



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

25 ноември 2021 година *

„Преюдициално запитване — Административно сътрудничество в областта на данъчното облагане — Директива 2011/16/ЕС — Член 1, параграф 1, член 5 и член 20, параграф 2 — Искане за информация — Разпореждане за предоставяне на информация — Отказ да се изпълни разпореждането — Санкция — „Предполагаемо значим“ характер на поисканата информация — Липса на поименна и индивидуална идентификация на съответните данъчнозадължени лица — Понятие „самоличност на проверяваното или разследвано лице“ — Мотивиране на искането за информация — Обхват — Харта на основните права на Европейския съюз — Член 47 — Право на ефективна съдебна защита срещу разпореждането за предоставяне на информация — Член 52, параграф 1 — Ограничаване — Зачитане на основното съдържание на правото“

По дело C-437/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Cour administrative (Апелативен административен съд, Люксембург) с акт от 23 май 2019 г., постъпил в Съда на 31 май 2019 г., в рамките на производство по дело

État luxembourgeois

срещу

L,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: A. Prechal, председател втори състав, изпълняващ функцията на председател на трети състав, J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi (докладчик) и N. Wahl, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за L, от F. Trevisan и P. Mellina, адвокати,

* Език на производството: френски.

- за люксембургското правителство, от C. Schiltz, T. Uri и A. Germeaux, в качеството на представители,
- за Ирландия, от M. Browne, G. Hodge, J. Quaney и A. Joyce, в качеството на представители, подпомагани от S. Horan, BL,
- за гръцкото правителство, от K. Georgiadis, M. Tassopoulou и Z. Chatzipavlou, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от S. Jiménez García, в качеството на представител,
- за френското правителство, първоначално от A.-L. Desjonquères и C. Mosser, а впоследствие от A.-L. Desjonquères, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,
- за финландското правителство, от M. Pere, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, първоначално от W. Roels и N. Gossement, а впоследствие от W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание на 3 юни 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“), както и на член 1, параграф 1, член 5 и член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО (ОВ L 64, 2011 г., стр. 1).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между État luxembourgeois и L, дружество по люксембургското право, по повод на законосъобразността на имуществена санкция, която му е наложена за отказа да предостави определена информация, вследствие на искане за обмен на информация между държави членки в областта на данъчното облагане.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съображения 1, 2 и 6—9 от Директива 2011/16 предвиждат:

„(1) Необходимостта държавите членки да си оказват взаимопомощ в областта на данъчното облагане бързо нараства в условията на глобализация. В резултат на засилената мобилност на данъкоплатците, повишения брой на трансграничните транзакции и интернационализирането на финансовите инструменти държавите членки са затруднени при правилното определяне на дължимия данък. Тази нарастваща трудност влияе върху работата на данъчните системи и води до двойно данъчно облагане, което от своя страна поражда стимули за данъчни измами и укриване на данъци, [...].

(2) Поради тази причина една държава членка не може сама да управлява вътрешната си данъчна система, особено по отношение на преките данъци, без да получава информация от други държави членки. За да се преодолеят отрицателните последици от това явление, е необходимо да се разгърне ново административно сътрудничество между данъчните администрации на държавите членки. Необходими са подходящи инструменти, които да способстват за изграждането на доверие между държавите членки, като се приемат едни и същи правила, задължения и права за всички държави членки.

[...]

(6) [...] За тази цел настоящата нова директива е правилният инструмент за ефективно административно сътрудничество.

(7) Настоящата директива се основава на постигнатото с Директива 77/799/ЕИО [на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21)], но предвижда по-ясни и по-конкретни правила, уреждащи административното сътрудничество между държавите членки, когато е необходимо, с цел да се установи, особено по отношение на обмена на информация, по-широко административно сътрудничество между държавите членки. По-ясните правила следва да осигурят и възможност в обхвата да бъдат включени по-конкретно всички юридически и физически лица в Съюза, като се има предвид нарастващото многообразие на правни сдружения, които включват не само традиционни сдружения, като тръстове, фондации и инвестиционни фондове, но и всеки нов инструмент, който може да бъде създаден от данъкоплатци в държавите членки.

(8) [...] следва да се включи разпоредба, предвиждаща повече преки контакти между службите, за да се постигне по-ефикасно и по-бързо сътрудничество. [...]

(9) При запитване от страна на друга държава членка, държавите членки следва да обменят информация относно отделни случаи и следва да направят необходимите разследвания, за да получат търсената информация. Стандартът за предполагаема значимост има за цел да осигури възможно най-широк обмен на информация по

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

4 Член 1 от Директива 2011/16, озаглавен „Предмет“, предвижда в параграф 1:

„С настоящата директива се определят правилата и процедурите, посредством които държавите членки си сътрудничат помежду си с оглед на обмена на информация, която има предполагаема значимост за администриране и прилагане на националните закони на държавите членки относно данъците, посочени в член 2“.

5 Член 3 от тази директива, озаглавен „Определения“, гласи:

„За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

[...]

1) „лице“ е:

а) физическо лице;

б) юридическо лице;

в) когато действащото законодателство предвижда такава възможност, сдружение на лица, за което е признато правото да извършва правни действия, но без статут на юридическо лице; или

г) всяка друга правна договореност, независимо от нейното естество и форма и без значение дали има правосубектност, притежаваща или управляваща активи, които, в т.ч. и получените от тях доход, подлежат на облагане с който и да е от данъците, попадащи в обхвата на настоящата директива;

[...]“.

6 Член 5 от посочената директива, озаглавен „Процедура за обмен на информация при поискване“, предвижда:

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

7 Член 20 от същата директива, озаглавен „Стандартни формуляри и компютризирани формати“, гласи:

„1. Исканията за информация и за административни разследвания в съответствие с член 5 и свързаните с тях отговори, потвърждения, искания за допълнителни общи сведения, невъзможност или отказ съгласно член 7 се изпращат, доколкото е възможно, посредством

стандартен формуляр, приет от Комисията съгласно процедурата, предвидена в член 26, параграф 2.

Стандартните формуляри могат да бъдат придружени от доклади, заявления или други документи или заверени копия или извадки от тях.

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

а) самоличността на проверяваното или разследвано лице;

б) данъчната цел, за която се търси информацията.

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

[...]“.

Люксембургското право

Законът от 29 март 2013 г.

- 8 Член 6 от Loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (Закон от 29 март 2013 г. за транспониране на Директива 2011/16 и за 1) изменение на общия закон за данъците, 2) отмяна на изменения закон от 15 март 1979 г. за международната административна взаимопомощ в областта на прякото данъчно облагане, Mémorial A 2013, стр. 756) гласи:

„По искане на запитващия орган запитаният люксембургски орган му предоставя цялата информация, която има предполагаема значимост за администрирането и прилагането на националното законодателство на запитващата държава членка относно данъците, [...] с която разполага или която получава в резултат на административни разследвания“.

Законът от 25 ноември 2014 г.

- 9 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Закон от 25 ноември 2014 г. за уреждане на процедурата, приложима към обмена на информация в данъчната област при поискване, и за изменение на Закона от 31 март 2010 г. за одобряване на данъчните спогодби и за уреждане на съответно приложимата процедура за обмен на информация при поискване, Mémorial A

2014 г., стр. 4170, наричан по-нататък „Законът от 25 ноември 2014 г.“) е приложим по-специално за исканията за обмен на информация по член 6 от Закона от 29 март 2013 г., посочен в предходната точка от настоящото решение.

10 Съгласно член 2 от Закона от 25 ноември 2014 г.:

„(1) Данъчните органи могат да изискват информацията от всякакъв характер, поискана за целите на прилагането на предвидения в спогодбите и законите обмен на информация, от притежателя на тази информация.

(2) Притежателят на информацията е длъжен да предостави изисканата информация пълно, точно и в непроменен вид в едномесечен срок от връчване на разпореждането да се предостави изисканата информация. Това задължение включва изпращането в непроменен вид на материалите, на които се основава тази информация.

[...]“.

11 Член 3 от този закон в редакцията му, приложима към спора в главните производства, предвижда следното:

„(1) Компетентният данъчен орган проверява формалната редовност на искането за обмен на информация. Искането за обмен на информация е формално редовно, ако в него са посочени правното основание и компетентният орган, отправил искането, както и другите сведения, предвидени в спогодбите и законите.

[...]

(3) Ако компетентният данъчен орган не разполага с поисканата информация, директорът на компетентния данъчен орган или оправомощено от него лице връчва с препоръчано писмо, адресирано до притежателя на информацията, разпореждането си да се предостави поисканата информация. [...]

[...]“.

12 Член 5, параграф 1 от посочения закон гласи:

„Ако поисканата информация не бъде предоставена в едномесечен срок от връчване на разпореждането за предоставяне на поисканата информация, на притежателя на информацията може да бъде наложена административна данъчна имуществена санкция до 250 000 EUR. Размерът ѝ се определя от директора на компетентния данъчен орган или оправомощено от него лице“.

13 Член 6 от същия закон в редакцията му, приложима към спора в главното производство, гласи следното:

„(1) Упоменатите в член 3, параграфи 1 и 3 искане за обмен на информация и разпореждане не подлежат на обжалване по съдебен ред.

(2) Притежателят на информацията може да обжалва пред tribunal administratif (първоинстанционния административен съд) решенията, посочени в член 5, с искане за

изменяне. Жалбата се подава в едномесечен срок от връчване на разпореждането на притежателя на поисканата информация. Обжалването има суспензивно действие. [...]“.

Законът от 1 март 2019 г.

14 Loi du 1er mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale (Закон от 1 март 2019 г. за изменение на Закона от 25 ноември 2014 г. за уреждане на процедурата, приложима към обмена на информация в данъчната област при поискване, Mémorial A 2019, стр. 112, наричан по-нататък „Законът от 1 март 2019 г.“) влиза в сила на 9 март 2019 г.

15 Член 6 от Закона от 25 ноември 2014 г., изменен със Закона от 1 март 2019 г., предвижда в параграфи 1 и 2:

„(1) Притежателят на информация може да подаде до първоинстанционния административен съд жалба за отмяна на разпореждането, посочено в член 3, параграф 3. [...]“

(2) Жалбата срещу разпореждането, посочено в член 3, параграф 3, и решението по член 5 трябва да се подаде в едномесечен срок от съобщаването на решението на притежателя на поисканата информация. Обжалването има суспензивно действие. [...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

16 На 27 април 2017 г. на основание по-специално на Директива 2011/16 френската данъчна администрация отправя до люксембургската данъчна администрация искане за информация (наричано по-нататък „искането за информация от 27 април 2017 г.“).

17 В това искане се посочват F, учредено по френското право гражданско дружество, което се занимава с недвижими имоти, като юридическо лице, посочено в запитващата държава, и L, учредено по люксембургското право дружество едновременно като непряко дружество майка на F и като юридическо лице, посочено в запитаната държава. Що се отнася до данъчната цел на посоченото искане, в него се уточнява, че F притежава недвижим имот във Франция и че L притежава също пряко друг недвижим имот във Франция. В същото искане е обяснено в това отношение, че в приложение на френското законодателство физическите лица, които притежават пряко или непряко недвижими имоти, намиращи се във Франция, са длъжни да ги декларират, и че френската данъчна администрация би искала да разбере кои са акционерите и действителните собственици на L.

18 На 28 февруари 2018 г. директорът на Administration des contributions directes (Служба „Преки данъци“, Люксембург), уважава искането за информация от 27 април 2017 г., като разпорежда на L да предостави най-късно на 5 април 2018 г. информация за периода от 1 януари 2012 г. до 31 декември 2016 г., свързана с различни сведения, а именно имената и адресите на акционерите, както и на действителните преки и непреки собственици, независимо от междинните структури на L, разпределението на капитала на това дружество и копие от регистрите за ценните му книжа (наричано по-нататък „разпореждане от 28 февруари 2018 г.“). В разпореждането освен това се уточнява, че не подлежи на обжалване по съдебен ред съгласно член 6 от Закона от 25 ноември 2014 г. в редакцията му, приложима към спора в главното производство.

- 19 На 5 април 2018 г. L обжалва това решение по административен ред. С решение от 4 юни 2018 г. директорът на Служба „Преки данъци“ обявява тази жалба за недопустима. Жалба за отмяна, подадена от L срещу последното решение, понастоящем е висяща пред Tribunal administratif (Първоинстанционен административен съд, Люксембург).
- 20 На 6 август 2018 г. директорът на Служба „Преки данъци“ издава на L решение, в което констатира, че то не е изпълнило разпореждането от 28 февруари 2018 г., и поради това му налага административна данъчна глоба съгласно член 5 от Закона от 25 ноември 2014 г. (наричано по-нататък „решението за налагане на санкция от 6 август 2018 г.“).
- 21 С жалба, подадена в секретариата на Tribunal administratif на 5 септември 2018 г., L посочва като главно искане решението да бъде изменено, а при условията на субсидиарност — да бъде отменено.
- 22 С решение от 18 декември 2018 г. Tribunal administratif отменя посоченото решение, тъй като съществува противоречие между, от една страна, самоличността на данъчнозадълженото лице, посочена в разпореждането от 28 февруари 2018 г., и от друга страна, обясненията, дадени в искането за информация от 27 април 2017 г. относно целта, за която се иска тази информация, поради което остава съмнение относно самоличността на данъчнозадълженото лице, посочено в това искане. Всъщност според Tribunal administratif тези обяснения водят до извода, че разследването, водено от френската данъчна администрация, се отнася не до F, което дружество обаче е посочено в искането за информация от 27 април 2017 г. като лицето, обект на това разследване, а по-скоро до физическите лица — собственици на L, които съгласно френското законодателство са длъжни да декларират притежаването на недвижими имоти, намиращи се във Франция. Тази несигурност, засягаща самоличността на данъчнозадълженото лице, посочено в това искане, водела до това поисканата информация да се счита за явно лишена от всякаква предполагаема значимост.
- 23 На 21 декември 2018 г. État luxembourgeois подава въззивна жалба срещу това съдебно решение в секретариата на Cour administrative (Апелативен административен съд, Люксембург).
- 24 В акта за преюдициално запитване Cour administrative приема, на първо място, що се отнася до предполагаемата значимост на поисканата информация, че противно на твърдяното от Tribunal administratif, не съществува противоречие между самоличността на данъчнозадълженото лице, посочена в разпореждането от 28 февруари 2018 г., и данъчната цел, преследвана с искането за информация от 27 април 2017 г.
- 25 Всъщност от цялото съдържание на това искане следвало, че F и L са юридическите лица, засегнати от данъчното разследване, проведено в запитващата държава, в качеството им на дружества, притежаващи недвижими имоти във Франция. Предвид задължението за деклариране, наложено на акционерите и физическите лица — собственици на такива дружества по силата на френското законодателство, Cour administrative приема, че подобно разследване може валидно да обхване установяването на самоличността на тези физически лица с уточнението, че предвид разглежданата дружествена структура акционерите и собствениците на L са също собствениците на F. От това следвало, че поисканата информация в това отношение не е явно лишена от всякаква предполагаема значимост.

- 26 Cour administrative обаче отбелязва, че искането за информация от 27 април 2017 г. не съдържа поименна и индивидуална идентификация на акционерите и на действителните собственици на L, а посочва тези лица като група от лица, които са определени като цяло въз основа на общи критерии, очертани от запитващия орган.
- 27 Съгласно разпоредбите на Директива 2011/16 обаче, както са тълкувани от Съда в решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), посочването на самоличността на данъчнозадълженото лице, обект на разследването в запитващата държава, е елемент, който искането за информация трябва задължително да съдържа, за да се обоснове предполагаемата значимост на поисканата информация, която значимост на свой ред представлява условие за законосъобразност на подобно искане.
- 28 Според Cour administrative, макар тази директива да не уточнява по друг начин съдържанието на това задължение за идентифициране на данъчнозадълженото лице, обект на разследването в запитващата държава, не е достатъчно самоличността на това данъчнозадължено лице да може да бъде определяема, за да се спази поставеното в посочената директива изискване за идентифициране. Всъщност в общия си смисъл идентифицирането на дадено лице предполагало посочване на достатъчно елементи, за да може то да бъде индивидуализирано.
- 29 Така понятието „самоличност“ на данъчнозадълженото лице по смисъла на същата директива трябвало да се тълкува в смисъл, че самото искане за информация трябва вече да съдържа достатъчно указания, които позволяват индивидуална идентификация на данъчнозадълженото лице или на данъчнозадължените лица, за които се отнася разследването в запитващата държава, и че не е достатъчно искането да предостави само общи елементи, които позволяват да се определи по-широка или по-тясна група от неидентифицирани лица, за да се получи именно информацията, необходима за идентифицирането им.
- 30 Несъмнено от решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), ставало ясно, че за тълкуването на понятието „самоличност“ следва да се вземе предвид и член 26 от модела на данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) относно доходите и имуществото, както и коментарите към него. В редакцията им след изменение, последвало приемането на Директива 2011/16, обаче тези коментари позволявали да се приеме, че искане за информация относно група от данъчнозадължени лица, които не са индивидуално определени, все пак може да отговори на условието за предполагаема значимост, когато става въпрос за целенасочено разследване на ограничена група, фокусирано върху контрола за спазването на конкретно законово задължение, а не за обикновено общо разследване за данъчен надзор.
- 31 Дори обаче да се приеме, че последващите изменения на посочените коментари са приложими и релевантни за тълкуването на тази директива, доколкото отразяват развитие в тълкуването на общия стандарт за предполагаемата значимост на поисканата информация, Cour administrative все пак изразява съмнение, че това развитие може да доведе до пренебрегване на изискването, поставено в посочената директива, за индивидуалното идентифициране на данъчнозадълженото лице, засегнато от разследването.

- 32 Що се отнася, на второ място, до упражняването на правото на обжалване от лицето, което притежава информация, срещу издадено по негов адрес разпореждане за предоставяне на информация, Cour administrative отбелязва, че в случая при липсата на преки способи за защита срещу такова решение L е подало жалба срещу решението за налагане на санкция от 6 август 2018 г., за да оспори инцидентно законосъобразността на разпореждането от 28 февруари 2018 г.
- 33 В това отношение Cour administrative подчертава, че по силата на член 6, параграф 2 от Закона от 25 ноември 2014 г. жалбата има суспензивно действие по отношение на изпълнението на решението за налагане на санкция от 6 август 2018 г. до приемането на окончателно съдебно решение по нея. Тази юрисдикция обаче отбелязва, че след евентуалното окончателно признаване на законосъобразността на разпореждането от 28 февруари 2018 г. и на решението за налагане на санкция от 6 август 2018 г. след обжалването, L било длъжно едновременно да предостави поисканата информация и да плати имуществената санкция.
- 34 Cour administrative обаче констатира, че при това положение лицето, което притежава информация, щяло да се запознае с посочената в член 20, параграф 2 от Директива 2011/16 минимална информация, свързана по-специално с данъчната цел на искането за информация, която е в основата на разпореждането за предоставяне на информация, едва при обжалване от негова страна на решението за налагане на санкция поради неспазване на това разпореждане. Следователно в нито един момент това лице не разполагало с полезен срок, за да реши, разполагайки с тази минимална информация, дали да се съобрази или не с разпореждането за предоставяне на информация.
- 35 При това положение се поставял въпросът дали правото на ефективни правни средства за защита, закрепено в член 47 от Хартата, предполага, че след евентуално окончателно признаване на законосъобразността на разпореждането за предоставяне на информация и на решението за налагане на санкция поради неспазване на това разпореждане, на лицето, което разполага с информация, трябва да се предостави определен срок, за да може то да изпълни разпореждането за предоставяне на информация, и че санкцията може да стане изискуема само ако това лице не е изпълнило разпореждането в този срок.
- 36 При това положение Cour administrative решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16 да се тълкува в смисъл, че искане за обмен на информация, отправено от орган на запитваща държава членка, в което данъчнозадължените лица, за които се отнася искането, са посочени единствено чрез качеството им на действителни акционери и притежатели на юридическо лице, без предварително да са били поименно и индивидуално идентифицирани от страна на запитващия орган, съответства на изискванията за идентификация по тази разпоредба?
- 2) В случай на положителен отговор на първия въпрос, следва ли член 1, параграф 1 и член 5 от същата директива да се тълкуват в смисъл, че спазването на стандарта за предполагаема значимост означава, че органът на запитващата държава членка може — за да докаже, че въпреки липсата на индивидуална идентификация на данъчнозадължените лица, за които се отнася искането, не е налице опит за извличане на информация — да се обоснове въз основа на ясни и достатъчни обяснения, че води

разследване, насочено срещу ограничена група лица, а не просто разследване за общ данъчен надзор, и че това разследване е оправдано с обосновани подозрения за неспазване на конкретно данъчно задължение?

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

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

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

Производството пред Съда

- 37 С решение на председателя на Съда от 15 януари 2020 г. производството по настоящото дело е спряно на основание член 55, параграф 1, буква б) от Процедурния правилник на Съда до обявяването на решението по съединени дела C-245/19 и C-246/19, État luxembourgeois (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област).
- 38 Решение от 6 октомври 2020 г., État luxembourgeois (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област) (C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795), е връчено на запитващата юрисдикция в настоящото производство, за да се провери дали тази юрисдикция поддържа преюдициалното си запитване. С писмо от 16 ноември 2020 г., постъпило в секретариата на Съда на 17 ноември 2020 г., посочената юрисдикция уведомява Съда, че поддържа запитването си. С решение на председателя на Съда от 19 ноември 2020 г. е взето съответно решение за възобновяване на настоящото производство.
- 39 На 2 февруари 2021 г. страните в главното производство и другите заинтересовани субекти, посочени в член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз, са приканени да отговорят писмено на някои въпроси съгласно член 61, параграф 1 от Процедурния правилник. Ответникът в главното производство, люксембургското правителство, Ирландия, гръцкото, испанското, френското, италианското, полското и финландското правителство, както и Комисията отговарят на тези въпроси.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

- 40 С първия и втория си въпрос, които следва да се разгледат заедно, по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 1, параграф 1, член 5 и член 20, параграф 2 от Директива 2011/16 трябва да се тълкуват в смисъл, че дадено искане за информация трябва да се приеме като отнасящо се до информация, която не е явно лишена от предполагаема значимост, когато проверяваните или разследвани лица по смисъла на последната разпоредба не са идентифицирани поименно и индивидуално в искането, но запитващият орган установи въз основа на ясни и достатъчни обяснения, че води разследване срещу ограничена група лица, което е оправдано с обосновани подозрения за неспазване на конкретно законово задължение.
- 41 За да се отговори на тези въпроси, на първо място следва да се припомни постановеното от Съда, че от член 1, параграф 1 и член 5 от Директива 2011/16 става ясно, че предполагаемата значимост на информацията, която една държава членка е поискала от друга държава членка, представлява условие, на което искането за информация трябва да отговаря, за да задейства задължението на запитаната държава членка да предприеме действия по него, и едновременно с това — условие за законосъобразност на разпореждането да се съобщи информация, издадено от тази държава членка на лице, което притежава тази информация, и за законосъобразност на наложената на последния санкция за неизпълнението на това решение (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 74).
- 42 В това отношение от текста на съображение 9 от Директива 2011/16 следва, че целта на това условие за предполагаема значимост на поисканата информация е на запитващия орган да се даде възможност да поиска и получи всичката информация, за която основателно може да счита, че ще се окаже значима за целите на разследването му, без обаче да му се разрешава явно да надхвърли рамките на това разследване или да обремени прекомерно запитания орган (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 68 и от 6 октомври 2020 г., *État luxembourgeois* (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 110).
- 43 С оглед на създадения с Директива 2011/16 механизъм за сътрудничество между данъчните органи, който — видно от съображения 2, 6 и 8 от същата — се основава на правила, предназначени да способстват за изграждането на доверие между държавите членки, като правят възможно бързото и ефективно сътрудничество, запитаният орган по принцип трябва да има доверие към запитващия орган и да презумира, че изпратеното му искане за информация е както съобразено с националното право на запитващия орган, така и необходимо за целите на неговото разследване. Във всеки случай запитаният орган няма как да замести със своята преценка относно евентуалната полза от поисканата информация преценката на запитващия орган (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 77).
- 44 Следователно макар запитващият орган, имащ водеща роля в разследването, по което е направено искането за информация, да разполага с широко право на преценка, за да прецени според обстоятелствата в конкретния случай предполагаемата значимост на исканата информация, той същевременно не може да иска от запитания орган информация

без каквато и да било значимост за това разследване (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2020 г., *État luxembourgeois* (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 112 и цитираната съдебна практика).

- 45 Ето защо информация, която се иска за целите на извличане на информация (т.нар. „*fishing expeditions*“) по смисъла на съображение 9 от Директива 2011/16, при всички положения не може да се счита за имаща „предполагаема значимост“ по смисъла на член 1, параграф 1 от тази директива (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2020 г., *État luxembourgeois* (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 113 и 114).
- 46 Запитаният орган следователно трябва да се увери, че мотивите в искането за информация, което му е изпратено от запитващия орган, са достатъчни, за да се установи, че съответната информация не е изобщо лишена от предполагаема значимост предвид самоличността на данъчнозадълженото лице, обект на разследването, поради което се прави това искане, за нуждите на такова разследване, а ако е необходимо съответната информация да се получи от определено лице, което я притежава, предвид самоличността на последното (решение от 6 октомври 2020 г., *État luxembourgeois* (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 115 и цитираната съдебна практика).
- 47 В това отношение от съображение 9 от Директива 2011/16 следва, че сред релевантните елементи за целите на тази проверка, която запитаният орган трябва да направи, са посочените по-специално в член 20, параграф 2, букви а) и б) от тази директива, а именно самоличността на проверяваното или разследвано лице и данъчната цел, за която се търси информацията (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund*, C-682/19, EU:C:2020:795, т. 79).
- 48 При това положение следва да се приеме, че от съвместния прочит на член 1, параграф 1, член 5 и член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16, според тълкуването им в практиката на Съда, припомнена в точки 41—47 от настоящото решение, следва, че указанието „самоличността на проверяваното или разследвано лице“ по смисъла на последната разпоредба е един от елементите, които мотивите на искането за информация трябва задължително да включват, за да позволят на запитания орган да установи, че поисканата информация не е лишена от предполагаема значимост и така да задейства задължението на запитаната държава членка да предприеме действия по искането.
- 49 На второ място, следва да се отбележи, че член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16 не препраща към националното право, що се отнася до значението, което следва да се изведе от понятието „самоличност на проверяваното или разследвано лице“.
- 50 Така, това понятие трябва да се разглежда като самостоятелно понятие на правото на Съюза, което трябва да се тълкува еднакво на територията на същия, като се вземе предвид не само текстът на тази разпоредба, но и контекстът, в който тя се вписва, и целите на правната уредба, от която е част (вж. в този смисъл решение от 22 юни 2021 г., *Венецуела/Съвет* (Засягане на трета държава), C-872/19 P, EU:C:2021:507, т. 42 и цитираната съдебна практика).

- 51 Що се отнася най-напред до текста на член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16, е важно да се отбележи, че понятието „самоличност“ обозначава в общия си смисъл всички данни, позволяващи индивидуализирането на дадено лице, без да се изчерпва с индивидуалната му идентификация по име, както по същество приема генералният адвокат в точки 46 и 47 от заключението си.
- 52 По-нататък, що се отнася до контекста, в който се вписва посочената разпоредба, следва, от една страна, да се подчертае, че член 3, точка 11 от тази директива дава широко определение на понятието „лице“, доколкото то се отнася не само до физическите лица, но и до юридическите лица, до сдруженията на лица, на които е признато правото да извършват правни действия, или до всяка друга правна договореност, независимо от нейното естество и форма и без значение дали има правосубектност.
- 53 Следователно това определение включва и съвкупност от юридически лица, чиято самоличност не може да бъде установена въз основа на лични данни като тези, свързани с гражданското състояние на физическо лице. Ето защо, за да се провери елементът, свързан със самоличността на проверяваното или разследвано лице по смисъла на съдебната практика, посочена в точки 46 и 47 от настоящото решение, тези лица трябва да могат да бъдат идентифицирани чрез съвкупност от отличителни характеристики от фактическо и правно естество.
- 54 От друга страна, важно е да се припомни, че в съответствие със съображение 9 от Директива 2011/16, след като стандартът за предполагаема значимост на поисканата информация има за цел да позволи възможно най-широк обмен на информация по данъчни въпроси, процедурните изисквания, установени в член 20 от тази директива, трябва да се тълкуват свободно, за да не се възпрепятства ефективният обмен на информация.
- 55 Следователно изискването по член 20, параграф 2, буква а) от посочената директива в искането за информация да се предоставят мотиви относно самоличността на проверяваните или разследвани лица, също трябва да се тълкува свободно в смисъл, че не изисква непременно индивидуално и поименно идентифициране на тези лица.
- 56 Накрая, що се отнася до целите на Директива 2011/16, Съдът вече е постановил, че целта за борба с международните данъчни измами и укривания на данъци намира израз по-специално в членове 5—7 от нея посредством въвеждането на процедура за обмен на информация при поискване, позволяваща на компетентните национални органи да си сътрудничат помежду си ефикасно и бързо за събиране на информация при разследвания на едно или друго данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2020 г., État luxembourgeois (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 86 и 89 и цитираната съдебна практика).
- 57 В това отношение въпросната директива посочва в съображение 7, че тя се основава на постигнатото с Директива 77/799, като предвижда по-ясни и по-конкретни правила, уреждащи административното сътрудничество между държавите членки, когато е необходимо, с цел да се установи по-широко административно сътрудничество между държавите членки (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 47). По-специално от това съображение става ясно, че тези изисквания следва да осигурят възможност в обхвата да бъдат включени по-конкретно

всички юридически и физически лица в Съюза, като се има предвид нарастващото многообразие на правни сдружения, които може да бъдат създадени от данъкоплатци в държавите членки.

- 58 Както обаче по същество отбелязва генералният адвокат в точка 52 от заключението си, предвид нарастващата сложност на съществуващите финансови и правни схеми тълкуване на понятието „самоличността на проверяваното или разследвано лице“, което би довело до забрана на всяко искане за информация, което не се отнася до поименно и индивидуално определени от запитващия орган лица, би могло да лиши инструмента за сътрудничество, какъвто е искането за информация, от неговото полезно действие и по този начин би противоречало на целта за борба с международните данъчни измами и укривания на данъци.
- 59 Всъщност подобно тълкуване би довело до забрана на всяко искане за информация като разглежданото в главното производство, което в рамките на данъчно разследване, приложното поле на което вече е определено от запитващия орган, има за предмет да индивидуализира с помощта на обща съвкупност от качества или характеристики, които ги отличават, членовете на ограничена група лица, заподозрени в извършване на твърдяното нарушение или в бездействие.
- 60 В това отношение обаче следва да се припомни, че искането за информация, също както и разпореждането за предоставяне на информация, се извършва в предварителната фаза на тази проверка или на това разследване, чийто предмет е събиране на информация, която запитващият орган *a priori* не познава точно и пълно (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2020 г., *État luxembourgeois* (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 121).
- 61 Следователно от буквалното, контекстуално и телеологично тълкуване на понятието „самоличност на проверяваното или разследвано лице“ по смисъла на член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16 следва, че това понятие включва не само името и другите лични данни, но и съвкупност от качества или отличителни характеристики, позволяващи идентифицирането на проверяваното или разследвано лице или лица.
- 62 От това следва, че указанието „самоличността на проверяваното или разследвано лице“ по смисъла на тази разпоредба като елемент, който мотивите на искането за информация трябва непременно да съдържат, за да позволят на запитания орган да установи, че поисканата информация не е лишена от предполагаема значимост по смисъла на точка 48 от настоящото решение, може да се отнася не само до поименно и индивидуално определени лица от запитващия орган, но и до ограничена група от лица, които могат да бъдат идентифицирани въз основа на съвкупност от общи качества или характеристики, които ги отличават.
- 63 Следва обаче да се припомни, че от практиката на Съда, посочена в точки 44 и 45 от настоящото решение, става ясно, че макар запитващият орган да разполага с право на преценка, за да прецени предполагаемата значимост на поисканата информация, той все пак не може да иска от запитания орган информация за извличане на информация (т.нар. „*fishing expeditions*“), както е посочено в съображение 9 от Директива 2011/16, тъй като тази информация не може да се счита за „предполагаемо значима“ по смисъла на член 1, параграф 1 от тази директива.

- 64 Така, когато става въпрос за искане за информация, което не се отнася до лица, идентифицирани поименно и индивидуално, е важно да се уточнят, на трето място, елементите, които запитващият орган трябва да предостави на запитания орган, за да може последният да установи, че информацията не е поискана в такъв опит за извличане на информация, и следователно не е лишена от предполагаема значимост по смисъла на съдебната практика, посочена в точка 46 от настоящото решение. Всъщност, както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 54 от заключението си, рискът от опити за извличане на информация (т.нар. „fishing expeditions“) е особено висок, когато искането за информация се отнася до група от данъчнозадължени лица, които не са поименно и индивидуално определени.
- 65 В това отношение най-напред следва да се припомни, че от посочената в точка 47 от настоящото решение съдебна практика следва, че мотивите, свързани със „самоличността на проверяваното или разследвано лице“ по смисъла на член 20, параграф 2, буква а) от Директива 2011/16, се добавят към елементите, свързани с данъчната цел на това искане по смисъла на член 20, параграф 2, буква б) от тази директива.
- 66 По-нататък, от съвместния прочит на съображение 9 и на член 20 от Директива 2011/16, според тълкуването им в практиката на Съда, посочена в точки 42—45 от настоящото решение, следва, че запитващият орган не може да иска информация, която явно надхвърля рамките на провежданото от него данъчно разследване, нито да налага прекомерна тежест на запитания орган.
- 67 При тези условия следва да се приеме, както по същество отбелязва генералният адвокат в точки 58—62 от заключението си, че запитващият орган е длъжен, първо, да представи възможно най-подробно и пълно описание на групата от данъчнозадължени лица, които са проверявани или разследвани, като уточни общата съвкупност от качества или отличителни характеристики на лицата, които са част от нея, така че да позволи на запитания орган да ги идентифицира, второ, да обясни специфичните данъчни задължения, които са в тежест на тези лица, и трето, да изложи причините, поради които въпросните лица са заподозрени, че са бездействали или че са извършили нарушенията, които са предмет на проверката или на разследването.
- 68 В случая, както отбелязва генералният адвокат в точка 64 от заключението си, мотивите на разглежданото в главното производство искане за информация, както следват от изложението на фактите, съдържащо се в акта за преюдициално запитване и обобщено в точка 17 от настоящото решение, изглежда, отговарят на изискванията, изложени в предходната точка от настоящото решение, което обаче запитващата юрисдикция следва да провери в рамките на цялостната преценка на съдържанието на това искане.
- 69 Накрая, следва да се добави, че това тълкуване на разпоредбите на Директива 2011/16 съответства на тълкуването на понятието „предполагаема значимост“ на поисканата информация, използвано в член 26, параграф 1 от модела на Данъчна спогодба на ОИСР за доходите и имуществото, както е видно от коментарите към този член, приети от Съвета на ОИСР на 17 юли 2012 г.
- 70 Всъщност Съдът вече е отбелязал, че понятието „предполагаема значимост“ на поисканата информация, посочено по-специално в съображение 9 от Директива 2011/16, отразява понятието, използвано в член 26, параграф 1 от този модел на спогодба (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 67).

- 71 В това отношение е важно да се отбележи, че точки 5.1 и 5.2 от коментарите към член 26 от посочения модел на данъчна спогодба уточняват, че „искане за информация не представлява опит за извличане на информация само поради това, че в него не е уточнено името или адреса (или и двете) на проверяваното или разследваното данъчнозадължено лице“, доколкото запитващата държава включи в искането „друга достатъчна информация, която да позволи идентифицирането на данъчнозадълженото лице“. Освен това в тези точки се уточнява, че условието за предполагаема значимост на поисканата информация може да бъде изпълнено и в „случаи, засягащи няколко данъчнозадължени лица (независимо дали са идентифицирани чрез тяхното име или по друг начин)“.
- 72 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че член 1, параграф 1, член 5 и член 20, параграф 2 от Директива 2011/16 трябва да се тълкуват в смисъл, че дадено искане за информация трябва да се приеме като отнасящо се до информация, която не е явно лишена от предполагаема значимост, когато проверяваните или разследвани лица по смисъла на последната разпоредба не са идентифицирани поименно и индивидуално в искането, но запитващият орган установи въз основа на ясни и достатъчни обяснения, че води разследване срещу ограничена група от лица, което е оправдано с обосновани подозрения за неспазване на конкретно законово задължение.

По третия въпрос

Относно компетентността на Съда

- 73 Люксембургското правителство индиректно оспорва компетентността на Съда да разгледа третия въпрос. По същество това правителство изтъква, че въпросът се отнася до чисто вътрешни аспекти, които са свързани с прилагането на национални процесуални норми във времето и които следователно нямат никаква връзка с правото на Съюза. Тъй като член 47 от Хартата се прилага към национален спор само ако той има достатъчна връзка с правото на Съюза, този въпрос не бил от компетентността на Съда.
- 74 В това отношение следва да се отбележи, че Законът от 25 ноември 2014 г., доколкото уточнява условията за провеждане на процедурата за обмен на информация по искане, въведена с Директива 2011/16, и по-специално условията, свързани с изпълнението и контрола за законосъобразност на разпоредженията за предоставяне на информация и на решенията за налагане на санкции поради неспазване на тази заповед, приети с цел гарантиране на правилното провеждане на тази процедура, представлява прилагане на тази директива и следователно попада в приложното поле на правото на Съюза (вж. в този смисъл решения от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 34—41 и от 6 октомври 2020 г., *État luxembourgeois* (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 45 и 46).
- 75 От това следва, че член 47 от Хартата е приложим в съответствие с член 51, параграф 1 от нея (вж. в този смисъл решения от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 42 и 50 и от 6 октомври 2020 г., *État luxembourgeois* (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 46) и че Съдът е компетентен да разгледа третия въпрос.

По допустимостта

- 76 Люксембургското правителство изразява също съмнения относно допустимостта на третия въпрос. От една страна, то смята, че макар по силата на член 6, параграф 1 от Закона от 25 ноември 2014 г. в редакцията му, приложима към спора в главното производство, лицето, което притежава информация, да разполага само с право да обжалва решението за налагане на санкция поради неспазване на разпореждането за предоставяне на информация, Законът от 1 март 2019 г. въвежда жалба за отмяна на последното решение.
- 77 Тъй като Законът от 1 март 2019 г. предвиждал процедурни правила, той можел да се прилага към заварени положения, считано от датата на влизането му в сила. Следователно, доколкото този закон се прилага към спора в главното производство, третият въпрос не бил релевантен за решаването на този спор, тъй като по силата на посочения закон лицето, което притежава информация, вече щяло да има право да подаде жалба за отмяна срещу разпореждането за предоставяне на информация, за да оспори пряко неговата законосъобразност.
- 78 От друга страна, това правителство изтъква, че в случая дружеството — притежател на информация, е разполагало, дори при действието на Закона от 25 ноември 2014 г., в редакцията му, приложима към спора в главното производство, с право на ефективни правни средства за защита, което му позволява да оспори пряко законосъобразността на разпореждането от 28 февруари 2018 г.
- 79 Всъщност, както следва от точка 19 от настоящото решение, успоредно с жалбата срещу решението за налагане на санкция от 6 август 2018 г. това дружество е подало жалба за отмяна на решението на директора на Служба „Преки данъци“, с което се обявява за недопустима подадената от него жалба по административен ред срещу разпореждането от 28 февруари 2018 г. Тази жалба за отмяна, за която е безспорно, че не е имала суспензивно действие по отношение на това последно решение, понастоящем е висяща пред Tribunal administratif, който решава да спре производството в очакване на отговора на Съда на поставените по настоящото дело преюдициални въпроси.
- 80 В това отношение следва да се припомни, че според постоянната практика на Съда в рамките на сътрудничеството между него и националните юрисдикции, въведено с член 267 ДФЕС, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, щом като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (решение от 18 май 2021 г., Asociația „Forumul Judecătorilor Din România“ и др., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 и C-397/19, EU:C:2021:393, т. 115 и цитираната съдебна практика).
- 81 От това следва, че въпросите, които се отнасят до правото на Съюза, по презумпция са релевантни. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само когато е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде

полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 18 май 2021 г., Asociația „Forumul Judecătorilor Din România“ и др., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 и C-397/19, EU:C:2021:393, т. 116 и цитираната съдебна практика).

- 82 По-конкретно, видно от самия текст на член 267 ДФЕС, отправеното преюдициално запитване трябва да е „необходимо“, за да може запитващата юрисдикция да постанови „нейното решение“ по образуваното пред нея дело. Така преюдициалното производство по-специално предполага действително наличие на висящ пред националните юрисдикции спор, в който те трябва да се произнесат с решение, отразяващо евентуално решението по преюдициалното запитване (решение от 18 май 2021 г., Asociația „Forumul Judecătorilor Din România“ и др., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 и C-397/19, EU:C:2021:393, т. 117 и цитираната съдебна практика).
- 83 В случая, що се отнася, от една страна, до прякото обжалване на разпорежданията за предоставяне на информация, въведено със Закона от 1 март 2019 г., следва да се констатира, както отбелязва запитващата юрисдикция в отговора си дали поддържа настоящото преюдициално запитване, че този закон не се прилага към спора в главното производство. Всъщност този спор предхожда влизането му в сила и води началото си от жалба, подадена не срещу разпореждане за предоставяне на информация, а срещу последващо решение за налагане на санкция поради неспазване на това разпореждане.
- 84 От друга страна, що се отнася до жалбата за отмяна, посочена в точка 79 от настоящото решение, достатъчно е да се отбележи, както посочва самото люксембургско правителство в отговора си на въпросите на Съда за писмен отговор, че тази жалба за отмяна, ако се приеме за допустима, във всички случаи би се оказала безпредметна след евентуалното окончателно инцидентно признаване на законосъобразността на разпореждането от 28 февруари 2018 г. и на решението за налагане на санкция от 6 август 2018 г. в края на спора по главното производство.
- 85 При тези условия отговорът на третия въпрос остава релевантен и необходим за решаването на спора, с който е сезирана запитващата юрисдикция, по смисъла на съдебната практика, припомнена в точки 80—82 от настоящото решение, поради което този въпрос е допустим.

По същество

- 86 С третия си въпрос по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 47 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че на лице, което притежава информация:
- на което е наложена административна имуществена санкция за неизпълнение на разпореждане за предоставяне на информация в рамките на обмен между национални данъчни администрации на основание на Директива 2011/16, което разпореждане не подлежи на самостоятелно обжалване съгласно вътрешното право на запитаната държава членка, и
 - което е оспорило инцидентно законосъобразността на това разпореждане в рамките на жалба срещу решението за налагане на санкция поради неспазване на това разпореждане, като по този начин се е запознало с минималната информация, посочена в член 20, параграф 2 от Директива 2011/16, в хода на съдебното производство, образувано по тази жалба,

трябва да му бъде предоставен отлагателен срок за плащане на санкцията, след окончателното признаване на законосъобразността на издадените спрямо него решения, за да може да изпълни разпореждането за предоставяне на информация, след като по този начин се е запознал с елементите относно предполагаемата значимост на поисканата информация, която значимост е потвърдена окончателно от компетентния съд.

- 87 За да се отговори на този въпрос, на първо място, следва да се отбележи, че съгласно постоянната практика на Съда защитата на лицата, както физически, така и юридически, срещу произволна или непропорционална намеса на публичната власт в частната им сфера на дейност е общ принцип на правото на Съюза. На тази защита впрочем може да се позове юридическо лице като право, гарантирано от правото на Съюза, по смисъла на член 47, първа алинея от Хартата, за да оспори по съдебен ред акт с неблагоприятни за него последици, като например разпореждане за предоставяне на информация или наложена санкция поради неизпълнение на същото разпореждане (решение от 6 октомври 2020 г., *État luxembourgeois* (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 57 и 58 и цитираната съдебна практика).
- 88 Следователно на юридическо лице, до което компетентният национален орган е адресирал такива решения, каквото е ответникът в главното производство, трябва да се признае възможността да се ползва от правото на ефективни правни средства за защита, гарантирано от член 47 от Хартата, при наличие на такива решения, чието упражняване може да бъде упражнено от държавите членки само ако предвидените в член 52, параграф 1 от Хартата условия са изпълнени (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2020 г., *État luxembourgeois* (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 59, 60 и 64).
- 89 На второ място, следва да се припомни, че Съдът вече е постановил, че националният съд, пред който се обжалва имуществената административна санкция, наложена на данъчнозадълженото лице за неизпълнение на разпореждането за предоставяне на информация, трябва да може да разгледа законосъобразността на това разпореждане, за да отговори на изискванията на член 47 от Хартата. Следователно административният субект, на който е наложена имуществена санкция за неизпълнението на административно решение, което изисква той да представи информация в рамките на обмен между национални данъчни органи съгласно Директива 2011/16, има право да оспори законосъобразността на това решение (решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 56 и 59).
- 90 В този смисъл, от една страна, Съдът е приел, че ефективността на съдебния контрол, гарантиран в член 47 от Хартата, изисква изложените от запитващия орган мотиви да позволяват на националният съд да провери дали искането за информация е законосъобразно. С оглед на свободата на преценка, която има запитващият орган по смисъла на съдебната практика, припомнена в точки 42 и 44 от настоящото решение, пределите за упражнявания от запитания орган контрол, посочени в точки 43 и 46 от настоящото решение, важат по същия начин и за контрола, упражняван от съда. Така съдът е длъжен да провери единствено дали разпореждането за предоставяне на информация се основава на достатъчно мотивирано искане на запитващия орган за информация, за която не е явно, че е изобщо лишена от предполагаема значимост, предвид елементите, посочени в член 20, параграф 2 от Директива 2011/16 относно самоличността

на проверяването или на разследване лице и данъчната цел, за която се търси информацията (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 84—86).

- 91 От друга страна, Съдът е уточнил, че макар, за да може съдът на запитаната държава членка да упражни съдебен контрол, той трябва да има достъп до искането за информация, отправено от запитващата държава членка на запитаната държава членка, за целта за съответния административен субект не е необходимо, за да бъде процесът по делото му справедлив от гледна точка на условието за предполагаема значимост, да има достъп до цялото искане за информация. За тази цел е достатъчно в рамките на обжалването по съдебен ред на разпореждането за предоставяне на информация и на решението за налагане на санкция поради неизпълнение на това разпореждане той да има достъп до минималната информация, посочена в член 20, параграф 2 от Директива 2011/16, а именно самоличността на съответното данъчнозадължено лице и данъчната цел, за която се търси информацията (вж. в този смисъл решение от 16 май 2017 г., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, т. 92, 99 и 100).
- 92 Следва обаче да се подчертае в това отношение, че ефективността на съдебния контрол, гарантиран в член 47 от Хартата, изисква адресатът на решение, издадено от административен орган спрямо него, да може да се запознае с основанията за взетото спрямо него решение посредством прочита на самото решение или чрез съобщаване на тези основания по искане на това лице, без да се засяга правомощието на компетентния съд да изиска съобщаването им от съответния орган, за да може то да защити правата си при възможно най-добрите условия и да реши, разполагайки с цялата необходима информация, дали е необходимо да сезира компетентния съд, както и за да се предостави на този съд пълна възможност за упражняване на контрол за законосъобразността на разглежданото национално решение (решение от 24 ноември 2020 г., *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 и C-226/19, EU:C:2020:951, т. 43 и цитираната съдебна практика).
- 93 Така разпореждането за предоставяне на информация трябва да се основава не само на валидно искане за информация с оглед на съдебната практика, припомнена в точки 41—47 от настоящото решение, но и да е надлежно мотивирано, за да може адресатът на това решение да разбере неговия обхват и за да му позволи да реши дали да го обжалва по съдебен ред.
- 94 Освен това Съдът е припомнил също, че според неговата постоянна практика основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита, прогласено в член 47 от Хартата, наред с други елементи включва възможността лицето, притежател на това право, да получи достъп до съд, който е компетентен да осигури спазването на правата, гарантирани му от правото на Съюза, и с тази цел да разгледа всички релевантни правни и фактически въпроси, за да разреши отнесеня до него спор, без да бъде принудено да наруши правило или да не изпълни правно задължение и да се изложи на опасността да му бъде наложена санкцията, предвидена за това нарушение (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2020 г., *État luxembourgeois* (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 66).
- 95 Съдът обаче вече е констатирал с оглед на същото национално законодателство като приложимото към спора в главното производство, че съгласно това законодателство само, от една страна, ако лицето, което е адресат на разпореждане за предоставяне на

информация, не изпълни това разпореждане и от друга страна, ако впоследствие поради това му бъде наложена санкция, то има възможност да оспори инцидентно това разпореждане, като обжалва санкцията, каквото право има (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2020 г., État luxembourgeois (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 67).

- 96 Така, при наличие на решение, с което се разпорежда предоставяне на информация и което евентуално е произволно и непропорционално, такова лице не може да стигне до съдебен процес, освен ако не наруши това решение, като откаже да изпълни съдържашото се в него разпореждане и съответно се изложи на опасността да му бъде наложена санкцията, предвидена за неговото неизпълнение. Следователно това лице не може да се счита за ползващо се с ефективна съдебна защита (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2020 г., État luxembourgeois (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 68).
- 97 Ето защо Съдът е постановил, че въпросното национално законодателство, доколкото изключва възможността притежаващо информация лице, до което компетентният национален орган адресира разпореждане за нейното предоставяне, да обжалва пряко това разпореждане, не зачита основното съдържание на правото на ефективни правни средства за защита, гарантирано от член 47 от Хартата, и член 52, параграф 1 от последната съответно не допуска такава уредба (вж. в този смисъл решение от 6 октомври 2020 г., État luxembourgeois (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 69).
- 98 При тези условия, за да се гарантира ефективността на основното съдържание на това право при обстоятелства като тези в главното производство, след като законосъобразността на това решение евентуално бъде потвърдена от компетентния съд, адресатът на разпореждането за предоставяне на информация трябва да получи възможност да се съобрази с посоченото решение в първоначално предвидения за тази цел срок в националното право, без това да води до оставане в сила на санкцията, която е трябвало да понесе, за да упражни правото си на ефективни правни средства за защита. Само ако адресатът не изпълни същото разпореждане в този срок, наложената санкция би станала законно изискуема.
- 99 С оглед на всички изложени по-горе съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 47 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че на лице, което притежава информация:
- на което е наложена административна имуществена санкция за неизпълнение на разпореждане за предоставяне на информация в рамките на обмен между национални данъчни администрации на основание на Директива 2011/16, което разпореждане не подлежи на самостоятелно обжалване съгласно вътрешното право на запитаната държава членка, и
 - което е оспорило инцидентно законосъобразността на това разпореждане в рамките на жалба срещу решението за налагане на санкция поради неспазване на това разпореждане, като по този начин се е запознало с минималната информация, посочена в член 20, параграф 2 от Директива 2011/16, в хода на съдебното производство, образувано по тази жалба,

трябва — след окончателното признаване на законосъобразността на издадените спрямо него решения да получи възможност — да се съобрази с разпореждането за предоставяне на информация в първоначално предвидения за тази цел срок в националното право, без това да води до оставане в сила на санкцията, която е трябвало да понесе, за да упражни правото си на ефективни правни средства за защита. Само ако това лице не изпълни разпореждането в този срок, наложената санкция би станала законно изискуема.

По съдебните разноски

- 100 С оглед на обстоятелството, че за страните по главните производства настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

- 1) Член 1, параграф 1, член 5 и член 20, параграф 2 от Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО трябва да се тълкуват в смисъл, че дадено искане за информация трябва да се приеме като отнасящо се до информация, която не е явно лишена от предполагаема значимост, когато проверяваните или разследвани лица по смисъла на последната разпоредба не са идентифицирани поименно и индивидуално в искането, но запитващият орган установи въз основа на ясни и достатъчни обяснения, че води разследване срещу ограничена група от лица, което е оправдано с обосновани подозрения за неспазване на конкретно законово задължение.
- 2) Член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз да се тълкува в смисъл, че на лице, което притежава информация:
 - на което е наложена административна имуществена санкция за неизпълнение на разпореждане за предоставяне на информация в рамките на обмен между национални данъчни администрации на основание на Директива 2011/16, което разпореждане не подлежи на самостоятелно обжалване съгласно вътрешното право на запитаната държава членка, и
 - което е оспорило инцидентно законосъобразността на това разпореждане в рамките на жалба срещу решението за налагане на санкция поради неспазване на това разпореждане, като по този начин се е запознало с минималната информация, посочена в член 20, параграф 2 от Директива 2011/16, в хода на съдебното производство, образувано по тази жалба,

трябва — след окончателното признаване на законосъобразността на издадените спрямо него решения — да получи възможност да се съобрази с разпореждането за предоставяне на информация в първоначално предвидения за тази цел срок в националното право, без това да води до оставане в сила на санкцията, която е трябвало да понесе, за да упражни правото си на ефективни правни средства за

защита. Само ако това лице не изпълни разпореждането в този срок, наложената санкция би станала законно изискуема.

Подписи