

**Kohtuasi C-437/19****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

31. mai 2019

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

23. mai 2019

**Apellant:**

État du Grand-duché de Luxembourg

**Vastustaja:**

L

**I. Kohtuvaidluse ese ja andmed**

- 1 Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (Luksemburgi otseste maksude ameti direktor, Luksemburg) tegi 28. veebruari 2018. aasta kirjas äriühingule L (asukoht Luksemburgis) kohustuseks esitada ametile teatud teavet järgmistel tingimustel:

„[...] Prantsuse pädev maksuhaldur edastas meile 27. aprillil 2017 teabetaotluse vastavalt direktiivile 2011/16 [...] ning Luksemburgi ja Prantsusmaa vahelisele maksulepingule [...].

[...]

*Juriidiline isik, keda taotlus puudutab, on äriühing F [asukoht Prantsusmaal].*

*Palun esitada järgmine teave ja dokumendid ajavahemiku kohta 1. jaanuarist 2012 kuni 31. detsembrini 2016 [...].*

- Edastage äriühingu L aktsionäride ning otseste ja kaudsete tegelike kasusaajate nimed ja aadressid, olenemata äriühingu sisemisest struktuurist ja aktsiakapitali jaotusest;
- Edastage äriühingu L väärtpaperite registrite koopia.

[...]“ (edaspidi „teabe väljastamiseks kohustav otsus“).

- 2 Prantsuse ametiasutused märkisid, et nad kontrollivad äriühingut F (asukoht Prantsusmaal), kelle tegevusala on kinnisvara üürimine [...] omavalitsusüksuses (Prantsusmaa). Äriühing L ei ole mitte üksnes äriühingu F kaudne emaettevõtja (Hollandi õiguse alusel asutatud äriühingu kaudu), vaid omab ka vahetult muud kinnisvara samas omavalitsusüksuses Prantsusmaal. Prantsuse ametiasutused selgitasid, et füüsilised isikud, kellele kuuluvad vahetult või kaudselt Prantsusmaal asuvad kinnisasjad, peavad need deklareerima, ning et nad soovivad teada äriühingu L aktsionäre ja tegelikke kasusaajaid.
- 3 Otseste maksude ameti direktor jättis 4. juuni 2018. aasta otsusega rahuldamata vaide, mille esitas äriühing L, kes seejärel esitas tribunal administratifile (halduskohus, Luksemburg) kaebuse, mille menetlemine on veel pooleli.
- 4 Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (Luksemburgi otseste maksude ameti direktor, Luksemburg) määras 6. augusti 2018. aasta otsusega äriühingule L trahvi teabe väljastamiseks kohustava otsuse täitmata jätmise eest.
- 5 Äriühing L esitas 5. septembril 2018 tribunal administratifile (halduskohus, Luksemburg) kaebuse trahvi määramise otsuse peale.
- 6 Tribunal administratif (halduskohus, Luksemburg) rahuldab 18. detsembril 2018. aasta otsusega kaebuse ja tühistas 6. augusti 2018. aasta otsuse trahvi määramise kohta.
- 7 Halduskohus sisuliselt tühistas teabe väljastamiseks kohustava otsuse, sest omavahel olid vastuolus teabe väljastamiseks kohustavas 28. veebruaril 2018. aasta otsuses nimetatud maksukohustuslase andmed ühelt poolt ja Prantsuse ametiasutuste esitatud selgitused teabe taotlemise eesmärgi kohta teiselt poolt, mistõttu esines jätkuvalt kahtlus seoses teabe väljastamiseks kohustavas otsuses nimetatud maksukohustuslase andmetega. Kohus rõhutas eriti seda, et teabe väljastamiseks kohustavas 27. aprilli 2017. aasta otsuses sisalduvad selgitused viivad järeldusele, et pooleliolev uurimine ei puuduta mitte äriühingut F, keda on teabevahetustaotluses nimetatud uurimisaluse isikuna Prantsusmaal, ja äriühingu F enda maksustamist, vaid pigem äriühingu L füüsilistest isikutest tegelikke kasusaajaid, kes on Prantsuse õigusnormide alusel kohustatud deklareerima Prantsusmaa territooriumil asuva mitme kinnisasja omandi.

- 8 État du Grand-duché de Luxembourg (Luksemburgi Suurhertsogiriik, edaspidi „riik“) esitas kõnealuse kohtuotsuse peale 21. detsembril 2018 apellatsioonkaebuse.

**北\*□婁□念□暉□燿\*血軋× 飈H佂J儀J勻\*□堀∴II. Käsitletavad õigusnormid**

*Liidu õigus*

*Euroopa Liidu põhiõiguste harta*

- 9 Harta artiklis 47 „Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele“ on sätestatud:

„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.“

*Nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiv 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta*

- 10 Põhjendus 9 on sõnastatud järgmiselt:

„[...] „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.“

- 11 Artiklis 1 „Sisu“ on sätestatud:

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

- 12 Artiklis 5 „Taotluse alusel toimuva teabevahetuse menetlus“ on sätestatud:

„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.“

13 Artiklis 20 „Tüüpvormid ja elektroonilised vormid“ on sätestatud:

„1. [...]“

2. 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 valdavalt taotletud teavet, ning kõik üksikasjad, mis võivad hõlbustada teabe kogumist taotluse saanud asutuse poolt. [...]“

### 止\*□婁□念□醇□燴\*血軻× 馳H公J儀J勻\*□堀:III. Apellandi seisukoht

- 14 Riik vaidleb vastu sellele, et taotletud teabe eeldatav olulisus on ilmselgelt välistatud asjaomase maksukohustuslase, kolmandate isikute, kellelt võidakse teavet küsida, ja taotletud maksueesmärgi suhtes. Ta heidab halduskohtule ette eelkõige seisukohta, et esineb jätkuvalt kahtlus seoses taotluses nimetatud maksukohustuslaste andmetega. Ta väidab, et Prantsuse ametiasutuste taotluses sisalduvad selgitused võimaldavad tuvastada isikuid, keda on selles nimetatud, kuna kõnealuses taotluse eesmärk on äriühingu L niisuguste füüsilistest isikutest tegelike kasusaajate maksustamine Prantsuse õigusnormide alusel, kellel on kohustus deklareerida neile vahetult või kaudselt Prantsusmaal kuuluvad kinnisasjad.
- 15 Nõustudes, et käesolevas asjas ei ole Prantsuse ametiasutuste teabevahetustaotluses ega teabe väljastamiseks kohustavas otsuses täpsustatud taotluses silmas peetud füüsiliste isikute nimesid, vaid mainitud on üksnes Prantsuse äriühingu F nime, kelle kontrollimismenetluse tõttu algatati uurimine seoses füüsilistest isikutest kasusaajatega, kes on kõnealuse äriühinguga otseselt või kaudselt seotud, rõhutab riik, et taotluse eesmärk on konkreetselt kindlaks teha nende füüsiliste isikute nimed, kes on kohustatud deklareerima kõik kinnisasjad, mis neile Prantsusmaal vahetult või kaudselt kuuluvad. Ta lisab, et Prantsuse äriühingu poolse koostöö puudumise tõttu on alust arvata, et kõnealused füüsilised isikud ei täida oma maksukohustusi ja et Prantsuse ametiasutused püüavad seega saada teavet seoses maksukohustuslastega, keda ei ole tõepoolest tuvastatud nimeliselt, kuid kes on siiski konkreetselt piiritletud. Arvestades äriühingule L kinnisvara kuulumist Prantsusmaal ja arvestades kõnealuse äriühingu ilmseid seoseid äriühinguga F, on Prantsuse ametiasutused tõendanud riigi sõnul ka selgelt seose maksmenetlusega Prantsusmaal.
- 16 Riik järeldas sellest, et Prantsuse ametiasutused võivad õiguspäraselt pöörduda Luksemburgi pädevate asutuste poole, et saada teavet Luksemburgi äriühingu

omanike andmete kohta. Ta väidab, et nimetatud taotluse puhul ei saa järeldada, et eeldatav olulisus on ilmselgelt välistatud.

- 17 Riik rõhutab mõistet „eeldatav olulisus“. Ta rõhutab, et äriühing F on kinnisvaraettevõtte, mis on maksualaselt läbipaistev ning mille osalus kuulub 100% aktsiaseltsile, mis on asutatud Hollandi õiguse alusel ja mille osalus on omakorda 100% äriühingu L omandis. Kuna Prantsuse õigusnormid kohustavad konkreetselt füüsilisi isikuid deklareerima tulu, mis on saadud vahetult või kaudselt Prantsusmaal kuuluvatest kinnisasjadest, leiab riik, et nõutav teave on eeldatavasti oluline. Ta lisab, et on mõeldamatu, et üks kinnisvaraettevõtte võib lihtsa struktuuri abil – kasutades variettevõtjat teises riigis ja asutades kolmanda äriühingu muus riigis – hoiduda esimeses riigis asuva kinnisvara omandi deklareerimisest tulenevatest maksukohustustest.
- 18 Selleks, et tõendada Prantsuse ametiasutuste poolt taotletud teabe eeldatavat olulisust, viitab riik OECD näidislepingu tulu- ja kapitalimaksu kohta artikli 26 kommentaarile, milles on esiteks täpsustatud, et *„teabetaotlus ei kujuta endast sihipäratut päringut vaid seetõttu, et selles ei ole täpsustatud kontrollitava või uurimisaluse maksukohustuslase nime või aadressi (või mõlemat)“*, kuid taotluse esitanud riik peaks *„lisama muud piisavat teavet, mis võimaldab maksukohustuslase tuvastada“*. Teiseks on selles kommentaaris kinnitatud, et maksukohustuslaste teatud rühma uurimine on kooskõlas näidislepingu artikli 26 lõikes 1 ette nähtud nõuetega, kui selles on järgitud „eeldatava olulisuse“ normi, kuid on vajalik, et *„taotluse esitanud riik esitab rühma kohta üksikasjaliku kirjelduse ning asjaolud, mis taotluseni viisid, selgituse kohaldatavast seadusest ja miks on alust arvata, et maksukohustuslased, kelle suhtes on esitatud ühine taotlus, ei ole järginud seadust“*.
- 19 Mis puudutab direktiivi 2011/16 artikli 20 lõike 2 punkti a, siis väidab riik, et direktiiv ei erista nimelist ja isiklikku tuvastamist kindlaksmääratavatest andmetest. Seetõttu ei keela direktiivis miski teist lähenemisviisi, mille kohaselt piisab, kui asjaomane isik on oma andmetega seoses kindlaksmääratav. Riigi sõnul ei ole ka asjaolu, et füüsiliste isikute kaudne kindlaksmääramine peab toimuma kolme äriühingu kaudu, mis asuvad kolmes eri riigis, et varjata Prantsusmaal omatava kinnisvara tegelikke kasusaajaid, sellist laadi, mis välistaks eeldatava olulise seose taotletava teabega.
- 20 Lõpetuseks peab riik selles staadiumis ennatlikuks Euroopa Kohtu poole pöördumist ja viitab sellele, et võetakse üle 20. mai 2015. aasta direktiiv 2015/849, mis käsitleb finantssüsteemi rahapesu või terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise tõkestamist [...], milles on muu hulgas kehtestatud riigisisene mehhanism igas liikmesriigis selleks, et teha kindlaks tegelikke kasusaajaid, ja 25. mai 2018. aasta direktiiv 2018/822/EL, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruantavate piiriüleste skeemide puhul ja mis jõustub 1. juulil 2020 ning täiendab direktiivi 2011/16, lisades sellesse tegelikud kasusaajad. Niisugust teavitamist tegelikest kasusaajatest ning

vahendajate ja asjaomaste maksumaksjate tuvastamist võimaldavast teabest laiemas tähenduses, sealhulgas nende nimest, sünniajast ja -kohast (füüsiliste isikute puhul), maksuresidentsusest ja vajadusel isikutest, kes on asjaomase maksukohustuslasega seotud ettevõtjad, viidaks edaspidi seega läbi maksuametite vaheliste kanalite kaudu ning vajadusel automaatselt ja korrapäraselt.

#### 止\*□婁□念□醇□燿\*血朝× 馳H佂J儀J勻\*□堀∴IV. Vastustaja seisukoht

- 21 Vastustaja märgib, et teabe väljastamiseks kohustavas 28. veebruari 2018. aasta otsuses on märgitud, et Prantsuse ametiasutuste taotluses nimetatud maksukohustuslane on Prantsuse äriühing F. Ta kinnitab, et Prantsuse maksuhalduri antud selgitused maksueesmärgi kohta on ilmselgelt vastuolus teabe väljastamiseks kohustavas otsuses nimetatud maksukohustuslase märkimisega. Tegelikult ei ole teabetaotluses palutud välja selgitada äriühingu F maksuolukorda, vaid hoopis tuvastada üht või mitut füüsilist isikut, kellest veel ei teata ja kes oleksid pidanud deklareerima omandi – ühe või mitme eelkõige kinnisvaraga tegeleva äriühingu kaudu – Prantsusmaal asuvale kinnisvarale ning kes rikkusid kõnealust seadusest tulenevat kohustust. Vastustaja sõnul nähtuvad kõnealusest „*ilmselgest vastuolust*“ Prantsuse maksuhalduri taotletud sihipäratud päringud, mida otseste maksude ameti direktor käesolevas asjas toetab.
- 22 Teisisõnu on taotletud teave, nimelt vastustaja aktsionäride ja tegelike kasusaajate andmed, seotud konkreetselt isikutega, keda Prantsuse maksuhaldur peaks oma taotluses tuvastama või vähemalt tuvastatavaks tegema.
- 23 Vastustaja järeldeb sellest, et teabe väljastamiseks kohustava 28. veebruari 2018. aasta otsusega on rikutud eeldatava olulisuse kriteeriumi, mistõttu vaidlusalune trahviotsus tuleks tühistada, sest see on tehtud ebaseaduslikul alusel.
- 24 Lõpetuseks kirjeldab vastustaja seda, millises seisus oli temal olev teave kaebuse esitamise hetkel ja milline käesoleval ajal, selleks et hinnata Prantsuse ametiasutuste taotluse eeldatavat olulisust. Ta rõhutab pidevaid muudatusi teabes, mida talle on edastatud riigiga toimunud kirjaliku ja suulise teabevahetuse käigus – kuna ta ei saanud tutvuda Prantsuse maksuhalduri algtaotlusega, ei saanud ta kontrollida selle tegelikku sisu, mistõttu tuli tal lähtuda riigi poolt esitatud seosetutest ja lakoonilistest selgitustest.
- 25 Ta palub sel põhjusel esitada eelotsuse küsimuse Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikli 47 kohta. Vastustaja sõnul nõuab õigus tõhusale õiguskaitsevahendile, mis on tagatud harta artikliga 47, et puudutatud isik saaks esitada liidu õiguse rakendamisest tuleneva haldusakti peale kaebuse erapooletule kohtule, ilma et niisuguse tõhusa õiguskaitsevahendi kasutamise kaaskes puudutatud isikule risk ebasoodsa tulemuse korral haldustrahvi määramiseks või säilitamiseks, kui haldustrahv määrati nii, et ta ei saanud eelnevalt tutvuda minimaalse teabega, mis oleks võimaldanud tal kindlaks teha teabe väljastamiseks kohustava otsusega nõutud teabe eeldatavat olulisust.



**V. Cour administrative'i (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) hinnang**

- 26 Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) ei nõustu tribunal administratif'i (halduskohus, Luksemburg) analüüsiga, mille kohaselt esineb jätkuvalt kahtlus seoses teabetaotluses nimetatud maksukohustuslase andmetega, mistõttu minetab taotletud teave igasuguse eeldatava olulisuse.
- 27 On tõsi, et teabe väljastamiseks kohustavas 28. veebruari 2018. aasta otsuses on märgitud ainult äriühingut F maksukohustuslasena, keda Prantsuse ametiasutuste läbiviidav uurimine puudutab. Nii äriühingut F kui ka äriühingut L on nimetatud ka Prantsuse ametiasutuste taotluses juriidiliste isikutena, keda Prantsusmaal uuritakse kui äriühinguid, kellele kuulub Prantsusmaal asuv kinnisvara või osalus äriühingus, kellele selline kinnisvara kuulub. 27. aprilli 2017. aasta taotluse sisust tervikuna niisiis nähtub, et äriühingud F ja L on juriidilised isikud, keda Prantsuse ametiasutuste läbiviidav pooliolev uurimine puudutab. Kõnealuse uurimisega seondub iseärasus, mis tuleneb Prantsuse õigusnormidest, mille kohaselt Prantsusmaal asuva kinnisasja vahetu omand või osalus Prantsusmaal asuvat kinnisasja omavas äriühingus tekitab füüsilistel isikutel, kes on kõnealuste äriühingute aktsionärid või tegelikud kasusaajad, kohustuse kõnealused kinnisasjade kaudsed omandid deklareerida.
- 28 Sellest järeldub, et vastupidi halduskohtu teistsugusele järeldusele ja vastustaja argumentidele ei too 27. aprilli 2017. aasta teabetaotlus kaasa vastuolu isikute, keda Prantsuse ametiasutuste läbiviidav pooliolev uurimine tegelikult puudutab, ja taotluses viidatud maksueesmärgi vahel, mistõttu taotletud teabe puhul ei ole ilmselgelt täielikult välistatud eeldatav olulisus asjaomaste maksukohustuslaste, kolmandate isikute, kellele võib olla teavet, ja maksueesmärgi suhtes.
- 29 Siiski olgu märgitud, et teabetaotluses ei ole Prantsuse ametiasutused andnud mingit teavet uurimisaluste füüsiliste isikute kohta Prantsusmaal, sest on piiratud vaid märkusega, et „Prantsuse maksuhaldur soovib teada äriühingu L aktsionäre ja tegelikke kasusaajaid“.
- 30 Euroopa Kohus on 16. mai 2017. aasta kohtuotsuses Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punktid 63 ja 64) tõlgendanud direktiivi 2011/16 artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 nii, et „mõiste „eeldatav olulisus“ viitab omadusele, mis taotletud teabel peab olema. Direktiivi 2011/16 artiklist 5 tulenev taotluse saanud asutuse kohustus teha koostööd taotluse esitanud asutusega ei hõlma niisuguse teabe edastamist, millel seda omadust ei ole“, mistõttu „taotletud teabe „eeldatav olulisus“ [on] tingimus, mis peab seda küsivas taotluses täidetud olema“.
- 31 Euroopa Kohus on otsustanud, et „taotluse saanud asutus [peab] põhimõtteliselt usaldama taotluse esitanud asutust ja eeldama, et teabetaotlus, mis talle on esitatud, on nii kooskõlas taotluse esitanud asutuse liikmesriigi õigusega kui ka selle asutuse uurimises vajalik“, kuid ta „peab siiski kontrollima, ega taotletud teabe eeldatav olulisus taotluse esitanud asutuse läbiviidavas menetluses ei ole

mitte välistatud“. Euroopa Kohus on seejärel täpsustanud, et tuleb lähtuda direktiivi 2011/16 artikli 20 lõikest 2, milles on ära märgitud nimetatud kontrolli seisukohast asjassepuutuvad andmed, milleks „on esiteks teave, mille peab esitama taotluse esitanud asutus, nimelt kontrollitava või uurimisaluse isiku andmed ja maksueesmärk, miks teavet otsitakse, ning teiseks vajaduse korral iga sellise inimese kontaktandmed, kes arvatakse valdavat taotletud teavet, ning kõik üksikasjad, mis võivad hõlbustada teabe kogumist taotluse saanud asutuse poolt“ (16. mai 2017. aasta kohtuotsus *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punktid 77, 78 ja 79).

- 32 Tuleb lisada, et direktiivi 2011/16 artikli 20 lõikes 2 on miinimumteabena, mida „taotluse esitanud asutus[ peab punkti a kohaselt andma]“, määratletud „kontrollitava või uurimisaluse isiku andmed“.
- 33 Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) järeldab seega direktiivi 2011/16 asjassepuutuvatest sätetest ja kohtuotsusest *Berlioz*, et taotluse esitanud liikmesriigi uurimisaluse maksukohustuslase andmed on teave, mida taotluse esitanud riigi pädev asutus on kohustatud esitama taotluse saanud riigile selleks, et põhjendada taotletud teabe eeldatavat olulisust kõnealuse maksustamise ja viidatud maksueesmärgi suhtes. Ainult sel tingimusel vastab liikmesriigi esitatud teabevahetustaotlus „eeldatava olulisuse“ kriteeriumile ja direktiivi 2011/16 artikli 20 lõikele 2 ning paneb taotluse saanud liikmesriigile koostöökohustuse.
- 34 Käesolevas asjas ei ole Prantsuse ametiasutuste taotluses äriühingu L aktsionäre ega tegelikke kasusaajaid nimeliselt ja isiklikult tuvastatud, vaid kõnealused isikud on ette nähtud isikute rühmana, keda on tähistatud tervikuna vastavalt taotluse esitanud riigi ametiasutuse piiritletud üldistele kriteeriumidele.
- 35 Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) märgib, et direktiivi 2011/16 artikli 20 lõikes 2 on määratletud miinimumteabena, mida „taotluse esitanud asutus[...] an[nab]“, „kontrollitava või uurimisaluse isiku andmed“ punktis a. Ta lisab, et kuigi direktiivis 2011/16 ei ole muul viisil täpsustatud taotluse esitanud riigi uurimisaluse maksukohustuslase tuvastamise kohustuse sisu, ei nõustu kõrgeim halduskohus siiski apellandiga, kes kinnitab, et piisab, kui andmed on kindlaks tehtavad.
- 36 Isiku tuvastamine nimelt eeldab piisavate üksikasjade märkimist selleks, et võimaldada isiku kindlakstegemist, mis välistab igasuguse segiajamise teise isikuga.
- 37 Kõnealuse mõiste „andmed“ üldise tähenduse põhjal tuleb direktiivi 2011/16 artikli 20 lõike 2 punkti a tõlgendada nii, et teabevahetustaotluses endas peab sisalduma piisavalt asjaolusid, mis võimaldavad tuvastada taotluse esitanud riigi uurimisaluse maksukohustuslase või uurimisalused maksukohustuslased, ja et ei piisa sellest, kui taotluses esitatakse ainult üldisi asjaolusid, mis võimaldavad kindlaks teha rohkem või vähem ulatusliku tuvastamata isikute rühma, selleks et



saada just taotluse saanud riigilt täiendavat teavet, mis võimaldab tal vajadusel koguda kõiki üksikasju asjaomaste maksukohustuslaste tuvastamiseks.

- 38 Selles staadiumis saab Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) niisiis direktiivi 2011/16 artikli 20 lõike 2 punktist a tuleneva konkreetse nõude alusel järeldada, et taotluse esitanud riigi ametiasutuse poolt konkreetsete uurimisaluste maksukohustuslaste isiklik tuvastamine kujutab endast teabevahetuse taotluse õiguspärasuse tingimust ja et sellises taotluses üksnes üldiste tunnuste esitamine, mis võimaldavad ainult kõnealuste tunnustega isikute ringi piiritlemist ilma neid isiklikult tuvastamata, ei ole kõnealuse sättega kooskõlas.
- 39 Mis puudutab OECD tulu ja kapitali maksustamise näidislepingu artiklit 26 ja selle kommentaare, siis Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) märgib kõigepealt seda, et Euroopa Kohus otsustas kohtuotsuses Berlioz, et „see eeldatava olulisuse mõiste ühtib mõistega, mida kasutatakse OECD [tulu ja kapitali] maksustamise näidislepingu artiklis 26, nii kasutatud kontseptsioonide sarnasuse tõttu kui ka OECD lepingutele viitamise tõttu direktiivi 2011/16 vastuvõtmiseni viinud 2. veebruari 2009. aasta ettepaneku: nõukogu direktiiv maksustamisalase halduskoostöö kohta KOM(2009) 29 (lõplik), seletuskirjas“ (16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 67).
- 40 Siiski märgib Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus), et selle sõnastuses, mis võeti vastu aastal 2005 ja kehtis veel direktiivi 2011/16 väljatöötamise ajal vahemikus 2009 kuni 2011, oli kõnealuse kommentaari punktis 5 täpsustatud, et „*eeldatava olulisuse*“ *normi eesmärk on tagada maksuvaldkonnas teabevahetus, mis oleks võimalikult ulatuslik, märkides seejuures selgelt, et „lepinguosalistel riikidel [ei ole] lubatud teha „sihipäratuid päringuid“ või taotleda teavet, mis tõenäoliselt ei ole konkreetse maksukohustuslase maksujuhtumi uurimise seisukohast asjakohane*“. Kõnealune kommentaari punkt viitab järelikult veel „*konkreetsel maksukohustuslasele*“, mõistele, mis esineb paralleelselt direktiivi 2011/16 põhjenduses 9 kasutatud mõistega „*konkreetne maksumaksja*“. Kõnealune paralleelsus võimaldab järeldada, et direktiivi 2011/16 väljatöötamise ajal põhines näidisleping ka põhimõttelisel nõudel, et taotluse esitanud riik tuvastab maksukohustuslase, keda kahe riigi vaheline teabevahetus puudutab.
- 41 Alles näidislepingu artikli 26 ja sellega seotud kommentaari ajakohastamisega, mille võttis OECD nõukogu vastu 17. juulil 2012 ja lisis näidislepingusse juulis 2014, täiendati kommentaari punktiga 5.1, milles on täpsustatud, et „*teabetaotlus ei kujuta endast „sihipäratut päringut“ vaid seetõttu, et selles ei ole täpsustatud kontrollitava või uurimisaluse maksukohustuslase nime või aadressi (või mõlemat)*“. [...] *Kui taotluse esitanud riik ei esita kontrollitava või uurimisaluse maksukohustuslase nime või aadressi (või mõlemat), peaks ta siiski „lisama muud piisavat teavet, mis võimaldab maksukohustuslase tuvastada*“. Alates samast ajakohastamisest on kommentaari uues punktis 5.2 esitatud samamoodi

täpsustused, mille kohaselt „[...] juhul, kui taotlus puudutab isiklikult tuvastamata maksukohustuslaste rühma [...], on seega ka vajalik, et taotluse esitanud riik esitaks rühma kohta üksikasjaliku kirjelduse ning asjaolud, mis taotluseni viisid, selgituse kohaldatavast seadusest ja miks on alust arvata, et maksukohustuslased, kelle rühma suhtes on esitatud taotlus, ei ole järginud kõnealust seadust, mida kinnitab selge faktiline alus“.

- 42 Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) kahtleb siiski väga, et näidislepingu ajakohastatud kommentaari aastast 2012/14 saaks selliselt üle võtta direktiivi 2011/16 kohaldamisel taotluse esitanud riigi uurimisaluste maksukohustuslaste kindlaksmääramise korral seoses selle edasise kohaldamisega. Ta kahtleb selles iseäranis seetõttu, et direktiivi 2011/16 artikli 20 lõike 2 punktis a nõutav niisuguse maksukohustuslase andmete märkimine, kes on taotluse esitanud riigis uurimisalune, kujutab endast konkreetset tingimust, mida näidislepingu artikli 26 sõnastus ei sisalda.
- 43 Näidislepingu ja selle kommentaari täiendustega arvestamine laiendab direktiivi tõlgendamisel nimelt liikmesriikide kohustusi, mille nõukogu on kehtestanud direktiivi 2011/16 vastuvõtmisega, sest kohustus täita teabevahetustaotlus tekiks hetkest, kui taotlus puudutab isiklikult tuvastamata maksukohustuslaste rühma, mitte üksnes juhul, kui selles on märgitud asjaomase maksukohustuslase andmed. Teisisõnu peetaks direktiivi 2011/16 algses sõnastuses sisalduvat eeldatava olulisuse normi – mida analüüsitakse kui ühte teabevahetustaotluse õiguspärasuse tingimust, millele saab taotletud teabe valdaja kõigil juhtudel tugineda – nüüdsest täidetuks juhtudel, mida ei saanud varem pidada selle normiga kooskõlas olevaks, kuigi direktiivi 2011/16 artikli 20 lõike 2 sõnastus on jäänud muutmata.
- 44 Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) leiab, et direktiivi 2011/16 artikli 1 lõike 1, artikli 5 ja artikli 20 lõike 2 tõlgendamine tekitab kahtlusi seoses nõudega tuvastada taotluse esitanud riigi uurimisalune maksukohustuslane, nagu on sätestatud direktiivi 2011/16 artikli 20 lõike 2 punktis a, ühe liikmesriigi poolt teiselt liikmesriigilt taotletud teabe eeldatava olulisuse kriteeriumi kohaldamisel.
- 45 Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) lisab, et riigi argumentidega eelotsusetaotluse ennatlikkuse kohta ei saa nõustuda. Nimelt tuleb Cour administrative'il (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) analüüsida teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasust, lähtudes õiguslikust olukorrast 28. veebruaril 2018. Riik aga ise nõustub, et eespool viidatud direktiiv 2015/849 on üle võetud 13. jaanuari 2019. aasta seadusega, millega luuakse tegelike kasusaajate register, ja et eespool viidatud direktiivi 2018/822 jõustumine on ette nähtud 1. juuliks 2020. Kahe kõnealuse direktiivi sätetele ei saa riik järelikult õiguspäraselt tugineda, sest käesolevas menetluses käsitletava kahe otsuse vastavatel kuupäevadel need vastustaja suhtes veel ei kehti.

- 46 Seega tuleb Euroopa Kohtule esitada esimene küsimus taotluse esitanud riigi uurimisaluse maksukohustuslase tuvastamise nõude sisu kohta, mis tuleneb direktiivist 2011/16.
- 47 Kui Euroopa Kohus tunnistab järgmisena niisuguste teabevahetustaotluste õiguspärasust, mis puudutavad isiklikult tuvastamata maksukohustuslaste rühma, siis tekib küsimus OECD näidislepingu artikli 26 kommentaaride punkti 5.2 põhjal, kas eeldatav olulisus tähendab seda, et taotluse esitanud liikmesriik, selleks et tõendada sihipäratute päringute puudumist, olgugi et asjaomaseid maksukohustuslasi ei ole isiklikult tuvastatud, võiks osutada sellele, et ta viib läbi sihipärasest uurimist isikute piiratud rühma suhtes, mitte pelgalt üldist maksujärelevalve menetlust, ning et kõnealune uurimine puudutab konkreetse õigusliku kohustuse täitmise kontrollimist. Teisisõnu selleks, et võtta üle OECD näidislepingu artikli 26 kommentaari punkti 5.2 sisu sõnastus, tekib teine küsimus, kas isikute rühma puudutava taotluse korral nõuab eeldatava olulisuse kriteerium, „*et taotluse esitanud riik esitaks rühma kohta üksikasjaliku kirjelduse ning asjaolud, mis taotluseni viisid, selgituse kohaldatavast seadusest ja miks on alust arvata, et maksukohustuslased, kelle rühma suhtes on esitatud taotlus, ei ole järginud kõnealust seadust, mida kinnitab selge faktiline alus*“.
- 48 Lõpetuseks soovib vastustaja esitada kolmanda küsimuse harta artikli 47 järgimise kohta. Käesolev kaebus vastab sisuliselt kaebusele, mille tulemusel tehti kohtuotsus Berlioz, millele vastavalt on halduskohus kohustatud täiendavalt analüüsima teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasust kaebuse raames, mis on esitatud trahvi määramise otsuse peale, mis on tehtud teabe väljastamiseks kohustava otsuse järgselt, kui riigisisene õigus ei näe ette mingit otsest kaebust teabe väljastamiseks kohustava otsuse vaidlustamiseks. Nimelt on vastustaja esitanud käesoleva kaebuse 6. augusti 2018. aasta trahviotsuse peale ja vaidlustab selle raames täiendavalt teabe väljastamiseks kohustava 28. veebruari 2018. aasta otsuse.
- 49 Vastustaja sai tutvuda minimaalse teabega Prantsuse ametiasutuste teabevahetuse taotluse kohta alles oma kaebuse raames ja sai seega alles selles hilises staadiumis analüüsida, faktilisi asjaolusid täielikult teades, teabe väljastamiseks kohustava otsuse õiguspärasust. Kuna aga kohtuotsus, millega tema kaebus jäeti rahuldamata, on jõustunud, on vastustaja kohustatud tasuma trahvi 6. augusti 2018. aasta otsuse põhjal. Vastustaja heidab seega õiguspäraselt ette seda, et talle ei ole kunagi antud piisavat tähtaega selleks, et kogu minimaalset teavet täielikult teades saaks ta teha otsuse täita teabe väljastamiseks kohustavat 28. veebruari 2018. aasta otsust ja esitada otseste maksude ameti direktorile taotletud teave. Ta esitab asjakohase küsimuse, ega harta artiklis 47 ette nähtud õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ei peaks tähendama, et sellises olukorras, nagu on kõne all käesolevas asjas, ja pärast teabe väljastamiseks kohustava otsuse ja sellega seoses trahvi määramise õiguspärasuse võimalikku lõplikku tunnustamist peab teabe valdajale andma kindla tähtaja, et ta saaks täita teabe väljastamiseks kohustavat otsust, ja et trahvi saaks nõuda ainult siis, kui teabe valdaja ei ole otsust kõnealuse tähtaja jooksul täitnud.

## VI. Eelotsuse küsimused

50 Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) esitab Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas direktiivi 2011/16 artikli 20 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et taotluse esitanud liikmesriigi ametiasutuse teabevahetustaotlus, milles on kindlaks määratud maksukohustuslased, keda teabevahetuse taotlus puudutab üksnes seetõttu, et nad on juriidilise isiku aktsionärid või tegelikud kasusaajad, ilma et taotluse esitanud ametiasutus oleks kõnealuseid maksukohustuslasi eelnevalt nimeliselt ja isiklikult tuvastanud, on koosõlas tuvastamisnõuetega, mis on kõnealuses sättes ette nähtud?

2. Kas – juhul, kui esimesele küsimusele antav vastus on jaatav – sama direktiivi artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 5 tuleb tõlgendada nii, et eeldatava olulisuse normi järgimine tähendab seda, et taotluse esitanud liikmesriigi ametiasutus võib selleks, et tõendada sihipäratute päringute puudumist, olgugi et asjaomaseid maksukohustuslasi ei ole isiklikult tuvastatud, tugineda selgetele ja piisavatele selgitustele, et ta viib läbi sihipäraselt uurimist isikute piiratud rühma suhtes, mitte pelgalt üldist maksujärelevalve menetlust, ning et kõnealune uurimine on põhjendatud kahtlustega, mis põhinevad konkreetse õigusliku kohustuse täitmata jätmisel?

3. Kas Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui

– puudutatud isik, kellele taotluse saanud liikmesriigi pädev asutus on määranud rahalise haldussanktsiooni selle eest, et ta ei ole täitnud haldusotsust, milles kohustati teda esitama teavet liikmesriikide maksuhaldurite vahelise teabevahetuse raames direktiivi 2011/16 alusel ja mille peale ta ise ei saa esitada kaebust taotluse saanud liikmesriigi õiguse alusel, vaidlustas täiendavalt kõnealuse otsuse õiguspärasuse rahalise sanktsiooni peale esitatud kaebuse raames ja

– ta on saanud tutvuda direktiivi 2011/16 artikli 20 lõikes 2 ette nähtud minimaalse teabega alles kohtumenetluses, mis algatati viimati nimetatud sanktsiooni vaidlustamiseks tema poolt esitatud kaebuse alusel,

tuleb talle pärast teabe väljastamiseks kohustava otsuse ja sellega seoses trahvi määramise õiguspärasuse lõplikku tunnustamist anda täiendavalt edasilükkav tähtaeg trahvi maksmiseks, et ta saaks pärast pädeva kohtu poolt lõplikult kinnitatud eeldatava olulisusega seotud asjaoludega tutvumist täita teabe väljastamiseks kohustavat otsust?