

C-437/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. május 31.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Cour administrative (Luxemburg)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. május 23.

Fellebbező:

État du Grand-duché de Luxembourg

Ellenérdekű fél:

L

I. A jogvita tárgya és az alapul szolgáló tények

- 1 A luxemburgi directeur de l'administration des contributions directes (a közvetlen adók hivatalának igazgatója) 2018. február 28-i levelében arra kötelezte az L társaságot (székhelye: Luxembourg), hogy bizonyos információkat szolgáltatson, a következők szerint:

„[...] 2017. április 27-én a hatáskörrel rendelkező francia adóhatóság a [...] 2011/16 irányelv, valamint a Luxemburg és Franciaország közötti [...] adóegyezmény alapján információkérést küldött a közvetlen adók hivatalának.

[...]

A kéressel érintett jogi személy a [franciaországi] székhelyű F társaság.

Kérem Önt, hogy a 2012. január 1. és 2016. december 31. közötti időszakra vonatkozóan szíveskedjen átadni a következő információkat és dokumentumokat [...].

- Kérem, hogy közölje az L társaság részvényeseinek nevét és címét, valamint a társaság közvetlen és – a közbenső szervezetektől függetlenül – közvetett tényleges tulajdonosainak nevét és címét, továbbá a tőke megoszlását;
- Kérem, nyújtsa be az L társaság részvénykönyvének másolatát.

[...]” (a továbbiakban: adatszolgáltatásra kötelező határozat).

- 2 A francia hatóságok jelezték, hogy ellenőrzést végeznek az F társaságnál (székhelye: Franciaország), amely [...] községben (Franciaország) ingatlan-bérbeadási tevékenységet folytat. Az L társaság nem csupán az F társaság közvetett anyavállalata (egy holland jog szerinti társaságon keresztül), hanem közvetlenül tulajdonában áll egy másik, ugyanabban a franciaországi községben található ingatlan is. A francia hatóságok kifejtették, hogy azon természetes személyek, akiknek – közvetlenül vagy közvetett módon – Franciaországban található ingatlan áll a tulajdonában, kötelesek azt bejelenteni, valamint hogy meg kívánják tudni, kik az L társaság részvényesei és gazdasági kedvezményezettjei.
- 3 2018. június 4-i határozatával az igazgató elutasította az L társaság panaszát, ezt követően a társaság keresetet indított a tribunal administratif (közigazgatási bíróság, Luxemburg) előtt, amelynek elbírálása még folyamatban van.
- 4 2018. augusztus 6-án a luxemburgi közvetlen adók hivatalának igazgatója bírságot szabott ki az L társaságra az adatszolgáltatásra kötelező határozat végrehajtásának elmulasztása miatt.
- 5 2018. szeptember 5-én az L társaság keresetet indított a tribunal administratif (közigazgatási bíróság) előtt a bírság kiszabásáról szóló határozat ellen.
- 6 2018. december 18-i ítéletében a tribunal administratif (közigazgatási bíróság) megalapozottnak nyilvánította a keresetet, és megsemmisítette a bírság kiszabásáról szóló 2018. augusztus 6-i határozatot.
- 7 A tribunal administratif (közigazgatási bíróság) lényegében megállapította, hogy az adatszolgáltatásra kötelező határozat érvénytelen, az egyrészről az adatszolgáltatásról szóló 2018. február 28-i határozatban megjelölt adózó személyazonossága, másrészről pedig a francia hatóságok által az információkérés céljára vonatkozóan szolgáltatott magyarázatok közötti ellentmondás miatt, amelynek következtében kétséges az információkérésben említett adózó személyazonossága. A tribunal administratif (közigazgatási bíróság) közelebről azt hangsúlyozta, hogy a 2017. április 27-i információkérésben szereplő magyarázatok arra engednek következtetni, hogy a folyamatban levő vizsgálat nem az F társaságra – amelyet pedig a franciaországi vizsgálat tárgyát képezőként megjelöltek – és annak megfelelő megadóztatására vonatkozik, hanem inkább az L társaság gazdasági kedvezményezettjeit jelentő természetes személyekre, akiket a francia jogszabályok alapján a Franciaország területén fennálló ingatlantulajdon bejelentésére vonatkozó kötelezettség terhel.

- 8 2018. december 21-én benyújtott beadványával az État du Grand-duché de Luxembourg (Luxemburgi Nagyhercegség, a továbbiakban: luxemburgi állam) fellebbezett ezen ítélettel szemben.

II. Vonatkozó rendelkezések

Az uniós jog

Az Európai Unió Alapjogi Chartája

- 9 „A hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jog” címet viselő 47. cikk a következőképpen rendelkezik:

„Mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz.

Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által megelőzően létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen, nyilvánosan és észszerű időn belül tárgyalja. Mindenkinek biztosítani kell a lehetőséget tanácsadás, védelem és képviselet igénybevételéhez.”

Az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv

- 10 A (9) preambulumbekkezdés kimondja:

„[...] Az »előreláthatólag fontos« követelmény bevezetésének célja az, hogy a lehető legszélesebb körű adóügyi információcserét tegye lehetővé, ugyanakkor egyértelművé tegye, hogy a tagállamok nem végezhetnek a bizonyíték felkutatása céljából történő, előzetesen nem meghatározott nyomozást (ún. »fishing expedition«), vagy nem kérhetnek információkat akkor, ha valószínűtlen, hogy a kért információk az adott adófizető adóügyi tekintetében lényegesek lennének. Bár ezen irányelv 20. cikke eljárási követelményeket állapít meg, e rendelkezéseket szabadon kell értelmezni annak érdekében, hogy ne akadályozzák a tényleges információcserét.”

- 11 A „Tárgy” című 1. cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ez az irányelv megállapítja azokat a szabályokat és eljárásokat, amelyek alapján a tagállamok a 2. cikkben említett adókra vonatkozó tagállami jogszabályok kezelése [helyesen: alkalmazása] és végrehajtása szempontjából előreláthatólag releváns információk cseréje céljából együttműködnek egymással. [...]”

- 12 „A megkeresésre történő információcserére vonatkozó eljárás” címet viselő 5. cikk a következőképpen rendelkezik:

„A megkeresett hatóság a megkereső hatóság kérésére az 1. cikk (1) bekezdésében említett minden olyan információt közöl a megkereső hatósággal, amely a birtokában van, vagy amelyet közigazgatási vizsgálatok eredményeként megszerez.”

- 13 A „Formanyomtatványok és számítógépes formátumok” című 20. cikk rögzíti:

„(1) [...]

(2) Az (1) bekezdésben említett formanyomtatványon a megkereső hatóság legalább az alábbi információt szolgáltatja:

- a) a vizsgálat vagy nyomozás [helyesen: ellenőrzés vagy vizsgálat] alatt álló személy személyazonossága;
- b) az információt milyen adózási célból kéri.

A megkereső hatóság – amennyiben ismeri, és a nemzetközi fejleményekkel összhangban – megadhatja bármely olyan személy nevét és címét, akiről feltételezi, hogy a kért információ birtokában lehet, továbbá közölhet bármilyen tényt, amely a megkeresett hatóság számára megkönnyítheti az információ beszerzését. [...]

III. A fellebbező álláspontja

- 14 A luxemburgi állam vitatja, hogy a kért információk minden előrelátható fontosságot nélkülöznének az érintett adózóra, az információkkal esetlegesen érintett harmadik személyekre és az elérni kívánt adózási célra tekintettel. Kifogásolja továbbá, hogy a tribunal administratif (közigazgatási bíróság) azt állította, kétséges a kérelemben említett adózók személyazonossága. Azt állítja, hogy a francia hatóságok kérelmében szereplő magyarázatok lehetővé teszik az e kérelemben említett személyek azonosítását, mivel e kérelem említi az L társaság gazdasági kedvezményezettjeit jelentő természetes személyek megadóztatását, amely természetes személyeket a francia jogszabályok alapján a Franciaországban közvetlenül vagy közvetetten a tulajdonukban álló ingatlanok bejelentésére vonatkozó kötelezettség terhel.
- 15 Noha a luxemburgi állam elismeri, hogy a jelen ügyben sem a francia hatóságok információcserére irányuló megkeresése, sem az adatszolgáltatásra kötelező határozat nem jelöli meg a kérelemben említett természetes személyek nevét, csak a francia F társaság nevét, amely társaságra vonatkozó vizsgálati eljárás az ahhoz közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódó természetes személy kedvezményezettekkel kapcsolatos vizsgálatokhoz vezetett, a luxemburgi állam hangsúlyozza, hogy a kérelem célja éppen ezen – a Franciaországban közvetlenül

vagy közvetetten tulajdonukban álló valamennyi ingatlan bejelentésére köteles – természetes személyek nevének megállapítása. Hozzáteszi, hogy a francia társaság együttműködésének hiányára tekintettel komoly érvek szólnak amellett, hogy e természetes személyek nem tettek eleget adójogi kötelezettségeiknek, és a francia hatóságok ezért kívánnak ezen – névvel kétségtelenül nem azonosított, azonban pontosan meghatározott – adózókra vonatkozó információkat szerezni. Ezenkívül tekintettel arra, hogy az L társaság Franciaországban ingatlannal rendelkezik, valamint az e társaság és az F társaság közötti nyilvánvaló kapcsolatokra, a luxemburgi állam szerint a francia hatóságok egyértelműen alátámasztották a franciaországi adóügyi vizsgálattal való összefüggést.

- 16 A luxemburgi állam ebből azt a következtetést vonja le, hogy a francia hatóságok jogszerűen fordulhatnak a hatáskörrel rendelkező luxemburgi hatósághoz a luxemburgi társaság tulajdonosai személyazonosságára vonatkozó információk megszerzése érdekében. Azt állítja, hogy nem tekinthető úgy, hogy e kérelem nyilvánvalóan nélkülözne minden előrelátható fontosságot.
- 17 A luxemburgi állam hangsúlyozza az „előrelátható fontosság” fogalmát. Kiemeli, hogy az F társaság ingatlanokkal foglalkozó polgári jogi társaság, amely adózási szempontból átlátható, és 100%-ban az N holland jog szerinti részvénytársaság tulajdonában áll, amely pedig 100%-ban az L társaság tulajdonában áll. Mivel a francia jogszabályok éppen a természetes személyek számára írják elő a Franciaországban közvetlenül vagy közvetetten a tulajdonukban álló ingatlanokból származó bevételek bevallását, a luxemburgi állam szerint a kért információk előreláthatólag relevánsak. Hozzáteszi, hogy elképzelhetetlen, hogy valamely ingatlanokkal foglalkozó polgári jogi társaság egy egyszerű szerkezet révén, oly módon, hogy egy második országban közbeiktat egy fedőcéget és egy további országban létrehoz egy harmadik társaságot, kivonhassa magát az őt az első ország található ingatlantulajdonának bevallására vonatkozó adójogi kötelezettségei alól.
- 18 A francia hatóságok által ekképpen kért információk előrelátható fontosságának alátámasztására a luxemburgi állam a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) jövedelem- és vagyonadóztatására vonatkozó modellegyezményének 26. cikkére vonatkozó kommentárra hivatkozik, amely először is rögzíti, hogy *„valamely információkérés nem minősül információhalászatnak pusztán amiatt, hogy nem tartalmazza a vizsgálat vagy nyomozás alatt álló adózó nevét vagy címét (vagy egyiket sem)”*, a megkereső államnak azonban ekkor *„meg kell jelölnie más információkat, amelyek elegendőek ahhoz, hogy lehetővé tegyék az adózó azonosítását”*. Másodszer, ez a kommentár megerősíti, hogy az adózók adott csoportjára vonatkozó vizsgálat megfelel a modellegyezmény 26. cikke (1) bekezdése követelményeinek, amennyiben tiszteletben tartja az előrelátható fontosság szabályát, azonban szükséges, hogy *„a megkereső állam rendelkezésre bocsássa a csoport részletes leírását, valamint a kérelemhez vezető tényeket és körülményeket, az alkalmazandó jogszabály magyarázatát, valamint azt, hogy mely okokból véli úgy,*

hogy a csoportos kérelem tárgyát képező adózók nem tettek eleget e jogszabálynak”.

- 19 Ami a 2011/16 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének a) pontját illeti, a luxemburgi állam azt állítja, hogy az irányelv nem tesz különbséget a név szerinti és az egyedi azonosítás, illetve a meghatározható személyazonosság között. Ennélfogva az irányelvben semmi nem tiltja a második megközelítést, amely szerint elegendő, ha az érintett személy személyazonossága meghatározható. Ezenkívül a luxemburgi állam szerint az a körülmény, hogy a természetes személyek közvetett meghatározását három különböző tagállamban található három társaságon keresztül kell elvégezni a franciaországi ingatlan tényleges tulajdonosának leplezése érdekében, nem zárhatja ki a kért információk előrelátható fontosságát.
- 20 Végül a luxemburgi állam úgy véli, hogy e szakaszban korai a Bírósághoz fordulni, és a pénzügyi rendszerek pénzmosás vagy terrorizmusfinanszírozás céljára való felhasználásának megelőzéséről [...] szóló, 2015. május 20-i 2015/849 irányelv átültetésére hivatkozik, amely irányelv többek között minden tagállamban nemzeti mechanizmust hoz létre a tényleges tulajdonosok azonosítására, valamint a 2011/16/EU irányelvnek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról szóló, 2018. május 25-i (EU) 2018/822 irányelv átültetésére, amely irányelv 2020. július 1-jén lép majd hatályba, és a tényleges tulajdonosok beiktatásával egészíti ki a 2011/16 irányelvet. Így a tényleges tulajdonosok, valamint tágabb értelemben az adótervezésben közreműködők és az érintett adózók azonosítására vonatkozó információk közlésére, ideértve a nevüket, (természetes személyek esetében) születési helyüket és idejüket, adóügyi illetőségüket, valamint adott esetben azokat a személyeket, akik/amelyek az érintett adózóval kapcsolt vállalkozások, ezentúl az adóhatóságok közötti csatornákon kerül majd sor, adott esetben automatikus és rendszeres jelleggel.

IV. Az ellenérdekű fél álláspontja

- 21 Az ellenérdekű fél emlékeztet arra, hogy az adatszolgáltatásra kötelező 2018. február 28-i határozat jelzi, hogy a francia hatóságok kérelmében említett adózó a francia F társaság. Az ellenérdekű fél azt állítja, hogy a francia adóhatóságok által az adójogi célra vonatkozóan adott magyarázatok nyilvánvaló ellentétben állnak az adatszolgáltatásra kötelező határozatban említett adózó megjelölésével. Az információkérés célja valójában nem az F társaság adójogi helyzetének tisztázása, hanem épp ellenkezőleg, egy vagy több olyan, még ismeretlen természetes személy azonosítása, akiknek be kellett volna jelenteniük az egy vagy több, főként ingatlanokkal foglalkozó társaságon keresztül a Franciaországban fennálló ingatlantulajdont, azonban nem tettek eleget e jogi kötelezettségnek. Az ellenérdekű fél szerint ez a „nyilvánvaló ellentmondás” azt mutatja, hogy a francia adóhatóságok információhalászatot kíséreltek meg, amit a jelen ügyben a közvetlen adók hivatalának igazgatója is jóváhagyott.

- 22 Másként fogalmazva, a kért információ, vagyis az ellenérdekű fél részvényeseinek és tényleges tulajdonosainak személyazonossága, pontosan azokra a személyekre vonatkozik, akiket kérelmükben a francia adóhatóságoknak kellett volna azonosítaniuk vagy legalábbis azonosíthatóvá tenniük.
- 23 Az ellenérdekű fél ebből azt a következtetést vonja le, hogy az adatszolgáltatásra kötelező 2018. február 28-i határozat sérti az előrelátható fontosság kritériumát, amelynek folytán a bíróság kiszabásáról szóló vitatott határozatot meg kell semmisíteni, mivel azt jogellenesen fogadták el.
- 24 Végül az ellenérdekű fél vázolja a keresete benyújtásakor, illetve jelenleg a francia hatóságok kérelme előrelátható fontosságának értékeléséhez rendelkezésére álló információkat. Hangsúlyozza a luxemburgi állammal folytatott írásbeli és szóbeli kapcsolatfelvétel során vele közölt információk alakulását, ugyanis nem bocsátották rendelkezésére a francia adóhatóságoktól származó eredeti kérelmet, így nem tudta ellenőrizni annak tényleges tartalmát, ezért a luxemburgi állam által szolgáltatott ellentmondásos és lakonikus magyarázatokra kellett hagyatkoznia.
- 25 Kéri, hogy ennek alapján terjesszenek elő az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: Charta) 47. cikkére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelmet. Az ellenérdekű fél szerint a Charta 47. cikkében biztosított hatékony jogorvoslathoz való jog megköveteli, hogy a jogalany az uniós jog végrehajtásából eredő közigazgatási aktussal szemben pártatlan bírósághoz fordulhasson anélkül, hogy a hatékony jogorvoslathoz való e jog gyakorlása a jogalany számára kedvezőtlen kimenetel esetén annak kockázatával járna, hogy közigazgatási bírságot szabnak ki rá vagy tartanak fenn, noha e bírságot úgy szabták ki, hogy nem volt lehetősége előzetesen hozzáférni azon minimális információkhoz, amelyek alapján meg tudta volna állapítani az adatszolgáltatásra kötelező határozattal tőle kért információk előrelátható fontosságát.

V. A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) értékelése

- 26 A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság, Luxemburg) nem ért egyet a tribunal administratif (közigazgatási bíróság) azon elemzésével, amely szerint az információkérésben említett adózó személyazonossága kétséges, és e bizonytalanság a kért információkat minden előrelátható fontosságtól megfosztja.
- 27 Igaz, hogy az adatszolgáltatásra kötelező 2018. február 28-i határozat csak az F társaságot említi a francia hatóságok által lefolytatott vizsgálattal érintett adózóként. Egyébiránt mind az F társaság, mind az L társaság szerepel a francia hatóságok kérelmében – Franciaországban található ingatlantulajdonnal rendelkező társaságként, illetve ilyen ingatlantulajdonnal rendelkező társaságban fennálló részesedéssel rendelkező társaságként – a franciaországi vizsgálattal érintett jogi személyként. A 2017. április 27-i kérelem átfogó tartalmából következik tehát, hogy az F és az L társaság is a francia hatóságok által folytatott, folyamatban levő vizsgálattal érintett jogi személy. E vizsgálat a francia

jogszabályokból eredő sajátossággal rendelkezik, mivel e jogszabályok szerint a Franciaországban található, közvetlen tulajdonban álló ingatlan, valamint a Franciaországban található ingatlantulajdonnal rendelkező társaságban fennálló részesedés az ilyen társaságok részvényeseit és gazdasági kedvezményezettjeit jelentő természetes személyek számára e közvetett ingatlantulajdon bejelentésére vonatkozó kötelezettséget vált ki.

- 28 Ebből az következik, hogy a tribunal administratif (közigazgatási bíróság) ellentétes értelmű következtetésével és az ellenérdekű fél érvelésével ellentétben a 2017. április 27-i információcserére irányuló megkeresés nem jelent információhalászatot a francia hatóságok folyamatban levő vizsgálatával ténylegesen érintett személyek és a kérelemben hivatkozott adójogi cél közötti ellentmondás következtében, így a kért információk nem nélkülöznek minden előrelátható fontosságot az érintett adózó, az információkkal esetlegesen érintett harmadik személyek és az elérni kívánt adózási cél tekintetében.
- 29 Ugyanakkor emlékeztetni kell arra, hogy a francia hatóságok az információkérésben semmilyen információval nem szolgáltak a franciaországi vizsgálatral érintett természetes személyekről, csak annak megjelölésére szorítkoztak, hogy „a francia adóhatóság meg kívánja tudni, kik az L társaság részvényesei és gazdasági kedvezményezettjei”.
- 30 Márpedig a 2017. május 16-i Berlioz Investment Fund ítéletben (C-682/15, EU:C:2017:373, 63. és 64. pont) a Bíróság úgy értelmezte a 2011/16 irányelv 1. cikkének (1) bekezdését és 5. cikkét, hogy „az »előreláthatólag releváns« kifejezés azon jellegre utal, amellyel a kért információknak kell rendelkezniük. A megkeresett hatóságot a 2011/16 irányelv 5. cikke értelmében terhelő azon kötelezettség, hogy a megkereső hatósággal együttműködjön, nem terjed ki azon információk közlésére, amelyek nem ilyen jellegűek”, amelynek folytán a „kért információk »előreláthatólag releváns« jellege a rájuk vonatkozó kérelem feltételét képezi”.
- 31 A Bíróság megállapította, hogy „a megkeresett hatóságnak főszabály szerint bíznia kell a megkereső hatóságban, és feltételeznie kell, hogy a hozzá címzett információkérés egyaránt megfelel a megkereső hatóság nemzeti jogának és szükséges a vizsgálata érdekében”, a megkeresett hatóságnak „mindazonáltal vizsgálnia kell, hogy a kért információk nem nélkülöznek-e minden előrelátható fontosságot a megkereső hatóság által folytatott vizsgálat szempontjából”. A Bíróság ezt követően pontosította, hogy utalni kell a 2011/16 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésére, amely ezen ellenőrzés szempontjából fontos tényezőket említ, amelyek „magukban foglalják egyrészt a megkereső hatóság által nyújtandó tájékoztatást, nevezetesen a vizsgálat vagy nyomozás alatt álló személy személyazonosságát, és azt, hogy információt milyen adózási célból kéri, másrészt adott esetben bármely olyan személy adatait, akiről feltételezi, hogy a kért információ birtokában lehet, továbbá közölhet bármilyen tény, amely a megkeresett hatóság számára megkönnyítheti az információ beszerzését” (2017.

május 16-i Berlioz Investment Fund ítélet, C-682/15, EU:C:2017:373, 77., 78. és 79. pont).

- 32 Hozzá kell tenni, hogy a 2011/16 irányelv 20. cikkének (2) bekezdése a megkereső hatóság által minimálisan szolgáltatandó információk között az a) pontban „a vizsgálat vagy nyomozás alatt álló személy személyazonosság[át]” jelöli meg.
- 33 A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) ezért a 2011/16 irányelv vonatkozó rendelkezéseiből és a Berlioz ítéletből azt a következtetést vonja le, hogy a megkereső tagállamban vizsgálatlalt érintett adózó személyazonossága olyan információ, amelyet a megkereső tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságának kötelezően a megkeresett állam rendelkezésére kell bocsátania annak érdekében, hogy a szóban forgó adóra és a hivatkozott adózási célra tekintettel igazolja a kért információk előrelátható fontosságát. A megkereső tagállam információcserére irányuló megkeresése e feltétellel felel meg az „előrelátható fontosság” kritériumának és a 2011/16 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének, és e feltétellel jár a megkeresett tagállam számára együttműködési kötelezettséggel.
- 34 A jelen ügyben a francia hatóságok megkeresése nem tartalmazza az L társaság részvényeseinek és tényleges tulajdonosainak név szerinti és egyedi azonosítását, hanem e személyeket a megkereső állam hatáskörrel rendelkező hatósága által meghatározott közös kritériumokon alapuló, átfogó megjelölés tárgyát képező személyek csoportjaként említi.
- 35 A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) emlékeztet arra, hogy a 2011/16 irányelv 20. cikkének (2) bekezdése a megkereső hatóság által minimálisan szolgáltatandó információk között az a) pontban „a vizsgálat vagy nyomozás alatt álló személy személyazonosság[át]” jelöli meg. Hozzáteszi, hogy bár a 2011/16 irányelv más módon nem pontosítja a megkereső államban vizsgálatlalt érintett adózó azonosítására vonatkozó kötelezettség tartalmát, a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) ugyanakkor nem tud egyetérteni a fellebbezővel, aki azt állítja, hogy elegendő, ha a személyazonosság meghatározható.
- 36 Valamely személy azonosítása ugyanis olyan információk megadását feltételezi, amelyek elegendőek ahhoz, hogy bármely más személlyel való összetévesztést kizáró egyéniesítést tegyenek lehetővé.
- 37 A személyazonosság fogalmának e közös jelentése alapján a 2011/16 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kellene értelmezni, hogy magának az információcserére irányuló megkeresésnek már tartalmaznia kell a megkereső államban vizsgálatlalt érintett adózó vagy adózók egyedi azonosításához elegendő információkat, és nem elegendő, ha a megkeresés arra szorítkozik, hogy nem azonosított személyek többé-kevésbé tág csoportjának meghatározását lehetővé tevő közös információkat szolgáltat azzal a céllal, hogy pontosan a megkeresett

államtól kapjanak kiegészítő információkat, amelyek adott esetben lehetővé teszik majd számára az érintett adózók azonosításához szükséges valamennyi információ összegyűjtését.

- 38 E szakaszban a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) a 2011/16 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének a) pontjából eredő e konkrét követelmény alapján arra a következtetésre is juthatna, hogy a megkereső állam nemzeti hatóságának vizsgálatával konkrét módon érintett adózóknak a megkereső állam általi egyedi azonosítása az információcserére irányuló megkeresés jogszerűségének feltétele, és e rendelkezésnek nem felelne meg az olyan kérelem, amely csupán közös jellemzőket rögzít, amelyek az e jellemzőket osztó személyek körének körülhatárolását teszik lehetővé, anélkül hogy e személyeket egyedileg azonosítaná.
- 39 Ami az OECD jövedelem- és vagyoadóztatásra vonatkozó modellegyezményének 26. cikkét és az arra vonatkozó kommentárt illeti, a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) mindenekelőtt emlékeztet arra, hogy a Bíróság a Berlioz ítéletben megállapította, hogy „az előrelátható fontosság e fogalma az OECD [jövedelem- és vagyon]adóztatásra vonatkozó modellegyezményének 26. cikkében használt fogalmat tükrözi, mind a használt fogalmak hasonlósága, mind pedig az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2009. február 2-i COM(2009) 29 végleges javaslat indokolásában az OECD-megállapodásokra tett utalás miatt” (2017. május 16-i Berlioz Investment Fund ítélet, C-682/15, EU:C:2017:373, 67. pont).
- 40 A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) ugyanakkor megjegyzi, hogy e kommentárnak a 2005-ben elfogadott és a 2011/16 irányelv 2009 és 2011 közötti kidolgozásának időtartama alatt még érvényes tartalma szerint az 5. pont rögzítette, hogy „az »előreláthatólag fontos« követelmény célja az, hogy a lehető legszélesebb körű adóügyi információcserét biztosítsa, ugyanakkor egyértelműen rögzítve, hogy a szerződő államok nem folytathatnak »információhalászatot«, és olyan információkat sem kérhetnek, amelyekről kevésbé valószínű, hogy fontosak lennének valamely konkrét adófizető adóügyeinek tisztázásához”. A kommentár e pontja ennél fogva szintén egy „konkrét adófizetőre” hivatkozik, amely fogalom párhuzamos a 2011/16 irányelv (9) preambulumbekkezdésében használt „adott adófizető” fogalommal. E párhuzam alapján levonható az a következtetés, hogy a 2011/16 irányelv kidolgozásának ideje alatt a modellegyezmény is azon az elvi követelményen alapult, hogy a két állam közötti információcserével érintett adózót a megkereső államnak kell azonosítania.
- 41 A modellegyezmény 26. cikkének és az arra vonatkozó kommentárnak az OECD Tanácsa által 2012. július 17-én elfogadott és a modellegyezménybe 2014 júliusában beillesztett aktualizálása során került be a kommentárba az 5.1. pont, amely pontosítja, hogy „valamely információkérés nem minősül »információhalászatnak« pusztán amiatt, hogy nem tartalmazza a vizsgálat vagy

nyomozás alatt álló adózó nevét vagy címét (vagy egyiket sem). [...] Ugyanakkor, ha megkereső állam nem tünteti fel a nyomozás vagy vizsgálat alatt álló adózó nevét vagy címét (vagy egyiket sem), úgy a megkereső államnak meg kell jelölnie más információkat, amelyek elegendőek ahhoz, hogy lehetővé tegyék az adózó azonosítását”. Hasonlóképpen, az aktualizálás óta a kommentár 5.2. pontja pontosításokat tartalmaz, amelyek szerint „[...] ha a kérelem egyedileg nem azonosított adózók csoportjára vonatkozik [...], szükséges, hogy a megkereső állam rendelkezésre bocsássa a csoport részletes leírását, valamint a kérelemhez vezető tényeket és körülményeket, az alkalmazandó jogszabály magyarázatát, valamint azt, hogy mely okokból véli úgy, hogy a csoportos kérelem tárgyát képező adózók nem tettek eleget e jogszabálynak, amit egyértelmű ténybeli alapnak kell alátámasztania”.

- 42 A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) mindazonáltal erősen kétli, hogy a modellegezmény kommentárjának 2012–2014-es aktualizálása – az irányelv későbbi alkalmazása tekintetében – átvehető lenne a 2011/16 irányelv alkalmazásában a megkereső államban vizsgálattal érintett adózók meghatározását illetően. A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) ezt különösen azért kétli, mivel a megkereső államban vizsgálattal érintett adózó személyazonosságának a 2011/16 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének a) pontjában előírt megjelölése olyan különös feltételt jelent, amely a modellegezmény 26. cikkének szövegében nem szerepel.
- 43 Még fontosabb, hogy a modellegezmény és kommentárja alakulásának az irányelv értelmezése során történő figyelembevétele azzal a következménnyel járna, hogy kiterjesztené a tagállamoknak a Tanácsban a 2011/16 irányelv elfogadása útján meghatározott kötelezettségeit, mivel az információcsere iránti megkeresés teljesítésére vonatkozó kötelezettséget hozna létre abban az esetben, ha a megkeresés egyedileg nem azonosított adózók csoportjára vonatkozik, és nem csupán akkor, ha a megkeresés megjelöli az érintett adózó személyazonosságát. Másként fogalmazva, a 2011/16 irányelv eredeti szövegében szereplő előrelátható fontosság ugyanazon követelményét – amelyet az információkérés jogszerűsége egyik feltételeként kell elemezni, amelyre a kért információk birtokosa minden esetben hivatkozhat – ezentúl olyan esetekben is teljesítettnek kellene tekinteni, amelyek korábban nem minősülhettek e követelménynek megfelelőnek, noha a 2011/16 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének szövege nem változott.
- 44 A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) véleménye szerint a 2011/16 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének, 5. cikkének, valamint 20. cikke (2) bekezdésének értelmezése a valamely tagállam által egy másik tagállamtól kért információk előrelátható fontossága kritériumának alkalmazása keretében kétségeket vet fel a megkereső államban vizsgálattal érintett adózó azonosítására vonatkozó, a 2011/16 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének a) pontjában rögzített követelményt illetően.

- 45 A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) hozzáteszi, hogy nem lehet egyetérteni a luxemburgi állammal az előzetes döntéshozatal iránti kérelem korai jellegére vonatkozó érvelését illetően. A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) feladata ugyanis az, hogy az adatszolgáltatásra kötelező határozat jogszerűségét a 2018. február 28-án fennálló jogi helyzetre tekintettel vizsgálja. Márpedig maga a luxemburgi állam is elismeri, hogy a fent említett 2015/849 irányelvet a loi du 13 janvier 2019 instituant un registre des bénéficiaires effectifs (a tényleges tulajdonosok jegyzékének létrehozásáról szóló 2019. január 13-i törvény) ültette át, és hogy a fent említett 2018/822 irányelv hatálybalépését 2020. július 1-jére irányozták elő. A luxemburgi állam ennél fogva nem hivatkozhat érvényesen e két irányelv rendelkezéseire, mivel azok a jelen kereset tárgyát képező két határozat időpontjában az érintett tekintetében még semmilyen hatást nem fejtettek ki.
- 46 Következésképpen a megkereső államban vizsgálattal érintett adózó azonosításának a 2011/16 irányelvből eredő követelménye tartalmára vonatkozó első kérdést kell a Bíróság elé terjeszteni előzetes döntéshozatalra.
- 47 Ezt követően, ha Bíróság elismerné az egyedileg nem azonosított személyek csoportjára vonatkozó, információcserére irányuló megkeresés érvényességét, az OECD modellegyezmény 26. cikkére vonatkozó kommentár 5.2. pontja alapján felmerülne a kérdés, hogy az előrelátható fontosság követelményének tiszteletben tartása azt eredményezi-e, hogy a megkereső tagállam ahhoz, hogy bizonyítsa, hogy az érintett adózók egyedi azonosításának hiánya ellenére nem információhalászatot folytat, bizonyíthassa, hogy személyek korlátozott csoportjára vonatkozó, célzott vizsgálatot folytat, nem egyszerűen általános adóellenőrzésre irányuló vizsgálatot, valamint hogy e vizsgálat valamely konkrét jogi kötelezettség betartásának ellenőrzésére vonatkozik. Másként fogalmazva és az OECD modellegyezmény 26. cikkére vonatkozó kommentár 5.2. pontjában szereplő megfogalmazást átvéve, az előterjesztendő második kérdés arra vonatkozik, hogy a személyek csoportjára vonatkozó megkeresés esetén az előrelátható fontosság kritériuma megköveteli-e, hogy *„a megkereső állam rendelkezésre bocsássa a csoport részletes leírását, valamint a kérelemhez vezető tényeket és körülményeket, az alkalmazandó jogszabály magyarázatát, valamint azt, hogy mely okokból véli úgy, hogy a csoportos kérelem tárgyát képező adózók nem tettek eleget e jogszabálynak, amit egyértelmű ténybeli alapnak kell alátámasztania”*.
- 48 Végül az ellenérdekű fél a Charta 47. cikkének tiszteletben tartására vonatkozó harmadik kérdés előterjesztését javasolja. A jelen kereset lényegében megfelel a Berlioz ítélet alapjául szolgáló keresetnek, amely ítélet szerint a közigazgatási bíróság az adatszolgáltatásra kötelező határozatot követően hozott, bíróság kiszabásáról szóló határozat ellen indított kereset keretében köteles járulékosan vizsgálni az adatszolgáltatásra kötelező határozat érvényességét, ha a belső jog az adatszolgáltatásra kötelező határozattal szemben nem biztosít közvetlen keresetet. Az ellenérdekű fél a jelen keresetet ugyanis a bíróság kiszabásáról szóló 2018.

augusztus 6-i határozat ellen indította, és ennek keretében járulékosan vitatja az adatszolgáltatásra kötelező 2018. február 28-i határozat érvényességét.

- 49 Az ellenérdekű fél a francia hatóságok információcsere iránti megkeresésére vonatkozó minimális információkról csak keresete keretében szerzett tudomást, és ennél fogva csak e késői szakaszban, a szükséges információk birtokában tudta vizsgálni az adatszolgáltatásra kötelező határozat érvényességét. Márpedig, amennyiben a keresetét elutasító bírósági határozat jogerőre emelkedik, az ellenérdekű felet terhelni fogja a 2018. augusztus 6-i határozattal kiszabott bírság. Az ellenérdekű fél így jogosan kifogásolja, hogy semmilyen időpontban nem rendelkezett megfelelő határidővel arra, hogy valamennyi minimális információ teljes ismeretében dönthessen arról, hogy eleget tesz-e az adatszolgáltatásra kötelező 2018. február 28-i határozatnak, és a kért információkat az igazgató rendelkezésére bocsátja. Az ellenérdekű fél azt a releváns kérdést veti fel, hogy a Charta 47. cikkében rögzített hatékony jogorvoslathoz való jognak nem kell-e azt eredményeznie, hogy egy, a jelen ügyben fennállóhoz hasonló helyzetben a vele szemben hozott, adatszolgáltatásra kötelező határozat, valamint bírság kiszabásáról szóló határozat érvényességének esetleges jogerős elismerését követően az információk birtokosának bizonyos határidőt kell biztosítani arra, hogy eleget tehessen az adatszolgáltatásra kötelező határozatnak, és a bírság csak akkor váljon esedékessé, ha az információk birtokosa e határidőn belül nem tesz eleget annak.

VI. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 50 A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság, Luxemburg) előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

1. Úgy kell-e értelmezni a 2011/16 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének a) pontját, hogy valamely megkereső tagállam hatáskörrel rendelkező hatósága által előterjesztett információcsere iránti megkeresés, amely az információcsere iránti megkeresésben említett adózókat csupán valamely jogi személyben fennálló részvényesi és gazdasági kedvezményezett minőségük alapján határozza meg, anélkül hogy ezen adózókat a megkereső hatóság korábban név szerint és egyedileg azonosította volna, megfelel az azonosítására vonatkozóan e rendelkezéssel előírt követelményeknek?

2. Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén úgy kell-e értelmezni ugyanezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdését és 5. cikkét, hogy az előrelátható fontosság követelményének tiszteletben tartása azt jelenti, hogy a megkereső tagállam hatósága ahhoz, hogy bizonyítsa, hogy az érintett adózók egyedi azonosításának hiánya ellenére nem információhalászatot folytat, világos és megfelelő magyarázattal alátámaszthatja, hogy személyek korlátozott csoportjára vonatkozó, célzott vizsgálatot folytat, nem egyszerűen általános adóellenőrzésre irányuló vizsgálatot, valamint, hogy e vizsgálatot valamely konkrét jogi kötelezettség be nem tartására vonatkozó alapos gyanú igazolja?

3. Úgy kell-e értelmezni az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkét, hogy amennyiben

- valamely jogalany, akivel szemben a megkeresett tagállam hatáskörrel rendelkező hatósága közigazgatási pénzügyi szankciót szabott ki amiatt, hogy nem tett eleget egy őt a nemzeti adóhatóságok közötti, a 2011/16 irányelven alapuló információcsere keretében információszolgáltatásra kötelező közigazgatási határozatnak, amellyel szemben a megkeresett tagállam belső joga szerint nincs helye keresetnek, és aki a pénzügyi szankció elleni kereset keretében járulékosan vitatta e határozat jogszerűségét, és
- e jogalany a 2011/16 irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében megjelölt minimális információkról csak az említett szankcióval szemben indított keresete alapján indult bírósági eljárás során szerzett tudomást,

e jogalany számára a vele szemben hozott, adatszolgáltatásra kötelező határozat, valamint bírság kiszabásáról szóló határozat érvényességének jogerős elismerését követően halasztó hatályú határidőt kell biztosítani a bírság megfizetésére annak érdekében, hogy a hatáskörrel rendelkező bíróság által jogerősen megerősített előrelátható fontosságra vonatkozó információkról való tudomásszerzést követően eleget tehesen az adatszolgáltatásra kötelező határozatnak?