

**Byla C-437/19****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 m. gegužės 31 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Cour administrative* (Liuksemburgas)

**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. gegužės 23 d.

**Apeliantė:**

Liuksemburgo Didžioji Hercogystė

**Kita apeliacinio proceso šalis:**

L

---

**I. Ginčo dalykas ir faktinės aplinkybės**

- 1 2018 m. vasario 28 d. raštu *Administration des contributions directes de Luxembourg* (Liuksemburgo tiesioginių mokesčių administracija) direktorius nurodė bendrovei L (įsteigta Liuksemburge) jam pateikti tam tikrą informaciją; ši nurodymą jis suformulavo taip:

„<...> 2017 m. balandžio 27 d. kompetentinga Prancūzijos mokesčių administravimo institucija mums perdavė prašymą pateikti informacijos, vadovaudamasi Direktyva 2011/16 <...>, taip pat Liuksemburgo ir Prancūzijos mokesčių konvencija <...>.

<...>

*Juridinis asmuo, dėl kurio pateiktas prašymas, yra [Prancūzijoje] įsteigta bendrovė F.*

*Prašau pateikti tokią su 2012 m. sausio 1 d. – 2016 m. gruodžio 31 d. laikotarpiu susijusią informaciją ir dokumentus <...>:*

– nurodyti bendrovės L akcininkų vardus, pavardes ir adresus, taip pat tikrųjų tiesioginių ir netiesioginių savininkų vardus, pavardes ir adresus, neatsižvelgiant į bendrovės tarpines struktūras ir kapitalo paskirstymą,

– pateikti bendrovės L vertybinių popierių registrų išrašo kopiją,

<...> “ (toliau – sprendimas dėl įpareigojimo).

- 2 Prancūzijos valdžios institucijos nurodė, kad atliko bendrovės F (įsteigtos Prancūzijoje), kuri vykdo nekilnojamojo turto nuomos veiklą <...> savivaldybėje (Prancūzija), patikrinimą. Bendrovė L yra ne tik netiesioginė bendrovės F patronuojančioji bendrovė (tarpininkaujant pagal Nyderlandų teisę įsteigtai bendrovei), bet ir tiesiogiai turi kito nekilnojamojo turto toje pačioje Prancūzijos savivaldybėje. Prancūzijos valdžios institucijos paaiškino, kad fiziniai asmenys, kuriems nuosavybės teise tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso Prancūzijoje esantis nekilnojamasis turtas, privalo jį deklaruoti ir kad jos pageidauja žinoti, kas yra bendrovės L akcininkai ir ekonominės naudos gavėjai.
- 3 2018 m. birželio 4 d. sprendimu direktorius atmetė bendrovės L skundą; tada ši bendrovė pateikė skundą *Tribunal administratif* (Administracinis teismas, Liuksemburgas), kuris jį vis dar nagrinėja.
- 4 2018 m. rugpjūčio 6 d. Liuksemburgo tiesioginių mokesčių administracijos direktorius bendrovei L skyrė baudą už sprendimo dėl įpareigojimo nevykdymą.
- 5 2018 m. rugsėjo 5 d. bendrovė L pateikė skundą *Tribunal administratif* dėl sprendimo skirti baudą.
- 6 2018 m. gruodžio 18 d. sprendimu *Tribunal administratif* pripažino skundą pagrįstu ir panaikino 2018 m. rugpjūčio 6 d. sprendimą skirti baudą.
- 7 Iš esmės teismas nusprendė, kad sprendimas dėl įpareigojimo negalioja, nes, pirma, mokesčių mokėtojo tapatybė, nurodyta 2018 m. vasario 28 d. sprendime dėl įpareigojimo, ir, antra, Prancūzijos valdžios institucijų pateikti paaiškinimai dėl prašymo pateikti informacijos tikslo, nesutampa, todėl išlieka abejonių dėl prašyme pateikti informacijos nurodyto mokesčio mokėtojo tapatybės. Konkrečiau teismas pabrėžė, kad remiantis 2017 m. balandžio 27 d. prašyme pateikti informacijos pateiktais paaiškinimais galima daryti išvadą, kad dabar atliekamas tyrimas susijęs ne su bendrove F (prašyme keistis informacija ši bendrovė vis dėlto nurodyta kaip subjektas, dėl kurio atliekamas tyrimas Prancūzijoje) ir jos pačios apmokestinimu, o su bendrovės L ekonominės naudos gavėjais, fiziniiais asmenimis, kuriems pagal Prancūzijos teisės aktus nustatytas įpareigojimas deklaruoti tam tikrą Prancūzijos teritorijoje turimą nekilnojamąjį turtą.
- 8 2018 m. gruodžio 21 d. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė (toliau – Liuksemburgo valstybė) pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo.

北\*□婁□念□醇□燿\*血朝× 颯H佂J儀J勻\*□堀∴II. **Nagrinėjamos nuostatos**

***Sjungos teisė***

*Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija*

- 9 47 straipsnyje „Teisė į veiksmingą teisinę gynybą ir teisingą bylos nagrinėjimą“ nurodyta:

„Kiekvienas asmuo, kurio teisės ir laisvės, garantuojamos Sąjungos teisės, yra pažeistos, turi teisę į veiksmingą jų gynybą teisme šiame straipsnyje nustatytais sąlygomis.

Kiekvienas asmuo turi teisę, kad jo byla per kiek įmanoma trumpesnę laiką viešai ir teisingai išnagrinėtų pagal įstatymą įsteigtas nepriklausomas ir nešališkas teismas. Kiekvienas asmuo turi turėti galimybę gauti teisinę pagalbą, būti ginamas ir atstovaujamas.“

*2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB*

- 10 9 konstatuojamoje dalyje nurodyta:

„<...> „Numatomo reikalingumo“ standartu siekiama numatyti, kad būtų kuo plačiau keičiamasi informacija mokesčių klausimais, ir taip pat paaiškinti, kad valstybės narės neturi laisvės vykdyti „atsitiktinės paieškos“ arba prašyti informacijos, kuri greičiausiai nėra susijusi su atitinkamo mokesčių mokėtojo mokesčių reikalais. Šios direktyvos 20 straipsnyje nustatyti procedūriniai reikalavimai turėtų būti aiškinami pakankamai laisvai, kad tai netrukdytų veiksmingai keistis informacija.“

- 11 1 straipsnyje „Dalykas“ nurodyta:

„1. Šia direktyva nustatomos taisyklės ir tvarka, kuriomis vadovaudamasi valstybės narės bendradarbiauja viena su kita siekdamos keistis informacija, kuri, kaip galima numatyti, gali būti reikalinga administruojant valstybių narių nacionalinius įstatymus, susijusius su 2 straipsnyje nurodytais mokesčiais, ir užtikrinant jų vykdymą <...>.“

- 12 5 straipsnyje „Keitimosi informacija gavus prašymą tvarka“ nurodyta:

„Besikreipiančiosios institucijos prašymu institucija, į kurią kreipiamasi, pateikia besikreipiančiajai institucijai visą 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją, kurią ji turi arba kurią ji gauna atlikusi administracinius tyrimus.“

- 13 20 straipsnyje „Standartinės formos ir kompiuteriniai formatai“ nurodyta:

„1. <...>

2. 1 dalyje nurodytoje standartinėje formoje nurodoma bent ši informacija, kurią pateikia besikreipiančioji institucija:

- a) asmens, dėl kurio atliekamas tyrimas ar patikrinimas, tapatybė;
- b) mokesčių tikslas, dėl kurio prašoma informacijos.

Besikreipiančioji institucija gali, kiek žinoma, ir atsižvelgdama į tarptautinius pokyčius, pateikti bet kurio asmens, kuris, manoma, turi prašomos informacijos, taip pat bet kokius duomenis, kurie sudarytų palankesnes sąlygas institucijai, į kurią kreipiamasi, rinkti informaciją. <...>“

止\*□婁□念□暉□燿\*血軻× 颯H公J儀J勻\*□堀；III. Apeliantės pozicija

- 14 Liuksemburgo valstybė ginčija, kad prašoma informacija yra akivaizdžiai visiškai nereikalinga, kiek tai susiję su atitinkamu mokesčių mokėtoju, informaciją galbūt turinčiais trečiaisiais asmenimis bei siekiamais mokesčių tikslais. Liuksemburgo valstybė konkrečiai kaltina teismą, jog šis nusprendė, kad tebekyla abejonių dėl prašyme nurodytų mokesčių mokėtojų tapatybės. Ji teigia, kad remiantis Prancūzijos valdžios institucijų prašyme pateiktais paaiškinimais galima identifikuoti tame prašyme nurodytus asmenis, nes prašymas susijęs su bendrovės L ekonominės naudos gavėjų, fizinių asmenų, kurie pagal Prancūzijos teisės aktus privalo deklaruoti Prancūzijoje tiesiogiai arba netiesiogiai turimą nekilnojamąjį turtą, apmokestinimu.
- 15 Liuksemburgo valstybė, pripažindama, kad šiuo atveju nei Prancūzijos valdžios institucijų prašyme keistis informacija, nei sprendime dėl įpareigojimo nėra nurodyti prašyme minimų fizinių asmenų vardai ir pavardės, o pateiktas tik Prancūzijos bendrovės F pavadinimas (patikrinus šią bendrovę buvo pradėtas tyrimas dėl su ja tiesiogiai arba netiesiogiai susijusių naudos gavėjų, fizinių asmenų), pabrėžia, kad prašymo tikslas yra tiksliai nustatyti fizinių asmenų, kurie privalo deklaruoti visą jų tiesiogiai arba netiesiogiai Prancūzijoje turimą nekilnojamąjį turtą, vardus ir pavardes. Ji priduria, kad, atsižvelgiant į tai, jog trūksta Prancūzijos bendrovės bendradarbiavimo, yra rimtų priežasčių manyti, kad šie fiziniai asmenys nevykdė savo mokesčių prievolių, todėl Prancūzijos valdžios institucijos siekia gauti informacijos apie mokesčių mokėtojus, kurie tiksliai nustatyti, nors jų vardai ir pavardės nenurodyti. Be to, Liuksemburgo valstybė mano, kad Prancūzijos valdžios institucijos, atsižvelgdamos į tai, kad bendrovė L turi nekilnojamojo turto Prancūzijoje, ir į akivaizdžias šios bendrovės sąsajas su bendrove F, aiškiai nustatė ryšį su Prancūzijoje atliekamu mokesčių tyrimu.
- 16 Tuo remdamasi Liuksemburgo valstybė daro išvadą, kad Prancūzijos valdžios institucijos gali teisėtai kreiptis į kompetentingą Liuksemburgo valdžios instituciją, kad gautų informacijos apie Liuksemburgo bendrovės savininkų

tapatybę. Ji tvirtina, kad šis prašymas negali būti laikomas akivaizdžiai visiškai nereikalingu.

- 17 Liuksemburgo valstybė pabrėžia sąvoką „numatomas reikalingumas“. Ji pažymi, kad bendrovė F yra mokesčių požiūriu skaidri nekilnojamojo turto bendrovė, kurios 100 proc. kapitalo priklauso pagal Nyderlandų teisę įsteigta akcinei bendrovei N, o 100 proc. pastarosios bendrovės kapitalo priklauso bendrovei L. Kadangi Prancūzijos teisės aktuose aiškiai reikalaujama, kad fiziniai asmenys deklaruotų pajamas, gautas iš Prancūzijoje tiesiogiai arba netiesiogiai turimo nekilnojamojo turto, Liuksemburgo valstybė mano, kad prašoma informacija yra numatoma reikalinga. Ji priduria, kad mažai tikėtina, jog nekilnojamojo turto bendrovė, naudodama paprastą sistemą, kai priedangos įmonė perkeliama į antrąją šalį ir kitoje šalyje įsteigiama trečia įmonė, gali vengti mokesčių prievolių deklaruoti pirmosios šalies teritorijoje turimą nekilnojamąjį turimą.
- 18 Liuksemburgo valstybė, siekdama pagrįsti numatomą informacijos, kurios prašo Prancūzijos valdžios institucijos, reikalingumą, remiasi EBPO pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo 26 straipsnio komentaru, kuriame, pirma, paaiškinta, kad *„prašymas pateikti informaciją nėra atsitiktinė paieška vien dėl to, kad jame nenurodytas mokesčių mokėtojo, dėl kurio atliekamas patikrinimas ar tyrimas, vardas, pavardė ar adresas (arba viskas kartu)“*, todėl besikreipiančioji valstybė turi *„įtraukti kitą informaciją, kurios pakaktų mokesčių mokėtojui identifikuoti“*. Antra, šiuo komentaru patvirtinama, kad tam tikros mokesčių mokėtojų grupės tyrimas atitinka pavyzdinės sutarties 26 straipsnio 1 dalies reikalavimus, jei atliekant šį tyrimą nepažeidžiamas numatomo reikalingumo standartas, tačiau būtina, kad *„besikreipiančioji valstybė pateiktų išsamų grupės aprašymą, taip pat nurodytų faktus ir aplinkybes, dėl kurių buvo pateiktas prašymas, pateiktų taikytino įstatymo paaiškinimą ir paaiškintų, kodėl yra priežasčių manyti, kad bendrame prašyme nurodyti mokesčių mokėtojais nesilaikė šio įstatymo“*.
- 19 Dėl Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalies a punkto Liuksemburgo valstybė teigia, kad direktyvoje nedaromas skirtumas tarp įvardijimo bei atskiro identifikavimo ir tapatybės, kuri gali būti nustatyta. Todėl direktyvoje nedraudžiama taikyti antrąjį požiūrį, kad pakanka atitinkamą asmenį nustatyti pagal jo tapatybę. Be to, Liuksemburgo valstybė mano, kad tai, jog fiziniai asmenys netiesiogiai turi būti nustatyti kreipiantis į tris bendroves, kurios, siekiant nuslėpti tikrąjį Prancūzijoje turimo nekilnojamojo turto savininką, yra trijose skirtingose valstybėse, nėra kliūtis pripažinti numatoma reikalingos prašomos informacijos ryšį.
- 20 Galiausiai Liuksemburgo valstybė mano, kad šiuo etapu dar per anksti kreiptis į Teisingumo Teismą, ir nurodo į nacionalinę teisę perkeltą 2015 m. gegužės 20 d. Direktyvą 2015/849 dėl finansų sistemos naudojimo pinigų plovimui <...> prevencijos, pagal kurią, be kita ko, kiekvienoje valstybėje narėje nustatytas nacionalinis mechanizmas, siekiant identifikuoti tikruosius naudos gavėjus, ir 2018 m. gegužės 25 d. Direktyvą 2018/822/ES, kuria dėl privalomų automatinių

apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, kurie turi būti deklaruoti, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES; Direktyva 2018/822/ES įsigalios 2020 m. liepos 1 d. ir papildys Direktyvą 2011/16, į ją įtraukus tikruosius naudos gavėjus. Taigi tada mokesčių administratoriai informacija apie tikruosius naudos gavėjus ir, platesne prasme, informacija, susijusia su tarpininkų ir atitinkamų mokesčių mokėtojų identifikavimu, įskaitant jų vardus, pavardes, gimimo datą ir vietą (fizinių asmenų atveju), jų gyvenamąją vietą mokesčių tikslais ir, prireikus, asmenis, kurie yra su atitinkamu mokesčių mokėtoju susijusios įmonės, keisis (jei reikės, automatiškai ir reguliariai) tam tikrais kanalais.

**北\*□婁□念□醇□燻\*血朝× 馳H佶J儀J勻\*□堀∴IV. Kitos apeliacinio proceso šalies pozicija**

- 21 Kita apeliacinio proceso šalis primena, kad 2018 m. vasario 28 d. sprendime dėl įpareigojimo nurodyta, kad Prancūzijos valdžios institucijų prašyme minimas mokesčių mokėtojas yra Prancūzijos bendrovė F. Ji tvirtina, kad Prancūzijos mokesčių institucijų pateikti paaiškinimai dėl mokesčių tikslo akivaizdžiai prieštarauja tam, kad sprendime dėl įpareigojimo nurodytas mokesčių mokėtojas būtų identifikuotas. Iš tikrųjų prašymo pateikti informaciją tikslas yra ne paaiškinti bendrovės F mokesčines padėtį, o, priešingai, identifikuoti vieną ar kelis dar nežinomus fizinius asmenis, kurie per vieną ar kelias nekilnojamojo turto bendroves privalėjo deklaruoti Prancūzijoje turimą nekilnojamąjį turtą ir neįvykdė šios teisės aktuose įtvirtintos prievolės. Kita apeliacinio proceso šalis teigia, kad šis „akivaizdus prieštaravimas“ šioje byloje reiškia, jog Prancūzijos mokesčių institucijos vykdo atsitikinę paiešką, kuriai pritaria direktorius.
- 22 Kitaip tariant, prašoma informacija, t. y. kitos apeliacinio proceso šalies akcininkų ir tikrųjų naudos gavėjų tapatybė, konkrečiai susijusi su asmenimis, kuriuos Prancūzijos mokesčių institucijos turi identifikuoti arba bent jau padaryti taip, kad šiuos asmenis būtų galima identifikuoti jų prašyme.
- 23 Kita apeliacinio proceso šalis daro išvadą, kad 2018 m. vasario 28 d. sprendimu dėl įpareigojimo pažeidžiamas numatomo reikalingumo kriterijus, todėl ginčijamas sprendimas skirti baudą turėtų būti panaikintas, nes buvo priimtas remiantis neteisėtu pagrindu.
- 24 Galiausiai kita apeliacinio proceso šalis nurodo, kokią informaciją turėjo pateikdama skundą ir kokią turi dabar, siekdama įvertinti Prancūzijos valdžios institucijų prašymo numatomą reikalingumą. Kita apeliacinio proceso šalis pabrėžia, kad informacija, jai teikiama keičiantis ir rašytine, ir žodine informacija su Liuksemburgo valstybe, kito, o neturėdama galimybės susipažinti su pirminiu Prancūzijos mokesčių institucijų prašymu ji negalėjo patikrinti tikrojo šio prašymo turinio, todėl turėjo remtis Liuksemburgo valstybės pateiktais nenuosekliais ir neišsamiais paaiškinimais.

- 25 Taigi ji prašo pateikti prejudicinį klausimą dėl Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio. Kita apeliacinio proceso šalis teigia, kad pagal Chartijos 47 straipsnyje garantuotą teisę į veiksmingą teisinę gynybą asmeniui turi būti suteikta galimybė nešališkam teismui apskūsti įgyvendinant Sąjungos teisę priimtą administracinį aktą, tačiau naudojantis šia teise į veiksmingą teisinę gynybą asmeniui nepalankaus sprendimo atveju neturi kilti grėsmė, kad jam bus skirta arba toliau taikoma administracinė bauda, nustatyta jam nesuteikus galimybių iš anksto susipažinti su būtinausia informacija, leidžiančia nustatyti, ar sprendime dėl įpareigojimo prašoma informacija atitinka numatomo reikalingumo kriterijų.

#### V. Cour administrative vertinimas

- 26 Cour administrative nesutinka su *Tribunal administratif* vertinimu, kad vis dar yra abejonių dėl prašyme pateikti informacijos nurodyto mokesčių mokėtojo tapatybės; dėl šio neaiškumo prašoma informacija tampa visiškai nereikalinga.
- 27 Iš tiesų 2018 m. vasario 28 d. sprendime dėl įpareigojimo nurodyta tik bendrovė F, kaip su Prancūzijos valdžios institucijų atliekamu tyrimu susijusi mokesčių mokėtoja. Be to, ir bendrovė F, ir bendrovė L Prancūzijos valdžios institucijų prašyme nurodytos kaip juridiniai asmenys, dėl kurių, kaip bendrovių, turinčių Prancūzijoje esančio nekilnojamojo turto arba tokio nekilnojamojo turto turinčios bendrovės kapitalo dalių, Prancūzijoje atliekamas tyrimas. Taigi iš bendro 2017 m. balandžio 27 d. prašymo turinio matyti, kad bendrovės F ir L yra juridiniai asmenys, dėl kurių šiuo metu Prancūzijos valdžios institucijos atlieka tyrimą. Šis tyrimas ypatingas tuo, kad pagal Prancūzijos teisės aktus dėl tiesiogiai turimo Prancūzijoje esančio nekilnojamojo turto arba turimų Prancūzijoje esančio nekilnojamojo turto turinčios bendrovės kapitalo dalių fiziniams asmenims, kurie yra šių bendrovių akcininkai ir ekonominės naudos gavėjai, atsiranda prievolė deklaruoti tokį netiesiogiai turimą nekilnojamąjį turtą.
- 28 Remiantis tuo darytina išvada, kad, nepaisant priešingos *Tribunal administratif* išvados ir kitos apeliacinio proceso šalies argumentų, 2017 m. balandžio 27 d. prašyme keistos informacija nėra prieštaravimo tarp asmenų, dėl kurių šiuo metu Prancūzijos valdžios institucijos iš tikrųjų atlieka tyrimą, ir prašyme nurodyto mokesčių tikslo, todėl prašoma informacija nėra akivaizdžiai visiškai nereikalinga, kiek ji susijusi su atitinkamu mokesčių mokėtoju, informaciją galbūt turinčiais trečiaisiais asmenimis ir siekiamais mokesčių tikslais.
- 29 Tačiau reikia priminti, kad prašyme pateikti informacijos Prancūzijos valdžios institucijos nepateikė jokios informacijos apie fizinius asmenis, dėl kurių atliekamas tyrimas Prancūzijoje, o tik nurodė, kad „Prancūzijos mokesčių administratorius pageidauja sužinoti, kas yra bendrovės L akcininkai ir ekonominės naudos gavėjai.“
- 30 Vis dėlto 2017 m. gegužės 16 d. Sprendime *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 63 ir 64 punktai) Teisingumo Teismas išaiškino

Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalį ir 5 straipsnį taip, kad „žodžiai „kaip galima numatyti, gali būti reikalinga“ apibūdina savybę, kurią turi turėti prašoma informacija. Direktyvos 2011/16 5 straipsnyje numatyta institucijos, į kurią kreipiamasi, prievolė bendradarbiauti su besikreipiančiaja institucija neapima šios savybės neturinčios informacijos suteikimo“, nes „prašomos informacijos „numatomas reikalingumas“ yra sąlyga, kurią turi tenkinti dėl jos pateikiamas prašymas.“

- 31 Teisingumo Teismas nusprendė, kad „institucija, į kurią kreipiamasi, iš principo turi pasitikėti besikreipiančiaja institucija ir daryti prielaidą, kad gautas prašymas suteikti informaciją atitinka besikreipiančiosios institucijos nacionalinę teisę ir yra būtinas jos tyrimo poreikiams tenkinti“, tačiau ji „vis dėlto turi patikrinti, ar prašoma informacija nėra visiškai nereikalinga besikreipiančiosios institucijos vykdomam tyrimui“. Vėliau Teisingumo Teismas patikslino, kad reikia remtis Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalimi, kurioje nurodyti šiam patikrinimui svarbūs elementai, „apim[antys], pirma, tokią informaciją, kurią turi pateikti besikreipiančioji institucija, kaip [antai] asmens, dėl kurio atliekamas tyrimas ar patikrinimas, tapatybė ir mokesčių tikslas, dėl kurio prašoma informacijos, ir, antra, prireikus bet kurio asmens, kuris, manoma, turi prašomos informacijos, kontaktinius duomenis, taip pat bet kokius duomenis, kurie galėtų padėti institucijai, į kurią kreipiamasi, rinkti informaciją“ (2017 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, 77, 78 ir 79 punktai).
- 32 Reikia pridurti, kad Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalies a punkte nurodyta, jog būtinausia informacija, „kurią pateikia besikreipiančioji institucija“, yra „asmens, dėl kurio atliekamas tyrimas ar patikrinimas, tapatybė“.
- 33 Todėl *Cour administrative* daro išvadą, kad pagal atitinkamas Direktyvos 2011/16 ir Sprendimo *Berlioz* nuostatas mokesčių mokėtojo, dėl kurio besikreipiančiojoje valstybėje narėje atliekamas tyrimas, tapatybė yra informacija, kurią kompetentinga besikreipiančiosios valstybės narės institucija būtinai privalo pateikti valstybei, į kurią kreipiamasi, kad būtų pagrįstas numatomas prašomos informacijos reikalingumas, atsižvelgiant į nagrinėjamą apmokestinimą ir nurodytus mokesčių tikslus. Tik tokiu atveju besikreipiančiosios valstybės narės prašymas keistis informacija atitinka „numatomo reikalingumo“ kriterijų ir Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalį, o valstybė narė, į kurią kreipiamasi, privalo bendradarbiauti.
- 34 Šiuo atveju Prancūzijos valdžios institucijų prašyme bendrovės L akcininkai ir tikrieji naudos gavėjai neįvardyti ir atskirai neidentifikuoti, bet pagal besikreipiančiosios valstybės kompetentingos institucijos nustatytus bendruosius kriterijus bendrai nurodyti kaip grupė asmenų.
- 35 *Cour administrative* primena, kad Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalies a punkte nurodyta, kad būtinausia informacija, „kurią pateikia besikreipiančioji institucija“, yra „asmens, dėl kurio atliekamas tyrimas ar patikrinimas, tapatybė“.



- Cour administrative* priduria, kad nors Direktyvoje 2011/16 nepateiktas kitoks šios pareigos identifikuoti mokesčių mokėtoją, dėl kurio besikreipiančiojoje valstybėje atliekamas tyrimas, turinio paaiškinimas, teismas negali vadovautis apeliančios tvirtinimu, jog pakanka to, kad tapatybę galima nustatyti.
- 36 Iš tikrųjų identifikuoti asmenį reiškia nurodyti pakankamai duomenų, kad būtų galima jį individualizuoti ir jo nebūtų įmanoma supainioti su kitais asmenimis.
- 37 Remiantis šia bendrai pripažinta tapatybės sąvoka, Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalies a punktas turėtų būti aiškinamas taip, kad pačiame prašyme keistis informacija jau turi būti pateikta pakankamai duomenų, kad būtų galima atskirai identifikuoti mokesčių mokėtoją (-us), dėl kurio (-ių) besikreipiančiojoje valstybėje atliekamas tyrimas, ir kad nepakanka prašyme pateikti tik bendrus duomenis, pagal kuriuos galima nustatyti didesnę ar mažesnę neidentifikuotų asmenų grupę, siekiant iš valstybės, į kurią kreipiamasi, gauti papildomos informacijos, kad prireikus būtų galima surinkti visus duomenis nurodytiems mokesčių mokėtojams identifikuoti.
- 38 Todėl šiame etape *Cour administrative*, remdamasis šiuo konkrečiu Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalies a punkte nustatytu reikalavimu, gali daryti išvadą, jog tai, kad besikreipiančioji valstybė atskirai identifikuoja mokesčių mokėtojus, dėl kurių valstybės narės institucija konkrečiai atlieka tyrimą, yra prašymo keistis informacija teisėtumo sąlyga, ir kad toks prašymas, kuriame nurodomi tik bendri požymiai, leidžiantys nustatyti tik šiais požymiais pasižyminčių asmenų grupę jų atskirai neidentifikuojant, neatitinka šios nuostatos.
- 39 Kalbant apie EBPO pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo 26 straipsnį ir jo komentarą, *Cour administrative* pirmiausia primena, kad Sprendime *Berlioz* Teisingumo Teismas nusprendė, jog „numatomo reikalingumo sąvoka atspindi EBPO pavyzdinės sutarties dėl pajamų bei kapitalo apmokestinimo 26 straipsnyje vartojamą sąvoką tiek dėl jų panašumo, tiek dėl 2009 m. vasario 2 d. Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos COM(2009) 29 final, susijusios su administraciniu bendradarbiavimu apmokestinimo srityje, po kurios priimta Direktyva 2011/16, motyvų dalyje [aiškinamajame memorandume] pateikiamos nuorodos į EBPO sutartis“ (2017 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, 67 punktas).
- 40 Tačiau *Cour administrative* pažymi, kad 2005 m. priimto ir 2009–2011 m. laikotarpiu, kai buvo rengiama Direktyva 2011/16, dar galiojusio komentaro 5 punkte nurodyta, kad „numatomo reikalingumo“ standartu siekiama užtikrinti, kad būtų kuo plačiau keičiamasi informacija mokesčių srityje, kartu aiškiai nurodant, kad susitariančiosios valstybės negali vykdyti „atsitiktinės paieškos“ arba prašyti informacijos, kuri mažai tikėtina, kad yra svarbi aiškinantis su mokesčiais susijusius konkretaus mokesčių mokėtojo reikalus“. Todėl šiame komentaro punkte taip pat nurodomas „konkretus mokesčių mokėtojas“ – ši sąvoka atitinka Direktyvos 2011/16 9 konstatuojamojoje dalyje vartojamą sąvoką „atitinkamas mokesčių mokėtojas“. Taigi galima daryti išvadą, kad Direktyvos

2011/16 rengimo laikotarpiu Pavyzdinė sutartis taip pat buvo grindžiama besikreipiančiosios valstybės reikalavimu identifikuoti mokesčių mokėtoją, dėl kurio dvi valstybės keičiasi informacija.

- 41 Tik atlikus Pavyzdinės sutarties 26 straipsnio ir su juo susijusio komentaro atnaujinimą, kurį EBPO Taryba priėmė 2012 m. liepos 17 d. ir kuris 2014 m. liepos mėn. buvo įtrauktas į Pavyzdinę sutartį, į komentarą buvo įtrauktas 5.1 punktas, kuriame paaiškinta, kad „prašymas pateikti informaciją nėra „atsitiktinė paieška“ vien dėl to, kad jame nenurodytas mokesčių mokėtojo, dėl kurio atliekamas patikrinimas ar tyrimas, vardas, pavardė ar adresas (arba viskas kartu). <...> Tačiau kai besikreipiančioji valstybė nenurodo mokesčių mokėtojo, dėl kurio atliekamas patikrinimas arba tyrimas, vardo, pavardės ar adreso (arba visko kartu), ji turi įtraukti kitą informaciją, kurios pakaktų mokesčių mokėtojui identifikuoti“. Be to, atnaujinto 26 straipsnio komentaro naujame 5.2 punkte paaiškinta, kad „<...> kai prašymas susijęs su atskirai neidentifikuotų mokesčių mokėtojų grupe <...>, būtina, kad besikreipiančioji valstybė pateiktų išsamų grupės aprašymą, taip pat nurodytų faktus ir aplinkybes, dėl kurių buvo pateiktas prašymas, pateiktų taikytino įstatymo paaiškinimą ir paaiškintų, kodėl yra priežasčių manyti, kad bendrame prašyme nurodyti mokesčių mokėtojai nesilaikė šio aiškiais faktais grindžiamo įstatymo“.
- 42 Tačiau *Cour administrative* kyla rimtų abejonių dėl to, kad 2012–2014 m. atnaujintas Pavyzdinės sutarties komentaras gali būti taikomas įgyvendinant Direktyvos 2011/16 nuostatas dėl mokesčių mokėtojų, dėl kurių besikreipiančiojoje valstybėje atliekamas tyrimas, nustatymo, atsižvelgiant į šios direktyvos vėlesnį taikymą. *Cour administrative* tuo abejoja pirmiausia dėl to, kad Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalies a punkte nustatytas reikalavimas nurodyti mokesčių mokėtojo, dėl kurio besikreipiančiojoje valstybėje atliekamas tyrimas, tapatybę yra konkreti sąlyga, kurios nėra Pavyzdinės sutarties 26 straipsnio tekste.
- 43 Iš esmės, jeigu aiškinant direktyvą būtų atsižvelgta į Pavyzdinės sutarties ir jos komentaro pakeitimus, priimant Direktyvą 2011/16 Tarybos nustatyti valstybių narių įpareigojimai būtų išplėsti, nes patenkinti prašymą keistis informacija privaloma tada, kai prašymas susijęs su atskirai neidentifikuotų mokesčių mokėtojų grupe, o ne tik tada, kai prašyme nurodyta atitinkamo mokesčių mokėtojo tapatybė. Kitaip tariant, tas pats pirminiame Direktyvos 2011/16 tekste nurodytas numatomo reikalingumo standartas, vertinamas kaip prašymo pateikti informaciją teisėtumo sąlyga, kuria bet kuriuo atveju gali remtis prašomą informaciją turintis asmuo, dabar laikomas įvykdytu tokiomis aplinkybėmis, kuriomis anksčiau negalėjo būti laikomas įvykdytu, nors Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalies formuluotė nepakeista.
- 44 *Cour administrative* mano, kad aiškinant Direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalį, 5 straipsnį ir 20 straipsnio 2 dalį kyla abejonių dėl Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalies a punkte nustatyto reikalavimo identifikuoti mokesčių mokėtoją, dėl kurio besikreipiančiojoje valstybėje atliekamas tyrimas, taikant

informacijos, kurią pateikti viena valstybė narė prašo kitos valstybės narės, numatomo reikalingumo kriterijų.

- 45 *Cour administrative* priduria, kad negalima sutikti su Liuksemburgo valstybės argumentais, jog prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra per ankstyvas. Iš tikrųjų *Cour administrative* turi išnagrinėti, ar sprendimas dėl įpareigojimo yra teisėtas, atsižvelgdamas į 2018 m. vasario 28 d. teisinę padėtį. Vis dėlto pati Liuksemburgo valstybė pripažįsta, kad pirmiau nurodyta Direktyva 2015/849 į nacionalinę teisę perkelta 2019 m. sausio 13 d. *Loi instituant un registre des bénéficiaires effectifs* (Įstatymas dėl tikrųjų naudos gavėjų registro sukūrimo), o pirmiau nurodyta Direktyva 2018/822 turi įsigaliooti 2020 m. liepos 1 d. Taigi Liuksemburgo valstybė negali teisėtai remtis šių dviejų direktyvų nuostatomis, nes jos dar neturėjo jokio poveikio kitai apeliacinio proceso šaliai tuo metu, kai buvo priimti abu šiame skunde ginčijami sprendimai.
- 46 Todėl reikia Teisingumo Teismui pateikti pirmąjį klausimą dėl Direktyvoje 2011/16 nustatyto reikalavimo identifikuoti mokesčių mokėtoją, dėl kurio besikreipiančiojoje valstybėje atliekamas tyrimas, turinio.
- 47 Be to, jeigu Teisingumo Teismas pripažins, kad prašymas keisti informacija, susijusia su atskirai neidentifikuotų mokesčių mokėtojų grupe, yra teisėtas, atsižvelgiant į EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio komentaro 5.2 punktą kiltų klausimas, ar numatomo reikalingumo standarto paisymas reiškia, kad besikreipiančioji valstybė narė, siekdama nustatyti, kad nevykdoma atsitiktinė informacijos paieška, nepaisydama to, kad nurodyti mokesčių mokėtojai atskirai neidentifikuoti, gali įrodyti, jog vykdo tikslinį su nedidele asmenų grupe susijusį tyrimą, o ne vien bendrąjį mokesčių kontrolės tyrimą ir kad šis tyrimas susijęs su aiškios teisės aktuose įtvirtintos prievolės laikymosi kontrole. Kitaip tariant, siekiant, kad būtų atsižvelgta į EBPO pavyzdinės sutarties 26 straipsnio komentaro 5.2 punkto formuluotę, kyla antrasis klausimas, ar, tuo atveju, kai prašymas susijęs su asmenų grupe, pagal numatomo reikalingumo kriterijų reikalaujama, „kad besikreipiančioji valstybė pateiktų išsamų grupės aprašymą, taip pat nurodytų faktus ir aplinkybes, dėl kurių buvo pateiktas prašymas, pateiktų taikytino įstatymo paaiškinimą ir paaiškintų, kodėl yra priežasčių manyti, kad bendrame prašyme nurodyti mokesčių mokėtojai nesilaikė šio aiškiais faktais grindžiamo įstatymo“.
- 48 Galiausiai kita apeliacinio proceso šalis siūlo pateikti trečiąjį klausimą dėl Chartijos 47 straipsnio laikymosi. Šis skundas iš esmės sutampa su skundu, kuriuo remiantis buvo priimtas Sprendimas *Berlioz*; pagal jį administracinis teismas turi atskirai išnagrinėti, ar sprendimas dėl įpareigojimo galioja, nagrinėdamas skundą dėl po šio sprendimo priimto sprendimo skirti baudą, kai nacionalinėje teisėje nenumatytas joks tiesioginis skundas dėl sprendimo dėl įpareigojimo. Iš tikrųjų kita apeliacinio proceso šalis pateikė šį skundą dėl 2018 m. rugpjūčio 6 d. sprendimo skirti baudą ir jame atskirai ginčija 2018 m. vasario 28 d. sprendimo dėl įpareigojimo galiojimą.

- 49 Kita apeliacinio proceso šalis su būtiniausia informacija apie Prancūzijos valdžios institucijų prašymą keistis informacija susipažino tik nagrinėjant jos skundą, todėl tik šiame vėlyvame etape žinodama visas faktines aplinkybes galėjo išnagrinėti, ar sprendimas dėl įpareigojimo galioja. Taigi kai teismo sprendimas atmeti jos skundą taps galutinis, kita apeliacinio proceso šalis privalės mokėti 2018 m. rugpjūčio 6 d. sprendimu jai nustatytą baudą. Todėl ji teisėtai kritikuoja tai, kad jai nebuvo suteikta galimybė visiškai susipažinus su visa būtiniausia informacija per pagrįstą terminą nuspręsti vykdyti 2018 m. vasario 28 d. sprendimą dėl įpareigojimo ir pateikti direktoriui prašomą informaciją. Ji kelia svarbų klausimą, ar Chartijos 47 straipsnyje įtvirtinta teisė į veiksmingą teisinę gynybą neturi reikšti, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos šiuo atveju, ir esant galimybei, kad jos atžvilgiu priimtas sprendimas dėl įpareigojimo ir sprendimas skirti baudą bus galutinai pripažinti galiojančiais, informaciją turinčiam asmeniui turėtų būti skirtas tam tikras terminas sprendimui dėl įpareigojimo įvykdyti ir kad prievolė mokėti baudą atsiranda tik tuomet, jeigu informaciją turintis asmuo to nepadaro per nustatytą laikotarpį.

## VI. Prejudiciniai klausimai

- 50 *Cour administrative* prašo Teisingumo Teismo priimti prejudicinį sprendimą dėl šių klausimų:

1. Ar Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad besikreipiančiosios valstybės narės institucijos pateiktas prašymas keistis informacija atitinka toje nuostatoje nustatytus identifikavimo reikalavimus tuo atveju, kai ši institucija prašyme keistis informacija minimus mokesčių mokėtojus nurodo tik kaip juridinio asmens akcininką ir ekonominės naudos gavėją, o besikreipiančioji valdžios institucija tų mokesčių mokėtojų anksčiau nebuvo įvardijusi ir atskirai identifikavusi?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar tos pačios direktyvos 1 straipsnio 1 dalis ir 5 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad numatomo reikalingumo standarto laikymasis reiškia, jog besikreipiančiosios valstybės narės institucija, siekdama nustatyti, kad nevykdoma atsitiktinė informacijos paieška, nepaisydama to, kad nurodyti mokesčių mokėtojai atskirai neidentifikuoti, gali, remdamasi aiškiais ir pakankamais paaiškinimais, pagrįsti, kad ji atlieka tikslinį nedidelės asmenų grupės tyrimą, o ne vien bendrąjį mokesčių kontrolės tyrimą, ir kad šis tyrimas pateisinamas dėl pagrįstų įtarimų, kad nesilaikoma aiškios teisės aktuose įtvirtintos prievolės?

3. Ar Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, jei:

- asmuo, kuriam kompetentinga valstybės narės, į kurią kreipiamasi, institucija skyrė administracinę piniginę baudą už tai, kad jis nevykdo administracinio sprendimo, kuriuo įpareigojamas pateikti informaciją, kai nacionalinės mokesčių institucijos ja keičiasi pagal Direktyvą 2011/16, ir tokio sprendimo

negalima apskųsti vadovaujantis valstybės narės, į kurią kreipiamasi, nacionaline teise, užginčijo šio sprendimo teisėtumą atskirai pateikdamas skundą dėl piniginės baudos ir

- su Direktyvos 2011/16 20 straipsnio 2 dalyje nurodyta būtiniausia informacija susipažino tik per teismo procesą, pradėtą gavus jo skundą dėl minėtos baudos,

atskirai galutinai pripažinus jo atžvilgiu priimto sprendimo dėl įpareigojimo ir sprendimo skirti baudą galiojimą, jam turi būti nustatytas atidėjimo laikotarpis baudai sumokėti, kad, susipažinęs su kompetentingo teismo galutinai patvirtinta numatomai reikalinga informacija, galėtų įvykdyti sprendimą dėl įpareigojimo?

DARBINIS VERTINIMAS