

Lieta C-437/19

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2019. gada 31. maijs

Iesniedzējtiesa

Cour administrative (Luksemburga)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 23. maijs

Prasītāja:

Luksemburgas Lielhercogiste

Otra lietas dalībiece:

L

I. Tiesvedības priekšmets un fakti

- 1 Ar 2018. gada 28. februāra vēstuli *Administration des contributions directes de Luxembourg* (Luksemburgas Tiešo nodokļu pārvalde) direktors uzlika pienākumu sabiedrībai L sniegt noteiktas ziņas; vēstules teksts bija šāds:

“[...] 2017. gada 27. aprīlī Francijas nodokļu administrācijas kompetentā iestāde mums nosūtīja pieprasījumu sniegt informāciju saskaņā ar Direktīvu 2011/16 [...], kā arī nodokļu konvenciju starp Luksemburgu un Franciju [...].

[..]

Juridiskā persona, uz kuru attiecas pieprasījums, ir sabiedrība F, kas reģistrēta [Francijā].

Lūdzam sniegt šādu informāciju un dokumentus par laikposmu no 2012. gada 31. decembra līdz 2016. gada 31. decembrim [...].

- Lūdzu, norādiet sabiedrības L akcionāru uzvārdus un adreses, kā arī sabiedrības un kapitāla tiešo un netiešo faktisko īpašnieku uzvārdus un adreses, lai kādas arī būtu starpposma struktūras.
- Lūdzu, iesniedziet sabiedrības L vērtspapīru reģistru kopiju.

[..]” (turpmāk tekstā – “lēmums par rīkojuma izdošanu”).

- 2 Francijas iestādes norādīja, ka pārbaudīs sabiedrību F (reģistrēta Francijā), kas veica nekustamā īpašuma iznomāšanu [...] pašvaldībā (Francijā). Sabiedrība L esot ne tikai sabiedrības F netiešais mātesuzņēmums (ar atbilstoši Nīderlandes tiesībām dibinātas sabiedrības starpniecību), bet arī tieša cita nekustamā īpašuma turētāja tajā pašā pašvaldībā Francijā. Francijas iestādes paskaidroja, ka fiziskām personām, kas tieši vai netieši ir Francijā esošu nekustamo īpašumu turētājas, tie ir jādeklarē, un iestādes vēlas zināt, kas ir sabiedrības L akcionāri un saimnieciskā labuma guvēji.
- 3 Ar 2018. gada 4. jūnija lēmumu direktors noraidīja sūdzību, ko bija iesniegusi L, kas attiecīgi vērsās *tribunal administratif* (Pirmās instances administratīvā tiesa) ar prasību, kas joprojām tiek skatīta.
- 4 2018. gada 6. augustā Luksemburgas Tiešo nodokļu pārvaldes direktors uzlika sabiedrībai L naudas sodu par lēmuma par rīkojuma izdošanu nepildīšanu.
- 5 2018. gada 5. septembrī sabiedrība L vērsās *tribunal administratif* ar prasību par pieņemto lēmumu, ar kuru tai tika uzlikts naudas sods.
- 6 Ar 2018. gada 18. decembra spriedumu *tribunal administratif* atzina prasību par pamatotu un atcēla 2018. gada 6. augusta lēmumu, ar kuru tiek uzlikts naudas sods.
- 7 Būtībā šī tiesa atzina lēmumu par rīkojuma izdošanu par spēkā neesošu, jo pastāvēja pretruna, no vienas puses, starp nodokļu maksātāja identitāti, kas precizēta 2018. gada 28. februāra lēmumā par rīkojuma izdošanu un, no otras puses, paskaidrojumiem, ko sniegušas Francijas iestādes par mērķi, ar kādu šī informācija tiek prasīta, tādējādi pastāvot šaubām par tā nodokļu maksātāja identitāti, uz kuru attiecās informācijas pieprasījums. Tā it īpaši uzsvēra, ka 2017. gada 27. aprīļa informācijas pieprasījumā iekļautie paskaidrojumi liek secināt, ka noritošā izmeklēšana attiecas nevis uz sabiedrību F, kas minēta informācijas apmaiņas pieprasījumā kā persona, uz kuru attiecas izmeklēšana Francijā (un uz tās nodokļiem), bet gan sabiedrības L saimnieciskā labuma guvējiem, fiziskajām personām, kam, piemērojot Francijas tiesības, ir pienākums deklarēt vairākus tām piederošus nekustamos īpašumus, kas atrodas Francijas teritorijā.
- 8 Ar prasības pieteikumu, kas iesniegts 2018. gada 21. decembrī, Luksemburgas Lielhercogiste (turpmāk tekstā – “Valsts”) iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu.

北*□婁□念□醇□燿*血朝× 勵H佂J儀J勻*□堀∴II. Atbilstošās tiesību normas

Eiropas Savienības tiesības

Eiropas Savienības Pamattiesību harta

- 9 47. pantā “Tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību un taisnīgu tiesu” ir noteikts:

“Ikvienai personai, kuras tiesības un brīvības, kas garantētas Savienības tiesībās, tikušas pārkāptas, ir tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību, ievērojot nosacījumus, kuri paredzēti šajā pantā.

Ikvienai personai ir tiesības uz taisnīgu, atklātu un laikus veiktu lietas izskatīšanu neatkarīgā un objektīvā, tiesību aktos noteiktā tiesā. Ikvienai personai ir iespējas saņemt konsultāciju, aizstāvību un pārstāvību.”

Padomes Direktīva 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK

- 10 9. apsvērumā ir paredzēts:

“ [...] “Prognozējamā svarīguma” norma ir paredzēta, lai nodrošinātu pēc iespējas plašāku informācijas apmaiņu nodokļu jomā, vienlaikus precizējot, ka dalībvalstīm nav atļauts veikt t.s. “pierādījumu meklēšanu pēc nejaušības principa” [(“fishing expeditions”)] vai pieprasīt informāciju, kas, visticamāk, nav saistīta ar attiecīgā nodokļu maksātāja nodokļu jautājumiem. Lai gan šīs direktīvas 20. pantā ir paredzētas procedūras prasības, minētās procedūras ir jāinterpretē brīvi, lai netraucētu efektīvu informācijas apmaiņu”.

- 11 1. pantā “Priekšmets” ir noteikts:

“1. Šajā direktīvā paredz noteikumus un kārtību, kādā dalībvalstis savstarpēji sadarbojas, lai apmainītos ar informāciju, kas ir prognozējami svarīga, lai pārvaldītu un īstenotu minēto dalībvalstu valsts tiesību aktus, kas attiecas uz 2. pantā minētajiem nodokļiem. [...]”

- 12 5. pantā “Procedūra informācijas apmaiņai pēc pieprasījuma” ir noteikts:

“Pieprasījuma saņēmēja iestāde pēc [...] iesniedzējas iestādes pieprasījuma paziņo pieprasījuma iesniedzējai iestādei jebkuru 1. panta 1. punktā minēto informāciju, kas ir tās rīcībā vai ko tā iegūst administratīvā procedūrā.”

- 13 20. pantā “Standarta veidlapas un elektroniskie formāti” ir noteikts:

“1. [...]”

2. panta 1. punktā minētajā standarta veidlapā iekļauj vismaz šādu informāciju, ko sniedz pieprasījuma iesniedzēja iestāde:

- a) tās personas identitāte, par kuru veicama pārbaude vai izmeklēšana;
- b) nodokļu mērķis, kuram informācija tiek pieprasīta.

Pieprasījuma iesniedzēja iestāde var tiktāl, ciktāl zināms, un saskaņā ar attīstību starptautiskā mērogā sniegt jebkuras personas vārdu un adresi, kuras īpašumā varētu būt pieprasītā informācija, kā arī jebkādas ziņas, kas pieprasījuma iesniedzējai iestādei varētu atvieglot informācijas iegūšanu. [..]”

止*□婁□念□醇□燻*血朝× 飈H公J儀J勻*□堀∴III. Apelācijas sūdzības iesniedzējas nostāja

- 14 Valsts apstrīd, ka pieprasītā informācijai acīmredzami nav prognozējamā svarīguma saistībā ar attiecīgo nodokļu maksātāju, trešām personām, kas, iespējams, varētu būt informētas, un sasniedzamo nodokļu mērķi. Tā sevišķi ceļ iebildumus par to, ka tiesa uzskatījusi, ka pastāv šaubas par nodokļu maksātāju identitāti, uz kuriem attiecas pieteikums. Tā apgalvo, ka Francijas iestāžu pieprasījumā ietvertie paskaidrojumi ļauj identificēt tajā norādītās personas, jo šis pieteikums attiecas uz sabiedrības L saimnieciskā labuma guvējiem, fiziskajām personām, kurām, piemērojot Francijas tiesību aktus, ir pienākums deklarēt nekustamos īpašumus, kas tām tieši vai netieši pieder Francijā.
- 15 Piekrītot, ka šajā lietā ne Francijas iestāžu informācijas apmaiņas pieprasījumā, ne lēmumā par rīkojuma izdošanu nav precizēti to fizisko personu uzvārdi, uz kurām attiecas šis pieprasījums, bet gan tikai Francijas uzņēmums F, kura pārbaudes procedūra izraisīja izmeklēšanu attiecībā uz labuma guvējiem, fiziskajām personām kas tieši vai netieši ir saistītas ar šo sabiedrību, Valsts uzsver, ka pieprasījuma mērķis esot tieši noskaidrot šo fizisko personu uzvārdus, kam ir pienākums deklarēt visus nekustamos īpašumus, kas tām tieši vai netieši pieder Francijā. Tā piebilst, ka, ņemot vērā Francijas sabiedrības sadarbības trūkumu, ir nopietni iemesli uzskatīt, ka šīs fiziskās personas nav izpildījušas savus nodokļu pienākumus un ka Francijas iestādes tādējādi mēģinājušas iegūt informāciju, kas saistīta ar nodokļu maksātājiem, kas, tiesa, nav identificēti pēc to uzvārdiem, taču varētu tikt precīzi noteikti. Turklāt, ņemot vērā, ka sabiedrībai L Francijā pieder ēka un ņemot vērā šīs sabiedrības acīmredzamo saikni ar sabiedrību F, Francijas iestādes, saskaņā ar Valsts viedokli, ir skaidri noteikušas saikni ar nodokļu izmeklēšanu Francijā.
- 16 Valsts no tā secina, ka Francijas iestādes var pamatoti sazināties ar kompetento Luksemburgas iestādi, lai saņemtu informāciju par Luksemburgas sabiedrības īpašnieku identitāti. Tā apgalvo, ka šādu pieprasījumu nevar uzskatīt par tādu, kam acīmredzami nav prognozējamā svarīguma.

- 17 Valsts uzstāj uz jēdzienu “prognozējamais svarīgums”. Tā uzsver, ka F ir fiskāli pārskatāma nekustamā īpašuma sabiedrība un tā 100 % apmērā pieder atbilstoši Nīderlandes tiesībām dibinātai akciju sabiedrībai N, kas, savukārt, 100 % apmērā pieder sabiedrībai L. Tā kā Francijas tiesību akti tieši fiziskām personām uzliek pienākumu deklarēt ienākumus no nekustamajiem īpašumiem, kas tām tieši vai netieši pieder Francijā, Valsts uzskata, ka prasītā informācija ir prognozējami svarīga. Tā piebilst, ka nav iedomājams, ka nekustamā īpašuma sabiedrība varētu ar vienkāršas struktūras starpniecību, otrajā valstī izveidojot aizsegsabiedrību un izveidojot trešo sabiedrību citā valstī, izvairīties no nodokļu pienākumiem deklarēt nekustamo īpašumu, kas tai pieder pirmajā valstī.
- 18 Lai pamatotu Francijas iestāžu pieprasītās informācijas prognozējamo svarīgumu, Valsts atsaucas uz 26. panta komentāru ESAO Nodokļu paraugkonvencijā par nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam, kurā, pirmkārt, precizēts, ka *“informācijas pieprasījums nav informācijas medīšana tikai tāpēc, ka tajā nav precizēts vārds vai adrese nodokļu maksātājam, uz kuru attiecas pārbaude vai izmeklēšana”*, bet ka pieprasījuma iesniedzējai valstij tādā gadījumā ir *“jāiekļauj cita informācija, kas būtu pietiekama, lai identificētu nodokļu maksātāju”*. Otrkārt, šis komentārs apstiprina, ka izmeklēšana par konkrētu nodokļu maksātāju grupu ir atbilstoša Paraugkonvencijas 26. panta 1. punkta prasībām, jo tā atbilst prognozējamā svarīguma standartam, taču ir nepieciešams, lai *“pieprasījuma iesniedzēja valsts iesniegtu detalizētu grupas aprakstu, kā arī faktus un apstākļus, kas likuši nonākt pie pieprasījuma, piemērojamo tiesību aktu paskaidrojumu un to, kādēļ pastāv iemesli uzskatīt, ka nodokļu maksātāji, uz kuriem attiecas grupētais pieprasījums, nav ievērojuši šīs tiesību normas”*.
- 19 Attiecībā uz Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punkta a) apakšpunktu Valsts apgalvo, ka direktīvā nav noteikta atšķirība starp individuālo identifikāciju, norādot uzvārdu, un nosakāmu identitāti. Tāpēc direktīvā nav noteikumu, kas aizliegtu otro pieeju, saskaņā ar kuru pietiktu, ka ir nosakāma attiecīgās personas identitāte. Turklāt Valsts uzskata, ka apstākļi, ka netiešajai fizisko personu noteikšanai jānotiek ar trīs sabiedrību starpniecību, kas atrodas trīs dažādās dalībvalstīs, lai slēptu faktisko Francijā esošā īpašuma īpašnieku, nemazina prasītās informācijas prognozējamo svarīgumu.
- 20 Visbeidzot, Valsts uzskata, ka ir pārāgri šajā posmā vērsties Tiesā, atsaucoties uz 2015. gada 20. maija Direktīvas 2015/849 par to, lai nepieļautu finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanai [...], kas cita starpā ievieš valsts mehānismu katrā dalībvalstī, lai noteiktu faktiskos īpašniekus, un 2018. gada 25. maija Direktīvas 2018/822/ES, ar ko attiecībā uz obligāto automatisko informācijas apmaiņu nodokļu jomā saistībā ar ziņojamām pārrobežu shēmām groza Direktīvu 2011/16/ES, kas stāsies spēkā 2020. gada 1. jūlijā, papildinot Direktīvu 2011/16, tajā iekļaujot faktiskos īpašniekus, transponēšanu. Tādējādi faktisko īpašnieku un, plašākā nozīmē, informācijas par attiecīgo starpnieku un nodokļu maksātāju identifikācijas, tostarp viņu uzvārdu, dzimšanas datumu un vietu (fiziskām personām), nodokļu rezidences un, attiecīgajā gadījumā, personu, kas ir uzņēmumi, kas saistīti ar attiecīgo nodokļu maksātāju,

paziņošana turpmāk tiks veikta, izmantojot kanālus starp nodokļu administrācijām, vajadzības gadījumā – automātiski un regulāri.

北*□婁□念□醇□燻*血剗× 馳H公J儀J勻*□堀∴IV. Otras lietas dalībnieces nostāja

- 21 Otra lietas dalībiece atgādina, ka 2018. gada 28. februāra lēmumā par rīkojuma izdošanu norādīts, ka nodokļu maksātājs, uz kuru attiecas Francijas iestāžu pieprasījums, ir Francijas uzņēmums F. Tā apgalvo, ka Francijas nodokļu iestāžu sniegtie paskaidrojumi par nodokļu mērķi ir klajā pretrunā ar norādēm par nodokļu maksātāju, uz kuru attiecas lēmums par rīkojuma izdošanu. Patiesībā informācijas pieprasījums nemēģina precizēt sabiedrības F nodokļu situāciju, bet gan tieši otrādi – mēģina identificēt vienu vai vairākas fiziskās personas, kas vēl nav zināmas un kurām būtu bijis jādeklarē tas, ka tām, ar vienas vai vairāku sabiedrību, kuras koncentrējas uz nekustamo īpašumu, starpniecību, pieder ēka, kas atrodas Francijā, un kuras nav izpildījušas šo juridisko pienākumu. Atbildētāja uzskata, ka šī “*klajā pretruna*” norāda uz informācijas medīšanu, ko Francijas nodokļu iestādes mēģina īstenot un ko atbalsta minētais direktors.
- 22 Citiem vārdiem, pieprasītā informācija, proti, atbildētājas akcionāru un faktisko īpašnieku identitāte, attiecas tieši uz personām, kuras Francijas iestādēm ir jāidentificē vai vismaz jāpadara par identificējamām savā pieprasījumā.
- 23 Otra lietas dalībiece no tā secina, ka 2018. gada 28. februāra lēmums par rīkojuma izdošanu pārkāpj prognozējamā svarīguma kritēriju tādā veidā, ka lēmums par strīdīgo naudas sodu būtu jāatceļ, jo tas ticis pieņemts uz nelikumīga pamata.
- 24 Visbeidzot, otra lietas dalībiece norāda, kāda informācija tai bija pieejama brīdī, kad tā cēla savu prasību, un kāda – šobrīd, lai izvērtētu Francijas iestāžu prasības prognozējamo svarīgumu. Tā uzstāj, ka informācija, kas tai iesniegta gan rakstveidā, gan mutiskajā saziņā ar Valsti, ir pilnveidojusies; tā kā tai nav piekļuves sākotnējam Francijas nodokļu iestāžu pieprasījumam, tā nevar pārbaudīt patieso šī pieprasījuma saturu, attiecīgi tai jāaprobežojas ar Valsts iesniegtajiem nekonekvantajiem un lakoniskajiem paskaidrojumiem.
- 25 Šajā sakarā tā lūdz uzdot prejudiciālu jautājumu par Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantu. Otra lietas dalībiece uzskata, ka tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību, kas ir garantētas Hartas 47. pantā, paredz, ka administrācijai pakļautajai personai jāvar nodot izskatīšanai objektīvā tiesā administratīvu aktu, kas izriet no Savienības tiesību īstenošanas, šīm tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību neradot risku, ka, gadījumā, ja iznākums ir administrācijai pakļautajai personai nelabvēlīgs, tai tiks uzlikts vai saglabāts administratīvs naudas sods, kas piespriests, šai personai nespējot pirms tam piekļūt minimālajai informācijai, kas tai ļautu konstatēt tai ar lēmumu par rīkojuma izdošanu pieprasītās informācijas prognozējamo svarīgumu.

V. Cour administrative novērtējums

- 26 *Cour* nepiekrīt *tribunal administratif* analīzei, saskaņā ar kuru joprojām pastāv šaubas par nodokļu maksātāja identitāti, uz ko attiecas informācijas pieprasījums, un tā rezultātā pieprasītajai informācijai nav nekāda prognozējamā svarīguma.
- 27 Ir tiesa, ka 2018. gada 28. februāra lēmums par rīkojuma izdošanu norāda tikai sabiedrību F kā nodokļu maksātāju, uz kuru attiecas Francijas iestāžu izmeklēšana. Turklāt gan sabiedrība F, gan sabiedrība L figurē Francijas iestāžu pieprasījumā kā juridiskas personas, uz kurām attiecas izmeklēšana Francijā, kā sabiedrības, kurām pieder Francijā esoši nekustamie īpašumi vai pat kapitāldaļas sabiedrībā, kam pieder šādi nekustamie īpašumi. Tādējādi no 2017. gada 27. aprīļa pieprasījuma kopējā satura izriet, ka sabiedrības F un L ir juridiskās personas, uz kurām attiecas Francijas iestāžu veiktā izmeklēšana. Šai izmeklēšanai ir īpaša pazīme, kas izriet no Francijas tiesību aktiem, saskaņā kuriem Francijā esoša nekustamā īpašuma tiešas īpašumtiesības vai pat akciju turēšana sabiedrībā, kam pieder Francijā esoši nekustamie īpašumi, uzliek pienākumu fiziskajām personām, kas ir šo sabiedrību akcionāri un saimnieciskā labuma guvēji, deklarēt šīs netiešās nekustamā īpašuma īpašumtiesības.
- 28 No tā izriet, ka pretēji *tribunal* secinājumiem, kas ir kardināli atšķirīgi, un otras lietas dalībnieces argumentiem, 2017. gada informācijas apmaiņas pieprasījums nebalstās uz pretrunām starp personām, uz kurām reāli attiecas Francijas iestādēs notiekošā izmeklēšana, un nodokļu mērķi, kas norādīts pieprasījumā, tādējādi pieprasītā informācija nav acīmredzami prognozējami nesvarīga attiecībā uz attiecīgo nodokļu personu, trešajām personām, kas var būt informētas, un sasniedzamo nodokļu mērķi.
- 29 Tomēr jāatgādina, ka informācijas pieprasījumā Francijas iestādes nav sniegušas nekādu informāciju par fiziskajām personām, uz kurām attiecas izmeklēšana Francijā, aprobežojoties vienīgi ar norādi “Francijas nodokļu administrācija vēlētos uzzināt, kas ir sabiedrības L akcionāri un saimnieciskā labuma guvēji”.
- 30 Taču 2017. gada 16. maija spriedumā lietā *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 63. un 64. punkts) Tiesa interpretēja Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punktu un 5. pantu tādā nozīmē, ka “vārdi “prognozējami svarīga” ir pazīme, kurai ir jāatbilst pieprasītajai informācijai. Pieprasījuma saņēmējas iestādes pienākums sadarboties ar pieprasījuma iesniedzēju iestādi, kurš ir noteikts Direktīvas 2011/16 5. pantā, neattiecas uz tādas informācijas paziņošanu, kurai nav šādas pazīmes”, tādējādi “pieprasītās informācijas “prognozējamā svarīguma” pazīme ir informācijas pieprasījuma nosacījums.”
- 31 Tiesa nosprieda, ka “pieprasījuma saņēmējai iestādei principā ir jāuzticas pieprasījuma iesniedzējai iestādei un jāpieņem, ka informācijas pieprasījums, kas tai ir iesniegts, vienlaikus gan atbilst pieprasījuma iesniedzējas iestādes valsts tiesībām, gan ir nepieciešams tās veiktajā izmeklēšanā”, bet ka tai “tomēr ir jāpārbauda, vai nav tā, ka pieprasītajai informācijai nav nekāda prognozējamā

svarīguma pieprasījuma iesniedzējas iestādes vadītajā izmeklēšanā”. Pēc tam Tiesa precizēja, ka ir jāatsaucas uz Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punktu, kurā ir minēti atbilstošie apstākļi saistībā ar šo pārbaudi un kuru “vidū ir, pirmkārt, informācija, kas ir jāsniedz pieprasījuma iesniedzējai iestādei, proti, tās personas identitāte, par kuru veicama pārbaude vai izmeklēšana, un nodokļu mērķis, kuram informācija tiek pieprasīta, un, otrkārt, attiecīgā gadījumā koordinātas jebkurai personai, kurai, domājams, ir pieprasītā informācija, kā arī jebkāda informācija, kas var pieprasījuma saņēmējai iestādei atvieglot informācijas savākšanu”. (spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, 77., 78. un 79. punkts).

- 32 Jāpiebilst, ka Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punktā kā vismaz tāda informācija, ko “sniedz pieprasījuma iesniedzēja iestāde” a) apakšpunktā norādīta “tās personas identitāte, par kuru veicama pārbaude vai izmeklēšana”.
- 33 Līdz ar to *Cour administrative* no Direktīvas 2011/16 attiecīgajām normām un no sprieduma lietā *Berlioz* secina, ka nodokļu maksātāja identitāte, uz kuru attiecas pieprasījuma iesniedzējas dalībvalsts izmeklēšana, ir informācija, kas pieprasījuma iesniedzējas valsts kompetentajai iestādei ir obligāti jāiesniedz pieprasījuma saņēmējai valstij, lai pamatotu pieprasītās informācijas prognozējamo svarīgumu attiecībā uz konkrēto nodokli un minēto nodokļu mērķi. Tikai ievērojot šo nosacījumu, pieprasījuma iesniedzējas dalībvalsts informācijas apmaiņas pieprasījums atbilst Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punkta “prognozējama svarīguma” kritērijam un ietver pieprasījuma saņēmējai dalībvalsts pienākumu sadarboties.
- 34 Šajā gadījumā Francijas iestāžu pieprasījumā nav ietverta L sabiedrības akcionāru un faktisko īpašnieku nominatīvā un individuālā identifikācija, bet pieprasījums attiecas uz šī personām kā uz personu grupu, uz kurām attiecas vispārējs apzīmējums, pamatojoties uz pieprasījuma iesniedzējas valsts kompetentās iestādes noteiktajiem kopējiem kritērijiem.
- 35 *Cour administrative* atgādina, ka Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punktā kā šāda minimāla informācija, “ko sniedz pieprasījuma iesniedzēja iestāde”, a) apakšpunktā ir definēta “tās personas identitāte, par kuru veicama pārbaude vai izmeklēšana”. Tā piebilst, ka, lai gan Direktīvā 2011/16 nav citādi precizēts šī pienākuma identificēt nodokļu maksātāju, uz kuru attiecas pieprasījuma iesniedzējas valsts izmeklēšana, saturs, Tiesa tomēr nevar sekot apelācijas iesniedzējas apgalvojumam, ka pietiktu ar to, ka identitāte ir nosakāma.
- 36 Proti, personas identifikācija nozīmē, ka ir jānorāda pietiekami daudz elementu, lai ļautu veikt individualizāciju, tādējādi izslēdzot jebkādu risku sajaukt to ar citu personu.
- 37 Pamatojoties uz šo kopējo izpratni par identitātes jēdzienu, Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punkta a) apakšpunkts pats par sevi būtu jāinterpretē tādējādi, ka informācijas apmaiņas pieprasījumā jau ir jābūt pietiekamām norādēm, kas ļautu

- individuāli identificēt nodokļu maksātāju (-us), uz kuru (-iem) attiecas izmeklēšana pieprasījuma iesniedzējā valstī, un ka nav pietiekami, ja pieprasījumā ir tikai kopīgie elementi, kas ļauj noteikt vairāk vai mazāk plašu neidentificētu personu grupu, lai saņemtu tieši no pieprasījuma saņēmējas valsts papildu informāciju, kas tai ļautu attiecīgajā gadījumā apkopot visu nepieciešamo informāciju, lai identificētu attiecīgos nodokļu maksātājus.
- 38 Šajā posmā *Cour administrative* varētu, pamatojoties uz šo specifisko prasību, kas izriet no Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punkta a) apakšpunkta, secināt, ka individuāla nodokļu maksātāju, uz kuriem konkrēti attiecas tās valsts administrācijas izmeklēšana, identifikācija, ko veic pieprasījuma iesniedzēja valsts, ir nosacījums informācijas apmaiņas pieprasījuma likumības nodrošināšanai, un ka pieprasījums ar tikai izklāstītām kopīgām iezīmēm, kas ļautu tikai noteikt tādu personu loku, kam ir kopīgas šīs iezīmes, tās neidentificējot atsevišķi, neatbilst minētajam noteikumam.
- 39 Attiecībā uz ESAO Nodokļu paraugkonvencijas par nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam 26. pantu un tā komentāru *Cour administrative* vispirms atgādina, ka Tiesa spriedumā lietā *Berlioz* noteica, ka “šis prognozējamā svarīguma jēdziens atspoguļo jēdzienu, kas ir lietots ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 26. pantā, gan 2009. gada 2. februāra Priekšlikuma Padomes Direktīvai par administratīvu sadarbību nodokļu jomā COM(2009) 29, galīgā redakcija, pamatojuma izklāstā, kura rezultātā tika pieņemta Direktīva 2011/16” (spriedums, 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, 67. punkts).
- 40 Tomēr *Cour administrative* norāda, ka šī komentāra 5. punkta saturā, kas pieņemts 2005. gadā un kas bijis spēkā vēl Direktīvas 2011/16 izstrādes laikā no 2009. līdz 2011. gadam, bija precizēts, ka ““prognozējamā svarīguma”” normas mērķis ir nodrošināt pēc iespējas plašāku informācijas apmaiņu nodokļu jomā, vienlaikus skaidri norādot, ka līgumslēdzējām valstīm nav iespēju “iesaistīties informācijas medīšanā” vai pieprasīt informāciju, kas, visticamāk, nebūs svarīga, lai izmeklētu konkrētā nodokļu maksātāja nodokļu lietas”. Šis komentārs attiecas uz “konkrētu nodokļu maksātāju”, kas ir paralēls Direktīvas 2011/16 9. apsvērumā izmantotajam jēdzienam “attiecīgā nodokļu maksātāja”. Šis paralēles ļauj secināt, ka Direktīvas 2011/16 izstrādes laikā Paraugkonvencija arī bija balstīta uz prasību par principu, ka pieprasījuma iesniedzējai valstij ir jāidentificē nodokļu maksātājs, uz kuru attiecas informācijas apmaiņa starp abām valstīm.
- 41 Tikai atjauninot Nodokļu paraugkonvencijas 26. pantu un ar to saistīto komentāru, ko 2012. gada 17. jūlijā apstiprināja ESAO Padome un 2014. gada jūlijā iekļāva Paraugkonvencijā, komentāram tika pievienots 5.1. punkts, kurā precizēts, ka “informācijas pieprasījums nav “informācijas medīšana” tikai tāpēc, ka tajā nav norādīts vārds vai adrese (vai abi) nodokļu maksātājam, uz kuru attiecas pārbaude vai izmeklēšana. [...] Tomēr, ja pieprasījuma iesniedzēja valsts neiesniedz vārdu vai adresi (vai abus) nodokļu maksātājam, uz kuru attiecas pārbaude vai izmeklēšana, pieprasījuma iesniedzējai valstij ir jāiekļauj cita

informācija, kas būtu pietiekama, lai identificētu nodokļu maksātāju”. Tāpat, kopš minētās atjaunināšanas, jauns 5.2. punkts komentārā ievieš precizējumus saskaņā ar kuriem “[...] *kad pieprasījums attiecas uz individuāli neidentificētu nodokļu maksātāju grupu [...], pieprasījuma iesniedzējai valstij ir jāiesniedz detalizēts apraksts par grupu, kā arī par faktiem un apstākļiem, kuru dēļ tika iesniegts pieteikums, kā arī piemērojamo tiesību aktu skaidrojumu un to, kāpēc ir pamats uzskatīt, ka grupas nodokļu maksātāji, uz kuriem attiecas pieprasījums, nav ievērojuši šo likumu, to pamatojot ar skaidriem faktiem”.*

- 42 Tomēr *Cour administrative* ir nopietnas šaubas par to, ka Paraugkonvencijas 2012./14. gada atjauninājumu var kā tādu pārņemt, piemērojot Direktīvu 2011/16, nosakot nodokļu maksātājus, uz kuriem attiecas izmeklēšana pieprasījuma iesniedzējā valstī, salīdzinājumā ar tās turpmāko piemērošanu. Jo īpaši tai ir šaubas, jo nodokļu maksātāja identitāte, uz kuru attiecas pieprasījuma iesniedzējas valsts izmeklēšana, kas pieprasīta Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punkta a) apakšpunktā, ir īpašs nosacījums, kas nefigurē Paraugkonvencijas 26. panta tekstā.
- 43 Būtībā, ņemot vērā Paraugkonvencijas un tās komentāra attīstību direktīvas interpretācijā, tiktu paplašinātas dalībvalstu saistības, kas pieņemtas Padomē, pieņemot Direktīvu 2011/16, kurā noteikts pienākums izpildīt informācijas apmaiņas pieprasījumu, tiklīdz pieteikums attiecas uz individuāli neidentificētu nodokļu maksātāju grupu, un ne tikai tad, ja tajā ir norādīta attiecīgā nodokļu maksātāja identitāte. Citiem vārdiem, tas pats prognozējamā svarīguma standarts, kas ietverts sākotnējā Direktīvas 2011/16 tekstā – kas ir informācijas pieprasījuma likumības, uz kuru jebkurā gadījumā var atsaukties pieprasītās informācijas turētājs, nosacījums – turpmāk tiktu uzskatīts par izpildītu gadījumos, kurus iepriekš nevarētu uzskatīt par šim standartam atbilstošiem, kaut arī Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punkta formulējums ir palicis nemainīgs.
- 44 *Cour administrative* uzskata, ka Direktīvas 2011/16 1. panta 1. punkta, 5. panta un 20. panta 2. punkta interpretācija izraisa šaubas attiecībā uz prasību identificēt nodokļu maksātāju, kurš ir izmeklēšanas subjekts pieprasījuma iesniedzējā valstī, kā noteikts Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punkta a) apakšpunktā, piemērojot vienas dalībvalsts pieprasītās informācijas iespējamās atbilstības kritēriju citai dalībvalstij.
- 45 *Cour administrative* piebilst, ka nevar piekrist Valsts argumentācijai par to, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pārags. Proti, *Cour administrative* kompetencē ir izvērtēt lēmuma par rīkojuma izdošanu likumību, ņemot vērā juridisko situāciju 2018. gada 28. februārī. Taču pati Valsts atzīst, ka iepriekš minētā Direktīva 2015/849 ir transponēta ar 2019. gada 13. janvāra likumu, ar ko izveido faktisko īpašnieku reģistru, un ka iepriekš minētās Direktīvas 2018/822 stāšanās spēkā ir paredzēta 2020. gada 1. jūlijā. Līdz ar to Valsts nevar pamatoti atsaukties uz šo abu direktīvu noteikumiem, ievērojot, ka tām vēl nav nekādas ietekmes uz atbildētāju datumos, kad attiecīgi pieņemti abi lēmumi, kas ir šīs prasības pamatā.

- 46 Tādēļ ir nepieciešams iesniegt Tiesai pirmo jautājumu par prasības identificēt nodokļu maksātāju, uz ko attiecas izmeklēšana pieprasījuma iesniedzējā valstī, saturu, kas izriet no Direktīvas 2011/16.
- 47 Turklāt, ja Tiesa atzītu, ka informācijas apmaiņas pieprasījums, kas attiecas uz nodokļu maksātāju grupu, kuri nav identificēti individuāli, ir derīgs, rastos jautājums, atsaucoties uz ESAO Paraugkonvencijas 26. panta komentāra 5.2. punktu, vai prognozējamā svarīguma standarta ievērošana nozīmē to, ka prasītāja dalībvalsts, lai pierādītu, ka nenotiek informācijas medīšana, kaut arī attiecīgie nodokļu maksātāji nav identificēti individuāli, var parādīt, ka tā veic mērķtiecīgu izmeklēšanu attiecībā uz ierobežotu personu grupu, un nevis tikai vispārēju nodokļu uzraudzības izmeklēšanu, un ka šī izmeklēšana attiecas uz konkrētu juridiskā pienākuma izpildes pārbaudi. Citiem vārdiem un, lai atspoguļotu formulējumu ESAO Paraugkonvencijas 26. panta komentāra 5.2. punktā, otrais uzdodamais jautājums ir par to, vai, pieņemot, ka pieprasījums skar personu grupu, prognozējamā svarīguma kritērijs paredz, *“ka pieprasījuma iesniedzēja valsts iesniedz detalizētu aprakstu par grupu, kā arī faktiem un apstākļiem, kuru dēļ ir iesniegts pieteikums, skaidrojumu par piemērojamiem tiesību aktiem un iemeslu, kādēļ ir pamats uzskatīt, ka attiecīgās grupas nodokļu maksātāji nav ievērojuši minēto tiesību aktu, pamatojot to ar skaidru faktisko pamatu”*.
- 48 Visbeidzot, otra lietas dalībiece ierosina uzdot trešo jautājumu par Hartas 47. panta ievērošanu. Šī prasība būtībā atbilst tai, kas bija par pamatu spriedumam lietā *Berlioz*, saskaņā ar kuru administratīvajai tiesai blakus prasības ietvaros ir jāpārbauda lēmuma par rīkojuma izdošanu pamatotība attiecībā uz lēmumu par naudas soda uzlikšanu pēc šī pirmā lēmuma pieņemšanas, ja valsts tiesībās nav paredzēta iespēja celt tiešu prasību par lēmumu par rīkojuma izdošanu. Proti, otra lietas dalībiece cēla šo prasību par 2018. gada 6. augusta lēmumu par naudas sodu un šajā sakarā ar blakus prasību tā arī apstrīdēja 2018. gada 28. februāra lēmuma par rīkojuma izdošanu spēkā esamību.
- 49 Otra lietas dalībiece varējusi iepazīties ar informācijas minimumu par Francijas iestāžu informācijas apmaiņas pieprasījumu tikai savas pārsūdzības ietvaros un tādējādi varējusi tikai šajā vēlinā posmā pienācīgi izvērtēt lēmuma par rīkojuma atcelšanu spēkā esamību. Taču, tiesas lēmumam par viņas pārsūdzības noraidīšanu kļūstot galīgam, otrai lietas dalībniecei tiktu piemērots naudas sods, kas noteikts 2018. gada 6. augusta lēmumā. Tādējādi tā pamatoti kritizē faktu, ka tās rīcībā nav bijis saprātīgs termiņš, lai, pilnībā pārzinot visu minimālo informāciju, pieņemtu lēmumu izpildīt 2018. gada 28. februāra lēmumu par rīkojuma izdošanu, iesniedzot direktoram visu prasīto informāciju. Tā pamatoti uzdod jautājumu, vai Hartas 47. pantā noteiktās tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību nenozīmē, ka tādā situācijā, kāda tā ir šajā lietā, un pēc iespējamās galīgās lēmuma par rīkojuma izdošanu atzīšanas par derīgu, nosakot tam piemērojamo naudas sodu, informācijas turētājam vajadzētu atvēlēt zināmu laiku, lai varētu izpildīt lēmumu par rīkojuma izdošanu, un ka naudas sodu var uzlikt tikai tad, ja turētājs rīkojumu nav izpildījis šajā termiņā.

VI. Prejudiciālie jautājumi

50 *Cour administrative* lūdz Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

1. Vai Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pieprasījuma iesniedzējas dalībvalsts iestādes informācijas apmaiņas pieprasījums, kurā noteikti nodokļu maksātāji, uz kuriem attiecas apmaiņas pieprasījums, vienkārši pamatojoties uz viņu akcionāru un juridiskās personas faktisko īpašnieku statusu, kaut arī prasītāja iestāde iepriekš nav identificējusi šos nodokļu maksātājus pēc uzvārda un individuāli, ir atbilstošs identifikācijas prasībām, kas noteiktas šajā tiesību normā?

2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai tās pašas direktīvas 1. panta 1. punkts un 5. pants ir jāinterpretē tā, ka atbilstība prognozējamā svarīguma normai nozīmē, ka pieprasījuma iesniedzējas dalībvalsts iestāde, lai pierādītu to, ka nenotiek informācijas medīšana, neraugoties uz to, ka attiecīgie nodokļu maksātāji nav identificēti individuāli, balstoties uz skaidriem un pietiekamiem paskaidrojumiem, var pamatot, ka tā veic mērķtiecīgu izmeklēšanu par ierobežotu personu grupu, un nevis vispārēju nodokļu uzraudzības izmeklēšanu, un ka šo izmeklēšanu pamato pamatotas aizdomas par konkrētu juridisko saistību nepildīšanu?

3. Vai Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants ir jāinterpretē tādā nozīmē, ka, ja

– administrācijai pakļautā persona, kam pieprasījuma iesniedzējas dalībvalsts kompetentā iestāde piemērojusi administratīvu naudas sodu par administratīvā lēmuma neievērošanu, ar kuru tai tika noteikts pienākums iesniegt informāciju valsts nodokļu administrāciju informācijas apmaiņas ietvaros saskaņā ar Direktīvu 2011/16, kuru nevar pārsūdzēt saskaņā ar pieprasījuma iesniedzējas dalībvalsts tiesību aktiem, ir apstrīdējusi šī lēmuma likumību tiesiskā ceļā, ceļot prasību pret naudas sodu

– un, ja tā ir iepazinusies ar minimālo informāciju, kas noteikta Direktīvas 2011/16 20. panta 2. punktā tikai tiesvedības laikā, kas uzsākta pēc pārsūdzības, ko tā cēlusi pret minēto sodu,

pēc lēmuma par rīkojuma izdošanu un tai uzliktā naudas soda derīguma galīgās atzīšanas tai jāpiešķir apturošs termiņš naudas soda maksājumam, lai pēc tam, kad notikusi iepazīšanās ar informācijas elementiem attiecībā uz prognozējamo svarīgumu, ko galīgi apstiprinājusi kompetentā tiesa, varētu izpildīt lēmumu par rīkojuma izdošanu?