства за защита — Член 52, параграф 1 — Ограничаване — Нормативна основа — Зачитане на основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита — Наличие на правен способ за защита, който съответните правни субекти могат да използват, за да бъде упражнен ефективен контрол по всички релевантни фактически и правни въпроси и да получат ефективна съдебна защита на правата, гарантирани им от правото на Съюза — Призната от Съюза цел от общ интерес — Борба с международните данъчни измами и укривания на данъци — Пропорционалност — „Предполагаема значимост“ на информацията, за която се отнася разпореждането за предоставяне на информация — Съдебен контрол — Обхват — Лични, времеви и материални аспекти, които трябва да се вземат предвид“

По съединени дела C-245/19 и C-246/19

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Cour administrative (Апелативен административен съд, Люксембург) с актове от 14 март 2019 г., постъпили в Съда на 20 март 2019 г., в рамките на производствата по дела

État luxembourgeois

срещу

B (C-245/19),

и

État luxembourgeois

срещу

B,

C,

* Език на производството: френски.

D,

F. C.,

в присъствието на:

A (C-246/19),

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: K. Lenaerts, председател, R. Silva de Lapuerta, заместник-председател, J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев, E. Regan и S. Rodin, председатели на състави, M. Ilešič, J. Malenovský (докладчик), D. Šváby, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, A. Kumin, N. Jääskinen и N. Wahl, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: M.-A. Gaudissart, заместник-секретар,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 26 май 2020 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за B, C, D и F. C., от C. Henlé, avocate,

– за люксембургското правителство, първоначално от D. Holderer и T. Uri, впоследствие от последния, в качеството на представители,

– за белгийското правителство, от S. Baeyens, P. Cottin и J.-C. Halleux, в качеството на представители,

– за гръцкото правителство, от A. Dimitrakopoulou, M. Tassopoulou и G. Konstantinos, в качеството на представители,

– за испанското правителство, от S. Jiménez García, в качеството на представител,

– за френското правителство, първоначално от A. Alidière, E. de Moustier, D. Colas и E. Toutain, впоследствие от A. Alidière, E. de Moustier и E. Toutain, в качеството на представители,

– за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, първоначално от N. Gossement, H. Kranenborg, W. Roels и P. J. O. Van Nuffel, впоследствие от последните трима, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 2 юли 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването, от една страна, на членове 7, 8 и 47 и член 52, параграф 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“), и от друга страна, на член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО (ОВ L 64, 2011 г., стр. 1), изменена с Директива 2014/107/ЕС на Съвета от 9 декември 2014 г. (ОВ L 359, 2014 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директива 2011/16“).

2 Запитванията са отправени в рамките на два спора между люксембургската държава, а именно с дружеството B, в първия случай, и с дружествата B, C и D и F. C., във втория, по повод на две разпореждания на directeur de l'administration des contributions directes (директор на служба „Преки данъци“, Люксембург), съответно до дружество B и до банка A да му предоставят определена информация, тъй като са получени искания за обмен на информация между държави членки в данъчната област.

Приложимо право

Правото на Съюза

Директива 2011/16

3 Съображения 1, 2, 9 и 27 от Директива 2011/16 гласят:

„(1) Необходимостта държавите членки да си оказват взаимопомощ в областта на данъчното облагане бързо нараства в условията на глобализация. В резултат на засилената мобилност на данъкоплатците, повишения брой на трансграничните транзакции и интернационализирането на финансовите инструменти държавите членки са затруднени при правилното определяне на дължимия данък. Тази нарастваща трудност влияе върху работата на данъчните системи и води до двойно данъчно облагане, което от своя страна поражда стимули за данъчни измами и укриване на данъци […]

(2) Поради тази причина една държава членка не може сама да управлява вътрешната си данъчна система, особено по отношение на преките данъци, без да получава информация от други държави членки. За да се преодолеят отрицателните последици от това явление, е необходимо да се разгърне ново административно сътрудничество между данъчните администрации на държавите членки. Необходими са подходящи инструменти, които да способстват за изграждането на доверие между държавите членки, като се приемат едни и същи правила, задължения и права за всички държави членки.

[…]

(9) При запитване от страна на друга държава членка, държавите членки следва да обменят информация относно отделни случаи и следва да направят необходимите разследвания, за да получат търсената информация. Стандартът за предполагаема значимост има за цел да осигури възможно най-широк обмен на информация по данъчни въпроси, като същевременно изясни, че държавите членки не следва да се ангажират с опити за извличане на информация (т.нар. „fishing expeditions“), нито да искат информация, която няма връзка с данъчните задължения на даден данъкоплатец. […]

[…]

(27) Обменът на информация, предвиден в настоящата директива, е предмет на разпоредбите за прилагане на Директива 95/46/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 24 октомври 1995 г. за защитата на физическите лица при обработването на лични данни и за свободното движение на тези данни [(ОВ L 281, 1995 г., стр. 31; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 17, стр. 10)] [...]. Въпреки това е необходимо да се имат предвид ограниченията на определени права и задължения, определени в Директива [95/46] с цел защита на интересите, посочени в член 13, параграф 1, буква д) от посочената директива. Тези ограничения са необходими и пропорционални предвид потенциалните загуби на приходи за държавите членки и предвид решаващата роля на информацията, попадаща в обхвата на настоящата директива, за ефективността на борбата срещу измамите“.

4 Член 1 от Директива 2011/16, озаглавен „Предмет“, гласи в параграф 1:

„С настоящата директива се определят правилата и процедурите, посредством които държавите членки си сътрудничат помежду си с оглед на обмена на информация, която има предполагаема значимост за администриране и прилагане на националните закони на държавите членки относно данъците, посочени в член 2“.

5 Член 5 от тази директива, озаглавен „Процедура за обмен на информация при поискване“, гласи следното:

„По искане на запитващия орган запитаният орган предоставя на запитващия орган информацията, посочена в член 1, параграф 1, с която разполага или тази, която получава в резултат на административни разследвания“.

6 В член 7 от посочената директива се предвижда, че предоставянето на информация по член 5 трябва да се извърши възможно най-бързо и, извън особени хипотези, в срок от два или шест месеца според това дали запитаният орган вече разполага или още не разполага с поисканата информация.

7 Член 25 от Директива 2011/16, озаглавен „Защита на данните“, гласи в параграф 1:

„Обменът на информация, извършван съгласно настоящата директива, е предмет на разпоредбите за прилагане на Директива [95/46]. Въпреки това за целите на правилното прилагане на настоящата директива държавите членки ограничават обхвата на задълженията и правата, предвидени в член 10, член 11, параграф 1, членове 12 и 21 от Директива [95/46], до степента, необходима за запазване на интересите по член 13, параграф 1, буква д) от посочената директива“.

Директива 95/46

8 В разпоредбите на член 10, член 11, параграф 1 и членове 12 и 21 от Директива 95/46 са предвидени, в първата, редът за уведомяване на физическите лица, за които е извършена обработка на лични данни, когато тези данни са събрани от тях, във втората, редът за уведомяване на тези физически лица, когато посочените данни не са събрани от тях, в третата, правото на достъп на същите физически лица до въпросните данни, и в четвъртата, публичността на операциите по обработка на лични данни.

9 В член 13, параграф 1, буква д) от тази директива се предвижда, че държавите членки могат да приемат законодателни мерки за ограничаване на обхвата на правата и задълженията, предвидени по-специално в член 10, член 11, параграф 1 и членове 12 и 21 от същата

директива, ако подобно ограничаване съставлява необходима мярка за опазването на важен икономически или финансов интерес на държава членка или на Съюза, включително по валутни, бюджетни и данъчни въпроси.

10 В член 22 от същата директива се посочва следното:

„Без това да засяга и да е административно средство за правна защита, което може да бъде предвидено, […] преди сезиране на съдебен орган, държавите членки предвиждат правото на всяко лице на правна защита за всяко нарушение на правата, гарантирани от националното право, приложимо към въпросната обработка“.

Регламент (ЕС) 2016/679

11 Считано от 25 май 2018 г., Директива 95/46 е отменена с Регламент (ЕС) 2016/679 на Европейския парламент и на Съвета от 27 април 2016 година относно защитата на физическите лица във връзка с обработването на лични данни и относно свободното движение на такива данни и за отмяна на Директива 95/46/ЕО (Общ регламент относно защитата на данните) (ОВ L 119, 2016 г., стр. 1 и поправка в ОВ L 127, 2018 г., стр. 2), в чийто член 1, озаглавен „Предмет и цели“, по-специално се уточнява, че с този регламент се определят правилата за защита на физическите лица при обработката на личните данни и се защитават основните права и свободи на физическите лица, по-специално правото им на защита на личните данни. Освен това в член 94, параграф 2 от същия регламент се уточнява, че занапред позоваванията на Директива 95/46 трябва да се разбират като позовавания на посочения регламент.

12 В членове 13, 14 и 15 от Регламент 2016/679 с някои изменения се възпроизвеждат съответно разпоредбите, съдържащи се преди това в член 10, член 11, параграф 1 и член 12 от Директива 95/46.

13 В член 23, параграф 1, буква д) от посочения регламент — в който с някои изменения се възпроизвежда разпоредбата, съдържаща се преди това в член 13, параграф 1, буква д) от тази директива — се посочва, че посредством законодателни мерки правото на Съюза и правото на държавите членки могат да ограничат обхвата на задълженията и на правата, предвидени по-специално в членове 13—15 от същия регламент, когато такова ограничаване е съобразено със същността на основните права и свободи и представлява необходима и пропорционална мярка в едно демократично общество, за да се гарантират някои важни цели от широк обществен интерес, и по-специално важен икономически или финансов интерес на Съюза или на държава членка, включително в областта на паричните, бюджетните и данъчните въпроси, общественото здраве и социалната сигурност.

14 В член 79, параграф 1 от Регламент 2016/679 — в който с някои изменения се възпроизвежда член 22 от Директива 95/46 — се предвижда, че без да се засягат които и да било налични административни или несъдебни средства за неговата защита, всяко физическо лице, засегнато от обработка на лични данни, има право на ефективна съдебна защита, ако счита, че предоставените му с този регламент права са нарушени поради извършена обработка на тези данни в нарушение на същия регламент.

Люксембургското право

Законът от 29 март 2013 г.

15 Член 6 от Loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (Закон от 29 март 2013 г. за транспониране на Директива 2011/16 и за 1) изменение на общия закон за данъците, 2) отмяна на изменения закон от 15 март 1979 г. за международната административна взаимопомощ в областта на прякото данъчно облагане, *Mémorial* A 2013, стр. 756) гласи:

„По искане на запитващия орган запитаният люксембургски орган му предоставя цялата информация, която има предполагаема значимост за администрирането и прилагането на националното законодателство на запитващата държава членка относно данъците, […] с която разполага или която получава в резултат на административни разследвания“.

Законът от 25 ноември 2014 г.

16 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Закон от 25 ноември 2014 г. за уреждане на процедурата, приложима към обмена на информация в данъчната област при поискване, и за изменение на Закона от 31 март 2010 г. за одобряване на данъчните спогодби и за уреждане на съответно приложимата процедура за обмен на информация при поискване, *Mémorial* A 2014 г., стр. 4170, наричан по-нататък „Законът от 25 ноември 2014 г.“) е приложим по-специално за исканията за обмен на информация по член 6 от Закона от 29 март 2013 г., цитиран в предходната точка от настоящото решение.

17 Съгласно член 2 от Закона от 25 ноември 2014 г.:

„1. Данъчните органи могат да изискват информация от всякакъв характер, поискана за целите на прилагането на предвидения в спогодбите и законите обмен на информация, от притежателя на тази информация.

2. Притежателят на информацията е длъжен да предостави изисканата информация пълно, точно и в непроменен вид в едномесечен срок от връчване на разпореждането да се предостави изисканата информация. Това задължение включва изпращането в непроменен вид на материалите, на които се основава тази информация.

[…]“.

18 В член 3 от този закон, в приложимата му редакция към споровете в главните производства, се предвижда следното:

„1. Компетентният данъчен орган проверява формалната редовност на искането за обмен на информация. Искането за обмен на информация е формално редовно, ако в него са посочени правното основание и компетентният орган, отправил искането, както и другите сведения, предвидени в спогодбите и законите.

[…]

3. Ако компетентният данъчен орган не разполага с поисканата информация, директорът на компетентния данъчен орган или оправомощено от него лице връчва с препоръчано писмо, адресирано до притежателя на информацията, разпореждането си да се предостави поисканата информация. Връчването на това разпореждане на притежателя на поисканата информация се счита за връчване на всяко упоменато там друго лице.

[…]“.

19 Член 5, параграф 1 от посочения закон гласи:

„Ако поисканата информация не бъде предоставена в едномесечен срок от връчване на разпореждането за предоставяне на поисканата информация, на притежателя на информацията може да бъде наложена административна данъчна имуществена санкция до 250 000 EUR. Размерът ѝ се определя от директора на компетентния данъчен орган или оправомощено от него лице“.

20 Член 6 от същия закон, в приложимата му редакция към споровете в главните производства, е формулиран по следния начин:

„1. Упоменатите в член 3, параграфи 1 и 3 искане за обмен на информация и разпореждане не подлежат на обжалване по съдебен ред.

2. Притежателят на информацията може да обжалва пред tribunal administratif (първоинстанционния административен съд) решенията, визирани в член 5, с искане за изменяне. […] Обжалването има суспензивно действие. […]

[…]“.

Законът от 1 март 2019 г.

21 Loi du 1er mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l’échange de renseignements sur demande en matière fiscale (Закон от 1 март 2019 г. за изменение на Закона от 25 ноември 2014 г. за уреждане на процедурата, приложима към обмена на информация в данъчната област при поискване, *Mémorial* A 2019, стр. 112, наричан по-нататък „Законът от 1 март 2019 г.“) влиза в сила на 9 март 2019 г.

22 Член 3, параграф 1 от Закона от 25 ноември 2014 г., изменен със Закона от 1 март 2019 г., гласи:

„Компетентният данъчен орган проверява формалната редовност на искането за обмен на информация. Искането за обмен на информация е формално редовно, ако в него са посочени правното основание и компетентният орган, отправил искането, както и другите сведения, предвидени в спогодбите и законите. Компетентният данъчен орган се уверява, че поисканата информация не е изобщо лишена от предполагаема значимост, предвид самоличността на лицето, за което се отнася искането за обмен на информация, и самоличността на притежателя на информацията, както и предвид нуждите на съответното данъчно производство“.

23 Член 6, параграф 1 от Закона от 25 ноември 2014 г., изменен със Закона от 1 март 2019 г., гласи:

„Притежателят на информация може да подаде до първоинстанционния административен съд жалба за отмяна на разпореждането, посочено в член 3, параграф 3. […]“.

Споровете в главните производства и преюдициалните въпроси

24 В основата на всеки от споровете в главните производства стои искане за обмен на информация, отправено от данъчната администрация на Кралство Испания до тази на Велико херцогство Люксембург, за да бъде получена информация за физическото лице F. C. с местоживеене в Испания, където в качеството му на данъчнозадължено лице то е обект на разследване с цел да се установи положението му по националното данъчно законодателство.

Дело C-245/19

25 На 18 октомври 2016 г. испанската данъчна администрация отправя до люксембургската данъчна администрация първо искане за обмен на информация относно F. C.

26 На 16 юни 2017 г. директорът на служба „Преки данъци“ предприема действия по искането, адресирайки до дружество B разпореждане да предостави следната информация за периода от 1 януари 2011 г. до 31 декември 2014 г.:

– договорите, сключени от дружество B с дружества E и F относно правата на F. C.;

– всеки друг договор, сключен било през посочения период, било преди или след този период, но пораждащ действие през същия период и засягащ F. C;

– всички издадени или получени фактури, свързани с тези договори, и начина на събиране и плащане на сумите по тях, и

– подробности за банковите сметки и за финансовите институции, в които е депозирана касовата наличност, осчетоводена в баланса.

27 В това разпореждане освен това се уточнява, че същото не подлежи на обжалване по съдебен ред съгласно член 6 от Закона от 25 ноември 2014 г.

28 С жалба, подадена в секретариата на Tribunal administratif (Първоинстанционен административен съд, Люксембург) на 17 юли 2017 г., дружество B иска посоченото разпореждане, главно, да бъде изменено, а при условията на субсидиарност, да бъде отменено.

29 С решение от 26 юни 2018 г. Tribunal administratif (Първоинстанционен административен съд) се обявява за компетентен да разгледа жалбата в частта, в която се иска отмяна на разпореждането от 16 юни 2017 г., и частично го отменя. Що се отнася до неговата компетентност, той счита, че член 6, параграф 1 от Закона от 25 ноември 2014 г. не съответства на член 47 от Хартата, тъй като в него не се допуска пряко обжалване на разпореждане за предоставяне на информация на данъчната администрация, поради което посочената разпоредба трябва да бъде оставена без приложение. Що се отнася до съществото на спора, според него някои от исканите сведения от директора на служба „Преки данъци“ са без предполагаема значимост за целите на разследването, водено от испанската данъчна администрация, поради което разпореждането от 16 юни 2017 г. трябва да бъде отменено в частта, в която на дружество B се разпорежда да предостави тези сведения.

30 На 24 юли 2018 г. люксембургската държава подава въззивна жалба срещу това съдебно решение в секретариата на Cour administrative (Апелативен административен съд, Люксембург).

31 В жалбата тя твърди, че с член 6, параграф 1 от Закона от 25 ноември 2014 г. не се накърнява член 47 от Хартата, тъй като се допуска възможност, ако лицето, до което е адресирано разпореждане за предоставяне на информация на данъчната администрация и което притежава

исканата информация, не е изпълнило посоченото разпореждане и ако поради това му е наложена санкция, то да оспори инцидентно това разпореждане по съдебен ред чрез жалба за изменение, с която може да оспори санкцията, на основание член 6, параграф 2 от същия закон. Следователно Tribunal administratif (Първоинстанционен административен съд) неправилно се отклонил от член 6, параграф 1 от посочения закон и се обявил за компетентен да разгледа жалбата за отмяна, с която е сезиран. Освен това същият съд неправилно приел, че някои сведения, посочени в разпореждането от 16 юни 2017 г., са без предполагаема значимост по смисъла на Директива 2011/16.

32 В акта си за преюдициално запитване Cour administrative (Апелативен административен съд) иска да се установи, на първо място, дали членове 7, 8, 47 и 52 от Хартата изискват на лицето, което е адресат на разпореждане за предоставяне на притежавана от него информация на данъчната администрация, да се признае правото да обжалва пряко това разпореждане, отделно от възможността такова лице да оспори инцидентно посоченото разпореждане, ако не го е спазило и ако впоследствие му е наложена санкция за това, съгласно Закона от 25 ноември 2014 г., тълкуван с оглед на решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373).

33 На второ място, при утвърдителен отговор на първия въпрос, запитващата юрисдикция иска да се установи какъв е обхватът на проверката, чието извършване може да бъде поискано от съда при такова пряко обжалване, относно предполагаемата значимост на съответната информация предвид членове 1 и 5 от Директива 2011/16.

34 При това положение Cour administrative (Апелативен административен съд) решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли членове 7, 8 и член 52, параграф 1 от Хартата […], евентуално във връзка с член 47 от [нея], да се тълкуват в смисъл, че не допускат […] правна уредба на държава членка, която в рамките на правилата за процедурата за обмен на информация при поискване, установени по-специално с оглед на прилагането на Директива 2011/16 […], изцяло изключва обжалване, по-специално по съдебен ред, от притежаващото информацията трето лице на разпореждането, с което компетентният орган на тази държава членка го задължава да предостави информация, за да се удовлетвори искане за обмен на информация от друга държава членка?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, следва ли член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16 да се тълкуват — като по целесъобразност се вземе предвид променящият се характер на тълкуването на член 26 от модела на данъчна спогодба на [Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) относно дохода и имуществото] — в смисъл, че искането за обмен и разпореждането от страна на компетентния орган на запитаната държавата членка, с което то се удовлетворява, отговарят на критерия за отсъствие на явна липса на предполагаема значимост, когато запитващата държава членка посочва самоличността на съответното данъчнозадължено лице, периода, обхванат от разследването в запитващата държава членка, и самоличността на притежателя на въпросната информация, искайки същевременно информация, отнасяща се до договори и свързани с тях фактури и плащания, която не е конкретизирана, но е определена от критериите, основаващи се, първо, на факта, че тези договори били сключени от притежаващото информацията лице, второ, на обстоятелството, че действали през годините на данъчно облагане, обхванати от разследването на органите в запитващата държава, и трето, на връзката им със съответното конкретно посочено данъчнозадължено лице?“.

Дело C-246/19

35 На 16 март 2017 г. испанската данъчна администрация отправя до люксембургската данъчна администрация второ искане за обмен на информация относно F. C.

36 На 29 май 2017 г. директорът на служба „Преки данъци“ предприема действия по искането, адресирайки до банка A разпореждане да предостави следната информация и документи за периода от 1 януари 2011 г. до 31 декември 2014 г.:

– имената на настоящите титуляр/титуляри на конкретна банкова сметка;

– имената на оправомощените лице/лица да извършват операции по сметката;

– имената на лицето/лицата, открили сметката;

– извлеченията за същата сметка за разглеждания период;

– действителните собственик/собственици на сметката;

– информация дали друга банкова сметка е открита след 31 декември 2014 г. в банка A и дали средствата в нея са постъпили от сметка, открита по-рано в същата банка;

– извлеченията за всякакви финансови активи, притежавани от F. C. в дружество B, дружество D или което и да било друго дружество, контролирано от F. C. през разглеждания период, и

– извлеченията за финансовите активи, където лицето F. C. е посочено като действителен собственик пред този период.

37 В това разпореждане освен това се уточнява, че същото не подлежи на обжалване по съдебен ред съгласно член 6 от Закона от 25 ноември 2014 г.

38 С жалба, подадена в секретариата на Tribunal administratif (Първоинстанционен административен съд) на 17 юли 2017 г., дружествата B, C и D, както и F. C. искат посоченото разпореждане, главно, да бъде изменено, а при условията на субсидиарност, да бъде отменено.

39 С решение от 26 юни 2018 г. Tribunal administratif (Първоинстанционен административен съд) се обявява за компетентен да разгледа жалбата в частта, в която се иска отмяна на разпореждането от 29 май 2017 г., и частично го отменя, като излага аналогични мотиви на обобщените в точка 29 от настоящото решение.

40 На 24 юли 2018 г. люксембургската държава подава въззивна жалба срещу това съдебно решение в секретариата на Cour administrative (Апелативен административен съд).

41 В акта си за преюдициално запитване Cour administrative (Апелативен административен съд) поставя аналогични въпроси на обобщените в точки 32 и 33 от настоящото решение, подчертавайки същевременно, че в основата на обжалването, разглеждано по дело C-246/19, не е лице, до което е адресирано разпореждане за предоставяне на притежавана от него информация на данъчната администрация на държава членка, какъвто е случаят по дело C-245/19, а са лица, действащи в различни качества, а именно, от една страна, качеството на данъчнозадължено лице, което е обект на започнало разследване от данъчната администрация на друга държава членка, и от друга страна, качеството на трети лица, поддържащи правни, банкови, финансови или, по-общо, икономически отношения с това данъчнозадължено лице.

42 При това положение Cour administrative (Апелативен административен съд) решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли членове 7, 8 и член 52, параграф 1 от Хартата […], евентуално във връзка с член 47 от [нея], да се тълкуват в смисъл, че не допускат […] правна уредба на държава членка, която в рамките на правилата за процедурата за обмен на информация при поискване, установени по-специално с оглед на прилагането на Директива 2011/16 […], изцяло изключва обжалване, по-специално по съдебен ред, от данъчнозадълженото лице, което е обект на разследването в [друга държава членка], и от трето засегнато лице на разпореждането, с което компетентният орган на [първата] държава членка задължава притежаващото информация лице да предостави информация, за да се удовлетвори искане за обмен на информация от [тази] друга държава членка?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, следва ли член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16 да се тълкуват — като по целесъобразност се вземе предвид променящият се характер на тълкуването на член 26 от модела на данъчна спогодба на ОИСР [относно дохода и имуществото] — в смисъл, че искането за обмен и разпореждането от страна на компетентния орган на запитаната държавата членка, с което то се удовлетворява, отговарят на критерия за отсъствие на явна липса на предполагаема значимост, когато запитващата държава членка посочва самоличността на съответното данъчнозадължено лице, периода, обхванат от разследването в запитващата държава членка, и самоличността на притежателя на въпросната информация, искайки същевременно информация, отнасяща се до банкови сметки и финансови активи, която не е конкретизирана, но е определена от критериите, основаващи се, първо, на факта, че се притежава от конкретно посочен притежател на информация, второ, на годините на данъчно облагане, обхванати от разследването на органите в запитващата държава, и трето, на връзката ѝ със съответното конкретно посочено данъчнозадължено лице?“.

43 С решение на председателя на Съда от 3 май 2019 г. дела C-245/19 и C-246/19 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и с оглед на постановяването на решението.

По преюдициалните въпроси

По първите въпроси по дела C-245/19 и C-246/19

Предварителни бележки

44 С първите си въпроси по дела C-245/19 и C-246/19 запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 47 във връзка с членове 7 и 8 и член 52, параграф 1 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска в законодателната уредба на държава членка, с която се прилага процедурата за обмен на информация при поискване, въведена с Директива 2011/16, да се изключи възможността разпореждане, с което компетентният орган на тази държава членка задължава притежаващо информация лице да му предостави тази информация, за да се удовлетвори искане за обмен на информация, изпратено от компетентния орган на друга държава членка, да бъде обжалвано, първо, от такова лице, второ, от данъчнозадълженото лице, обект в тази друга държава членка на разследването, поради което се прави въпросното искане, и трето, от третите лица, засегнати от съответната информация.

45 Съгласно член 51, параграф 1 от Хартата разпоредбите ѝ се отнасят за държавите членки, единствено когато те прилагат правото на Съюза.

46 Такова прилагане на правото на Съюза, водещо до приложимост на Хартата, е приемането от държава членка на законодателна уредба, в която се уточняват подробните правила по въведената с Директива 2011/16 процедура за обмен на информация при поискване (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 34—37), по-специално като се предвижда възможност компетентният орган да издаде разпореждане, с което да задължи притежаващо информация лице да му я предостави.

47 В член 47, първа алинея от Хартата се посочва, че всеки, чиито права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, има право на ефективни правни средства за защита в съответствие с предвидените в този член условия. На това право съответства наложеното на държавите членки задължение в член 19, параграф 1, втора алинея ДЕС, а именно да установяват правните средства, необходими за осигуряването на ефективна правна защита в областите, обхванати от правото на Съюза.

48 В членове 7 и 8 от Хартата са прогласени, в първия, правото на зачитане на личния живот, а във втория, правото на защита на личните данни.

49 Никое от тези три основни права не е абсолютно, а всяко от тях трябва всъщност да се разглежда във връзка с обществената му функция (вж., що се отнася до правото на ефективни правни средства за защита, решение от 18 март 2010 г., Alassini и др., C-317/08—C-320/08, EU:C:2010:146, т. 63 и цитираната съдебна практика, а що се отнася до правото на зачитане на личния живот и до защита на личните данни, решение от 16 юли 2020 г., Facebook Ireland и Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, т. 172 и цитираната съдебна практика).

50 Поради това, ако в конкретен случай са налице няколко гарантирани от Хартата права и те могат да влязат в конфликт едно с друго, необходимата съгласуваност, която трябва да се извърши между тези права, за да се осигури справедлив баланс между защитата, с която се ползва всяко от тях, може да доведе до ограничаването им (вж. в този смисъл решения от 29 януари 2008 г., Promusicae, C-275/06, EU:C:2008:54, т. 63—65 и от 27 март 2014 г., UPC Telekabel Wien, C-314/12, EU:C:2014:192, т. 46).

51 Освен това в член 52, параграф 1 от Хартата се предвижда, че ограничения могат да се въвеждат в упражняването на гарантираните от нея права и свободи, при условие, първо, че тези ограничения бъдат предвидени в закон, второ, че те зачитат основното съдържание на съответните права и свободи, и трето, че при спазване на принципа на пропорционалност те са необходими и действително отговарят на признати от Съюза цели от общ интерес или на необходимостта да се защитят правата и свободите на други хора.

52 В разглеждания случай трите налични основни права обаче не могат да влязат в конфликт едно с друго, а са предназначени за допълващо прилагане. Всъщност ефективността на защитата, която съгласно член 47 от Хартата се предоставя на носителя на гарантираното от тази разпоредба право, може да се прояви и да се прецени единствено спрямо материални права като посочените в членове 7 и 8 от Хартата.

53 По-конкретно, от първите въпроси по дела C-245/19 и C-246/19, анализирани с оглед на изложените към тях мотиви, следва, че запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 47 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че национална законодателна уредба може да лиши притежаващо информация лице, данъчнозадължено лице, което е обект на данъчно разследване, и трети лица, засегнати от тази информация, от възможността да обжалват пряко разпореждане за предоставяне на посочената информация на данъчната администрация, като според тази юрисдикция разпореждането може да засегне правата, гарантирани на тези различни лица от членове 7 и 8 от Хартата.

Гарантираното от член 47 от Хартата право на ефективни правни средства за защита

54 Съгласно постоянната практика на Съда правото на ефективни правни средства за защита може да бъде изтъкнато пряко въз основа на член 47 от Хартата, без съдържанието на тази разпоредба да трябва да се уточнява с други разпоредби от правото на Съюза или с разпоредби от вътрешното право на държавите членки (решения от 17 април 2018 г., Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, т. 78 и от 29 юли 2019 г., Торубаров, C-556/17, EU:C:2019:626, т. 56).

55 При това положение признаването на посоченото право в конкретен случай означава — както следва от член 47, първа алинея от Хартата — че изтъкващото го лице се позовава на права или на свободи, гарантирани от правото на Съюза.

– Правото на ефективни правни средства за защита на лицето, притежаващо информация, която компетентният орган му разпорежда да предостави

56 Както следва от изложението на запитващата юрисдикция, обобщено в точка 26 от настоящото решение, и от националните разпоредби, възпроизведени в точки 17—19 от това решение, въпросното лице, притежаващо информация, в главните производства е юридическо лице, до което компетентният национален орган адресира разпореждане за предоставяне на тази информация, чието неспазване може да доведе до налагане на санкция.

57 На първо място, що се отнася до това дали на такова лице трябва да се признае възможността да се ползва от правото на ефективни правни средства за защита, гарантирано от член 47 от Хартата, при наличие на такова разпореждане, веднага следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда защитата на лицата, както физически, така и юридически, срещу произволна или непропорционална намеса на публичната власт в частната им сфера на дейност е общ принцип на правото на Съюза (решения от 21 септември 1989 г., Hoechst/Комисия, 46/87 и 227/88, EU:C:1989:337, т. 19 и от 13 септември 2018 г., UBS Europe и др., C-358/16, EU:C:2018:715, т. 56).

58 На тази защита впрочем може да се позове юридическо лице като право, гарантирано от правото на Съюза, по смисъла на член 47, първа алинея от Хартата, за да оспори по съдебен ред акт с неблагоприятни за него последици, като например разпореждане за предоставяне на информация или наложена санкция поради неизпълнение на същото разпореждане (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 51 и 52).

59 Следователно на юридическо лице, до което компетентният национален орган е адресирал разпореждане за предоставяне на информация като разглежданите в главните производства, трябва да се признае възможността да се ползва от правото на ефективни правни средства за защита, гарантирано от член 47 от Хартата, при наличие на такова разпореждане.

60 На второ място, що се отнася до това дали упражняването на посоченото право може да бъде ограничено от национална законодателна уредба, съгласно практиката на Съда упражняването на правото на ефективни правни средства за защита пред съд, прогласено в член 47 от Хартата, може да бъде ограничено от законодателя на Съюза или, при липса на правна уредба на Съюза в съответната област, от държавите членки, ако предвидените в член 52, параграф 1 от Хартата условия са изпълнени (вж. в този смисъл решение от 15 септември 2016 г., Star Storage и др., C-439/14 и C-488/14, EU:C:2016:688, т. 46 и 49).

61 В разглеждания случай от никоя разпоредба от Директива 2011/16, чието прилагане се осигурява чрез разглежданата в главните производства законодателна уредба, не следва, че законодателят на Съюза е възнамерявал да ограничи упражняването на правото на ефективни правни средства за защита при наличие на разпореждане за предоставяне на информация като разглежданите в главните производства.

62 Освен това в член 25, параграф 1 от Директива 2011/16 се прави препратка към правната уредба на Съюза, посветена на обработката на лични данни, като се предвижда, че за всеки обмен на информация, извършен по силата на тази директива, се прилагат разпоредбите от Директива 95/46, която, както бе припомнено в точка 11 от настоящото решение, е отменена и заменена, считано от 25 май 2018 г. — тоест след издаването на разглежданите в главните производства разпореждания — с Регламент 2016/679, чиято цел по-специално е да се осигури и уточни правото на защита на личните данни, гарантирано от член 8 от Хартата.

63 В член 22 от Директива 95/46, който по същество е възпроизведен в член 79 от Регламент 2016/679, се подчертава, че всеки трябва да разполага със съдебна защита, ако са нарушени правата, които са му гарантирани с приложимите разпоредби за обработката на такива данни.

64 От това следва, че самият законодател на Съюза не е ограничил упражняването на правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в член 47 от Хартата, и че държавите членки могат да ограничат това упражняване, при условие че се спазят изискванията, предвидени в член 52, параграф 1 от Хартата.

65 Както бе припомнено в точка 51 от настоящото решение, в тази разпоредба по-специално се изисква всяко извършено ограничаване на упражняването на правата и свободите, гарантирани от Хартата, да зачита основното им съдържание.

66 В това отношение съгласно практиката на Съда основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в член 47 от Хартата, наред с други елементи включва възможността лицето, притежател на това право, да получи достъп до съд, който е компетентен да осигури спазването на правата, гарантирани му от правото на Съюза, и с тази цел да разгледа всички релевантни правни и фактически въпроси, за да разреши отнесения до него спор (вж. в този смисъл решения от 6 ноември 2012 г., Otis и др., C-199/11, EU:C:2012:684, т. 49 и от 12 декември 2019 г., Aktiva Finants, C-433/18, EU:C:2019:1074, т. 36). Освен това, за да стигне до такъв съд, лицето не трябва да се оказва принудено да наруши правило или да не изпълни правно задължение и да се изложи на опасността да му бъде наложена санкцията, предвидена за това нарушение (вж. в този смисъл решения от 1 април 2004 г., Комисия/Jégo-Quéré, C-263/02 P, EU:C:2004:210, т. 35, от 13 март 2007 г., Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, т. 64 и от 3 октомври 2013 г., Inuit Tapiriit Kanatami и др./Парламент и Съвет, C-583/11 P, EU:C:2013:625, т. 104).

67 В разглеждания случай от изложението на запитващата юрисдикция, обобщено в точка 32 от настоящото решение, впрочем следва, че съгласно разглежданата в главните производства законодателна уредба само, от една страна, ако лицето, което е адресат на разпореждане за предоставяне на информация като разглежданите в главните производства, не изпълни това разпореждане, и от друга страна, ако впоследствие поради това му бъде наложена санкция, то има възможност да оспори инцидентно това разпореждане, като обжалва санкцията, каквото право има.

68 Следователно при наличие на акт, с който се разпорежда предоставяне на информация и който евентуално е произволен и непропорционален, такова лице не може да стигне до съдебен процес, освен ако не наруши този акт, като откаже да изпълни съдържащото се в него

разпореждане и съответно се изложи на опасността да му бъде наложена санкцията, предвидена за неговото неизпълнение. Следователно това лице не може да се счита за ползващо се с ефективна съдебна защита.

69 При това положение се налага изводът, че национална законодателна уредба като разглежданата в главните производства — в която се изключва възможността притежаващо информация лице, до което компетентният национален орган адресира разпореждане за нейното предоставяне, да обжалва пряко това разпореждане — не зачита основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита, гарантирано от член 47 от Хартата, и член 52, параграф 1 от последната съответно не допуска такава уредба.

– Правото на ефективни правни средства за защита на данъчнозадълженото лице, обект на разследването, поради което се издава разпореждането за предоставяне на информация

70 Както следва от изложението на запитващата юрисдикция, обобщено в точка 24 от настоящото решение, въпросното данъчнозадължено лице в главните производства е физическо лице, чието местоживеене е в държава членка, различна от тази на органа, издал разглежданите в главните производства разпореждания за предоставяне на информация, и което е обект в последната държава членка на разследване с цел да се установи положението му по данъчното законодателство на същата държава членка.

71 Освен това, от съдържанието на разглежданите в главните производства разпореждания за предоставяне на информация, възпроизведено в точки 26 и 36 от настоящото решение е видно, че информацията, чието предоставяне се изисква с тези разпореждания на издалия ги орган, се отнася за банкови сметки и финансови активи, на които това лице евентуално е титуляр или действителен собственик, както и за различни правни, банкови, финансови или, по-общо, икономически сделки, които евентуално са реализирани от същото лице или от трети лица, действащи за негова сметка или в негова полза.

72 На първо място, що се отнася до това дали на такова лице трябва да се признае възможността да се ползва от правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в член 47 от Хартата, при наличие на такива разпореждания, трябва да се отбележи, че това лице очевидно разполага, от една страна, с правото на зачитане на личния живот, гарантирано от член 7 от Хартата, и от друга страна, с гарантираното от член 8, параграф 1 от нея право на защита на личните данни, което при физическите лица е тясно свързано с правото на зачитане на личния им живот (решения от 9 ноември 2010 г., Volker und Markus Schecke и Eifert, C-92/09 и C-93/09, EU:C:2010:662, т. 47 и от 18 юни 2020 г., Комисия/Унгария (Прозрачност при сдружаване), C-78/18, EU:C:2020:476, т. 123 и 126).

73 Освен това, съгласно постоянната практика на Съда предоставянето на информация за определено или определяемо физическо лице на трети лице, включително публичен орган, и мярката, която налага или допуска това предоставяне, представляват — без да се засяга евентуалното им обосноваване — намеса в правото на това лице на зачитане на неговия личен живот и в правото му на защита на засягащите го лични данни, независимо дали тази информация е чувствителна и какво е последващото ѝ използване, освен ако това предоставяне се извършва при спазване на разпоредбите от правото на Съюза и евентуално на разпоредбите от вътрешното право, предвидени за тази цел (вж. в този смисъл решения от 18 юни 2020 г., Комисия/Унгария (Прозрачност при сдружаване), C-78/18, EU:C:2020:476, т. 124 и 126 и от 16 юли 2020 г., Facebook Ireland и Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, т. 171 и цитираната съдебна практика).

74 Следователно с предоставянето на компетентния национален орган на информация за определено или определяемо физическо лице, като посочената в точка 71 от настоящото решение, и с мярката, която аналогично на посочените в същата точка разпореждания налага това предоставяне, е възможно да бъде нарушено правото на зачитане на личния живот на съответното лице и правото му на защита на засягащите го лични данни.

75 Поради това на данъчнозадължено лице, като посоченото в точка 70 от настоящото решение, трябва да бъде призната възможността да се ползва от правото на ефективни правни средства за защита, гарантирано от член 47 от Хартата, при наличие на разпореждане за предоставяне на информация като разглежданите в главните производства.

76 На второ място, що се отнася до това дали упражняването на това право може да бъде ограничено съгласно член 52, параграф 1 от Хартата чрез изключване на възможността такова лице пряко да обжалва посоченото разпореждане, трябва да се припомни, че такова ограничаване трябва, първо, да е предвидено в закон, което по-специално означава, както следва от постоянната практика на Съда, в нормативната му основа ясно и точно да е определен неговият обхват (решения от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, т. 81 и от 8 септември 2020 г., Recorded Artists Actors Performers, C-265/19, EU:C:2020:677, т. 86).

77 В разглеждания случай съдържанието на националната законодателна уредба, разглеждана в главните производства, показва, че това изискване е спазено.

78 Второ, основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита трябва да бъде зачетено, като това изискване трябва да бъде преценено по-специално с оглед на елементите, посочени в точка 66 от настоящото решение.

79 В това отношение съгласно практиката на Съда само по себе си посоченото изискване не означава, че притежателят на това право разполага с пряк правен способ за защита, насочен главно към оспорване на определена мярка, стига пред различните компетентни национални правораздавателни органи съществуват един или няколко правни способа за защита, които той може да използва инцидентно, за да бъде упражнен правораздавателен контрол върху тази мярка, осигуряващ зачитането на гарантираните му от правото на Съюза права и свободи, без да трябва за тази цел да поема риска да му бъде наложена санкция при неспазване на въпросната мярка (вж. в този смисъл решения от 13 март 2007 г., Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, т. 47, 49, 53—55, 61 и 64 и от 21 ноември 2019 г., Deutsche Lufthansa, C-379/18, EU:C:2019:1000, т. 61).

80 В разглеждания случай в това отношение трябва да се отбележи, че положението на данъчнозадълженото лице, което е обект на разследване, се различава от това на лицето, притежаващо информация за него. Всъщност, както се посочва в точка 68 от настоящото решение, последното лице би се оказало — при липса на възможност пряко да обжалва разпореждане, което е адресирано до него и с което му се налага правно задължение да представи съответната информация — лишено от всякаква ефективна съдебна защита. Визираното данъчнозадължено лице обаче не е адресат на такова разпореждане и с него не му е наложено никакво правно задължение, нито съответно рискува да му бъде наложена санкция, ако не го изпълни. Следователно такова данъчнозадължено лице не е принудено да постъпи незаконосъобразно, за да може да упражни правото си на ефективни правни средства за защита, поради което съдебната практика, цитирана в точка 66, второ изречение от настоящото решение, е неприложима за него.

81 Освен това, разпореждане за предоставяне на информация като разглежданите в главните производства се издава в предварителната фаза от разследването, чийто обект е въпросното данъчнозадължено лице, по време на която се събира информация за данъчното положение на

това данъчнозадължено лице, без тя да се провежда при условията на състезателност. Всъщност само последната фаза от разследването, която започва с изпращане до съответното данъчнозадължено лице на предложение за данъчна корекция или за промяна на данъчния резултат, от една страна, се провежда при условията на състезателност, което означава, че на данъчнозадълженото лице трябва да се даде възможност да упражни правото си да бъде изслушано (вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2013 г., Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, т. 40 и 44), и от друга страна, може да доведе до решение за данъчна корекция или за промяна на данъчния резултат, адресирано до въпросното данъчнозадължено лице.

82 Последното решение впрочем представлява акт, по отношение на който съответното данъчнозадължено лице трябва да разполага с право на ефективно правно средство за защита, което означава сезираният със спора съд да е компетентен да разгледа всички релевантни правни и фактически въпроси, за да разреши този спор, както бе посочено в точка 66 от настоящото решение, и по-специално да се увери, че доказателствата, на които се основава този акт, не са получени или използвани в нарушение на правата и свободите, гарантирани на съответното лице от правото на Съюза (вж. по аналогия решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, т. 87—89).

83 Следователно, когато разпореждане за предоставяне на информация като разглежданите в главните производства кара националният орган, поискал тази информация, да постанови решение за данъчна корекция или за промяна на данъчния резултат, което по отношение на доказателствата се основава на посочената информация, данъчнозадълженото лице, което е обект на разследването, има възможност да оспори инцидентно разпореждането и условията за получаване и използване на събраните благодарение на него доказателства чрез жалба, която може да подаде срещу постановеното решение.

84 Налага се съответно изводът, че национална законодателна уредба като разглежданата в главните производства не засяга основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита, гарантирано на съответното данъчнозадължено лице. Тя освен това не ограничава достъпа на това данъчнозадължено лице до предвидените правни способи за защита съгласно член 79, параграф 1 от Регламент 2016/679, в който с някои изменения се възпроизвежда член 22 от Директива 95/46, ако посоченото данъчнозадължено лице счита, че предоставените му с този регламент права са били нарушени в резултат на обработка на засягащи го лични данни.

85 Трето, както бе посочено в точка 51 от настоящото решение, такава национална законодателна уредба трябва при спазване на принципа на пропорционалност да бъде необходима и действително да отговаря на призната от Съюза цел от общ интерес. Ето защо трябва последователно да се провери дали уредбата отговаря на призната от Съюза цел от общ интерес, и ако това е така, дали спазва принципа на пропорционалност (вж. в този смисъл решения от 5 юли 2017 г., Fries, C-190/16, EU:C:2017:513, т. 39 и от 12 юли 2018 г., Spika и др., C-540/16, EU:C:2018:565, т. 40).

86 В това отношение запитващата юрисдикция подчертава, че със законодателната уредба, разглеждана в главните производства, се прилага Директива 2011/16, в чието съображение 27 се предвижда въвеждане на необходими и пропорционални ограничения на осигурената с Директива 95/46 защита на физическите лица при обработката на засягащите ги лични данни и в чиито съображения 1 и 2 се посочва, че целта ѝ е да подпомогне борбата с международните данъчни измами и укривания на данъци, като засили сътрудничеството между компетентните национални органи в тази област.

87 Тази цел впрочем представлява призната от Съюза цел от общ интерес по смисъла на член 52, параграф 1 от Хартата (вж. в този смисъл решения от 22 октомври 2013 г., Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, т. 32, от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, т. 76 и от

26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни), C-135/17, EU:C:2019:136, т. 74 и 75), която може да позволи въвеждане на ограничаване в упражняването на правата, гарантирани от членове 7, 8 и 47 от нея, разглеждани поотделно или заедно.

88 Следователно целта, която се преследва с националната законодателна уредба, разглеждана в главните производства, представлява призната от Съюза цел от общ интерес.

89 Посочената цел за борба с международните данъчни измами и укривания на данъци намира израз по-специално в членове 5—7 от Директива 2011/16 посредством въвеждането на процедура за обмен на информация при поискване, позволяваща на компетентните национални органи да си сътрудничат помежду си ефикасно и бързо за събиране на информация при разследвания на едно или друго данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 46, 47 и 77).

90 Интересът от ефикасността и бързината на това сътрудничество, който конкретизира целта да се води борба с международните данъчни измами и укривания на данъци, стояща в основата на Директива 2011/16, налага по-специално да се спазват всички срокове, предвидени в член 7 от тази директива.

91 При това положение се налага изводът, че национална законодателна уредба, изключваща възможността за пряко обжалване на разпореждане за предоставяне на информация като разглежданите в главните производства от данъчнозадълженото лице, обект на разследването, поради което се прави искането за обмен на информация, накарало компетентния национален орган да издаде това разпореждане, е подходяща и необходима за постигането на преследваната с Директива 2011/16 цел за борба с международните данъчни измами и укривания на данъци.

92 Тя освен това не е непропорционална, тъй като, от една страна, такова разпореждане не поражда за съответното данъчнозадължено лице никакво правно задължение, нито пък какъвто и да било риск от санкциониране, и от друга страна, това данъчнозадължено лице има възможност да оспори посоченото разпореждане инцидентно чрез жалба срещу последващо решение за данъчна корекция или за промяна на данъчния резултат.

93 При това положение се налага изводът, че член 47 във връзка с членове 7 и 8 и член 52, параграф 1 от Хартата допуска в национална законодателна уредба като разглежданата в главните производства да се изключи възможността разпореждане, с което компетентният орган на държава членка задължава притежаващо информация лице да му предостави тази информация, за да се удовлетвори искане за обмен на информация, изпратено от компетентния орган на друга държава членка, да бъде обжалвано пряко от данъчнозадълженото лице, обект в тази друга държава членка на разследването, поради което се прави въпросното искане.

– Правото на ефективни правни средства за защита на засегнатите трети лица

94 Както следва от точки 26, 36 и 71 от настоящото решение, засегнатите трети лица, които има предвид запитващата юрисдикция, са юридически лица, с които данъчнозадълженото лице, обект на разследването, поради което се издават разглежданите в главните производства разпореждания за предоставяне на информацията, поддържа или евентуално поддържа правни, банкови, финансови или, по-общо, икономически отношения.

95 На първо място, трябва да се определи дали в хипотеза като разглежданата в главните производства на такива трети лица трябва да се признае възможността да се ползват от правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в член 47 от Хартата.

96 В това отношение трябва да се отбележи, че също като притежаващото информация юридическо лице, до което компетентният национален орган адресира разпореждане за предоставяне на тази информация, въпросните трети лица могат да се позоват на защитата, с която се ползва всяко физическо или юридическо лице по силата на посочения в точка 57 от настоящото решение общ принцип на правото на Съюза, срещу произволна или непропорционална намеса на публичната власт в частната им сфера на дейност, макар предоставянето на публичен орган на свързана с тях правна, банкова, финансова или, по-общо, икономическа информация да не може в никакъв случай да се счита за засягащо същността на тази дейност (вж. в този смисъл ЕСПЧ, 16 юни 2015 г., Othymia Investments BV с/у Нидерландия, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, § 37, 7 юли 2015 г., M.N. и др. с/у Сан Марино, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 51 и 54, и 22 декември 2015 г., G.S.B. с/у Швейцария, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, § 51 и 93).

97 Следователно на такива трети лица трябва да се признае възможността да се ползват от правото на ефективни правни средства за защита при наличие на разпореждане за предоставяне на информация, което би могло да наруши правото им на тази защита.

98 На второ място, що се отнася до това дали упражняването на правото на ефективни правни средства за защита, гарантирано на засегнатите от разглежданата информация трети лица, може да бъде ограничено, така че те да нямат възможност за пряко обжалване при наличие на такова разпореждане, трябва да се подчертае, първо, че в националната законодателна уредба, разглеждана в главните производства, ясно и точно се определя какво е ограничаването, което се въвежда с нея при упражняването на това право.

99 Второ, що се отнася до изискването да бъде зачетено основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита, важно е да се отбележи, че за третите лица, засегнати от съответната информация — за разлика от притежаващото тази информация лице, до което компетентният орган на държава членка адресира разпореждане за нейното предоставяне — не възниква нито правно задължение за предоставяне на тази информация, нито съответно риск да им бъде наложена санкция, ако не изпълнят такова правно задължение. Следователно цитираната съдебна практика в точка 66, второ изречение от настоящото решение не е приложима за тях.

100 Предоставянето на информация, засягаща посочените трети лица, на публичен орган от лицето, което е адресат на разпореждане за предоставяне на тази информация на същия публичен орган, впрочем действително може да накърни правото на третите лица да бъдат защитени срещу произволна или непропорционална намеса на публичните органи в частната им сфера на дейност и по този начин да им нанесе вреда.

101 Съгласно практиката на Съда обаче възможността определен правен субект да предприеме действия по съдебен ред, за да бъде установено нарушението на правата, които са му гарантирани от правото на Съюза, и да бъдат поправени вредите, които му е нанесло това нарушение, осигурява ефективна съдебна защита на този правен субект, щом като сезираният със спора съд има възможност да упражни контрол върху акта или мярката, поради които се е стигнало до въпросното нарушение и посочената вреда (вж. в този смисъл решение от 13 март 2007 г., Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, т. 58).

102 Следователно в разглеждания случай зачитането на основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита не изисква правни субекти, като третите лица, които са засегнати от разглежданата информация, без обаче за тях да е възникнало правно задължение за предоставяне на тази информация, нито съответно риск да им бъде наложена санкция при неизпълнение на такова правно задължение, да имат освен това възможността пряко да обжалват разпореждането за представяне на посочената информация.

103 Трето, трябва да се припомни, че националната законодателна уредба, разглеждана в главните производства, преследва призната от Съюза цел от общ интерес, както бе посочено в точки 86—88 от настоящото решение.

104 Що се отнася до изискването законодателната уредба да е необходима и пропорционална спрямо такава цел, както следва от точки 90—92 от настоящото решение, то трябва да се счете за изпълнено, като се имат предвид, от една страна, сроковете, които трябва да бъдат спазени, за да се осигурят ефикасността и бързината на процедурата за обмен на информация, конкретизиращи целта за водене на борба с международните данъчни измами и укривания на данъци, стояща в основата на Директива 2011/16, и от друга страна, възможността, която имат засегнатите лица, за предприемане на действия по съдебен ред, за да бъде установено нарушение на правата, които са им гарантирани от правото на Съюза, и да бъде поправена нанесената с това нарушение вреда.

105 С оглед на гореизложените съображения на първите въпроси по дела C-245/19 и C-246/19 трябва да се отговори, че член 47 във връзка с членове 7 и 8 и член 52, параграф 1 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че:

– не допуска в законодателната уредба на държава членка, с която се прилага процедурата за обмен на информация при поискване, въведена с Директива 2011/16, да се изключи възможността разпореждане, с което компетентният орган на тази държава членка задължава притежаващо информация лице да му предостави тази информация, за да се удовлетвори искане за обмен на информация, изпратено от компетентния орган на друга държава членка, да бъде обжалвано от такова лице, и

– допуска в посочената законодателна уредба да се изключи възможността такова разпореждане да бъде обжалвано от данъчнозадълженото лице, обект в тази друга държава членка на разследването, поради което се прави въпросното искане, и от третите лица, засегнати от съответната информация.

По втория въпрос по дело C-245/19

106 Предвид дадените отговори на първите въпроси по дела C-245/19 и C-246/19 и обстоятелството, че вторите въпроси по тези дела са поставени само ако на първите бъде отговорено утвърдително, отговор следва да се даде само на втория въпрос по дело C-245/19.

107 С този въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16 трябва да се тълкуват в смисъл, че разпореждане, с което компетентният орган на държава членка задължава притежаващо информация лице да му предостави тази информация, за да се удовлетвори искане за обмен на информация, изпратено от компетентния орган на друга държава членка, трябва да се счита —разглеждано заедно с това искане — за отнасящо се за информация, която явно не е изобщо лишена от предполагаема значимост, тъй като в нея се посочват самоличността на лицето, притежаващо въпросната информация, самоличността на данъчнозадълженото лице, обект на разследването, поради което се прави искането за обмен на информация, и обхванатият от разследването период, и тъй като се отнася за договори, фактури и плащания, които не са посочени конкретно, но са очертани посредством критерии, основаващи се, първо, на факта, че са сключени или съответно извършени от лицето, притежаващо информацията, второ, на обстоятелството, че са реализирани през обхванатия от разследването период, и трето, на връзката им със съответното данъчнозадължено лице.

108 В член 1, параграф 1 от Директива 2011/16 се предвижда, че държавите членки си сътрудничат помежду си с цел обмен на информацията, която има предполагаема значимост за администрирането и прилагането на тяхната вътрешна законодателна уредба в данъчната област.

109 В член 5 от тази директива пък се посочва, че по искане на националния орган, който желае да му бъде предоставена такава информация и е наречен „запитващият орган“, органът, до който е адресирано това искане и е наречен „запитаният орган“, му я предоставя, при необходимост, след като я получи в резултат на разследване.

110 Както Съдът вече е приел, с израза „предполагаема значимост“, който се съдържа в член 1, параграф 1 от Директива 2011/16, се цели на запитващия орган да се даде възможност да поиска и получи всичката информация, за която основателно може да счита, че ще се окаже значима за целите на разследването му, без обаче да му се разрешава явно да надхвърли рамките на това разследване или да обремени прекомерно запитания орган (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 63 и 66—68).

111 Освен това, посоченият израз трябва да се тълкува в светлината на посочения в точка 57 от настоящото решение общ принцип на правото на Съюза, с който се цели защита на физическите или юридическите лица срещу произволна или непропорционална намеса на публичната власт в частната им сфера на дейност.

112 В това отношение трябва да се отбележи, че макар запитващият орган, имащ водеща роля в разследването, по което е направено искането за обмен на информация, да разполага с широко право на преценка, за да прецени според обстоятелствата в конкретния случай предполагаемата значимост на исканата информация, той същевременно не може да иска от запитания орган информация без каквато и да било значимост за това разследване (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 70 и 71).

113 Ето защо разпореждане за предоставяне на информация, с което запитаният орган изпълнява искане за обмен на информация на запитващия орган, с което се прави опит за извличане на информация (т.нар. „fishing expeditions“) по смисъла на съображение 9 от Директива 2011/16, би било равносилно на произволна или непропорционална намеса на публичната власт.

114 Следователно информация, която се иска за целите на такова извличане (т.нар. „fishing expeditions“), при всички положения не може да се счита за имаща „предполагаема значимост“ по смисъла на член 1, параграф 1 от Директива 2011/16.

115 В това отношение запитаният орган трябва да се увери, че мотивите в искането за обмен на информация, което му е изпратено от запитващия орган, са достатъчни, за да се установи, че съответната информация не е изобщо лишена от предполагаема значимост предвид самоличността на данъчнозадълженото лице, обект на разследването, поради което се прави това искане, за нуждите на такова разследване, а ако е необходимо съответната информация да се получи от определено лице, което я притежава, предвид самоличността на последното (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 76, 78, 80 и 82).

116 Освен това, ако това лице обжалва адресираното до него разпореждане за предоставяне на информация, компетентният правораздавателен орган трябва да се увери, че мотивите в това разпореждане и в искането, на което то се основава, са достатъчни, за да се установи, че съответната информация явно не е изобщо лишена от предполагаема значимост предвид самоличността на посоченото данъчнозадължено лице, самоличността на лицето, притежаващо информацията, и нуждите на съответното разследване (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 86).

117 Именно с оглед на тези обстоятелства трябва да се определи дали разпореждане за предоставяне на информация като стоящото в основата на спора в главното производство по дело C-245/19, разглеждано заедно с искането за обмен на информация, на което то се основава, се отнася за информация, която явно не е изобщо лишена от предполагаема значимост.

118 В това отношение трябва да се отбележи, че посоченото разпореждане, разглеждано заедно с такова искане, очевидно се отнася за информация, която явно не е изобщо лишена от предполагаема значимост, тъй като в него се посочват самоличността на данъчнозадълженото лице, обект на разследването, поради което се прави това искане, обхванатият от разследването период и самоличността на лицето, притежаващо информация за договорите, фактурите и плащанията, които са сключени или извършени през същия период и са свързани с въпросното данъчнозадължено лице.

119 Съмненията на запитващата юрисдикция обаче се дължат на факта, че това разпореждане, разглеждано заедно с посоченото искане, се отнася за договори, фактури и плащания, които не са посочени конкретно.

120 Трябва да се отбележи, от една страна, че въпросното разпореждане, разглеждано заедно с посоченото искане, безспорно се отнася за информация, която явно не е изобщо лишена от предполагаема значимост, тъй като се отнася за договори, фактури и плащания, които са били сключени или извършени през обхванатия от разследването период от лицето, притежаващо информация за тях, и които имат връзка с данъчнозадълженото лице, обект на същото разследване.

121 От друга страна, трябва да се припомни, че съгласно точка 81 от настоящото решение както въпросното разпореждане, така и посоченото искане са издадени на предварителната фаза на същото разследване, където се извършва събиране на информация, която запитващият орган a priori не познава точно и пълно.

122 При това положение се оказва много вероятно някои от сведенията, посочени в разпореждането за предоставяне на информация, стоящо в основата на спора в главното производство по дело C-245/19 — разглеждано заедно с искането за обмен на информация, на което се основава това разпореждане — в крайна сметка при приключването на разследването, водено от запитващия орган, да се окажат лишени от значимост предвид резултатите от това разследване.

123 Предвид обаче съображенията, изложени в точки 118 и 120 от настоящото решение, тази хипотеза не може да означава, че за целите на проверката, посочена в точки 115 и 116 от същото решение, разглежданата информация може явно да се счита за изобщо лишена от предполагаема значимост и съответно за неотговаряща на изискванията, произтичащи от член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16.

124 С оглед на всички изложени съображения на втория въпрос по дело C-245/19 следва да се отговори, че член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16 трябва да се тълкуват в смисъл, че разпореждане, с което компетентният орган на държава членка задължава притежаващо информация лице да му предостави тази информация, за да се удовлетвори искане за обмен на информация, изпратено от компетентния орган на друга държава членка, трябва да се счита — разглеждано заедно с това искане — за отнасящо се за информация, която явно не е изобщо лишена от предполагаема значимост, тъй като в нея се посочват самоличността на лицето, притежаващо въпросната информация, самоличността на данъчнозадълженото лице, обект на разследването, поради което се прави искането за обмен на информация, и обхванатият от разследването период, и тъй като се отнася за договори, фактури и плащания, които не са посочени конкретно, но са очертани посредством критерии, основаващи се, първо, на факта, че

са сключени или съответно извършени от лицето, притежаващо информацията, второ, на обстоятелството, че са реализирани през обхванатия от разследването период, и трето, на връзката им със съответното данъчнозадължено лице.

По съдебните разноски

125 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

1) **Член 47 във връзка с членове 7 и 8 и член 52, параграф 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз трябва да се тълкува в смисъл, че:**

   – **не допуска в законодателната уредба на държава членка, с която се прилага процедурата за обмен на информация при поискване, въведена с Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО, изменена с Директива 2014/107/ЕС на Съвета от 9 декември 2014 г., да се изключи възможността разпореждане, с което компетентният орган на тази държава членка задължава притежаващо информация лице да му предостави тази информация, за да се удовлетвори искане за обмен на информация, изпратено от компетентния орган на друга държава членка, да бъде обжалвано от такова лице, и**

   – **допуска в посочената законодателна уредба да се изключи възможността такова разпореждане да бъде обжалвано от данъчнозадълженото лице, обект в тази друга държава членка на разследването, поради което се прави въпросното искане, и от третите лица, засегнати от съответната информация.**

2) **Член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16, изменена с Директива 2014/107, трябва да се тълкуват в смисъл, че разпореждане, с което компетентният орган на държава членка задължава притежаващо информация лице да му предостави тази информация, за да се удовлетвори искане за обмен на информация, изпратено от компетентния орган на друга държава членка, трябва да се счита — разглеждано заедно с това искане — за отнасящо се за информация, която явно не е изобщо лишена от предполагаема значимост, тъй като в нея се посочват самоличността на лицето, притежаващо въпросната информация, самоличността на данъчнозадълженото лице, обект на разследването, поради което се прави искането за обмен на информация, и обхванатият от разследването период, и тъй като се отнася за договори, фактури и плащания, които не са посочени конкретно, но са очертани посредством критерии, основаващи се, първо, на факта, че са сключени или съответно извършени от лицето, притежаващо информацията, второ, на обстоятелството, че са реализирани през обхванатия от разследването период, и трето, на връзката им със съответното данъчнозадължено лице.**

Подписи