

**Zadeva C-437/19****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

31. maj 2019

**Predložitevno sodišče:**

Cour administrative (Luksemburg)

**Datum predložitvene odločbe:**

23. maj 2019

**Pritožnica:**

État du Grand-duché de Luxembourg

**Nasprotna stranka:**

L

**I. Predmet spora in podatki o njem**

- 1 Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (direktor uprave za neposredne davke v Luksemburgu, v nadaljevanju: direktor) je z dopisom z dne 28. februarja 2018 družbi L (s sedežem v Luksemburgu) naložil, naj mu predloži nekatere informacije, in sicer tako:

*„[...] Pristojni organ francoske davčne uprave nam je 27. aprila 2017 poslal zaprosilo za informacije na podlagi Direktive 2011/16 [...] in davčne konvencije med Luksemburgom in Francijo [...].*

*[...]*

*Pravna oseba, na katero se zaprosilo nanaša, je družba F s sedežem [v Franciji].*

*Prosimo vas, da nam za obdobje od 1. januarja 2012 do 31. decembra 2016 pošljete naslednje informacije in dokumente [...].*

- Prosimo, da navedete imena in naslove delničarjev družbe L ter imena in naslove neposrednih in posrednih upravičenih lastnikov, ne glede na vmesne strukture, strukturo družbe in višino kapitalskega deleža.
- Prosimo, da predložite kopijo delniške knjige družbe L.

[...]“ (v nadaljevanju: odredba).

- 2 Francoski organi so navedli, da bodo preverili družbo F (s sedežem v Franciji), ki naj bi opravljala dejavnost oddajanja nepremičnine v občini [...] (Francija). Družba L naj ne bi bila samo posredna matična družba družbe F (prek družbe nizozemskega prava), ampak naj bi bila tudi neposredna lastnica druge nepremičnine v isti občini v Franciji. Francoski organi so pojasnili, da morajo fizične osebe, ki so neposredne ali posredne lastnice nepremičnin v Franciji, te v Franciji prijaviti in da bi želeli izvedeti, kdo so delničarji in upravičeni lastniki družbe L.
- 3 Direktor je s sklepom z dne 4. junija 2018 zavrnil ugovor družbe L, ki je nato pri tribunal administratif (upravno sodišče) vložila tožbo, o kateri še ni bilo odločeno.
- 4 Direktor je 6. avgusta 2018 družbi L naložil globo zaradi neizvršitve odredbe.
- 5 Družba L je 5. septembra 2018 pri tribunal administratif (upravno sodišče) vložila tožbo zoper sklep o naložitvi globe.
- 6 Tribunal administratif (upravno sodišče) je s sodbo z dne 18. decembra 2018 odločilo, da je tožba utemeljena, in razglasilo ničnost sklepa o naložitvi globe z dne 6. avgusta 2018.
- 7 Sodišče je v bistvu odločilo, da je odredba neveljavna zaradi protislovja med, po eni strani, identiteto davčnega zavezanca, navedeno v odredbi z dne 28. februarja 2018, in, po drugi strani, pojasnili francoskih organov glede namena, za katerega se zahtevajo informacije, zaradi česar naj bi še vedno obstajal dvom glede identitete davčnega zavezanca, na katerega se nanaša zaprosilo za informacije. Zlasti je poudarilo, da iz pojasnil iz zaprosila za informacije z dne 27. aprila 2017 izhaja, da se preiskava, ki poteka, ne nanaša na družbo F, ki je sicer v zaprosilu za informacije navedena kot oseba, ki je predmet preiskave v Franciji, in njeno obdavčitev, ampak na upravičene lastnike, fizične osebe, družbe L, za katere v skladu s francosko zakonodajo velja obveznost, da prijavijo lastništvo več nepremičnin na francoskem ozemlju.
- 8 État du Grand-duché de Luxembourg (država Veliko vojvodstvo Luksemburg, v nadaljevanju: država) je 21. decembra 2018 zoper to sodbo vložila pritožbo.

止\*□婁□恣□醇□燿\*血朝× 颯H佂J儀J勻\*□堀∴II. **Zadevne določbe**

***Pravo Unije***

*Listina Evropske unije o temeljnih pravicah*

- 9 Člen 47, naslovljen „Pravica do učinkovitega pravnega sredstva in nepristranskega sodišča“, določa:

„Vsakdo, ki so mu kršene pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, ima pravico do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem v skladu s pogoji, določenimi v tem členu.

Vsakdo ima pravico, da o njegovi zadevi pravično, javno in v razumnem roku odloča neodvisno, nepristransko in z zakonom predhodno ustanovljeno sodišče. Vsakdo ima možnost svetovanja, obrambe in zastopanja.“

*Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS*

- 10 V uvodni izjavi 9 je navedeno:

„[...] Namen standarda ‚verjetne primernosti‘ je zagotoviti izmenjavo podatkov o davčnih zadevah v čim večjem obsegu, hkrati pa razjasniti, da se države članice ne morejo lotiti ‚iskanj na slepo‘ ali zaprositi za informacije, ki najverjetneje niso pomembne za davčne zadeve določenega davkoplačevalca. Čeprav člen 20 te direktive vsebuje postopkovne zahteve, pa je treba te določbe razlagati široko, da ne bi ovirali dejanske izmenjave informacij.“

- 11 Člen 1, naslovljen „Predmet urejanja“, določa:

„1. Ta direktiva določa pravila in postopke, v skladu s katerimi države članice sodelujejo med seboj z namenom izmenjave informacij, ki naj bi bile pomembne za izvajanje in uveljavljanje nacionalne zakonodaje držav članic v zvezi z davki iz člena 2. [...]“

- 12 Člen 5, naslovljen „Postopek za izmenjavo informacij na zaprosilo“, določa:

„Na zaprosilo organa prosilca mu zaproseni organ sporoči vse informacije iz člena 1(1), s katerimi razpolaga ali ki jih pridobi na podlagi administrativne preiskave.“

- 13 Člen 20, naslovljen „Standardni obrazci in elektronska oblika“, določa:

„1. [...]“

2. Standardni obrazec iz odstavka 1 vključuje najmanj naslednje podatke, ki jih predloži organ prosilec:

- (a) identiteto osebe, ki je predmet preverjanja ali preiskave;
- (b) davčni namen, za katerega se zahtevajo podatki.

V kolikor je to v njegovi vednosti in v skladu z mednarodnim dogajanjem, lahko organ prosilec priskrbi ime in priimek ter naslov kakršne koli osebe, za katero meni, da razpolaga z zahtevanimi podatki, in tudi kakršne koli informacije, ki bi zaprosenemu organu lahko olajšale zbiranje podatkov. [...]"

### 止\*□婁□念□啤□燴\*血軋× 颯H佂J儀J勻\*□堀∴III. Stališče pritožnice

- 14 Država izpodbija ugotovitev, da zaprosene informacije očitno niso verjetno pomembne glede na zadevnega davčnega zavezanca, morebitne obveščene tretje osebe in davčni namen, ki se ga želi doseči. Natančneje sodišču očita, da je ocenilo, da še vedno obstaja dvom glede identitete davčnih zavezancev, na katere se zaprosilo nanaša. Poudarja, da pojasnila iz zaprosila francoskih organov omogočajo identifikacijo oseb, ki so predmet tega zaprosila, ker se to nanaša na obdavčitev upravičenih lastnikov, fizičnih oseb, družbe L, za katere v skladu s francosko zakonodajo velja obveznost prijave nepremičnin, ki jih imajo neposredno ali posredno v lasti v Franciji.
- 15 Čeprav je država priznala, da v obravnavani zadevi niti v zaprosilu francoskih organov za izmenjavo informacij niti v odredbi niso navedena imena fizičnih oseb, na katere se nanaša zaprosilo, ampak samo ime francoske družbe F, v okviru preverjanja katere se je uvedla preiskava upravičencev, fizičnih oseb, neposredno ali posredno povezanih s to družbo, pa poudarja, da je namen zaprosila ravno določiti imena teh fizičnih oseb, ki morajo prijaviti vse nepremičnine, ki jih imajo neposredno ali posredno v lasti v Franciji. Dodaja, da glede na nesodelovanje francoske družbe obstajajo tehtni razlogi za domnevo, da te fizične osebe niso upoštevale svojih davčnih obveznosti in da želijo francoski organi tako pridobiti informacije v zvezi z davčnimi zavezanci, ki sicer res niso poimensko označeni, vendar pa so vseeno jasno opredeljeni. Poleg tega glede na nepremičnino v Franciji, ki jo ima v lasti družba L, in očitne povezave te družbe z družbo F država meni, da so francoski organi jasno dokazali povezavo z davčno preiskavo v Franciji.
- 16 Država iz tega sklepa, da se lahko francoski organi upravičeno obrnejo na pristojni luksemburški organ, da pridobijo informacije o identiteti lastnikov luksemburške družbe. Trdi, da za to zaprosilo ni mogoče šteti, da očitno ni verjetno pomembno.
- 17 Država se opira na pojem „verjetna pomembnost“. Poudarja, da je družba F družba civilnega prava za upravljanje z nepremičninami, ki je davčno transparentna in je v 100-odstotni lasti delniške družbe nizozemskega prava N, ki pa je sama v 100-odstotni lasti družbe L. Ker naj bi francoska zakonodaja prav fizičnim osebam nalagala, da prijavijo dohodek od nepremičnin, ki so neposredno ali posredno v njihovi lasti v Franciji, država meni, da so zaprosene informacije

verjetno pomembne. Dodaja, da je nepojmljivo, da se lahko družba civilnega prava za upravljanje z nepremičninami na podlagi preproste strukture, tako da ustanovi navidezno družbo v drugi državi in tretjo družbo spet v tretji državi, izogne davčnim obveznostim prijave lastništva nepremičnine, ki se nahaja v prvi državi.

- 18 Država se v podporo verjetni pomembnosti informacij, za katere so zaprosili francoski organi, sklicuje na komentar k členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD o dohodku in premoženju, v katerem je navedeno, prvič, da „*zaprosilo za informacije samo zaradi tega, ker v njem ni navedeno ime ali naslov (ali oba) davčnega zavezanca, ki je predmet preverjanja ali preiskave, še ne pomeni lova na podatke*“, vendar pa mora država prosilka „ *vključiti druge zadostne informacije, ki omogočajo identifikacijo davčnega zavezanca*“. Drugič, ta komentar naj bi potrjeval, da je preiskava dane skupine davčnih zavezancev v skladu z zahtevami člena 26(1) vzorčne davčne konvencije, če upošteva standard verjetne pomembnosti, vendar pa mora „*država prosilka zagotoviti podroben opis skupine, pa tudi dejstva in okoliščine, na podlagi katerih je bilo poslano zaprosilo, obrazložitev veljavne zakonodaje in razloge, zaradi katerih meni, da davčni zavezanci, na katere se nanaša skupinsko zaprosilo, niso spoštovali te zakonodaje*“.
- 19 Kar zadeva člen 20(2)(a) Direktive 2011/16, država trdi, da Direktiva ne razlikuje med poimensko in posamično identifikacijo ter določljivo identiteto. Zato naj nič v Direktivi ne bi preprečevalo drugega pristopa, po katerem naj bi zadostovalo, da je identiteta zadevne osebe določljiva. Poleg tega država meni, da okoliščina, da mora posredna določitev fizičnih oseb potekati prek treh družb, ki imajo zaradi tega, da bi se prikril upravičeni lastnik nepremičnine v Franciji, sedeže v treh različnih državah, ni taka, da bi omajala verjetno pomembnost zaprosenih informacij.
- 20 Nazadnje, država meni, da je v tej fazi še prezgodaj za predložitev zadeve Sodišču, pri čemer se sklicuje na prenos Direktive (EU) 2015/849 z dne 20. maja 2015 o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja [...], ki med drugim uvaja nacionalni mehanizem v vsaki državi članici za identifikacijo upravičenih lastnikov, in Direktive (EU) 2018/822 z dne 25. maja 2018 o spremembi Direktive (EU) 2011/16/EU glede obvezne avtomatične izmenjave informacij na področju obdavčevanja v zvezi s čezmejnimi aranžmaji, o katerih se poroča, ki bo začela veljati 1. julija 2020 in ki dopolnjuje Direktivo 2011/16/EU z vključitvijo upravičenih lastnikov. Na ta način naj bi razkritje upravičenih lastnikov ter v širšem smislu informacij za identifikacijo posrednikov in zadevnih davčnih zavezancev, vključno z njihovim imenom, datumom in krajem rojstva (za fizične osebe), davčnim rezidentstvom in po potrebi osebami, ki so podjetja, povezana z zadevnim davčnim zavezancem, odslej potekalo prek povezav med davčnimi upravami, po potrebi samodejno in redno.

**止\*□婁□恣□醇□燿\*血朝× 勵H佂J儀J勻\*□堀∴IV. Stališče nasprotne stranke**

- 21 Nasprotna stranka opozarja, da je v odredbi z dne 28. februarja 2018 navedeno, da je davčni zavezanec, na katerega se nanaša zaprosilo francoskih organov, francoska družba F. Trdi, da so pojasnila francoskih organov o davčnem namenu v očitnem protislovju z navedbo davčnega zavezanca v odredbi. Z zaprosilom za informacije naj se dejansko ne bi poskušalo razjasniti davčnega položaja družbe F, ampak nasprotno identificirati eno ali več še neznanih fizičnih oseb, ki bi morale prijaviti lastništvo nepremičnine v Franciji prek ene ali več pretežno nepremičninskih družb in te zakonske obveznosti niso izpolnile. Nasprotna stranka meni, da to „*očitno protislovje*“ kaže na lov na podatke, ki ga v obravnavani zadevi poskušajo doseči francoski davčni organi ob podpori direktorja.
- 22 Povedano drugače, zaprosene informacije, in sicer identiteta delničarjev in upravičenih lastnikov nasprotne stranke, zadevajo prav osebe, ki bi jih francoski davčni organi v svojem zaprosilu morali identificirati ali vsaj omogočiti, da se jih identificira.
- 23 Nasprotna stranka iz tega sklepa, da je z odredbo z dne 28. februarja 2018 kršeno merilo verjetne pomembnosti, tako da bi bilo treba sporni sklep o globi razglasiti za ničen, ker je bil sprejet na nezakoniti podlagi.
- 24 Nazadnje, nasprotna stranka znova predstavi stanje informacij, ki jih je imela ob vložitvi svoje tožbe in ki jih ima trenutno, da bi presodila verjetno pomembnost zaprosila francoskih organov. Informacije, ki so ji bile posredovane med pisno in ustno izmenjavo informacij z državo naj bi se spreminjale, in ker ni imela dostopa do prvotnega zaprosila francoskih davčnih organov, naj ne bi mogla preveriti dejanske vsebine tega zaprosila, tako da se je morala zanašati na nedosledna in skopa pojasnila države.
- 25 Predlaga, naj se v zvezi s tem predloži vprašanje za predhodno odločanje glede člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina). Po mnenju nasprotne stranke pravica do učinkovitega pravnega sredstva, zagotovljena s členom 47 Listine, zahteva, da lahko stranka upravni akt, ki izhaja iz izvajanja prava Unije, predloži nepristranskemu sodišču, brez da bi uresničevanje te pravice do učinkovitega pravnega sredstva v primeru zanjo negativnega izida vključevalo tveganje, da se ji naloži upravna globa ali da se ta ohrani, kljub temu, da ji je bila ta globa naložena brez možnosti, da bi se prej seznanila z minimalnimi informacijami, na podlagi katerih bi lahko ugotovila, da so informacije, ki se od nje zahtevajo z odredbo, verjetno pomembne.

**V. Presoja Cour administrative (višje upravno sodišče)**

- 26 Cour administrative (višje upravno sodišče) se ne strinja z analizo tribunal administratif (upravno sodišče), da še vedno obstaja dvom o identiteti davčnega

zavezanca, na katerega se nanaša zaprosilo za informacije, zaradi česar naj zaprosene informacije ne bi bile verjetno nepomembne.

- 27 Res je, da je v odredbi z dne 28. februarja 2018 kot davčni zavezanec, na katerega se nanaša preiskava francoskih organov, navedena le družba F. Poleg tega sta tako družba F kot tudi družba L v zaprosilu francoskih organov navedeni kot pravni osebi, ki sta predmet preiskave v Franciji kot družbi, ki imata v lasti nepremičnine v Franciji ali delež v družbi, ki ima v lasti take nepremičnine. Tako iz vsebine zaprosila z dne 27. aprila 2017 v bistvu izhaja, da sta družbi F in L pravni osebi, ki sta predmet preiskave, ki jo izvajajo francoski organi. Ta preiskava je posledica značilnosti, ki izhaja iz francoske zakonodaje, v skladu s katero neposredno lastništvo nepremičnin v Franciji ali lastništvo deležev v družbi, ki ima v lasti nepremičnine v Franciji, v primeru fizičnih oseb, ki so delničarji in upravičeni lastniki teh družb, sproži obveznost prijave takega posrednega lastništva nepremičnin.
- 28 Iz tega sledi, da zaprosilo za izmenjavo informacij z dne 27. aprila 2017, v nasprotju z ugotovitvijo tribunal administratif (upravno sodišče) v nasprotnem smislu in trditvami nasprotne stranke, ni lov na podatke zaradi protislovja med osebami, ki so dejansko zajete v preiskavi francoskih organov, in davčnim namenom, navedenim v zaprosilu, tako da zaprosene informacije niso očitno verjetno nepomembne glede na zadevnega davčnega zavezanca, morebitne obveščene tretje osebe in zastavljeni davčni namen.
- 29 Vendar pa je treba opozoriti, da francoski organi v zaprosilu za informacije niso navedli nobene informacije o fizičnih osebah, ki so predmet preiskave v Franciji, ampak so navedli le, da „francoska davčna uprava želi izvedeti, kdo so delničarji in upravičeni lastniki družbe L“.
- 30 Sodišče pa je v sodbi z dne 16. maja 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, točki 63 in 64), člen 1(1) in člen 5 Direktive 2011/16 razlagalo tako, da „izraz ‚ki naj bi bile pomembne‘ določa lastnost zaprosenih informacij. Obveznost, ki je zaprosenemu organu naložena v skladu s členom 5 Direktive 2011/16, in sicer da sodeluje z organom prosilcem, ne zajema posredovanja informacij, ki ne bi imele takšne lastnosti“, tako da „lastnost ‚verjetne pomembnosti‘ zaprosenih informacij pomeni pogoj za zahtevo, ki se nanaša na te informacije“.
- 31 Sodišče je razsodilo, da „mora namreč zaproseni organ načeloma zaupati organu prosilcu in domnevati, da je zaprosilo po podatkih, ki ga prejme, v skladu z nacionalnim pravom organa prosilca in nujno za potrebe njegove preiskave“, vendar pa „mora zaproseni organ kljub temu preveriti, ali so zaprosene informacije povsem nepomembne za preiskavo, ki jo vodi organ prosilec“. Sodišče je nato pojasnilo, da se je treba sklicevati na člen 20(2) Direktive 2011/16, v katerem so navedeni elementi, ki so upoštevni za to preverjanje, in „zajemajo po eni strani podatke, ki jih mora predložiti organ prosilec, in sicer identiteto osebe, ki je predmet preverjanja ali preiskave, in davčni namen, za

katerega se zahtevajo podatki, ter po drugi strani po potrebi podatke o kateri koli osebi, za katero navedeni organ meni, da razpolaga z zahtevanimi podatki, in tudi kakršne koli informacije, ki bi zaprosenemu organu lahko olajšale zbiranje podatkov“ (sodba z dne 16. maja 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, točke 77, 78 in 79).

- 32 Dodati je treba, da je v točki (a) člena 20(2) Direktive 2011/16 kot ena od minimalnih informacij, „ki jih predloži organ prosilec“ določena „identitet[a] osebe, ki je predmet preverjanja ali preiskave“.
- 33 Cour administrative (višje upravno sodišče) zato iz upoštevni določb Direktive 2011/16 in sodbe *Berlioz* ugotavlja, da je identiteta davčnega zavezanca, ki je predmet preiskave v državi članici prosilke, informacija, ki jo mora pristojni organ države prosilke obvezno predložiti zaproseni državi, da upraviči verjetno pomembnost zaprosenih informacij glede na zadevno obdavčitev in navedeni davčni namen. Zaposilo za izmenjavo informacij države članice prosilke samo pod tem pogojem izpolnjuje merilo „verjetne pomembnosti“ in zahteve člena 20(2) Direktive 2011/16 ter zaproseni državi članici nalaga obveznost sodelovanja.
- 34 V obravnavani zadevi zaposilo francoskih organov ne vsebuje poimenske in posamične identifikacije delničarjev in upravičenih lastnikov družbe L, temveč se nanje sklicuje kot na skupino oseb, ki so predmet skupne oznake na podlagi skupnih meril, ki jih je določil pristojni organ države prosilke.
- 35 Cour administrative (višje upravno sodišče) opozarja, da je v točki (a) člena 20(2) Direktive 2011/16 kot ena od minimalnih informacij, „ki jih predloži organ prosilec“ določena „identitet[a] osebe, ki je predmet preverjanja ali preiskave“. Dodaja, da čeprav Direktiva 2011/16 ne določa natančneje vsebine te obveznosti identifikacije davčnega zavezanca, ki je predmet preiskave v državi prosilke, pa se sodišče vseeno ne more strinjati s pritožnico, ki zatrjuje, da zadostuje, da je identiteta določljiva.
- 36 Identifikacija osebe namreč predpostavlja navedbo zadostnih elementov, ki omogočajo individualizacijo, na podlagi katere je izključena vsakršna zamenjava z drugo osebo.
- 37 Na podlagi tega splošnega pomena pojma identiteta bi bilo treba člen 20(2)(a) Direktive 2011/16 razlagati tako, da mora že samo zaposilo za izmenjavo informacij vsebovati zadostne navedbe, ki omogočajo posamično identifikacijo enega ali več davčnih zavezancev, ki so predmet preiskave v državi prosilke, in da ne zadostuje, da se v zaposilu predložijo le skupni elementi, ki omogočajo določiti bolj ali manj široko skupino neidentificiranih oseb, da bi prav od zaprosene države pridobila dodatne informacije, ki ji bodo omogočile, da po potrebi zbere vse informacije, potrebne za identifikacijo zadevnih davčnih zavezancev.



- 38 Na tej stopnji bi tako Cour administrative (višje upravno sodišče) na podlagi te posebne zahteve, ki izhaja iz člena 20(2)(a) Direktive 2011/16, lahko sklepalo, da je posamična identifikacija davčnih zavezancev s strani države prosilke, ki so konkretno predmet preiskave njene nacionalne uprave, pogoj za zakonitost zaprosila za izmenjavo informacij in da tako zaprosilo, v katerem so navedene le skupne značilnosti, ki omogočajo le določitev kroga oseb s temi značilnostmi, ne da bi jih posamično identificirale, ni v skladu s to določbo.
- 39 Cour administrative (višje upravno sodišče) je v zvezi s členom 26 vzorčne davčne konvencije OECD o dohodku in premoženju in komentarjem k temu členu opozorilo, da je Sodišče v sodbi Berlioz odločilo, da „ta pojem verjetne pomembnosti odraža pojem, ki je uporabljen v členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD, tako zaradi podobnosti uporabljenih splošnih pojmov kot zaradi sklicevanja na konvencije OECD v obrazložitvenem memorandumu predloga direktive Sveta COM(2009) 29 final z dne 2. februarja 2009 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja, na podlagi katerega je bila sprejeta Direktiva 2011/16“ (sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, točka 67).
- 40 Vendar pa Cour administrative (višje upravno sodišče) navaja, da je v bilo v točki 5 različice tega komentarja, sprejete leta 2005 in še vedno veljavne v obdobju priprave Direktive 2011/16 med letoma 2009 in 2011, navedeno, da je „*standard ‚verjetne pomembnosti‘ namenjen zagotavljanju najširše možne izmenjave informacij v davčnih zadevah, pri čemer je jasno navedeno, da države pogodbenice ne morejo niti začeti ‚lova na podatke‘ niti zahtevati informacij, za katere je malo verjetno, da bodo pomembne za razjasnitev davčnih zadev določenega davčnega zavezanca*“. Ta točka komentarja se torej prav tako nanaša na „*določenega davčnega zavezanca*“, pojem, ki je primerljiv s pojmom „določeni davkoplačevalec“, uporabljenem v uvodni izjavi 9 Direktive 2011/16. Na podlagi te primerjave je mogoče sklepati, da je med pripravo Direktive 2011/16 vzorčna davčna konvencija prav tako temeljila na načelni zahtevi, da država prosilka identificira davčnega zavezanca, ki ga zadeva izmenjava informacij med dvema državama.
- 41 Šele s posodobitvijo člena 26 vzorčne davčne konvencije in komentarja k temu členu, ki jo je Svet OECD sprejel 17. julija 2012 in je bila v vzorčno konvencijo vključena julija 2014, je bila h komentarju dodana točka 5.1, v kateri je navedeno, da „*zaprosilo za informacije samo zaradi tega, ker v njem ni navedeno ime ali naslov (ali oba) davčnega zavezanca, ki je predmet preverjanja ali preiskave, še ne pomeni lova na podatke. [...] Vendar če država prosilka ne navede imena ali naslova (ali obeh) davčnega zavezanca, ki je predmet preverjanja ali preiskave, mora vključiti druge zadostne informacije, ki omogočajo identifikacijo davčnega zavezanca*“. Podobno je od iste posodobitve v novi točki 5.2 komentarja navedeno, da „*[...] kadar se zaprosilo nanaša na skupino davčnih zavezancev, ki niso posamično identificirani [...], mora država prosilka zagotoviti podroben opis skupine, pa tudi dejstva in okoliščine, na podlagi katerih je bilo poslano zaprosilo, obrazložitev veljavne zakonodaje in razloge zaradi katerih meni, da davčni*

*zavezanci na katere se nanaša skupinsko zaprosilo, niso spoštovali te zakonodaje, podprto z jasno dejansko podlago“.*

- 42 Cour administrative (višje upravno sodišče) vseeno močno dvomi, da se lahko posodobitev komentarja k vzorčni davčni konvenciji iz leta 2012/14 kot taka sprejme pri uporabi Direktive 2011/16 v zvezi z določitvijo davčnih zavezancev, ki so predmet preiskave v državi prosilki, glede na njeno poznejšo uporabo. Dvomi zlasti zato, ker je navedba identitete davčnega zavezanca, ki je predmet preiskave državi prosilki, zahtevana v členu 20(2)(a) Direktive 2011/16, poseben pogoj, ki ga ni v besedilu člena 26 vzročne davčne konvencije.
- 43 Upoštevanje sprememb vzorčne davčne konvencije in komentarja k tej konvenciji pri razlagi Direktive bi v bistvu povzročilo razširitev obveznosti držav članic, o katerih se je dogovoril Svet s sprejetjem Direktive 2011/16, ker bi obveznost obravnave zaprosila za izmenjavo nastala takoj, ko bi se zaprosilo nanašalo na skupino posamično neidentificiranih davčnih zavezancev, ne pa samo, kadar je v njem navedena identiteta zadevnega davčnega zavezanca. Povedano drugače, isti standard verjetne pomembnosti iz prvotnega besedila Direktive 2011/16, ki se šteje kot pogoj za zakonitost zaprosila za informacije, na katerega bi se lahko v vsakem primeru skliceval imetnik zaprosenih informacij, bi se odslej štel za izpolnjenega v primerih, ki jih prej ne bi bilo mogoče šteti za skladne s tem standardom, medtem ko je besedilo člena 20(2) Direktive 2011/16 ostalo nespremenjeno.
- 44 Cour administrative (višje upravno sodišče) meni, da razlaga člena 1(1), člena 5 in člena 20(2) Direktive 2011/16 vzbuja dvome glede zahteve po identifikaciji davčnega zavezanca, ki je predmet preiskave v državi prosilki, kot je določena v členu 20(2)(a) Direktive 2011/16, v okviru uporabe merila verjetne pomembnosti informacij, ki jih ena država članica zahteva od druge države članice.
- 45 Cour administrative (višje upravno sodišče) dodaja, da se ne more strinjati s trditvijo države, da je še prezgodaj za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe. Cour administrative (višje upravno sodišče) mora namreč preučiti zakonitost odredbe glede na pravni položaj na dan 28. februarja 2018. Vendar država sama priznava, da je bila zgoraj navedena Direktiva 2015/849 prenesena z loi du 13 janvier 2019 instituant un registre des bénéficiaires effectifs (zakon z dne 13. januarja 2019 o vzpostavitvi registra upravičenih lastnikov) in da bo zgoraj navedena Direktiva 2018/822 začela veljati 1. julija 2020. Zato se država ne more utemeljeno sklicevati na določbe teh dveh direktiv, saj na datuma obeh odločb, ki sta predmet te tožbe, še nista imeli učinkov v zvezi z nasprotno stranko.
- 46 Zato je treba Sodišču predložiti prvo vprašanje v zvezi z vsebino zahteve za identifikacijo davčnega zavezanca, ki je predmet preiskave v državi prosilki, ki izhaja iz Direktive 2011/16.
- 47 Nadalje, če bi Sodišče priznalo veljavnost zaprosila za izmenjavo informacij v zvezi s skupino posamično neidentificiranih davčnih zavezancev, bi se torej glede

na točko 5.2 komentarja k členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD postavljalo vprašanje, ali upoštevanje standarda verjetne pomembnosti pomeni, da lahko država članica prosilka, da bi dokazala neobstoj lova na podatke, čeprav zadevni davčni zavezanci niso posamično identificirani, dokaže, da izvaja ciljno usmerjeno preiskavo v zvezi z omejeno skupino oseb in ne samo splošne preiskave v okviru davčnega nadzora ter da ta preiskava zadeva preverjanje spoštovanja točno določene pravne obveznosti. Povedano drugače in da bi se povzela formulacija iz točke 5.2 komentarja k členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD, je treba z drugim vprašanjem, ki ga je treba postaviti, izvedeti, ali v primeru zaprosila, ki se nanaša na skupino oseb, merilo verjetne pomembnosti zahteva, „*da mora država prosilka zagotoviti podroben opis skupine, pa tudi dejstva in okoliščine, na katerih temelji zaprosilo, obrazložitev veljavne zakonodaje in razloge zaradi katerih meni, da davčni zavezanci, na katere se nanaša skupinsko zaprosilo, niso spoštovali te zakonodaje, podprto z jasno dejansko podlago*“.

- 48 Nazadnje, nasprotna stranka predlaga predložitev tretjega vprašanja o upoštevanju člena 47 Listine. Ta tožba v bistvu ustreza tožbi, na podlagi katere je bila izrečena sodba Berlioz, v skladu s katero mora upravno sodišče v okviru tožbe, vložene zoper sklep o naložitvi globe, sprejet zaradi neizvršitve odredbe, posredno preučiti veljavnost te odredbe, če nacionalna zakonodaja ne določa nobenega neposrednega pravnega sredstva zoper to odredbo. Nasprotna stranka je namreč to tožbo vložila zoper sklep o globi z dne 6. avgusta 2018 in v tem okviru posredno izpodbija veljavnost odredbe z dne 28. februarja 2018.
- 49 Nasprotna stranka je bila z minimalnimi informacijami o zaprosilu francoskih organov za izmenjavo seznanjena šele v okviru svoje tožbe in je zato lahko veljavnost odredbe ob poznavanju dejstev preučila šele v tej pozni fazi. Če pa bi sodba o zavrnitvi njene tožbe postala pravnomočna, bi morala nasprotna stranka plačati globo, določeno s sklepom z dne 6. avgusta 2018. Tako upravičeno graja dejstvo, da nikoli ni imela na voljo roka, da bi se ob polnem poznavanju vseh minimalnih informacij odločila za to, da bo spoštovala odredbo z dne 28. februarja 2018 in direktorju zagotovila zaprosene informacije. Nasprotna stranka zastavlja ustrezno vprašanje, ali pravica do učinkovitega pravnega sredstva iz člena 47 Listine ne pomeni, da bi bilo treba imetniku informacij v položaju, kot je ta v obravnavani zadevi, in po morebitnem dokončnem priznanju veljavnosti odredbe ter sklepa o globi, izdanih zoper njega, dati na voljo določen rok za izpolnitev odredbe, in da lahko globa zapade v plačilo le, če v tem roku ne izpolni obveznosti.

## VI. Vprašanja za predhodno odločanje

- 50 Cour administrative (višje upravno sodišče) Sodišču predlaga, naj odloči o teh vprašanjih:

1. Ali je treba člen 20(2)(a) Direktive 2011/16 razlagati tako, da je zaprosilo organa države članice prosilke za izmenjavo informacij, v katerem so davčni zavezanci, na katere se nanaša zaprosilo za izmenjavo, opredeljeni samo na podlagi njihovega statusa delničarja in upravičenega lastnika pravne osebe, ne da bi organ prosilec te davčne zavezance vnaprej poimensko in posamično identificiral, v skladu z zahtevami po identifikaciji iz te določbe?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 1(1) in člen 5 navedene direktive razlagati tako, da upoštevanje standarda verjetne pomembnosti pomeni, da lahko organ države članice prosilke, da bi dokazal neobstoj lova na podatke, čeprav zadevni davčni zavezanci niso posamično identificirani, na podlagi jasnih in zadostnih pojasnil dokaže, da izvaja ciljno usmerjeno preiskavo v zvezi z omejeno skupino oseb in ne samo splošne preiskave v okviru davčnega nadzora ter da je ta preiskava upravičena z utemeljenim sumom nespoštovanja točno določene pravne obveznosti?

3. Ali je treba člen 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah razlagati tako, da je treba, če je

- stranka, ki ji je pristojni organ zaprosene države članice naložil upravno globo zaradi neizvršitve upravne odločbe, s katero ji je bila odrejena predložitev informacij v okviru izmenjave med nacionalnimi davčnimi upravami na podlagi Direktive 2011/16 in zoper katero po notranjem pravu zaprosene države članice ni mogoče sprožiti upravnega spora, v okviru tožbe zoper globo posredno izpodbijala zakonitost te odločbe in
- se je z minimalnimi informacijami, določenimi v členu 20(2) Direktive 2011/16, seznanila šele med sodnim postopkom, ki se je začel z vložitvijo njene tožbe v upravnem sporu zoper navedeno sankcijo,

tej stranki, po tem ko se je posredno dokončno ugotovilo, da sta odredba in sklep o izreku globe, izdana zoper njo, veljavna, odobriti odložilni rok za plačilo globe, da bi lahko – po tem ko se je tako seznanila z elementi, na katerih temelji verjetna pomembnost, ki jo je dokončno potrdilo pristojno sodišče – izpolnila odredbo?