Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MELCHIOR WATHELET
esitatud 10. jaanuaril 2017 [1 i]

Kohtuasi C-682/15

Berlioz Investment Fund SA
versus
Directeur de l'administration des Contributions directes

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

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2011/16/EL – Artikli 1 lõige 1 – Artikkel 5 – Maksustamisalane halduskoostöö – Maksuasutustevaheline teabevahetus – Taotletud teabe „eeldatava olulisuse" mõiste – Kolmanda isiku keeldumine teatud teabe edastamisest taotluse saanud riigis – Karistused – Euroopa Liidu põhiõiguste harta kohaldamine – Artikkel 47 – Artikli 51 lõige 1 – Õigus tõhusale kohtulikule kaitsele – Õigus esitada kaebus kolmandale isikule saadetud teabetaotluse peale

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus käsitleb põhiliselt nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivi 2011/16/EL [2] maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta artikli 1 lõike 1 ja artikli 5 ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 47 tõlgendamist (edaspidi „harta").

2. Taotlus on esitatud hiljuti ilmsiks tulnud „finantsskandaalide" [3] erilises olukorras ning seoses viimastel kuudel ajakirjanduses korduvalt kajastatud teiste võimalike maksusoodustustega, mida mõned riigid on rahvusvahelistele äriühingutele andnud. [4] Need sündmused on tekitanud paljudes kodanikes soovi näha selles valdkonnas suuremat läbipaistvust ja suuremat võrdsust ning teatud isikud lausa ei mõista, miks ei ole Euroopa Liidus maksustamist ühtlustatud.

3. Liikmesriigid kasutavad selles olukorras üha enam õiguslikke instrumente – selliseid nagu direktiiv 2011/16 –, mis võimaldavad paremini võidelda maksupettuse vastu. Nende vahendite suurenenud kasutamise tõttu tekib paratamatult küsimus, kas omavahel on tasakaalus ühelt poolt haldustõhusus ja teisalt kodanike õiguste järgimine, sealhulgas õigus tõhusale õiguskaitsevahendile.

4. Lõpuks on just see delikaatne probleem kesksel kohal Cour administrative'i (Luksemburgi kõrgem halduskohus) esitatud eelotsuse küsimustes.

1 Algkeel: prantsuse.

i — Käesoleva ettepaneku eestikeelse teksti punkte 79 ja 108 on pärast selle elektroonilist avaldamist keeleliselt muudetud.

2 ELT 2011, L 64, lk 1.

3 Pean silmas uurimisi, mille viisid läbi erinevate riikide ajakirjanikud, keda ühendab uurivate ajakirjanike rahvusvaheline konsortsium (ICIJ), ja mis viisid paljastusteni, mida nimetatakse „LuxLeaks", „SwissLeaks" või ka „Panama paberid".

4 Euroopa Komisjon algatas mitmeid uurimisi teatud ettevõtjatele soodsaid maksumäärasid andnud erinevate liikmesriikide suhtes, nagu Madalmaade Kuningriik Starbucksile, Iirimaa Apple'ile ja Luksemburgi Suurhertsogiriik McDonald'sile ja Amazonile või ka Belgia Kuningriik, kelle süsteemi kutsutakse „excess profits rulings".

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. „Harta“

5. Harta artikkel 47 „Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele“ on sätestatud järgmiselt:

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

Igaühel on õigus õiglasele ja avalikule asja arutamisele mõistliku aja jooksul sõltumatus ja erapooletus seaduse alusel moodustatud kohtus. Igaühel peab olema võimalus saada nõu ja kaitset ning olla esindatud.

Isikule, kellel puuduvad piisavad vahendid, antakse tasuta õigusabi sellises ulatuses, mis tagab talle võimaluse kohtusse pöörduda.“

2. Direktiiv 2011/16

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

„Liikmesriigid peaksid vahetama konkreetsete juhtumitega seotud teavet, kui teine liikmesriik seda taotleb, ning peaksid teostama nimetatud teabe saamiseks vajalikku uurimist. „Eeldatava asjakohasuse“ standardi eesmärk on ette näha maksuküsimuste alane teabevahetus nii suures ulatuses kui võimalik ning samas selgitada, et liikmesriikidel ei ole vabadust teha sihipäratuid päringuid või taotleda teavet, mis tõenäoliselt ei ole konkreetse maksumaksja maksuasjade puhul asjakohane. Kuigi käesoleva direktiivi artikkel 20 sisaldab menetlusnõudeid, tuleks neid sätteid tõlgendada liberaalselt, et mitte takistada tõhusat teabevahetust.“

7. Direktiivi 2011/16 artikli 1 lõige 1 sätestab:

„Käesoleva direktiiviga nähakse ette eeskirjad ja menetlused, mille alusel teevad liikmesriigid omavahel koostööd, et vahetada artiklis 2 osutatud makse käsitlevat teavet, mis eeldatavasti on oluline asjaomaste liikmesriikide haldamiseks ja siseriiklike õigusnormide jõustamiseks.“

8. Direktiivi 2011/16 artikkel 5 on sätestatud järgmiselt:

„Taotluse esitanud asutuse taotlusel edastab taotluse saanud asutus taotluse esitanud asutusele kogu artikli 1 lõikes 1 nimetatud teabe, mis on tema valduses või mida ta saab haldusuurimise käigus.“

9. Direktiivi artikli 7 lõikes 4 on täpsustatud järgmist:

„Taotluse saanud asutus teavitab ühe kuu jooksul pärast taotluse kättesaamist taotluse esitanud asutust taotlusega seotud mis tahes puudustest ja vajaduse korral nõuab täiendavat taustteavet. Sel juhul algavad lõikes 1 sätestatud tähtajad järgmisel päeval pärast seda, kui taotluse saanud asutus on saanud kätte soovitud lisateabe.“

10. Direktiivi 2011/16 artikkel 17 „Piirangud“ sätestab:

„1. Ühe liikmesriigi taotluse saanud asutus esitab teise liikmesriigi taotluse esitanud asutusele artiklis 5 osutatud teabe, tingimusel et taotluse esitanud asutus on kasutanud kõiki tavapäraseid teabeallikad, mida ta kõnealustel tingimustel nõutud teabe saamiseks kasutada sai, ohustamata oma eesmärgi saavutamist.

2. Käesoleva direktiiviga ei kehtestata taotluse saanud liikmesriigi suhtes mingit kohustust uurimist läbi viia või teavet esitada, kui sellise uurimise teostamine või taotletud teabe kogumine on vastuolus selle õigusaktidega.

3. Taotluse saanud liikmesriigi pädev asutus võib teabe esitamisest keelduda, kui taotluse esitanud liikmesriik ei saa õiguslikel põhjustel esitada samalaadset teavet.

4. Teabe esitamisest võib keelduda, kui see tooks kaasa äri-, tööstus- või ametisaladuse või ärivõtte avalikustamise või kui teabe avalikustamine oleks vastuolus avaliku korraga.

5. Taotluse saanud asutus teatab taotluse esitanud asutusele teabe andmisest keeldumise põhjused.“

11. Direktiivi 2011/16 artikkel 18 „Kohustused“ sätestab:

„1. Kui liikmesriik taotleb käesoleva direktiivi kohaselt teavet, võtab taotluse saanud liikmesriik meetmed taotletud teabe saamiseks, isegi juhul, kui kõnealune liikmesriik ei pruugi sellist teavet ise maksustamise eesmärgil vajada. Kõnealune kohustus kehtib, ilma et see piiraks artikli 17 lõigete 2, 3 ja 4 kohaldamist, kusjuures kõnealuste lõigete sätteid ei tõlgendata mingil juhul nii, et taotluse saanud liikmesriigil oleks õigus keelduda teabe esitamisest vaid põhjusel, et neil puudub kõnealuses küsimuses huvi.

2. Artikli 17 lõikeid 2 ja 4 ei tõlgendata mingil juhul nii, et taotluse saanud liikmesriigi asutusel oleks õigus keelduda teabe esitamisest vaid põhjusel, et kõnealune teave on panga, muu finantsasutuse, tema nimel tegutseva, volitatud või usaldusisiku valduses, või põhjusel et see on seotud juriidilise isiku omandihuvidega.

[…]“

12. Lõpetuseks on direktiivi 2011/16 artikli 20 lõikes 2 sätestatud miinimumteave, mis peab sisalduma teabevahetuses kasutatavatel tüüpvormidel. See säte on sõnastatud järgmiselt:

„Lõikes 1 osutatud tüüpvorm sisaldab vähemalt järgmist taotluse esitanud asutuse antud teavet:

a) kontrollitava või uurimisaluse isiku andmed;

b) maksueesmärk, mille kohta teavet otsitakse.

Taotluse esitanud asutus võib talle teadaolevas ulatuses ja kooskõlas rahvusvaheliste suundumustega esitada iga sellise inimese nime ja aadressi, kes arvatakse valdavat taotletud teavet, ning kõik üksikasjad, mis võivad hõlbustada teabe kogumist taotluse saanud asutuse poolt.“

B. Luksemburgi õigus

1. 29. märtsi 2013. aasta seadus

13. Direktiiv 2011/16 võeti Luksemburgi õigusesse üle 29. märtsi 2013. aasta seadusega „direktiivi 2011/16 ülevõtmise kohta […]“ (edaspidi „29. märtsi 2013. aasta seadus“).

14. 29. märtsi 2013. aasta seaduse artikkel 6 näeb ette järgmist:

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

15. 29. märtsi 2013. aasta seaduse artikli 8 lõige 1 sätestab järgmist:

„Taotluse saanud Luksemburgi asutus esitab artiklis 6 osutatud teabe võimalikult kiiresti ja hiljemalt kuue kuu jooksul alates taotluse kättesaamise kuupäevast. Kui kõnealune teave on juba taotluse saanud Luksemburgi asutuse valduses, tuleb teave edastada kahe kuu jooksul alates taotluse kättesaamise kuupäevast.“

2. 25. novembri 2014. aasta seadus

16. 25. novembri 2014. aasta seadus, „mis näeb ette maksustamisalastele teabevahetustaotlustele kohaldatava menetluse ja muudab 31. märtsi 2010. aasta seadust maksukonventsioonide heakskiitmise kohta ning näeb ette teabevahetustaotlustele kohaldatava menetluse“ (edaspidi „25. novembri 2014. aasta seadus“), sisaldab järgmisi sätteid.

17. 25. novembri 2014. aasta seaduse artikkel 1 sätestab järgmist:

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

[…]

4. 29. märtsil 2013 muudetud seadus maksustamisalase halduskoostöö kohta;

[…]“

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

„1. Maksuasutustel on õigus nõuda teabe valdajalt välja mis tahes teavet, mida on taotletud rahvusvaheliste lepingute ja seadustega ette nähtud teabevahetuse raames.

2. Teabe valdaja on kohustatud edastama taotletud teabe terviklikuna, täpselt ja muutmata kujul ühe kuu jooksul alates taotletud teabe väljastamiseks kohustavast otsusest teatamist. See kohustus hõlmab nende tõendite muutmata kujul edastamise kohustust, millele teave põhineb.

[…]“

19. 25. novembri 2014. aasta seaduse artikkel 3 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Pädev maksuasutus kontrollib, kas teabevahetustaotlus vastab vorminõuetele. Teabevahetustaotlus vastab vorminõuetele, kui selles on märgitud taotluse õiguslik alus ja taotluse esitanud pädev asutus ning muu teave, mis on ette nähtud rahvusvahelistes lepingutes ja seaduses.

[…]

3. Kui pädeval maksuasutusel taotletud teavet ei ole, teatab pädeva maksuasutuse direktor või tema poolt volitatud isik teabe valdajale adresseeritud tähitud kirjaga oma otsusest, mis sisaldab taotletud teabe väljastamise kohustust. Teabe valdajale otsusest teatamist loetakse teatamiseks kõigile selles märgitud muudele isikutele.

4. Teabevahetustaotlust ei avalikustata. Teabe väljastamiseks kohustavas otsuses märgitakse ainult andmed, mis on teabe valdajale taotletud teabe kindlakstegemiseks hädavajalikud.

[…]“

20. 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 5 lõige 1 sätestab järgmist:

„Kui taotletud teavet ei esitata ühe kuu jooksul alates taotletud teabe väljastamise kohustust sisaldavast otsusest teatamist, võib teabe valdajale määrata maksualase haldustrahvi kuni 250 000 eurot. Trahvisumma määrab pädeva maksuasutuse direktor või tema poolt volitatud isik.“

21. 25. novembri 2014. aasta seaduse artiklis 6 on sätestatud:

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

2. Artiklis 5 viidatud otsuse peale võib esitada kaebuse selle muutmise nõudes teabe valdaja asukoha halduskohtusse. Kaebus esitatakse ühe kuu jooksul alates taotletud teabe valdajale otsuse teatamisest. Kaebuse esitamine peatab otsuse täitmise […]

Halduskohtu otsuste peale võib edasi kaevata Cour administrative'ile (kõrgeim halduskohus). Apellatsioonkaebus tuleb esitada [viieteistkümne] päeva jooksul alates kohtuotsuse teatavakstegemisest kohtukantselei poolt. […] Cour administrative (kõrgeim halduskohus) teeb otsuse ühe kuu jooksul alates vastuse kättesaamisest, muul juhul ühe kuu jooksul vastuse esitamiseks ette nähtud tähtaja möödumisest.“

III. Põhikohtuasja asjaolud

22. Prantsuse maksuhalduri pädev asutus esitas Luksemburgi maksuhaldurile 3. detsembril 2014 teabetaotluse direktiivi 2011/16 alusel seoses Prantsuse õiguse alusel asutatud lihtsustatud aktsiaseltsi Cofima S.A.S. maksustamise uurimisega. Teabetaotlus puudutas mitmesugust Cofima emaettevõtjaks oleva äriühinguga seotud teavet, nimelt Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsiga Berlioz Investment SA (edaspidi „Berlioz“) seotud teavet.

23. Berlioz sai nimelt dividende, mida maksis talle tema tütarettevõtja Cofima, kohaldades vabastust kinnipeetavast maksust, ning Prantsuse maksuhaldur soovis teada, kas järgiti Prantsuse õiguses selles valdkonnas ette nähtud tingimusi. Ta soovis Luksemburgi maksuhaldurilt saada mitmesugust teavet.

24. Olles saanud nimetatud abitaotluse võttis administration des Contributions directes luxembourgeoise'i (Luksemburgi otseste maksudega tegelev amet) direktor (edaspidi „direktor") 16. märtsil 2015 vastu otsuse, mis kohustas Berlioz'i edastama talle teatud teavet (edaspidi „teabe väljastamiseks kohustav otsus"), paludes Berlioz'ilt täpsemalt järgmist:

– vastata küsimusele, kas äriühingu juhatuse tegelik asukoht on Luksemburgis ja millised on üldiselt olnud eri aegadel kasutatud bürood (asukoha, Berlioz'i enda ruumide üldpinna ning Berlioz'ile kuuluva büroosisseseade ja tehnika kirjeldus, ruumide üürilepingu koopia, asukoha aadress) ning lisada selle kohta tõendeid;

– esitada Berlioz'i töötajate nimekiri, milles on nimetatud isikute ametikoht äriühingus, samuti märgitud need töötajad, kes on seotud äriühingu asukohaga;

– vastata küsimusele, kas äriühing Berlioz rendib Luksemburgis töötajaid;

– vastata küsimusele, kas Berlioz'i ja Cofima vahel on sõlmitud lepinguid ning jaatava vastuse korral esitada nendest koopia;

– vastata küsimusele, millised on äriühingu Berlioz'i osalused teistes äriühingutes ja kuidas neid osalusi finantseeriti, lisades selle kohta tõendid;

– esitada Berlioz'i aktsionäride nimed ja aadressid, samuti iga aktsionäri kapitaliosaluse summa ja protsent, ja

– märkida, millises summas on Cofirma aktsiad kajastatud äriühingu Berlioz'i aktivas seisuga enne Cofima aktsionäride 7. märtsi 2012. aasta üldkoosolekut, ning esitada kõik järjestikused andmed Cofima aktsiate soetusmaksumuse kohta aktivas seoses sissemaksetega, mis tehti 5. detsembril 2002 ja 31. oktoobril 2003, ning seoses aktsiate omandamisega 2. oktoobril 2007.

25. Berlioz vastas 21. aprillil 2015 teabe väljastamiseks kohustavale otsusele, kuid ei esitanud andmeid äriühingu aktsionäride nimede ja aadresside ning iga aktsionäri kapitaliosaluse summa ja protsendi kohta põhjusel, et need andmed ei ole direktiivi 2011/16 tähenduses eeldatavasti olulised Prantsuse maksuhalduri läbiviidava kontrolli jaoks.

26. Direktor tegi Berlioz'ile 22. aprillil 2015 ettekirjutuse, et ta edastaks maksuhaldurile palutud teabe 29. aprilliks 2015, vastasel juhul määratakse Berlioz'ile 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 5 lõike 1 alusel maksualane haldustrahv. Kuna Berlioz järjekindlalt keeldus, määras direktor talle 18. mail 2015 haldustrahvi summas 250 000 eurot.

27. Pärast trahvi määramist esitas Berlioz tribunal administratif'ile (halduskohus, Luksemburg) kaebuse direktori otsuse peale, millega määrati talle karistus, ja palus kohtul kontrollida teabe väljastamiseks kohustava otsuse põhjendatust.

28. Tribunal administratif (halduskohus) tuvastas 13. augusti 2015. aasta kohtuotsuses, et kaebus otsuse muutmise põhinõudes on osaliselt põhjendatud ja vähendas trahvi 150 000 eurole. Ta jättis kaebuse ülejäänud osas rahuldamata, tuvastades, et puudub vajadus lahendada teise võimalusena esitatud tühistamisnõuet.

29. Berlioz esitas 31. augustil 2015 Cour administrative'ile (kõrgeim halduskohus) apellatsioonkaebuse, väites, et tribunal administratif'i (halduskohus) keeldumine kontrollida teabe väljastamiseks kohustava otsuse põhjendatust vastavalt 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 6 lõikele 1 rikub tema õigust tõhusale kohtulikule arutamisele, mis on tagatud 4. novembril 1950 Roomas allkirjastatud inimõiguste

ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artikli 6 lõikega 1.[5]

30. Cour administrative (kõrgeim halduskohus) leidis, et arvesse tuleb võtta hartat, eriti selle artiklit 47. Pärast seda, kui Cour administrative (kõrgeim halduskohus) palus põhikohtuasja pooltel esitada talle selle kohta oma seisukohad, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

31. 17. detsembri 2015. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. detsembril 2015, otsustas Cour administrative (kõrgeim halduskohus) esitada Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimised:

„1. Kas olukorras, nagu see, mis esineb käesolevas asjas, rakendab liikmesriik liidu õigust, muutes seeläbi kohaldatavaks harta vastavalt selle artikli 51 lõikele 1, kui ta määrab isikule rahalise halduskaristuse talle süüks pandud niisuguse koostöökohustuse rikkumise eest, mis tuleneb teabe väljastamiseks kohustavast otsusest, mille on vastu võtnud pädev siseriiklik ametiasutus siseriikliku õiguse menetlusnormide alusel, mis on kehtestatud selleks, et liikmesriik saaks taotluse saanud riigina vastata teise liikmesriigi esitatud teabevahetustaotlusele, mida viimane põhjendab muu hulgas direktiivi [2011/16] sätetega, mis reguleerivad teabevahetust taotluse alusel?

2. Kui on kontrollitud, et käesolevas asjas tuleb hartat kohaldada, siis kas isik võib tugineda harta artiklile 47, kui ta leiab, et talle määratud rahalise halduskaristuse eesmärk on kohustada teda esitama teavet taotluse saanud liikmesriigi, mille resident ta on, pädeva ametiasutuse poolt teise liikmesriigi esitatud teabetaotluse täitmiseks, kuigi see taotlus ei ole tegeliku maksustamise aspektist kuidagi põhjendatud – mille tõttu puudub käesolevas asjas ka õiguspärane eesmärk – ja sellega soovitakse saada teavet, millel puudub eeldatav olulisus asjassepuutuva maksustamisjuhtumi seisukohast?

3. Kui on kontrollitud, et käesolevas asjas tuleb hartat kohaldada, siis kas õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele, nagu see on sätestatud harta artiklis 47, nõuab – ilma, et harta artikli 52 lõige 1 lubaks sellele seada mingeid piiranguid –, et pädeval siseriiklikul kohtul peab olema täielik pädevus ja järelikult õigus kontrollida vähemalt erandkorras niisuguse teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasust, mille on teinud liikmesriigi pädev asutus teise liikmesriigi pädeva asutuse poolt muu hulgas direktiivi 2011/16 alusel esitatud teabevahetustaotluse täitmiseks, kui see kohus lahendab kaebust, mille on esitanud teabe väljastamiseks kohustava otsuse adressaadiks olev kolmandast isikust teabevaldaja ja mis on esitatud rahalise halduskaristuse määramise otsuse peale, mis tehti nimetatud taotluse täitmise raames sellele isikule süüks pandud koostöökohustuse rikkumise tõttu?

4. Kui on kontrollitud, et käesolevas asjas tuleb hartat kohaldada, siis kas direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb esiteks arvestades nende normide paralleelsust [Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni] tulu ja kapitali maksustamise näidislepingust tuleneva eeldatava olulisuse normiga ja teiseks arvestades ELL artiklis 4 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtet koos direktiivi 2011/16 eesmärkiga, tõlgendada nii, et ühe liikmesriigi poolt teiselt liikmesriigilt seoses konkreetse maksustamisjuhtumiga ja kindlal maksustamise eesmärgil taotletud teabe eeldatav olulisus on tingimus, millele teabetaotlus peab vastama, et tekiks taotluse saanud liikmesriigi pädeva asutuse kohustus seda taotlust menetleda ja et oleks õiguspärane tema väljastatav teabe väljastamiseks kohustav otsus, mille ta adresseerib kolmandast isikust teabevaldajale?

5 Edaspidi „EIÕK“.

5. Kui on kontrollitud, et käesolevas asjas tuleb hartat kohaldada, siis kas direktiivi 2011/16 artikli 1 lõike 1 ja artikli 5 ning harta artikli 47 sätteid koos tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, millega taotluse saanud riigi asutusena tegutseva pädeva siseriikliku asutuse õigust uurida teabetaotluse õiguspärasust piiratakse üldiselt nii, et ta võib teostada ainult vorminõuetele vastavuse kontrolli, ja nii, et need kohustavad siseriiklikke kohtuid eespool kolmandas küsimuses kirjeldatud kaebuse lahendamisel kontrollima, kas taotletud teabe eeldatava olulisuse tingimus on täidetud kõigist aspektidest, mis puudutavad seost konkreetse maksustamisjuhtumiga, kindlat maksustamise eesmärki ja direktiivi 2011/16 artikli 17 järgimist?

6. Kui on kontrollitud, et käesolevas asjas tuleb hartat kohaldada, siis kas harta artikli 47 lõikega 2 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, millega välistatakse see, et taotluse saanud riigi pädev siseriiklik kohus saaks eespool kolmandas küsimuses kirjeldatud kaebuse lahendamisel kontrollida teise liikmesriigi pädeva ametiasutuse esitanud teabetaotlust, ja kas see artikkel näeb ette selle dokumendi pädevale siseriiklikule kohtule esitamise kohustuse ja kolmandast isikust teabevaldaja tutvumisõiguse, või lausa selle dokumendi esitamise siseriiklikule kohtule ilma, et kolmandast isikust teabevaldajale antaks võimalust sellega tutvuda selle dokumendi konfidentsiaalsuse tõttu, tingimusel, et kõiki raskuseid, mida tekitatakse kolmandast isikust teabevaldajale tema õiguste piiramisega, kompenseeritakse piisavalt pädeva kohtu läbi viidavas menetluses?“

32. Kirjalikud seisukohad esitasid Berlioz ning Luksemburgi, Belgia, Itaalia, Poola ja Soome valitsused ning Euroopa Komisjon.

33. Luksemburgi valitsuse esindaja ja komisjon esitasid suulised seisukohad kohtuistungil, mis toimus 8. novembril 2016. Saksa valitsuse esindaja ja Prantsuse valitsuse esindaja, kes kirjalikke seisukohti ei esitanud, esitasid samuti oma argumendid sellel kohtuistungil.

V. Analüüs

A. Sissejuhatav märkus harta artikli 47 ja sellega sätestatud õiguse kohta

34. Harta artikli 47 pealkiri on „Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele“. Selle sättega tunnustab harta EIÕK artiklis 13 sätestatud õigust tõhusale õiguskaitsevahendile ja EIÕK artikli 6 lõikes 1 sätestatud õigust õiglasele kohtulikule arutamisele.

35. Seost nende EIÕK artiklite ja harta artikli 47 vahel on otseselt mainitud selgitustes põhiõiguste harta kohta: harta artikli 47 esimene lõik „põhineb EIÕK artiklil 13“, teine lõik „vastab [EIÕK] artikli 6 lõikele 1“.[6]

36. Vastavalt harta artikli 52 lõikele 3 peab harta artiklis 47 sätestatud õigus tõhusale õiguskaitsevahendile omandama seega tähenduse ja ulatuse, mis on samad, mis neile EIÕK-iga ette on nähtud. See säte siiski täpsustab, et see ei takista liidu õiguses ulatuslikuma kaitse kehtestamist.

37. Tuleb rõhutada, et harta artikkel 47 on selles osas rangem kui EIÕK artikkel 13, sest esimene nõuab tõhusa õiguskaitsevahendi korraldamist „kohtus“, samal ajal kui EIÕK artikkel 13 piirdub „riigivõimudega“. Lisaks on harta artikli 47 esemeline kohaldamisala laiem. Esiteks kohaldatakse seda siis, kui „liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse“ (mis hartas sisalduvad või ei sisaldu),

6 ELT 2007, C 303, lk 17–35, eriti lk 29 ja 30. Vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 30.6.2016, Toma ja Biroul Executorului Judecătoresc Horaţiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punkt 40). Seda küsimust käsitleva Euroopa Kohtu praktika kohta vt Lebrun, G., „De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne“, Rev. trim. dr. h., 2016/106, lk 433–459, eelkõige lk 440.

samal ajal nõuab aga EIÕK artikkel 13 „[*EIÕKs*] sätestatud õigus[te] ja vabadus[te] […] rik[kumist]“ [7]. Teiseks piirdub EIÕK artikli 6 lõike 1 kohaselt õigus õiglasele kohtulikule arutamisele tsiviilõiguste ja -kohustuste või kriminaalsüüdistuse üle otsustamisega. Sellist piirangut ei ole harta artikli 47 teises lõigus. [8]

38. Lõpetuseks ei saa harta artiklit 47 käsitleda sõltumatult ELL artikli 19 teisest lõigust, sest see säte kohustab liikmesriike nägema ette „tulemusliku õiguskaitse tagamiseks vajaliku kaebeõiguse liidu õigusega hõlmatud valdkondades“. [9]

39. Just neist märkustest lähtudes tuleb analüüsida eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimusi.

B. Esimene eelotsuse küsimus

40. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esimese küsimusega sisuliselt teada, kas liikmesriik rakendab liidu õigust ja muudab seeläbi kohaldatavaks harta, kui ta näeb oma õiguses ette rahalise karistuse isiku suhtes, kes keeldub esitamast teavet direktiivil põhineva maksuhalduritevahelise teabevahetuse raames.

41. Harta artikli 51 lõike 1 alusel on liidu õiguse rakendamine tegelikult *sine qua non* tingimus harta kohaldamiseks liikmesriikide suhtes. Luksemburgi ja Soome valitsuste sõnul ei ole aga liidu õiguse rakendamisega tegemist põhikohtuasjas kõne all oleva siseriikliku seaduse puhul, sest sellega kehtestatud rahalist karistust ei ole ette nähtud direktiiviga 2011/16.

42. Selle argumendiga eristavad liikmesriigid käesolevat kohtuasja 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsuse Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) aluseks olevast kohtuasjast. Euroopa Kohus nentis selles kohtuotsuses, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, [10] artikkel 2, artikli 250 lõige 1 ja artikkel 273 ning ELL artikli 4 lõige 3 näevad ette käibemaksu kogumiseks vajalike meetmete kohaldamise. Euroopa Kohus järeldas sellest, et rahalised karistused ja kriminaalmenetluste algatamised – mis on sellised, nagu on sätestatud kõne all olevate liikmesriigi õigusnormidega –, kujutavad endast liidu õiguse rakendamist, mistõttu harta on kohaldatav.

43. Esiteks ei nõustu ma Luksemburgi ja Soome valitsuste seisukohtadega, sest minu arvates ei saa teha niisugust vahet, nagu nemad tegid.

44. Kõigepealt tuleb täpsustada, et 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsuse Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) punktis 28 otsustas Euroopa Kohus veel, et asjaomaste liikmesriigi seaduste *eneste* eesmärk ei pea olema liidu direktiivi ülevõtmine, kui seaduste kohaldamise eesmärk on karistada nimetatud direktiivi sätete rikkumise eest. Teisisõnu peab olema tegu konkreetse kohustuse – aga mitte tingimata sõnaselge kohustuse –, rakendamisega.

7 Kohtujuristi kursiiv. Vt selle kohta Braibant, G., *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Éditions du Seuil, Pariis, 2001, lk 235 ja 236.

8 Vt selle kohta Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial“, in Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., ja Ward, A. (toim), The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary, Hart Publishing, Oxford, 2014, lk 1197–1275, eelkõige nr 47.44.

9 Vt selle kohta Hofmann, H. Ch., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial“, in Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., ja Ward, A. (toim), The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary, Hart Publishing, 2014, lk 1197–1275, eelkõige nr 47.50.

10 ELT 2006, L 347, lk 1.

45. Direktiivi 2011/16 artikkel 22 kohustab seega liikmesriike üldiselt – sarnaselt 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsuses Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105)[11] viidatud sätetega –, võtma „kõik vajalikud meetmed, et […] tagada käesoleva direktiiviga ette nähtud halduskoostööalaste kokkulepete tõrgeteta toimimine“. Karistusmehhanism on kahtlemata vajalik, et tagada direktiiviga 2011/16 kehtestatud teabevahetussüsteemi tõhusus.[12] Käitumist sätestav norm, mis karistusega ei ähvarda, ei ole tõhus.

46. Teiseks on eriti kummaline Luksemburgi valitsuse väide, et 25. novembri 2014. aasta seadus ei rakenda liidu õigust. Selle seaduse artikli 1 kohaselt (mis näeb artikli pealkirja kohaselt ette maksustamisalastele teabevahetustaotlustele kohaldatava korra) kohaldatakse seadust nimelt taotluse esitanud riigi pädevalt asutuselt pärinevate taotluste suhtes „vastavalt […] 29. märtsil 2013 muudetud seadusele maksustamisalase halduskoostöö kohta“. See on aga seadus, mis võtab üle direktiivi 2011/16.

47. Minu arvates on seega keeruline väita, et nimetatud seadus, mis näeb ette menetluse, mida tuleb järgida selleks, et saada liikmesriigi poolt direktiivi 2011/16 alusel palutud teavet, ei rakenda direktiivi. Iga meede, mis võetakse „seoses“ niisuguse kohustuse sätestamisega, mis tuleneb liidu õigusest, kuulub nimelt liidu õiguse kohaldamisalasse ja kujutab endast liidu õiguse rakendamist.[13]

48. Kolmandaks on Euroopa Kohus juba kinnitanud, et teabetaotlusi ja nende kasutamist käsitlevad eeskirjad on osa liidu õiguse kohaldamisalast. 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsuses Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), mis puudutas direktiivile 2011/16 eelnenud nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ[14] liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas tõlgendamist, leidis Euroopa Kohus, et „küsimused […] [puudutavad] liidu õiguse *rakendamist* ja [et] Euroopa Kohus [on] selle raames pädev analüüsima põhiõiguste […] kohaldamist“.[15] Kuigi selles kohtuasjas Euroopa Kohus hartat ei kohaldanud, oli selle põhjuseks ainult see, et harta jõustus pärast vaidlusalust abimenetlust.

49. Eelnevaid kaalutlusi arvestades leian, et kui liikmesriik näeb oma õigusnormides ette rahalise karistuse isiku suhtes, kes keeldub esitamast teavet maksuhalduritevahelise teabevahetuse raames, mis põhineb eelkõige direktiivi 2011/16 sätetel, rakendab liikmesriik liidu õigust, mille tulemusel hartat kohaldatakse.

C. Teine eelotsuse küsimus

50. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teise eelotsuse küsimusega sisuliselt teada, kas isik võib tugineda harta artiklile 47, kui ta leiab, et talle määratud rahaline halduskaristus (sest ta keeldus esitamast teavet maksuhalduritevahelise teabevahetuse raames) põhineb teabetaotlusel, mille õiguspärasuses ta kahtleb.

11 Direktiivi 2006/112 artikli 273 esimene lõik näeb ette, et „Liikmesriigid võivad […] kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi […]“. Direktiivi 2006/112 artikkel 2 määratleb käibemaksuga maksustatavad tehingud ja sama direktiivi artikli 250 lõige 1 puudutab käibemaksudeklaratsiooni, mille maksukohustuslane peab esitama.

12 Asjaolu, et nõukogu 25. mai 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/881, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas (ELT 2016, L 148, lk 8), lisab direktiivi 2011/16 uue artikli 25a, mis näeb otseselt ette, et liikmesriigid kehtestavad karistusnormid, mida kohaldatakse nimetatud direktiivi alusel vastu võetud siseriiklike õigusnormide rikkumise korral, mis puudutavad eriti ühte artiklit (uut artiklit 8aa), ei ole selline, mis muudaks direktiivi 2011/16 artiklis 22 sätestatud normi ulatust.

13 Vt selle kohta Safjan, M., Düsterhaus, D., ja Guérin, A., „La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et les ordres juridiques nationaux, de la mise en œuvre à la mise en balance“, RTD Eur., 2016, lk 219–247, eelkõige lk 229.

14 EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63.

15 Selle kohtuotsuse punkt 27. Kohtujuristi kursiiv.

51. Harta artikli 47 esimeses lõigus on sätestatud, et „[i]gaühel, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse, on selles artiklis kehtestatud tingimuste kohaselt õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus“. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu teine eelotsuse küsimus on seega põhjapanev, sest Euroopa Kohtul tuleb selle tõttu täpsustada harta artikli 47 kohaldamisala. Tegemist on nimelt ei rohkem ega vähem kui vastamisega küsimusele, kas harta kohaldatavuse tõttu on harta artikkel 47 automaatselt kohaldatav või kas selle artikli kohaldatavus sõltub liidu õigusega tagatud õiguse või vabaduse väidetavast rikkumisest.

52. Harta artikli 47 esimese lõigu sõnastus kaldub kindlasti soodustama alternatiivi teist osa. Leian siiski, et selle tõlgendusega ei saa nõustuda.

53. Esiteks on selline harta artikli 47 grammatiline tõlgendus vastuolus liidu õiguses ette nähtud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile tunnustamisprotsessiga. See õigus oli Euroopa Kohtu praktikas nimelt esialgu ette nähtud õiguse üldpõhimõttena. Kohtupraktikast aga ei nähtu konkreetse õiguse või vabaduse süstemaatilist kindlakstegemist kui tingimust, et kohaldada õigust tõhusale õiguskaitsevahendile (vt allpool 1. jagu).

54. Teiseks läheb see tõlgendus vastuollu sellega, et harta artikkel 47 on sõnastatud erinevalt võrreldes EIÕK artiklitega 6 ja 13 (vt allpool 2. jagu).

1. Lühiülevaade sellest, milline on liidu õiguses olnud õiguse tõhusale kohtulikule arutamisele tunnustamise ajalooline areng

55. Kõigepealt meenutan, et enne selle ametlikku lisamist hartasse käsitas Euroopa Kohus kohtuliku õiguskaitsevahendi olemasolu liidu õiguse üldpõhimõttena.

56. Kuna eksisteerib põhiõigus, nagu töötajate vaba liikumise õigus, leidis Euroopa Kohus nimelt, et „kohtuliku õiguskaitsevahendi olemasolu siseriikliku asutuse mis tahes sellise otsuse vaidlustamiseks, millega keeldutakse võimaldamast teatud õigust teostada, on isiku õiguse tõhusa kaitse tagamiseks tingimata vajalik“. Nagu Euroopa Kohus möönas 15. mai 1986. aasta kohtuotsuses (Johnston, 222/84, (EU:C:1986:206)), *on see nõue ühenduse õiguse üldpõhimõte*, mis tuleneb liikmesriikide ühistest põhiseaduslikest traditsioonidest ja on sätestatud Euroopa inimõiguse konventsiooni artiklites 6 ja 13“. [16]

57. Selles kohtuasjas vaidlustati tõesti õiguse – vaba liikumise õiguse – rikkumine. Euroopa Kohus astus seejärel siiski täiendava sammu, sidudes õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile üldpõhimõtte selle „liidu õigusena“ tunnustamisega Euroopa Liidu poolt.

58. Euroopa Kohtu sõnul tähendab see mõiste nimelt seda, et „*liikmesriigid* ega institutsioonid ei pääse kontrollist nende õigusaktide vastavuse üle konstitutsioonilisele lepingule ehk aluslepingule“ [17] ning „õiguse üldpõhimõtete[le] ja põhiõiguste[le]“. [18]

59. Selles olukorras on minu arvates loogiline, et Euroopa Kohtu praktikas ei ole liidu õigusega tagatud konkreetse õiguse või vabaduse automaatne kindlakstegemine nõutav tingimus selleks, et kohaldada õigust tõhusale õiguskaitsevahendile.

16 Kohtuotsus, 15.10.1987, Heylens jt (222/86, EU:C:1987:442, punkt 14). Kohtujuristi kursiiv.

17 Kohtuotsus, 23.4.1986, Les Verts *vs.* parlament (294/83, EU:C:1986:166, punkt 23). Kohtujuristi kursiiv.

18 Kohtuotsused, 3.10.2013, Inuit Tapiriit Kanatami jt vs. parlament ja nõukogu (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punkt 91), ja 19.12.2013, Telefónica vs. komisjon (C-274/12 P, EU:C:2013:852, punkt 56).

60. 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus Texdata Software (C-418/11, EU:C:2013:588) on näide Euroopa Kohtu arutluskäigust. Kõigepealt leidis Euroopa Kohus selles kohtuotsuses, et liikmesriigi õigusnormid, mis kehtestavad karistused raamatupidamisdokumentide avalikustamiskohustuse täitmata jätmise eest,[19] kujutavad endast liidu õiguse rakendamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses.[20] Seejärel tegi Euroopa Kohus sellest järelduse, et harta sätted on kohaldatavad.[21] Ilma et ta oleks teinud kindlaks konkreetse õiguse või vabaduse rikkumist, piirdus Euroopa Kohus lõpuks harta artikli 47 järgimise uurimisega.[22]

2. Harta artikli 47 esimese lõigu kohaldamine

61. Nagu märgiti sissejuhatavas märkuses, on harta artikli 47 esemeline kohaldamisala laiem kui EIÕK-l.

62. Kui EIÕK artikkel 13 nõuab EIÕK kohaldamiseks „[EIÕKs] sätestatud õigus[te] ja vabadus[te]“ rikkumist, siis harta artiklit 47 kohaldatakse juhul, kui „liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse“, olenemata sellest, kas need hartas sisalduvad või mitte.

63. Harta artikli 51 lõike 1 sõnastuse kohaselt saab harta kohaldamist aga liikmesriikidelt nõuda üksnes liidu õiguse rakendamise korral. Harta kohaldatavuse tunnustamine eeldab järelikult juba tingimata liidu õigusega tagatud õiguse olemasolu.[23] Nõue, et see liidu õigusnorm, millega kaasneb harta kohaldamine, annaks veel konkreetse subjektiivse õiguse, mida võib isiku suhtes olla rikutud, on minu arvates vastuolus harta artikli 47 aluseks oleva liberaalse ideega.

64. Lisaks on näha harta artikli 47 teises lõigus kasutatud terminist „asja“, et tunnustatakse ideed lubada harta artikli 47 automaatset kohaldamist, kui harta ise on kohaldatav.

65. Lisaks, kuna kogu liidu õigus allub kohtulikule kontrollile, tunnustab harta artikli 47 teine lõik nimelt igaühe õigust tema „asja“ arutamistele sõltumatus ja erapooletus kohtus seal, kus EIÕK artikli 6 lõige 1 piirdub tsiviil*õiguste ja -kohustuste* või temale esitatud kriminaal*süüdistuse* üle otsustamisega.

66. Kui – nagu käesoleval juhul –, on tegu süüdimõistva otsuse vaidlustamisega, on harta artikli 47 kohaldatavus lõpuks õigusliidu *sine qua non* tingimus. Nagu eespool meenutatud on, ei pääse liidu *liikmesriigid* ega institutsioonid nimelt kontrollist nende õigusaktide vastavuse üle.

67. Kokkuvõttes leian, et harta artiklis 47 sätestatud õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele tekitab tingimata *õiguse pöörduda kohtusse*, st isiku võimaluse paluda põhjalikku kohtulikku kontrolli mis tahes õigusakti suhtes, mis võib rikkuda tema huve.[24] ELL artikli 19 teine lõik kohustab aga liikmesriike nägema ette „tulemusliku õiguskaitse tagamiseks vajaliku kaebeõiguse liidu õigusega hõlmatud valdkondades“.

19 Kohustus, mis on sätestatud üheteistkümnendas nõukogu 21. detsembri 1989. aasta direktiivis 89/666/EMÜ avalikustamisnõuete kohta, mis on seotud liikmesriigis filiaali asutamisega teise liikmesriigi õigusele alluva teatud liiki äriühingu poolt (EÜT 1989, L 395, lk 36; ELT eriväljaanne 17/01, lk 100).

20 Vt selle kohtuotsuse punkt 75.

21 Vt selle kohtuotsuse punkt 76.

22 Vt selle kohtuotsuse punkt 77 jj.

23 Vt selle kohta Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial“, in Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., ja Ward, A. (toim), The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary, Hart Publishing, 2014, lk 1197–1275, eelkõige nr 47.01 ja 47.46.

24 Vt selle kohta Pliakos, A., Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire, Sakkoulas/Bruylant, Ateena/Brüssel, 1997, lk 102, ning Prechal, S., „The Court of justice and effective judicial protection: what has the Charte changed?“ in Paulussen, C., Takács, T., Lazic, V. ja Van Rompuy, B. (toim), Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective, Springer, Berliin, 2016, lk 143–157, eelkõige lk 148.

68. Leian, et isik võib järelikult tugineda harta artiklile 47, kui ta leiab, et talle määratud rahaline halduskaristus põhineb teabetaotlusel, mille õiguspärasuses ta kahtleb, kui see taotlus on esitatud menetluses, mis rakendab liidu õigust.

D. Kolmas ja viies eelotsuse küsimus

69. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kolmanda küsimusega sisuliselt teada, kas harta artiklis 47 sätestatud õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele nõuab, et liikmesriigi kohtul peab olema täielik pädevus, kui ta lahendab kaebust, mis on esitatud kaebajale määratud rahalise halduskaristuse peale, sest kaebaja keeldus edastamast teavet seoses liikmesriikidevahelise maksualase teabe vahetamisega.

70. Selleks näeb täieliku pädevuse nõue liikmesriigi kohtule seega ette võimaluse hinnata karistuse proportsionaalsust ja ühtlasi analüüsida selle karistuse aluseks oleva teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasust.

71. Viies eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus puudutab omakorda läbiviidava kontrolli ulatust. Selle küsimusega soovib Cour administrative (kõrgeim halduskohus) nimelt teada, kas kontroll, mida maksuhaldur ja taotluse saanud riigi kohus peavad läbi viima – juhul, kui tunnustatakse kohtu täielikku pädevust –, piirdub teabetaotluse vorminõuetele vastavuse kontrolliga.

72. Kuna leian, et harta artikkel 47 kehtestab seaduslikkuse kontrolli nõude teabe väljastamiseks kohustava otsuse puhul, mille alusel määrati rahaline karistus nimetatud teabe väljastamiseks kohustava otsuse täitmisest keeldumise tõttu, analüüsin kahte küsimust koos.

1. Täieliku pädevuse nõue

73. Nagu ma juba märkisin, sätestab harta artikli 52 lõige 3, et hartaga tunnustatud õigused, mis vastavad EIÕK-ga tagatud õigustele, peavad omandama tähenduse ja ulatuse, mis on samad, mis neile nimetatud konventsiooniga ette on nähtud. Arvestades sissejuhatavaid märkusi, on see nii harta artikli 47 puhul EIÕK artikli 6 lõike 1 ja artikli 13 suhtes.

74. Harta artikli 52 lõike 3 selgituse kohaselt ei ole tagatud õiguste tähendus ja ulatus määratletud üksnes EIÕK tekstis, vaid ka Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikas.[25] Tuleb nentida, et tõhusa õiguskaitsevahendi nõuet käsitlev Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika on siiski välja kujunenud: haldustrahvide süsteemi puhul – nagu maksutrahvid –, eeldab õigus õiglasele kohtulikule arutamisele (tagatud EIÕK artikli 6 lõikega 1 ja harta artikli 47 teise lõiguga), et haldusasutuse otsus, mis ise ei vasta selle artikli tingimustele, oleks hiljem kontrollitav täieliku pädevusega kohtuorgani poolt.[26]

75. Euroopa Inimõiguste Kohtu sõnul iseloomustab „sellist kohtuorganit […] muu hulgas õigus muuta madalama organi tehtud otsust igas punktis. Eelkõige peab kohtuorganil olema pädevus analüüsida kõiki faktilisi ja õiguslikke küsimusi, mis on talle lahendamiseks esitatud vaidluses asjakohased“.[27]

25 Vt selle kohta kohtuotsus, 22.12.2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, punkt 35).

26 Vt selle kohta Euroopa Inimõiguste Kohus, 7.6.2012, Segame SA *vs*. Prantsusmaa, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, punktid 54 ja 55.

27 Euroopa Inimõiguste Kohus, 7.6.2012, Segame SA vs. Prantsusmaa, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, punkt 55. Vt veel selle kohta seoses tsiviilõiguste ja -kohustuste vaidlustamisega Euroopa Inimõiguste Kohus, 15.9.2015, Tsanova-Gecheva vs. Bulgaaria, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punkt 92, ning Euroopa Inimõiguste Kohus, 13.2.2003, Chevrol vs. Prantsusmaa, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, punkt 77.

76. Lisaks nähtub veel Euroopa Inimõiguste Kohtu väljakujunenud praktikast, et kohus on seotud vaidluse seisukohast olulise haldusotsusega üksnes juhul, kui kõne all olev otsus on tehtud haldusmenetluses, mis ise on kooskõlas EIÕK artikli 6 lõike 1 nõuetega.[28]

77. Käesoleval juhul tuleb teha kaks märkust. Ühelt poolt kvalifitseerub 25. novembri 2014. aasta seaduse artikkel 5 lõige 1 otseselt meetmeks, mis karistab taotletud teabe edastamisest keeldumise eest „maksualase haldustrahviga". Teisalt nähtub selle seaduse artiklist 6, et õigussubjektid saavad esitada kaebuse ainult rahalist karistust määrava otsuse peale, sest pädev kohus on teabe väljastamiseks kohustava otsusega vaikimisi seotud.

78. On aga vaieldamatu, et direktiiviga 2011/16 kehtestatud maksustamisalase halduskoostöö menetlus, mis on Luksemburgi õigusesse üle võetud 29. märtsi 2013. aasta seadusega, ja nende normide täitmiseks järgnevalt võetud teabe väljastamiseks kohustav otsus ja karistust määrav otsus ei anna siiski harta artikliga 47 ette nähtud tagatisi. Nimelt arvestades neid otsuseid[29] suunavat asutuste vahelise tõhusa koostöö eesmärki, ei ole neid otsuseid järjestikku vastu võtnud sõltumatu ja erapooletu organ pärast seda, kui asjaomasel isikul on olnud võimalus õiglasele ja avalikule asja arutamisele.

79. Kuigi direktiiv 2011/16 ise ei näe eraõiguslikele isikutele ette ühtki õigust,[30] siis direktiivi järgimise eesmärgil ette nähtud rahalise halduskaristuse sätestamine kehtestab aga õiguse pöörduda kohtusse.

80. Selleks, et harta artiklit 47 järgitaks, peab minu arvates saama kohus, kellele on esitatud kaebus rahalise halduskaristuse peale, seega kontrollida karistuse aluseks oleva teabe väljastamiseks kohustava otsuse seaduslikkust. Esiteks ei saa liikmesriigi kohus olla seotud asutuse poolt ühepoolselt võetud teabe väljastamiseks kohustava otsusega. Teiseks on selle teabe väljastamiseks kohustava otsuse seaduslikkus õigusküsimus, mis on vaidluse jaoks ja kohtu otsuse langetamiseks kindlasti asjakohane.

2. Täieliku kohtuliku kontrolli ulatus

81. Euroopa Kohtu ja Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikast nähtub, et õigus pöörduda kohtusse ei ole absoluutne õigus.[31] Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile võib olla seega reguleeritud.

a) Võimalus piirata õigust tõhusale õiguskaitsevahendile

82. Euroopa Kohtu sõnul „nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et põhiõigused ei ole absoluutsed õigused, vaid neile võib seada piiranguid tingimusel, et need piirangud vastavad tegelikult meetmega taotletud üldise huvi eesmärkidele ega kujuta endast taotletavat eesmärki arvestades ülemäärast ja lubamatut sekkumist, mis kahjustaks tagatud õiguste sisu (vt selle kohta kohtuotsus, 15.6.2006, Dokter jt (C-28/05, EU:C:2006:408), punkt 75 ja seal viidatud kohtupraktika, ning Euroopa Inimõiguste Kohus, 21.11.2001, Fogarty *vs*. Ühendkuningriik, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-XI, punkt 33)".[32]

28 Vt selle kohta Euroopa Inimõiguste Kohus, 16.4.2013, Fazliyski vs. Bulgaaria, CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, punktid 59 ja 60; Euroopa Inimõiguste Kohus, 24.11.2005, Capital Bank AD vs. Bulgaaria, CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, punktid 99–108, ning Euroopa Inimõiguste Kohus, 28.4.2005, ID vs. Bulgaaria, CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, punktid 50–55.

29 Vt eelkõige direktiiv 2011/16 põhjendused 3 ja 12. Euroopa Kohtu sõnul oli direktiivi 77/799 eesmärk „võidelda maksude tasumisest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega rahvusvahelisel tasandil ning et see võeti vastu selleks, et reguleerida liikmesriikide maksuhaldurite vahelist koostööd" (kohtuotsus, 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 32). Need eesmärgid ei ole direktiivi 2011/16 vastuvõtmisega muutunud.

30 Vt selle kohta seoses direktiiviga 77/799 kohtuotsus, 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 punkt 31). Vt veel endiselt seoses direktiiviga 77/799 ja täpsemalt maksukohustuslase kohta, keda teabetaotlus puudutab, kohtuotsus, 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 36).

31 Vt selle kohta kohtuotsus, 30.6.2016, Toma ja Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Kohtuotsus, 18.3.2010, Alassini jt (C-317/08–C-320/08, EU:C:2010:146, punkt 63).

83. See seisukoht on märkimisväärselt sarnane Euroopa Inimõiguste Kohtu lähenemisele siis, kui ta kontrollib EIÕK artiklitega 6 ja 13 tagatud õigustele kehtestatud piiranguid. [33]

84. Tegemist on tegelikult ei rohkem ega vähem kui harta artikli 52 lõikes 1 – mille kohaselt „piira[ta] […] õigust tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus harta artikli 47 tähenduses […] saab […] üksnes juhul, kui see on ette nähtud seadusega, arvestab nimetatud õiguste olemust ning on lähtudes proportsionaalsuse põhimõttest vajalik ja vastab tegelikult Euroopa Liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvatele eesmärkidele või kui on vaja kaitsta teiste isikute õigusi ja vabadusi“ – sätestatu järgimisega. [34]

85. Õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile kasutamist võib seega piirata tingimusel, et õiguse *olemust* ei kahjustata. Selles küsimuses täpsustas Euroopa Inimõiguste Kohus veel, et EIÕK artikli 6 ülesanne ei ole tagada õigust pöörduda kohtusse, kes võib *asendada* haldusasutuste arvamuse enda omaga. [35]

86. Selleks et hinnata pädeva siseriikliku kohtu kontrolli ulatuse piisavust, tuleb arvestada vaidlustatud otsuse eset. See tegur on veelgi enam oluline, kui otsus „käsitleb konkreetset valdkonda, milles on nõutavad erialased teadmised, või kui – ja mil määral – see nõuab haldusasutuse kaalutlusõiguse teostamist“. [36]

87. Seetõttu leian, et rahalise halduskaristuse aluseks oleva teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasuse kontroll võib olla piiratud tingimusel, et see piirang ei kahjusta õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile olemust, kui sellel on õiguspärane eesmärk ja kui kasutatud vahendite ja taotletava eesmärgi vahel esineb mõistlik proportsionaalsuse suhe. [37]

b) Nõuetele vastavuse kontrolli (taotluse saanud riigi asutuse poolt) ja seaduslikkuse kontrolli (sama riigi kohtu poolt) ulatus direktiivil 2011/16 põhineva teabetaotluse puhul

88. Meenutan esiteks, et direktiivi 77/799 eesmärk oli võidelda maksude tasumisest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega rahvusvahelisel tasandil. [38] Kaks esimest direktiivi 2011/16 eesmärki kinnitavad seda eesmärki. Seda eesmärki on võimalik järeldada ka viimati nimetatud direktiivi 2011/16 artikli 23 lõikest 2, mille kohaselt „[l]iikmesriigid edastavad komisjonile kogu asjakohase teabe, mida on vaja *maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemisel* käesoleva direktiivi kohaselt tehtava halduskoostöö tõhususe hindamiseks“. [39]

89. Euroopa Kohtu nüüdseks hästi välja kujunenud praktikast nähtub, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemise eesmärki saab aga pidada õiguspäraseks eesmärgiks ja ülekaalukaks üldiseks huviks. [40]

90. Teiseks otsustas Euroopa Kohus, et taotluse saanud liikmesriik on põhimõtteliselt *kohustatud* vastama teise liikmesriigi pädeva asutuse esitatud teabetaotlusele. [41]

33 Vt selle kohta, Shelton, D., „Artikkel 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial“, in Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., ja Ward, A. (toim), The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary, Hart Publishing, 2014, lk 1197–1275, eelkõige nr 47.84.

34 Kohtuotsus, 15.9.2016, Star Storage jt (C-439/14 ja C-488/14, EU:C:2016:688, punkt 49).

35 Vt selle kohta Euroopa Inimõiguste Kohus, 15.9.2015, Tsanova-Gecheva vs. Bulgaaria, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punkt 97.

36 Euroopa Inimõiguste Kohus, 15.9.2015, Tsanova-Gecheva vs. Bulgaaria, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punkt 98.

37 Vt selle kohta kohtuotsus, 22.12.2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, punkt 60).

38 Vt selle kohta kohtuotsused, 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 punkt 30), ja 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 32).

39 Kohtujuristi kursiiv.

40 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 18.7.2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 60), ja 21.2.2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, punktid 40, 45 ja 46).

41 Vt selle kohta kohtuotsus, 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 34).

91. Oleviku kindla kõneviisi kasutamine direktiivi 2011/16 artiklis 5 kinnitab, et teabe edastamine on kohustuslik. Selle artikli järgi nimelt „[t]aotluse esitanud asutuse taotlusel *edastab* taotluse saanud asutus taotluse esitanud asutusele kogu artikli 1 lõikes 1 nimetatud teabe […]“.[42] Reservatsioonist, mis varem oli sätestatud direktiivi 77/799 artikli 2 lõikes 1, on nüüdseks välja kujunenud direktiivi 2011/16 eriartikkel „Piirangud“ ehk artikkel 17. Selle direktiivi artikkel 18 siiski täpsustab, et artikli 17 lõigete 2, 3 ja 4 sätteid „ei tõlgendata mingil juhul nii, et taotluse saanud liikmesriigil oleks õigus keelduda teabe esitamisest vaid põhjusel, et neil puudub kõnealuses küsimuses huvi“.

92. Kolmandaks on samuti selge, et taotlust esitav riik ei saa taotleda mis tahes maksuteavet. Direktiivi 2011/16 artiklis 5 sisalduv viide sama direktiivi artiklile 1 kehtestab nimelt selge piirangu: direktiiviga nähakse ette eeskirjad ja menetlused, mille alusel teevad liikmesriigid omavahel koostööd, et vahetada makse käsitlevat teavet, mis *eeldatavasti on oluline* asjaomaste liikmesriikide haldamiseks ja siseriiklike õigusnormide jõustamiseks.[43]

93. Nimetatud piirangut on selgitatud direktiivi 2011/16 põhjenduses 9, mille kohaselt: „„[e]eldatava asjakohasuse“ standardi eesmärk on ette näha maksuküsimuste alane teabevahetus nii suures ulatuses kui võimalik ning samas selgitada, et liikmesriikidel ei ole vabadust teha sihipäratuid päringuid või taotleda teavet, mis tõenäoliselt ei ole konkreetse maksumaksja maksuasjade puhul asjakohane […]“.

94. Sellest sättest ja selle selgitusest nähtub, et „eeldatava asjakohasuse“ standardi järgimine mõjutab teabetaotluse nõuetekohasust. Seetõttu tuleb taotluse saanud asutusel teabetaotlust selles osas kontrollida. Direktiivi 2011/16 artikli 7 lõige 4 lubab ka teavitada taotluse esitanud asutust taotlusega seotud mis tahes puudustest.

95. Järelikult kujutab see standard endast ka kriteeriumit, mille alusel teabe väljastamiseks kohustava otsuse seaduslikkust tuleb kontrollida ja seda peab tegema kohus harta artikli 47 tähenduses.

96. Neljandaks on kiirus ja diskreetsus maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemisel ilmselgelt olulised, mida kinnitavad direktiivi 2011/16 põhjendused 4 ja 8. Just seetõttu on direktiivi artiklis 7 ette nähtud tähtajad teabe edastamiseks.[44]

97. Neljast eelnevast märkusest nähtub, et selleks, et direktiiviga 2011/16 kehtestatud koostöömehhanism ei minetaks suurt osa oma tõhususest, peavad teabetaotluse nõuetekohasuse kontroll taotluse saanud riigi maksuhalduri poolt ja järgneva seaduslikkuse kontroll liikmesriigi kohtu poolt olema piiratud. Selline piirang on õigustatud maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemise üldise huvi eesmärgi alusel.

98. Direktiivi 2011/16 artikkel 20 määrab sellega seoses kindlaks teostatava kontrolli määratluse kasulikud parameetrid, kehtestades miinimumteabe, mis peab sisalduma tüüpvormidel, mille kasutamist seadusandja soovitab direktiivi 2011/16 artiklis 5 nimetatud teabetaotluste ja neile antavate vastuste puhul. Direktiivi 2011/16 põhjendus 9, mis nimetab „eeldatava asjakohasuse“ standardit, viitab ka otseselt artiklile 20.

99. Direktiivi 2011/16 artikli 20 lõike 2 esimeses lõigus nimetatud asjaolud on kontrollitava või uurimisaluse isiku andmed ning maksueesmärk, mille kohta teavet otsitakse. Teine lõik lisab, et taotluse esitanud asutus võib esitada iga sellise inimese nime ja aadressi, kes arvatakse valdavat taotletud teavet.

42 Kohtujuristi kursiiv.

43 Välja arvatud käibemaksu, tollimaksude ja aktsiisimaksude puhul, mida reguleeritakse mõne muu liikmesriikidevahelist halduskoostööd käsitleva liidu õigusaktiga, ning sotsiaalkindlustusmaksete puhul (direktiivi 2011/16 artikli 2 lõige 2).

44 Vt direktiivi 2011/16 põhjendus 12. Näiteks juhul, kui taotluse saanud asutus soovib teavitada taotluse esitanud asutust teabetaotlusega seotud puudustest, on tal direktiivi 2011/16 artikli 7 lõike 4 alusel kohustus seda teha ühe kuu jooksul pärast teabetaotluse kättesaamist.

100. Nende asjaolude põhjal peab taotluse saanud asutus suutma kindlaks teha, kas taotletud teave on *eeldatavasti oluline* taotluse esitanud asutuse kirjeldatud eesmärgi saavutamiseks, st, et teave puudutab asjaomase maksukohustuslase maksuseisundit ja võib aidata taotluse esitanud asutust võlguoleva maksusumma nõuetekohasel kindlaksmääramisel.

101. Teisisõnu peab taotluse saanud riigi asutus suutma vastata küsimusele, kas taotletud teave võib olla seotud maksu kindlaksmääramisega, mida taotluse esitanud asutus soovib teha.[45]

102. Seda tõlgendust kinnitavad kommentaarid OECD tulu- ja kapitalimaksu näidislepingu artikli 26 kohta, millest liidu seadusandja ise on lähtunud.[46] Eespool viidatud näidislepingu artikli selgituste kohaselt peab selles nimelt esinema „*mõistlik* võimalus, et taotletud teave *on* oluline“.[47] Mõiste „eeldatav olulisus“ eesmärk on takistada liikmesriigil taotleda teavet, „mille puhul on *vähetõenäoline*, et sellel on *seos* käimasoleva uurimise või kontrolliga“.[48]

103. Direktiiviga 2011/16 taotletav õiguspärane eesmärk näeb ette, et samu piiranguid kohaldatakse teabe väljastamiseks kohustava otsuse seaduslikkuse kontrollimisel kohtumenetluses, mis on algatatud taotletud teabe edastamisest keeldunud isikule määratud rahalise karistuse vaidlustamiseks.

104. Konkreetselt peab liikmesriigi kohus saama kontrollida, et teabe väljastamiseks kohustav otsus põhineb teabetaotlusel, milles esineb seos ühelt poolt taotletud teabe, asjaomase maksukohustuslase, kolmanda isiku, keda on võimaluse korral teavitatud, ja teisalt taotletava maksueesmärgi vahel.

105. Keeldumiseks peab teabetaotluse ja taotletava maksueesmärgi vahel olema ilmne kokkusobimatus. Taotluse saanud riigi kohtult üksikasjaliku õigusliku analüüsi nõudmine eeldab taotluse esitanud riigis esinevate faktiliste ja õiguslike asjaolude põhjalikku tundmist, mida ei saa sellelt kohtult nõuda ja mis pealegi ei oleks realistlik.[49] Nõustun komisjoni seisukohaga, mille kohaselt mõiste „eeldatav olulisus“ eeldab üksnes „„faktilist laadi ülevaatlikku ja vormilist“ kontrolli“.[50]

106. Samuti ei tule minu arvates arvesse võtta direktiivi 2011/16 artiklis 17 esitatud edastamiskohustuse piiranguid. Taotluse saanud asutus on nimelt põhimõtteliselt kohustatud teabetaotlusele vastama[51] ja nimetatud direktiivi artiklis 17 ette nähtud piirangud on üksnes taotluse saanud asutuse hinnata jäävad *võimalused* teabe edastamata jätmiseks.[52] Nagu Euroopa Kohus on varem nentinud seoses taotluse esitanud riigiga, märgib liidu seadusandja termini „võib“ kasutamisega, et liikmesriigi maksuhalduritel on võimalus.[53] See on just verb, mida on aga direktiivi 2011/16 artikli 17 lõigetes 3 ja 4 kasutatud.[54]

45 Märgin, et 2. veebruari 2009. aasta ettepaneku nõukogu direktiiv maksustamisalase halduskoostöö kohta (KOM(2009) 29 (lõplik)) artikli 5 lõikes 1 on nimetatud „tea[vet], *mis võib olla asjakohane* […] maksude õigeks määramiseks“. Kohtujuristi kursiiv.

46 Vt 2. veebruari 2009. aasta ettepaneku nõukogu direktiiv maksustamisalase halduskoostöö kohta (KOM(2009) 29 (lõplik)) seletuskirja punkt 570. Euroopa Kohus on juba pidanud õiguspäraseks liikmesriikide lähtumist OECD näidislepingust. Vt näiteks topeltmaksustamise vältimise näidislepingu kohta kohtuotsus, 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 32).

47 Kommentaarid OECD 2014. aasta tulu- ja kapitalimaksu näidislepingu artikli 26 sätete kohta, punkt 5. Kohtujuristi kursiiv.

48 Kommentaarid OECD 2014. aasta tulu- ja kapitalimaksu näidislepingu artikli 26 sätete kohta. Kohtujuristi kursiiv.

49 Vt selle kohta seoses direktiiviga 77/799 kohtuotsus, 13.4.2000, W.N. (C-420/98, EU:C:2000:209, punkt 18).

50 Vt komisjoni kirjalike seisukohtade punkt 50.

51 Vt selle kohta kohtuotsus, 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 34).

52 Ainult direktiivi 2011/16 artikli 17 lõige 1 mõjutab taotluse saanud asutuse vastust. Tal on siiski võimatu selle tingimuse täitmist kontrollida. Selle sätte kohaselt esitab taotluse saanud asutus nimelt artiklis 5 osutatud teabe „tingimusel et taotluse esitanud asutus on kasutanud kõiki tavapäraseid teabeallikad, mida ta kõnealustel tingimustel nõutud teabe saamiseks kasutada sai, ohustamata oma eesmärgi saavutamist“. See tingimus on seega oluline taotluse esitanud asutusele. Lojaalse koostöö põhimõtte järgi, millel direktiiv põhineb, peab taotluse saanud asutus selle tingimuse järgimist tingimata eeldama. Üldjuhul tugineb taotlust esitav asutus direktiivile üksnes juhul, kui tal endal vajalikku teavet ei ole.

53 Vt selle kohta kohtuotsused, 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 33), ning 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 32).

54 Direktiivi 2011/16 artikli 17 lõige 2 omakorda märgib, et direktiiviga *„ei kehtestata* taotluse saanud liikmesriigi suhtes mingit kohustust uurimist läbi viia või teavet esitada, kui sellise uurimise teostamine või taotletud teabe kogumine on vastuolus selle õigusaktidega“ (kohtujuristi kursiiv).

107. Kohtul ei tule seetõttu hinnata nende võimaluste kasutamise vajadust tagantjärele, kui taotluse saanud asutus ei ole pidanud seda vajalikuks teabetaotluse saamisel.

c) Vahejäreldus direktiivil 2011/16 põhineva teabetaotluse nõuetelevastavuse ja seaduslikkuse kontrolli ulatuse kohta

108. Direktiivi 2011/16 ise ei anna eraõiguslikele isikutele ühtegi õigust.

109. Enne teabe väljastamiseks kohustava otsuse vastuvõtmist peab taotluse saanud asutus suutma siiski kindlaks teha, kas taotletud teave on eeldatavasti oluline taotluse esitanud asutuse kirjeldatud eesmärgi saavutamiseks, st kontrollida, et teave puudutab asjaomase maksukohustuslase maksuseisundit ja võib aidata taotluse esitanud asutust võlguoleva maksusumma nõuetekohasel kindlaksmääramisel.

110. Direktiivi järgimise eesmärgil ette nähtud rahalise halduskaristuse kehtestamine kehtestab ka õiguse pöörduda kohtusse harta artikli 47 tähenduses. See eeldab, et kohus, kellele on esitatud kaebus rahalise karistuse peale, saab kontrollida karistuse aluseks oleva teabe väljastamiseks kohustava otsuse seaduslikkust.

111. Direktiiviga 2011/16 taotletava maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemise õiguspärane eesmärk näeb siiski ette, et seaduslikkuse kontrollimisel tuleb piirduda järgnevaga: kohus peab ainult ülevaatliku analüüsi põhjal suutma kontrollida, et teabe väljastamiseks kohustav otsus põhineb teabetaotlusel, milles esineb seos ühelt poolt taotletud teabe, asjaomase maksukohustuslase, kolmanda isiku, keda on võimaluse korral teavitatud, ja teisalt taotletava maksueesmärgi vahel. Ebaseaduslikkuse tuvastamiseks peab teabetaotluse ja maksueesmärgi vaheline kokkusobimatus olema ilmne.

112. Leian, et nii kavandatuna ei muuda seda liiki kontroll sisutühjaks õigust tõhusale õiguskaitsevahendile, mis on tagatud harta artikliga 47. Lisaks järgitakse proportsionaalsuse põhimõtet, sest kehtestatud piirangud on vajalikud, et tagada direktiiviga 2011/16 kehtestatud maksualase halduskoostöö menetluse tõhusust, ega lähe kaugemale sellest, mis on vajalik taotletava maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemise eesmärgi saavutamiseks.

d) Lõpumärkus maksukohustuslase olukorraga vastuolu puudumise kohta

113. Euroopa Kohus otsustas 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsuses Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), et maksumenetluses tuleb eristada uurimisfaasi – mille osaks on ühe maksuhalduri poolt teisele saadetud teabenõue –, ning võistlevat faasi. Euroopa Kohtu sõnul „maksukohustuslase kaitseõiguste järgimine ei nõua, et viimane saaks osaleda teabenõudes, mille taotluse esitanud liikmesriik on saatnud taotluse saanud liikmesriigile“. [55]

114. Komisjoni hinnangul tuleb sama arutluskäiku kohaldada kolmanda isiku suhtes, kellelt teavet palutakse, vastasel korral antakse taotluse saanud kolmandatele isikutele rohkem menetlusõigusi kui maksumenetlusega seotud maksukohustuslasele, olgugi et esimese maksuseisundit ei mõjutata. [56] Taotluse saanud kolmandatel isikutel ei peaks järelikult olema õigust vaidlustada teabetaotluse eeldatavat olulisust.

115. Selle argumendiga ei saa nõustuda, sest uuritav maksukohustuslane ja taotluse saanud kolmas isik ei ole sarnases olukorras.

55 Selle kohtuotsuse punkt 44.

56 Vt komisjoni kirjalike seisukohtade punkt 70.

116. Maksukohustuslase menetlusõiguste kohustusliku tunnustamise puudumine 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsuses Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) on nimelt põhjendatav sellega, et Euroopa Kohus eristab maksumenetluses uurimisfaasi ja võistlevat faasi.[57] Võistlev faas algab maksukohustuslasele deklaratsiooni parandamise ettepaneku saatmisega. Nimetatud teine faas toob aga tingimata kaasa maksukohustuslase teatud õiguste järgimise, mille hulgas on õigus vaidlustada võimalik lõplik otsus kohtus.

117. Taotluse saanud kolmas isik ei ole seotud maksumenetluse teise faasiga. Ta ei saa seega selles oma õigusi kasutada. Lisaks, erinevalt maksukohustuslase olukorrast, kas saab tegelikult rääkida uurimisest taotluse saanud kolmanda isiku puhul, eelkõige siis, kui talle määratakse rahaline karistus? Sellises olukorras ei ole kohatu vastata erinevalt õigust tõhusale õiguskaitsevahendile käsitlevale küsimusele olenevalt sellest, kas tegemist on maksukohustuslasega, kelle riik, kes taotluse on esitanud, soovib maksu arvutada, või kolmanda isikuga, kellele on saadetud teabe väljastamiseks kohustav otsus teabetaotluse tõttu.

E. Neljas eelotsuse küsimus

118. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib neljandas küsimuses teada, milline on direktiivi 2011/16 artikli 1 lõikes 1 ja artiklis 5 nimetatud mõiste „eeldatavasti oluline“ ulatus. Sisuliselt soovib Cour administrative (kõrgeim halduskohus) teada, kas tegemist on taotluse esitanud asutuse poolt taotluse saanud asutusele saadetud teabetaotluse ja sellele järgneva teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasuse ühe tingimusega.

119. Kolmanda ja viienda küsimuse analüüsimise käigus jõudsin järeldusele, et direktiivi 2011/16 artiklis 5 sisalduv viide sama direktiivi artiklile 1 piirab selgelt taotluse saanud asutuse kohustust.

120. Kooskõlas nende kahe artikliga näeb direktiiv 2011/16 nimelt ette eeskirjad ja menetlused, mis kohustavad liikmesriike tegema omavahel koostööd, et vahetada makse käsitlevat teavet, mis *eeldatavasti on oluline* asjaomaste liikmesriikide haldamiseks ja siseriiklike õigusnormide jõustamiseks.[58]

121. Sellest järeldan, et „eeldatava asjakohasuse“ standardi järgimine mõjutab teabetaotluse ja selle järgneva teabe väljastamiseks kohustava otsuse nõuetekohasust ning et see kujutab endast ka kriteeriumit, mille alusel tuleb kohtul kontrollida teabe väljastamiseks kohustava otsuse seaduslikkust harta artikli 47 tähenduses.[59]

122. Teisisõnu on ühe liikmesriigi poolt teiselt liikmesriigilt palutud teabe eeldatav olulisus tingimus, millele teabetaotlus peab vastama, et taotluse saanud liikmesriigil tekiks kohustus seda menetleda.

57 Vt selle kohta punktid 56–59, kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Sabou (C-276/12, EU:C:2013:370). Vt ka doktriini kohta Aubert, M., Broussy, E. ja Cassagnabère, H., „Chronique de jurisprudence de la CJUE“, L'actualité juridique; droit administratif, 2013, lk 2309; Van Eijsden, A., „Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request“, Highlights & Insights on European Taxation, 2014, nr 3, lk 131–134, eelkõige lk 132 ja 133.

58 Välja arvatud käibemaksu, tollimaksude ja aktsiisimaksude puhul, mida reguleeritakse mõne muu liikmesriikidevahelist halduskoostööd käsitleva liidu õigusaktiga, ning sotsiaalkindlustusmaksete puhul (direktiivi 2011/16 artikli 2 lõige 2).

59 Vt käesoleva ettepaneku punktid 94 ja 95.

F. Kuues eelotsuse küsimus

123. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kuuenda küsimusega sisuliselt teada, kas harta artikli 47 lõige 2 näeb ette, et teabetaotlus, mille on taotluse esitanud asutus saatnud taotluse saanud asutusele, peab olema edastatud teabe väljastamiseks kohustava otsuse adressaadile ja kohtule kohtumenetluses, mis on algatatud sellele otsusele vastamisest keeldumise tõttu määratud rahalise karistuse vaidlustamiseks.

124. Küsimus ei ole ebaoluline. See puudutab võistlevuse põhimõtet, mida peetakse üldpõhimõtteks, sest see võimaldab kaitseõiguste teostamist ja kohtuliku tõe välja selgitamist.[60]

125. Direktiiviga 2011/16 seoses on asjaolusid, mis tõendavad seost taotletud teabe ja taotluse esitanud asutuse taotletava maksueesmärgi vahel – st taotletud teabe eeldatavat olulisust –, tingimata selgitatud teabetaotluses. Siiski jääb selgusetuks, kas need asjaolud on taasesitatud teabe väljastamiseks kohustavas otsuses, millest teavitati taotluse saanud kolmandat isikut. 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 3 lõige 4 täpsustab aga sõnaselgelt, et teabe väljastamiseks kohustav otsus sisaldab ainult andmeid, mis on kolmandast isikust teabe valdajale hädavajalikud, et kindlaks teha taotletud teave.[61]

126. Teabe väljastamiseks kohustav otsus, mis on ka lühike, ei võimalda kindlasti kontrollida, kas see põhineb teabetaotlusel, milles esineb seos ühelt poolt taotletud teabe, asjaomase maksukohustuslase, kolmanda isiku, keda on võimaluse korral teavitatud, ja teisalt taotletud maksueesmärgi vahel.[62]

127. Taotluse esitanud riigi algne teabetaotlus peab järelikult olema tingimata esitatud kohtule, kellele on esitatud kaebus rahalise karistuse peale. Vastasel korral ei ole kohtul harta artiklis 47 sätestatud seaduslikkuse kontrolli võimalik teostada.

128. Nagu kohtujurist Bot'l oli seda hiljuti nimelt võimalik meenutada kohtuasjas ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563) esitatud ettepaneku punktis 92, „*isegi siis, kui väidetavalt esineb oht riigi julgeolekule*, on tõhusa õiguskaitse tagamise seisukohalt minimaalselt nõutav, et kaebust lahendavat sõltumatut kohtuinstantsi teavitataks vaidlusaluse otsuse aluseks olevatest põhjustest, isegi kui need ei ole avalikkusele kättesaadavad […]“.[63]

129. Milline on aga olukord taotluse saanud kolmanda isiku jaoks? Teabetaotluse saamata jäämine tekitab menetluspoolte vahel tasakaalutuse.

130. Euroopa Kohus on otsustanud Euroopa loomisest alates, et kui kohtuotsus põhineks asjaoludel ja dokumentidel, millega pooled või üks neist ei ole saanud tutvuda ja mille suhtes nad ei ole seetõttu saanud seisukohta võtta, oleks see põhiõiguse tõhusale õiguskaitsevahendile rikkumine.[64]

131. Kindlasti ei ole võistlevuse põhimõte samuti absoluutne. Sellega seoses ei tohi unustada, millisesse valdkonda see kohtuvaidlus kuulub – selleks on maksuhaldurite vaheline koostöö maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemisel. Selles kontekstis ei ole välistatud, et teabetaotluse edastamine taotluse saanud kolmandale isikule võib kahjustada teabevahetuse tõhusust või vähendada taotluse esitanud asutuse läbi viidava uurimise õnnestumise tõenäosust. Pealegi, kas teabetaotluse avalikustamine taotluse saanud kolmandale isikule ei riku niisuguse maksukohustuslase õigust isikuandmete kaitsele, kelle suhtes viikase läbi uurimist maksumenetluses?

60 Vt selle kohta, Miniato, L., *Le principe du contradictoire en droit processuel*, L.G.D.J., Pariis, 2008, nr 121.

61 Käesoleval juhul ei ole õiguslikku kohustust minu arvates nõuetekohaselt täidetud. Berlioz'ile põhikohtuasjas edastatud teabe väljastamiseks kohustav otsus sisaldab nimelt muud teavet kui ainult taotletud teavet (vt 67. joonealune märkus).

62 Vt käesoleva ettepaneku punkt 111.

63 Kohtujuristi kursiiv.

64 Vt selle kohta kohtuotsus, 22.3.1961, Snupat vs. Ülemamet (42/59 ja 49/59, EU:C:1961:5) ja põhimõtte hiljutise kinnitamise kohta kohtuotsus, 4.6.2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punkt 56).

132. Ma siiski ei arva, et need põhjused põhjendavad üldiselt ja absoluutselt õigusest tõhusale õiguskaitsevahendile tulenevate tagatiste – mida kujutab endast piiratud võimalus tutvuda oluliste asjaoludega, et hinnata määratud karistuse seaduslikkust – rikkumist.

133. Kuigi Euroopa Inimõiguste Kohus on nentinud, et võistlevuse põhimõtet võib piirata, on see nii üksnes selleks, et kaitsta teise isiku põhiõigust või olulist avalikku huvi.[65] Euroopa Inimõiguste Kohtu sõnul on EIÕK artikli 6 lõike 1 alusel õiguspärased ainult sellised meetmed, mis on „absoluutselt vajalikud".[66]

134. Direktiivi 2011/16 puhul minu arvates teise isiku õigused selles osas ei põhjenda a priori teabetaotluse konfidentsiaalsust taotluse saanud kolmanda isiku suhtes. Tõenäoliselt on teave maksumenetlusega seotud maksukohustuslase kohta juba teatavaks saanud teabe väljastamiseks kohustavas otsuses.[67] Maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemine kujutab endast aga olulist avalikku huvi.

135. Isegi oletatavate terroristlike ähvardustega seotud avalikku julgeolekut puudutavate erakorraliste asjaolude esinemisel otsustas Euroopa Kohus, et pädev siseriiklik ametiasutus peab tõendama, et riigi julgeolekuhuve kahjustataks tegelikult, kui puudutatud isikule teatataks täpselt ja täielikult vaidlusaluse otsuse aluseks olnud põhjused ja nendega seotud tõendid.[68]

136. Selle nõude on kehtestanud oma praktikas ka Euroopa Inimõiguste Kohus, kes soovib, et võistlevuse põhimõtte piirangut kompenseeritaks sobivate menetluslike mehhanismide abil, millega on võimalik menetluses tagada õigluse rahuldav tase.[69] Avalikustamise vajaduse hindamist kohtu poolt peetakse nimelt oluliseks tagatiseks, mis võib leevendada edastamisest keeldumist pädeva asutuse poolt.[70]

137. Neid kaalutlusi arvestades leian, et teabetaotlus tuleb seega tingimata edastada kohtule, kellele on esitatud kaebus rahalise karistuse peale, ning taotluse saanud kolmandale isikule. Kui taotluse saanud riigi asutus leiab, et nimetatud edastamine võib ohustada asutustevahelise koostöö tõhusust maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemisel (või kahjustab muud avalikku huvi või teise isiku põhiõigust), tuleb tal eespool viidatud kaebuse menetluses selle kohta tõend esitada ja kohtul küsimus lahendada.

65 Vt selle kohta Euroopa Inimõiguste Kohus, 16.2.2000, Jasper *vs*. Ühendkuningriik, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punkt 52, ja Euroopa Inimõiguste Kohus, 19.2.2009, A ja teised *vs*. Ühendkuningriik, CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, punkt 205.

66 Vt selle kohta Euroopa Inimõiguste Kohus, 16.2.2000, Jasper *vs*. Ühendkuningriik, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punkt 52.

67 Käesolevas kohtuasjas ongi just tegemist niisuguse olukorraga, sest teabe väljastamiseks kohustavas otsuses on täpsustatud asjaomase juriidilise isiku andmed ja taotluse esitanud riigi asutuste läbiviidava uurimise eesmärk. Pärast seda, kui on märgitud, et „asjaomane juriidiline isik, keda taotlus puudutab, on äriühing Cofima SAS", ning on täpsustatud äriühingu asukoha aadressi Prantsusmaal, lisab teabe väljastamiseks kohustav otsus sõnaselgelt, et „Prantsuse maksuhaldurid kontrollivad äriühingule Berlioz Investment SA kuuluva äriühingu SAS Cofima maksuseisundit ja nad vajavad teavet, et teha otsus SAS Cofima poolt Berlioz Investment SA-le makstavatelt dividendidelt kinnipeetava tulumaksu kohaldamise kohta" (vt Luksemburgi valitsuse esitatud dokument A 1 toimikus).

68 Vt selle kohta kohtuotsus, 4.6.2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punkt 61).

69 Vt selle kohta punkt 83, kohtujuristi ettepanek, Bot, kohtuasi ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563) ja eelkõige Euroopa Inimõiguste Kohus, 16.2.2000, Jasper vs. Ühendkuningriik, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punkt 52.

70 Vt selle kohta Euroopa Inimõiguste Kohus, 16.2.2000, Jasper *vs*. Ühendkuningriik, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punkt 56.

VI. Ettepanek

138. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Cour administrative'i (kõrgeim halduskohus) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kui liikmesriik näeb oma õigusnormides ette rahalise karistuse isiku suhtes, kes keeldub esitamast teavet maksuhalduritevahelise teabevahetuse raames, mis põhineb eelkõige nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivi 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta sätetel, rakendab liikmesriik liidu õigust, mille tulemusel hartat kohaldatakse.

2. Isik võib tugineda harta artiklile 47, kui ta leiab, et talle määratud rahaline halduskaristus põhineb teabetaotlusel, mille õiguspärasuses ta kahtleb, kui see taotlus on esitatud menetluses, mis rakendab liidu õigust.

3. Harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et kohus, kellele on esitatud kaebus teabe väljastamiseks kohustavale otsusele vastamisest keeldumise tõttu määratud rahalise halduskaristuse peale, peab saama kontrollida selle otsuse seaduslikkust. Direktiiviga 2011/16 taotletavat maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemise õiguspärast eesmärki arvestades peab kohus siiski ainult ülevaatliku analüüsi põhjal suutma kontrollida, et teabe väljastamiseks kohustav otsus põhineb teabetaotlusel, milles esineb seos ühelt poolt taotletud teabe, asjaomase maksukohustuslase, kolmanda isiku, keda on võimaluse korral teavitatud, ja teisalt taotletava maksueesmärgi vahel. Ebaseaduslikkuse tuvastamiseks peab teabetaotluse ja maksueesmärgi vaheline kokkusobimatus olema ilmne.

4. Ühe liikmesriigi poolt teiselt liikmesriigilt direktiivi 2011/16 alusel palutud teabe eeldatav olulisus on tingimus, millele teabetaotlus peab vastama, et tekiks taotluse saanud liikmesriigil kohustus seda menetleda.

5. Teabetaotlus, millel põhineb teabe väljastamiseks kohustav otsus, tuleb seega tingimata edastada kohtule, kellele on esitatud kaebus rahalise karistuse peale, ning taotluse saanud kolmandale isikule. Kui taotluse saanud riigi asutus leiab, et nimetatud edastamine võib ohustada asutustevahelise koostöö tõhusust maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemisel (või kahjustab muud avalikku huvi või teise isiku põhiõigust), tuleb tal eespool viidatud kaebuse menetluses selle kohta tõend esitada ja kohtul küsimus lahendada.