

Дело C-437/19

Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда

Дата на постъпване в Съда:

31 май 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Cour administrative (Люксембург)

Дата на акта за преюдициално запитване:

23 май 2019 г.

Жалбоподател:

État du Grand-duché de Luxembourg

Отвeтник:

L

I. Предмет и факти по делото

- 1 С писмо от 28 февруари 2018 г. директорът на Administration des contributions directes (Служба „Преки данъци“) на Люксембург, разпорежда на дружество L (установено в Люксембург) да предостави определена информация, със следния текст:

„[...] На 27 април 2017 г. компетентният орган от френската данъчна администрация ни изпрати искане за информация по силата на Директива 2011/16 [...], както и на данъчната спогодба между Люксембург и Франция [...].

[...]

Юридическото лице, за което се отнася искането, е дружеството F, установено [във Франция].

Моля да ни предоставите следните сведения и документи за периода от 1 януари 2012 г. до 31 декември 2016 г. [...].

- Моля да съобщите имената и адресите на акционерите в дружеството L, както и имената и адресите на действителните преки и непреки собственици на дружеството, независимо от междинните структури, и разпределението на капитала;
- Моля да предоставите копие от регистрите за ценните книжа на дружеството L.

[...]“ (наричано по-нататък „разпореждането“).

- 2 Френските органи са посочили, че извършват проверка на дружество F (установено във Франция), което извършва дейност по отдаване под наем на недвижим имот в община [...] (Франция). Дружеството L не просто било непряко дружество майка на дружеството F (посредством дружество по нидерландското право), но също така притежавало пряко друг недвижим имот в същата община във Франция. Френските органи са обяснили, че физическите лица, които притежават пряко или непряко недвижими имоти, намиращи се във Франция, са длъжни да ги декларират, и че те биха искали да разберат кои са акционерите и лицата, притежаващи дружеството L.
- 3 С решение от 4 юни 2018 г. директорът отхвърля жалбата по административен ред, подадена от дружеството L, което тогава сезира Tribunal administratif (първоинстанционен административен съд, Люксембург) с жалба, която все още е висяща.
- 4 На 6 август 2018 г. директорът на Administration des contributions directes (Служба „Преки данъци“) на Люксембург налага на дружеството L глоба за неизпълнение на разпореждането.
- 5 На 5 септември 2018 г. дружеството L сезира Tribunal administratif (първоинстанционен административен съд) с жалба срещу решението за налагане на глоба.
- 6 С решение от 18 декември 2018 г. Tribunal administratif (първоинстанционен административен съд) приема жалбата за основателна и отменя решението за налагане на глоба от 6 август 2018 г.
- 7 По същество съдът приема разпореждането за невалидно поради противоречието между самоличността на данъчнозадълженото лице, уточнена в разпореждането от 28 февруари 2018 г., и обясненията, дадени от френските органи относно целта, за която е поискана информацията, което оставяло съмнение за самоличността на данъчнозадълженото лице, за което се отнася искането за информация. По-конкретно съдът подчертава, че обясненията, съдържащи се в искането за информация от 27 април 2017 г., водели до извода, че висящото разследване не се отнася до дружеството F и до неговото облагане, макар то да е посочено в искането за обмен на информация като разследвано във Франция лице, а по-скоро до физическите лица, притежаващи дружеството L, които съгласно френското

законодателство имали задължение да декларират притежаването на няколко недвижими имота на територията на Франция.

- 8 На 21 декември 2018 г. État du Grand-duché de Luxembourg (Великото херцогство Люксембург, наричано по-нататък „Държавата“) подава въззивна жалба срещу това решение.

止*□婁□念□醇□燻*血軋✕ 馳H佂J儀J勻*□堀∴П. Относими разпоредби

Правото на Съюза

Харта на основните права на Европейския съюз

- 9 Член 47, озаглавен „Право на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес“, гласи:

„Всеки, чиито права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, има право на ефективни правни средства за защита пред съд в съответствие с предвидените в настоящия член условия.

Всеки има право неговото дело да бъде гледано справедливо и публично в разумен срок от независим и безпристрастен съд, предварително създаден със закон. Всеки има възможността да бъде съветван, защитаван и представляван“.

Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО

- 10 Съображение 9 е със следния текст:

„[...] Стандартът за предполагаема значимост има за цел да осигури възможно най-широк обмен на информация по данъчни въпроси, като същевременно изясни, че държавите членки не следва да се ангажират с опити за извличане на информация (т.нар. „fishing expeditions“), нито да искат информация, която няма връзка с данъчните задължения на даден данъкоплатец. Въпреки че член 20 от настоящата директива съдържа процедурни изисквания, тези разпоредби трябва да се тълкуват свободно, за да не се възпрепятства ефективният обмен на информация“.

- 11 Член 1, озаглавен „Предмет“, гласи:

„1. С настоящата директива се определят правилата и процедурите, посредством които държавите членки си сътрудничат помежду си с оглед на обмена на информация, която има предполагаема значимост за

администриране и прилагане на националните закони на държавите членки относно данъците, посочени в член 2. [...]“.

- 12 Член 5, озаглавен „Процедура за обмен на информация при поискване“, гласи:

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

- 13 Член 20, озаглавен „Стандартни формуляри и компютризирани формати“, гласи:

„1. [...]“

2. Посоченият в параграф 1 стандартен формуляр включва най-малко следната информация, която запитващият орган трябва да предостави:

- а) самоличността на проверяваното или разследвано лице;
- б) данъчната цел, за която се търси информацията.

Запитващият орган може да предостави, доколкото му е известно и в съответствие с международните обстоятелства, името и адреса на всяко лице, за което се смята, че разполага с исканата информация, както и всякакви елементи, които могат да улеснят събирането на информация от страна на запитания орган. [...]“.

**止*□婁□念□暉□燿*血剗× 颯H公J儀J勻*□堀∴Ш. Становище на
жалбоподателя**

- 14 Държавата оспорва твърдението, че исканата информация е очевидно лишена от предполагаема значимост, като се има предвид засегнатото данъчнозадължено лице, третите лица, от които евентуално ще бъдат поискани сведенията, и преследваната данъчна цел. По-специално тя упреква първоинстанционния съд за това, че е приел, че има съмнение относно самоличността на данъчнозадължените лица, за които се отнася искането. Тя твърди, че обясненията, които се съдържат в искането на френските органи, позволяват да се идентифицират лицата, за които то се отнася, доколкото това искане се отнася до облагането на физическите лица, които притежават дружеството L, които в съответствие с френското законодателство имат задължение да декларират притежаваните от тях пряко или непряко недвижими имоти във Франция.
- 15 Макар да признава, че в случая нито в искането на френските органи за обмен на информация, нито в разпореждането са уточнени имената на физическите лица, за които се отнася искането, а само наименованието на

френското дружество F, проверката срещу което е довела до разследване във връзка с физическите лица притежатели, които са пряко или косвено свързани с това дружество, Държавата подчертава, че целта на искането е била именно да се установят имената на тези физически лица, които са длъжни да декларират всички недвижими имоти, които притежават пряко или непряко във Франция. Тя добавя, че предвид липсата на сътрудничество от страна на френското дружество имало сериозни основания да се счита, че тези физически лица не са изпълнили данъчните си задължения и че по този начин френските органи искали да получат информация във връзка с данъчнозадължени лица, които, макар и да не са идентифицирани с имената си, са точно очертани. Освен това, като се има предвид, че дружеството L притежава недвижим имот във Франция и че това дружество има очевидна свързаност с дружеството F, според Държавата френските органи ясно били доказали връзката с воденото във Франция данъчно разследване.

- 16 От това Държавата достига до извода, че френските органи имат право да се отнесат до компетентния люксембургски орган, за да получат информация относно самоличността на собствениците на люксембургското дружество. Тя твърди, че това искане не може да бъде определено като очевидно изцяло лишено от предполагаема значимост.
- 17 Държавата набляга на понятието „предполагаема значимост“. Тя подчертава, че дружеството F било дружество за недвижими имоти, с прозрачна собственост за данъчни цели и притежавано изцяло от акционерното дружество по нидерландското право N, което от своя страна било притежавано изцяло от дружеството L. Доколкото френското законодателство задължавало именно физическите лица да декларират доходи от недвижими имоти, притежавани пряко или непряко във Франция, Държавата счита, че исканата информация е от предполагаема значимост. Тя добавя, че е немислимо дружество за недвижими имоти да може да избегне данъчните задължения за деклариране на притежаването на недвижим имот, намиращ се в първата държава посредством проста структура с подставено дружество във втора държава и учредяване на трето дружество в друга държава..
- 18 За да обоснове предполагаемата значимост на поисканите от френските органи сведения, Държавата се позовава на коментара към член 26 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР за доходите и имуществото, в който първо се уточнява, че *„искане за информация не представлява опит за извличане на информация само поради това, че в него не е уточнено името или адреса (или и двете) на проверяваното или разследваното данъчнозадължено лице“*, и че в такъв случай запитващата държава би трябвало да *„включи друга достатъчна информация, която да позволи идентифицирането на данъчнозадълженото лице“*. Второ, този коментар потвърждавал, че разследване срещу дадена група от данъчнозадължени лица съответствало на изискванията на член 26, параграф 1 от Модела на данъчна спогодба, доколкото спазва стандарта за предполагаема значимост,

но било необходимо „запитващата държава да представи подробно описание на групата, както и фактите и обстоятелствата, довели до искането, обяснение на приложимия закон и защо има основания да се счита, че данъчнозадължените лица, които са обект на груповото искане, не са спазили този закон“.

- 19 Що се отнася до член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16, Държавата твърди, че Директивата не прави разлика между поименно индивидуално идентифициране на всяко лице и определяема самоличност. Поради това Директивата по никакъв начин не забранявала втория подход, според който било достатъчно самоличността на засегнатото лице да е определяема. Освен това според Държавата обстоятелството, че непрякото определяне на физическите лица трябва да премине през три дружества, установени в три различни държави, за да бъде скрит действителният собственик на притежавания във Франция недвижим имот, не било пречка връзката с исканата информация да е от предполагаема значимост.
- 20 Накрая Държавата счита, че сезирането на Съда на този етап е преждевременно, като препраща към транспонирането на Директива 2015/849 от 20 май 2015 година за предотвратяване използването на финансовата система за целите на изпирането на пари (...), с която, наред с всичко останало, във всяка държава членка се въвежда национален механизъм за идентификация на действителните собственици, и на Директива 2018/822/ЕС от 25 май 2018 година за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености, която ще влезе в сила на 1 юли 2020 г. и която допълва Директива 2011/16, като включва в нея и действителните собственици. По този начин разкриването на действителните собственици, и в по-широк смисъл, информацията относно идентификацията на съответните посредници и данъчнозадължени лица, включително техните имена, дата и място на раждане (за физическите лица), място на установяване за данъчни цели, и в съответния случай, лицата, които са предприятия, свързани със засегнатото данъчнозадължено лице, занапред ще бъдат извършвани по канали между данъчните администрации, в съответния случай, автоматично и редовно.

止*□ 媮□ 唵□ 燻*血 軋× 飈H 佂J儀J 勻*□ 堀∴IV. Становище на ответника

- 21 Ответникът припомня, че в разпореждането от 28 февруари 2018 г. като данъчнозадължено лице, за което се отнася искането на френските органи, се посочва френското дружество F. Той твърди, че дадените от френските данъчни органи обяснения относно данъчната цел били в очевидно противоречие с посоченото данъчнозадължено лице, за което се отнася разпореждането. В действителност искането за информация нямало за цел да

изясни данъчното положение на дружеството F, а напротив, да идентифицира едно или няколко все още неизвестни физически лица, които е трябвало да декларират притежаването посредством едно или няколко дружества с преобладаваща дейност в областта на недвижимите имоти, на недвижим имот, намиращ се във Франция, и не са изпълнили това свое законоустановено задължение. Според ответника това „очевидно противоречие“ разкривало опит за извличане на информация от страна на френските данъчни органи, в случая с подкрепата на директора.

- 22 С други думи, исканата информация, а именно, самоличността на действителните акционери и собственици на ответника, се отнася точно до лицата, които френските данъчни органи е трябвало да идентифицират или поне да ги направят определяеми в своето искане.
- 23 От това ответникът достига до извода, че разпореждането от 28 февруари 2018 г. нарушава критерия за предполагаема значимост, поради което оспореното решение за налагане на глоба би трябвало да се отмени, тъй като е издадено на незаконосъобразно основание.
- 24 Накрая ответникът проследява състоянието на информацията, с която разполагал при подаването на жалбата и към настоящия момент, за да прецени предполагаемата значимост на искането на френските органи. Той набляга на промяната в съобщената му информация в течение както на устната, така и на писмената кореспонденция между него и Държавата, и твърди, че тъй като нямал достъп до оригиналното искане от френските данъчни органи, не бил в състояние да провери действителното му съдържание, поради което трябвало да се придържа към непоследователните и лаконични обяснения, предоставени от Държавата.
- 25 Той иска на това основание да бъде отправен преюдициален въпрос относно член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“). Според ответника правото на ефективни правни средства за защита, гарантирано от член 47 от Хартата, изисквало субектът на административното право да може да обжалва административен акт, издаден при прилагане на правото на Съюза, пред безпристрастен съд, без упражняването на това право на ефективни правни средства за защита да създава риск в случай на неблагоприятен изход за субекта на административното право да му бъде наложена или потвърдена административна глоба, докато решението за нея е взето без той да е имал предварително достъп до минималната информация, която да му позволи да установи предполагаемата значимост на изисканите с разпореждането сведения.

V. Преценка на Cour administrative (Висш административен съд, Люксембург)

- 26 Съдът не споделя анализа на първоинстанционния административен съд, според който имало съмнение относно самоличността на данъчнозадълженото лице, за което се отнася искането за информация, и тази несигурност изцяло лишавала поисканата информация от предполагаема значимост.
- 27 Наистина разпореждането от 28 февруари 2018 г. посочва само дружеството F като разследвано от френските органи данъчнозадължено лице. От друга страна в искането на френските органи като юридически лица, за които се отнася разследването във Франция, са посочени както дружеството F, така и дружеството L, в качеството им на дружества, притежаващи недвижими имоти във Франция или участие в дружество, притежаващо такива недвижими имоти. Така от цялостното съдържание на искането от 27 април 2017 г. следва, че дружествата F и L са юридическите лица, засегнати от воденото от френските органи разследване. Това разследване има особеност, произтичаща от френското законодателство, според което прякото притежаване на недвижими имоти, намиращи се във Франция, или притежаването на дялове от дружество, притежаващо недвижими имоти, разположени във Франция, поражда задължение за физическите лица, които са действителните акционери и собственици на тези дружества, да декларират това непряко притежаване на недвижими имоти.
- 28 От това следва, че противно на заключението на първоинстанционния съд в обратния смисъл и на доводите на ответника, искането за обмен на информация от 27 април 2017 г. не е опит за извличане на информация чрез противоречие между лицата, за които действително се отнася воденото от френските органи разследване, и данъчната цел, посочена в искането, поради което исканата информация не е очевидно лишена от предполагаема значимост с оглед на засегнатото данъчнозадължено лице, на третите лица, от които евентуално са поискани сведения, и на преследваната данъчна цел.
- 29 Въпреки това следва да се припомни, че в искането за информация френските органи не са дали никакви данни относно физическите лица, за които се отнася разследването във Франция, като са се ограничили до това да посочат, че „френската данъчна администрация би желала да разбере кои са действителните акционери и собственици на дружеството L“.
- 30 В решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, т. 63 и 64) Съдът тълкува член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16 в смисъл, че „изразът „предполагаема значимост“ обозначава качеството, което трябва да има поисканата информация. Задължението на запитания орган съгласно член 5 от Директива 2011/16 да си сътрудничи със запитващия орган, не включва предоставянето на информация, която няма такова качество“, поради което „качеството

„предполагаема значимост“ на поисканата информация е условие за искането, предмет на което е тази информация“.

- 31 Съдът постановява, че „запитаният орган по принцип трябва да има доверие към запитващия орган и да презумира, че изпратеното му искане за информация е както съобразено с националното право на запитващия орган, така и необходимо за целите на неговото разследване“, обаче „е длъжен да провери дали поисканата информация е без никаква предполагаема значимост за разследването, водено от запитващия орган“. По-нататък Съдът уточнява, че следва да се изходи от член 20, параграф 2 от Директива 2011/16, който упоменава релевантните за целите на посочената проверка сведения, които „включват, от една страна, информация, която запитващият орган трябва да предостави, а именно самоличността на проверяваното или разследвано лице и данъчната цел, за която се търси информацията, и от друга страна, ако е необходимо, координатите на всяко лице, за което се смята, че разполага с исканата информация, както и всякакви елементи, които могат да улеснят събирането на информация от страна на запитания орган“ (решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 77, 78 и 79).
- 32 Следва да се добави, че член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16 определя „самоличността на проверяваното или разследвано лице“ като част от минималната информация, „която запитващият орган трябва да предостави“.
- 33 Поради това от релевантните разпоредби на Директива 2011/16 и на решение *Berlioz Cour administrative* (Висш административен съд) достига до извода, че самоличността на данъчнозадълженото лице, за което се отнася разследването в запитващата държава членка, е информация, която компетентният орган от запитващата държава непременно трябва да предостави на запитаната държава, за да обоснове предполагаемата значимост на исканите сведения с оглед на съответното облагане и изтъкнатата данъчна цел. Единствено при това условие искането за обмен на информация от запитваща държава членка отговаря на критерия „предполагаема значимост“ и на член 20, параграф 2 от Директива 2011/16 и създава за запитаната държава членка задължение за сътрудничество.
- 34 В случая искането на френските органи не съдържа поименна индивидуална идентификация на действителните акционери и собственици на дружество L, а посочва тези лица като група лица, които са определени като цяло въз основа на общи критерии, очертани от компетентния орган на запитващата държава.
- 35 *Cour administrative* (Висш административен съд) припомня, че член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16 определя „самоличността на проверяваното или разследвано лице“ като част от минималната информация, „която запитващият орган трябва да предостави“. Той добавя,

че макар Директива 2011/16 да не уточнява по друг начин съдържанието на това задължение за идентифициране на данъчнозадълженото лице, срещу което се води разследването в запитващата държава, съдът все пак не би могъл да се съгласи с жалбоподателя, който твърди, че е достатъчно самоличността да е определяема.

- 36 Всъщност по този начин идентифицирането на дадено лице предполага посочването на достатъчно данни, за да се позволи неговото индивидуализиране, което изключва всякакво объркване с друго лице.
- 37 Въз основа на това общоприето разбиране на понятието „самоличност“, член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16 би трябвало да се тълкува в смисъл, че самото искане за обмен на информация вече трябва да съдържа достатъчно данни, които позволяват индивидуална идентификация на данъчно задълженото лице или данъчнозадължените лица, за които се отнася разследването в запитващата държава, и че не е достатъчно искането да се ограничи до предоставяне на общи данни, които позволяват да се определи по-широка или по-тясна група от неидентифицирани лица, което се прави именно с цел да се получат от страна на запитаната държава допълнителни сведения, които биха позволили в съответния случай да се съберат всички необходими елементи за идентифициране на съответните данъчнозадължени лица.
- 38 Така на този етап, въз основа на това специфично изискване по член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16 Cour administrative (Висш административен съд) би могъл да направи извод, че индивидуалната идентификация от страна на запитващата държава на данъчнозадължените лица, срещу които конкретно е насочено разследването на нейната данъчна администрация, е условие за законосъобразност на искането за обмен на информация и че искане, което се ограничава до това да очертае кръг от лица, които споделят тези характеристики, но не ги идентифицира индивидуално, не съответства на тази разпоредба.
- 39 Що се отнася до член 26 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР за доходите и имуществото и коментара към него, Cour administrative (Висш административен съд) припомня най-напред, че в решение Berlioz Съдът постановява, че „понятието „предполагаема значимост“ отразява използваното в член 26 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР както поради сходството на използваните термини, така и поради позоваването в изложението на мотивите към Предложение за Директива на Съвета СОМ(2009) 29 окончателен от 2 февруари 2009 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане — предложение, довело до приемането на Директива 2011/16 — на спогодбите на ОИСР“ (решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 67).

- 40 Cour administrative (Висш административен съд) обаче отбелязва, че според съдържанието на този коментар, прието през 2005 г. и валидно по време на подготвяне на Директива 2011/16 в периода от 2009 до 2011 г., в точка 5 от този коментар е уточнено, че *„стандартът за предполагаема значимост има за цел да осигури възможно най-широк обмен на информация по данъчни въпроси, като същевременно ясно посочва, че на договарящите държави не е позволено да правят „опити за извличане на информация“ или да искат сведения, за които е малко вероятно да имат връзка с данъчните дела на определено данъчнозадължено лице“*. Тази точка от коментара също се позовава на „определено данъчнозадължено лице“, понятие, което съответства на понятието „даден данъкоплатец“, използвано в съображение 9 от Директива 2011/16. Това съответствие позволява да се направи извод, че по време на изготвянето на Директива 2011/16 Моделът на спогодба също се е основавал на принципното изискване за идентифициране от страна на запитващата държава на данъчнозадълженото лице, засегнато от обмена на информация между две държави.
- 41 Едва чрез измененията на член 26 от Модела на данъчна спогодба и на коментара към него, приети от Съвета на ОИСР на 17 юли 2012 г. и включени в Модела на данъчна спогодба през юли 2014 г., към Коментара е добавена точка 5.1, в която е уточнено, че *„искане за информация не представлява „опит за извличане на информация“ само поради това, че в него не са уточнени името или адреса (или и двете) на данъчнозадълженото лице, което е обект на проверка или разследване. (...) Въпреки това, когато запитващата държава не предостави името или адреса (или и двете) на данъчнозадълженото лице, което е обект на проверка или разследване, запитващата държава трябва да включи достатъчно други сведения, които да позволят идентифицирането на данъчнозадълженото лице“*. Със същите изменения към коментара е добавена и точка 5.2, която дава пояснения, според които *„(...) следователно когато искането се отнася до група данъчнозадължени лица, които не са индивидуално идентифицирани (...), е необходимо запитващата държава да предостави подробно описание на групата, както и фактите и обстоятелствата, довели до искането, обяснение на приложимия закон и защо има основания да се счита, че данъчнозадължените лица от групата, която е обект на искането, не са изпълнили задълженията си по този закон, подкрепено с ясна фактическа обосновка“*.
- 42 Cour administrative (Висш административен съд) обаче изпитва силни съмнения, че измененията на коментара към Модела на данъчна спогодба от 2012/14 г. могат да бъдат възпроизведени при прилагането на Директива 2011/16 по отношение на определянето на данъчнозадължените лица, за които се отнася разследването в запитващата държава, предвид по-късното им прилагане. Той се съмнява в това по-конкретно, тъй като посочването на самоличността на данъчнозадълженото лице, за което се отнася разследването в запитващата държава, което се изисква от член 20, параграф

2, буква а) от Директива 2011/16, представлява специфично условие, каквото липсва в текста на член 26 от Модела за конвенция.

- 43 По-същественото е, че ако при тълкуването на директивата бъдат взети предвид промените в Модела на данъчна спогодба и коментара към него, това би довело до разширяване на задълженията на държавите членки, установени от Съвета посредством приемането на Директива 2011/16, доколкото задължението за даване на отговор по искане за обмен би възникнало винаги когато искането се отнася до група от данъчнозадължени лица, които не са индивидуално идентифицирани, а не само когато в него е посочена самоличността на данъчнозадълженото лице, за което се отнася. С други думи същият стандарт за предполагаема значимост, който се съдържа в първоначалния текст на Директива 2011/16 — който се счита за условие за законосъобразност на искането за сведения, на което лицето, разполагащо с исканите сведения, може да се позове във всеки случай — занапред би трябвало да се счита за спасен в хипотези, които по-рано не биха били считани за отговарящи на този стандарт, макар текстът на член 20, параграф 2 от Директива 2011/16 да не е променен.
- 44 Cour administrative (Висш административен съд) счита, че тълкуването на член 1, параграф 1, на член 5 и на член 20, параграф 2 от Директива 2011/16 поражда съмнения относно изискването за идентифициране на разследваното в запитващата държава данъчнозадължено лице, предвидено в член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16 в рамките на прилагането на критерия за предполагаема значимост на информацията, която една държава членка иска от друга държава членка.
- 45 Cour administrative (Висш административен съд) добавя, че не могат да бъдат споделени доводите на Държавата относно преждевременния характер на преюдициалното запитване. Всъщност Cour administrative (Висш административен съд) следва да провери законосъобразността на разпоредбата с оглед на правното положение към 28 февруари 2018 г. Самата Държава признава обаче, че посочената по-горе Директива 2015/849 е транспонирана с Loi du 13 janvier 2019 instituant un registre des bénéficiaires effectifs (Закон от 13 януари 2019 г. за въвеждане на регистър на действителните собственици), и че прилагането на посочената по-горе Директива 2018/822 е предвидено да започне на 1 юли 2020 г. Ето защо Държавата не може надлежно да се позовава на разпоредбите на тези две директиви, като се има предвид, че те все още не са действали по отношение на ответника на съответните дати на двете разглеждани в настоящото производство по обжалване решения.
- 46 Ето защо на Съда следва да бъде поставен първи въпрос относно съдържанието на произтичащото от Директива 2011/16 задължение за идентифициране на данъчнозадълженото лице, за което се отнася разследването в запитващата държава.

- 47 След това, ако Съдът признае валидността на искане за обмен на информация, отнасящо се до група от данъчнозадължени лица, които не са индивидуално идентифицирани, възниква въпросът, чрез препращане към точка 5.2 от коментара към член 26 от Модела на данъчна конвенция на ОИСР, дали спазването на стандарта за предполагаема значимост предполага, че за да докаже, че не прави опит за извличане на информация въпреки липсата на индивидуална идентификация на данъчнозадължените лица, за които се отнася, запитващата държава членка може да покаже, че води разследване, насочено срещу ограничена група от лица, а не просто разследване за общ данъчен надзор, и че това разследване се отнася до контрола за спазване на конкретно законоустановено задължение. С други думи, ако бъде използвана формулировката в точка 5.2 от коментара към член 26 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР, вторият въпрос, който следва да бъде поставен е дали в хипотеза на искане, отнасящо се до група лица, критерият за предполагаема значимост изисква „запитващата държава да предостави подробно описание на групата, както и фактите и обстоятелствата, довели до искането, обяснение на приложимия закон и защо има основания да се счита, че данъчнозадължените лица от групата, която е обект на искането, не са изпълнили задълженията си по този закон, подкрепено с ясна фактическа обосновка“.
- 48 Накрая ответникът предлага да бъде поставен трети въпрос относно спазването на член 47 от Хартата. Настоящото производство по обжалване по същество съответства на производството, довело до решението Berlioz, съгласно което административният съд е длъжен да извърши инцидентен контрол на валидността на разпореждането в рамките на производството по жалбата срещу приетото впоследствие решение за определяне на глоба, когато вътрешното право не предвижда никаква възможност за пряко оспорване на разпореждането. Всъщност ответникът подава настоящата жалба срещу решението за налагане на глоба от 6 август 2018 г. и в рамките на тази жалба оспорва инцидентно валидността на разпореждането от 28 февруари 2018 г.
- 49 Минималната информация в искането за обмен на френските органи е станала известна на ответника едва в рамките на производството по обжалване, поради което той е бил в състояние да прецени валидността на разпореждането при пълно познаване на обстоятелствата едва на този късен етап. Доколкото обаче съдебното решение за отхвърляне на жалбата му ще бъде окончателно, ответникът ще понесе глобата, определена с решението от 6 август 2018 г. Ето защо той основателно изтъква факта, че в нито един момент не е разполагал с необходимото време, за да прецени при пълно познаване на цялата минимална информация дали да изпълни разпореждането от 28 февруари 2018 г. и да предостави на директора исканите сведения. Той поставя релевантния въпрос дали правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в член 47 от Хартата, не трябва да предполага, че в положение като разглежданото в случая, и вследствие от евентуално окончателно признаване на валидността на

разпореждането и на решението за налагане на глоба, на лицето, което разполага със сведенията, би трябвало да се определи някакъв срок за изпълнение на разпореждането, като глобата стане изискуема едва ако лицето, което разполага със сведенията, не го е изпълнило в този срок.

VI. Преюдициални въпроси

50 Cour administrative (Висш административен съд, Люксембург) иска от Съда да се произнесе по следните преюдициални въпроси:

1. Следва ли член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16 да се тълкува в смисъл, че искане за обмен на информация, отправено от орган на запитваща държава членка, в което данъчнозадължените лица, за които се отнася искането, са посочени единствено чрез качеството им на действителни акционери и притежатели на юридическо лице, без предварително да са били поименно и индивидуално идентифицирани от страна на запитващия орган, съответства на изискванията за идентификация по тази разпоредба?

2. В случай на положителен отговор на първия въпрос, следва ли член 1, параграф 1 и член 5 от същата директива да се тълкуват в смисъл, че спазването на стандарта за предполагаема значимост означава, че органът на запитващата държава членка може — за да докаже, че въпреки липсата на индивидуална идентификация на данъчнозадължените лица, за които се отнася искането, не е налице опит за извличане на информация — да се обоснове въз основа на ясни и достатъчни обяснения, че води разследване, насочено срещу ограничена група лица, а не просто разследване за общ данъчен надзор, и че това разследване е оправдано с обосновани подозрения за неспазване на конкретно данъчно задължение?

3. Следва ли член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз да се тълкува в смисъл, че когато

- субект на административното право, на който компетентният орган на запитаната държава членка е наложил административна имуществена санкция за неизпълнение на административен акт, разпореждащ му да предостави информация в рамките на обмен между националните данъчни администрации на основание Директива 2011/16 и който не подлежи на самостоятелно обжалване съгласно вътрешното право на запитаната държава членка, е оспорил инцидентно законосъобразността на този акт в рамките на жалба срещу имуществената санкция, и
- се е запознал с минималната информация, посочена в член 20, параграф 2 от Директива 2011/16 едва в хода на съдебното производство, образувано по жалбата му срещу посочената санкция,

следва да му бъде определен отлагателен срок за плащане на глобата, след окончателното потвърждаване на валидността на разпореждането в рамките на инцидентния контрол и на решението за налагане на глоба, издадени срещу него, за да може да изпълни разпореждането, след като се е запознал по този начин с данните относно предполагаемата значимост, потвърдена окончателно от компетентния съд?

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ