



## Zbornik sudske prakse

### Spojeni predmeti C-245/19 i C-246/19

#### État luxembourgeois protiv B i dr.

(zahtjevi za prethodnu odluku koje je uputio Cour administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg))

#### Presuda Suda (veliko vijeće) od 6. listopada 2020.

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2011/16/EU – Upravna suradnja u području oporezivanja – Članci 1. i 5. – Nalog za dostavu informacija nadležnom tijelu države članice koje postupa slijedom zahtjeva za razmjenu informacija nadležnog tijela druge države članice – Osoba koja posjeduje informacije, kojoj nadležno tijelo prve države članice upućuje nalog – Porezni obveznik obuhvaćen istragom na kojoj se temelji zahtjev nadležnog tijela druge države članice – Treće osobe s kojima taj porezni obveznik ima pravne, bankarske, financijske ili općenito ekonomske odnose – Sudska zaštita – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članak 47. – Pravo na djelotvoran pravni lijek – Članak 52. stavak 1. – Ograničenje – Pravna osnova – Poštovanje bitnog sadržaja prava na djelotvoran pravni lijek – Postojanje pravnog lijeka koji omogućava osobama o kojima je riječ da ostvare djelotvoran nadzor nad svim relevantnim činjeničnim i pravnim okolnostima i djelotvornu sudsku zaštitu prava koju im jamči pravo Unije – Cilj u općem interesu koji priznaje Unija – Borba protiv međunarodne porezne prijevare i porezne utaje – Proporcionalnost – Informacije koje su ‚predvidivo relevantne‘, a na koje se odnosi nalog za dostavu informacija – Sudski nadzor – Doseg – Osobni, vremenski i materijalni elementi koje treba uzeti u obzir”

1. *Temeljna prava – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Područje primjene – Provedba prava Unije – Nacionalni propis kojim se uređuju pravila postupka za razmjenu informacija na zahtjev uspostavljen Direktivom 2011/16 – Uključenost (Povelja Europske unije o temeljnim pravima, čl. 51.; Direktiva Vijeća 2011/16)*

(t. 45., 46.)

2. *Temeljna prava – Pravo na djelotvornu sudsku zaštitu – Pravo na djelotvoran pravni lijek – Pravo na poštovanje privatnog života – Pravo na zaštitu osobnih podataka – Stavljanje u ravnotežu temeljnih prava – Ograničenja pri ostvarivanju prava i sloboda zajamčenih Poveljom – Dopuštenost – Pretpostavke (Povelja Europske unije o temeljnim pravima, čl. 7., 8. i 47.)*

(t. 47.-51.)

3. *Temeljna prava – Pravo na djelotvornu sudsku zaštitu – Pravo na djelotvoran pravni lijek – Mogućnost pozivanja*  
(Povelja Europske unije o temeljnim pravima, čl. 47.)  
(t. 54., 55.)
4. *Pravo Europske unije – Načela – Temeljna prava – Zaštita od svojevoljnih ili neproporcionalnih intervencija javne vlasti – Pravo na djelotvornu sudsku zaštitu – Doseg – Pravne osobe – Nalog kojim se želi omogućiti postupanje po zahtjevu za informacije na temelju Direktive 2011/16 i mjera kojom se sankcionira nepoštovanje takvog naloga – Uključenost*  
(Povelja Europske unije o temeljnim pravima, čl. 47. i čl. 52. st. 1.)  
(t. 57.-59.)
5. *Temeljna prava – Pravo na djelotvornu sudsku zaštitu – Pravo na djelotvoran pravni lijek – Ograničenje izvršavanja prava na djelotvoran pravni lijek na temelju nacionalnog prava – Pretpostavke – Poštovanje bitnog sadržaja prava – Pojam bitnog sadržaja prava – Pristup sudu kojim se osigurava poštovanje prava zajamčenih pravom Unije – Nepostojanje potrebe da nositelj prava povrijedi nacionalno pravo i da se izloži sankciji zbog počinjenja te povrede – Uključenost*  
(Povelja Europske unije o temeljnim pravima, čl. 47.)  
(t. 60., 66.)
6. *Temeljna prava – Poštovanje privatnog života – Zaštita osobnih podataka – Članci 7. i 8. Povelje Europske unije o temeljnim pravima – Područje primjene – Informacije koje se odnose na osobu čiji je identitet utvrđen ili se može utvrditi – Informacija koja se odnosi na njezine bankovne račune ili financijsku imovinu i na njezine pravne ili ekonomske odnose s trećim osobama – Uključenost*  
(Povelja Europske unije o temeljnim pravima, čl. 7. i 8.)  
(t. 73., 74.)
7. *Temeljna prava – Pravo na djelotvornu sudsku zaštitu – Pravo na djelotvoran pravni lijek – Područje primjene – Treće pravne osobe – Uključenost*  
(Povelja Europske unije o temeljnim pravima, čl. 47.)  
(t. 96., 97.)
8. *Usklađivanje zakonodavstava – Upravna suradnja u području oporezivanja – Direktiva 2011/16 – Razmjena informacija na zahtjev – Zahtjev države članice upućen drugoj državi članici za provedbu postupka razmjene – Odluka nadležnog tijela potonje države članice kojom se udovoljava zahtjevu za razmjenu informacija – Nalog kojim se pravnu osobu koja posjeduje informacije obvezuje da ih dostavi nadležnom tijelu pod prijetnjom sankcije – Pravo na djelotvornu sudsku zaštitu – Nacionalni propis koji ne omogućuje izravno pravno*

*sredstvo protiv naloga – Pravna osoba koja posjeduje informacije – Nedopuštenost – Fizička osoba na koju se, kao na poreznog obveznika, odnosi istraga na kojoj se temelji zahtjev i treće pravne osobe na koje se odnose predmetne informacije – Dopuštenost (Povelja Europske unije o temeljnim pravima, čl. 7., 8. i 47.; Direktiva Vijeća 2011/16)*

(t. 69., 76., 78.-85., 87.-93., 98., 101., 104., 105. i t. 1. izreke)

9. *Usklađivanje zakonodavstava – Upravna suradnja u području oporezivanja – Direktiva 2011/16 – Razmjena informacija na zahtjev – Zahtjev za informacije upućen osobi koja posjeduje informacije – Zakonitost naloga koji ta država članica uputi osobi – Uvjet – Predvidiva relevantnost zatraženih informacija – Ocjena koju daje tijelo koje prima zahtjev – Sudski nadzor – Granice – Kriteriji koje valja uzeti obzir (Direktiva Vijeća 2011/16, čl. 1. st. 1. i 5.)*

(t. 110.-116., 124. i t. 2. izreke)

### **Kratak prikaz**

**Pravo na djelotvoran pravni lijek, zajamčeno Poveljom o temeljnim pravima, nalaže da se osobama koje posjeduju informacije čiju dostavu zahtijeva nacionalna uprava, u okviru postupka suradnje između država članica, omogući podnošenje izravnog pravnog sredstva protiv tog zahtjeva. S druge strane, države članice mogu lišiti takvog izravnog pravnog sredstva poreznog obveznika obuhvaćenog poreznom istragom i treće osobe na koje se odnose predmetne informacije, ako postoje druga pravna sredstva koja potonjima omogućuju da ishode posredni nadzor navedenog zahtjeva**

**Osim toga, zahtjev za informacije može se valjano odnositi na kategorije informacija, a ne na točno određene informacije, ako su te kategorije ograničene kriterijima kojima se utvrđuje njihova „predvidiva relevantnost”**

Slijedom dvaju zahtjeva za razmjenu informacija koje je uputila španjolska porezna uprava u okviru istrage koja se odnosila na fizičku osobu F. C., s boravištem u Španjolskoj, ravnatelj Uprave za izravno oporezivanje u Luksemburgu uputio je društvu B i banci A odluke kojima im je naloženo da dostave informacije o bankovnim računima i financijskoj imovini čiji je nositelj F. C. kao i o različitim pravnim, bankarskim, financijskim ili ekonomskim transakcijama koje su mogli izvršiti osoba F. C. ili treće osobe koje djeluju za njezin račun ili u njezinu interesu.

Na temelju luksemburškog zakonodavstva o postupku koji se primjenjuje na razmjenu informacija na zahtjev u području oporezivanja, u vrijeme nastanka činjenica protiv takvih naloga nisu se mogla podnositi pravna sredstva. Međutim, društva B, C i D kao i F. C. podnijeli su tužbu Tribunalu administratif du Luxembourg (Upravni sud u Luxembourg) kojom su zatražili preinaku navedenih naloga, a podredno njihovo poništenje. Tribunal administratif (Upravni sud) proglasio se nadležnim za odlučivanje o tim tužbama smatrajući da luksemburško zakonodavstvo nije u skladu s člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja), kojim se utvrđuje pravo na djelotvoran pravni lijek u korist svake osobe čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni, i da to zakonodavstvo stoga treba izuzeti iz primjene. Što se tiče merituma, navedeni je sud djelomično poništio naloge smatrajući da neke od traženih informacija nisu predvidivo relevantne.

Luksemburška država podnijela je žalbu protiv tih presuda pred Courrom administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg), koji je odlučio postaviti Sudu pitanje, među ostalim, o tumačenju članka 47. Povelje. Sud koji je uputio zahtjev stoga pita protivi li se tom članku nacionalno zakonodavstvo koje osobu koja posjeduje informacije (kao što je društvo B), poreznog obveznika obuhvaćenog poreznom istragom (kao što je F. C.) i treće osobe na koje se te informacije odnose (kao što su društva C i D) lišava mogućnosti podnošenja izravnog pravnog sredstva protiv naloga. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev pita se o dosegu mogućnosti koja je državama članicama dana Direktivom 2011/16<sup>1</sup> da razmjenjuju informacije pod uvjetom da su one „predvidivo relevantne” za administraciju i primjenu nacionalnog poreznog zakonodavstva.

U svojoj presudi od 6. listopada 2020. u predmetima C-245/19 i C-246/19 Sud (veliko vijeće) presudio je, na prvome mjestu, da se članku 47. Povelje, u vezi s njezinim člancima 7. i 8. (kojima se utvrđuje pravo na poštovanje privatnog života i pravo na zaštitu osobnih podataka) te člankom 52. stavkom 1. (koji pod određenim uvjetima dopušta ograničavanje izvršavanja određenih temeljnih prava):

– protivi to da zakonodavstvo države članice kojim se provodi postupak za razmjenu informacija na zahtjev uspostavljen Direktivom 2011/16 sprečava osobu koja posjeduje informacije da podnese pravno sredstvo protiv odluke kojom nadležno tijelo te države članice obvezuje tu osobu da mu dostavi te informacije, kako bi postupilo po zahtjevu za razmjenu informacija od nadležnog tijela druge države članice, ali

– ne protivi to da takvo zakonodavstvo sprečava poreznog obveznika obuhvaćenog istragom na kojoj se temelji taj zahtjev za dostavu informacija kao i treće osobe na koje se odnose predmetne informacije da podnesu pravno sredstvo protiv navedene odluke.

Nakon što je utvrdio da je Povelja primjenjiva, s obzirom na to da je nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku predstavljalo provedbu prava Unije, Sud je istaknuo, kao prvo, glede prava na djelotvoran pravni lijek, da zaštita fizičkih i pravnih osoba od svojevoljnih ili neproporcionalnih intervencija javne vlasti u sferu njihovih privatnih aktivnosti predstavlja opće načelo prava Unije te se na nju može pozvati pravna osoba koja je adresat odluke kojom se nalaže dostava informacija poreznoj upravi, kako bi pred sudom osporila tu odluku.

S obzirom na navedeno, Sud je podsjetio na to da se ostvarivanje prava na djelotvoran pravni lijek, u nedostatku propisa Unije u tom području, može ograničiti nacionalnim zakonodavstvom ako se poštuju uvjeti predviđeni člankom 52. stavkom 1. Povelje. Tom se odredbom, među ostalim, zahtijeva poštovanje bitnog sadržaja prava i sloboda zajamčenih Poveljom.

S tim u vezi, Sud je pojasnio da bitan sadržaj prava na djelotvoran pravni lijek, propisanog člankom 47. Povelje, uključuje, među ostalim elementima, ono koje se sastoji od toga da nositelj tog prava može pristupiti sudu nadležnom za osiguranje poštovanja prava i sloboda koje jamči pravo Unije i, u tu svrhu, za ispitivanje svih pravnih i činjeničnih pitanja relevantnih za rješavanje spora koji se pred njim vodi. Osim toga, navedena osoba ne bi smjela biti prisiljena povrijediti pravilo ili pravnu obvezu kako bi pristupila takvom sudu i izložiti se sankciji zbog počinjenja te povrede. Međutim, Sud je utvrdio da, na temelju nacionalnog zakonodavstva koje se primjenjuje u ovom slučaju, samo kada adresat naloga ne poštuje tu odluku i naknadno mu se izriče sankcija zbog

<sup>1</sup> Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL 2011., L 64, str. 1. i ispravak SL 2013., L 162, str. 15.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2014/107/EU od 9. prosinca 2014. (SL 2014., L 359, str. 1.).

toga, on raspolaže mogućnošću osporavanja navedenog naloga u okviru pravnog sredstva podnesenog protiv takve sankcije. Stoga takvo nacionalno zakonodavstvo nije u skladu s člankom 47., u vezi s člankom 52. stavkom 1. Povelje.

Glede, kao drugo, prava na djelotvoran pravni lijek poreznog obveznika obuhvaćenog istragom na kojoj se temelji nalog, Sud je utvrdio da takav porezni obveznik, kao fizička osoba, ima pravo na poštovanje privatnog života, zajamčeno člankom 7. Povelje, i pravo na zaštitu osobnih podataka, zajamčeno njezinim člankom 8., te da se dostavom javnom tijelu informacija koje se na njega odnose mogu povrijediti njegova prava, što predstavlja situaciju koja opravdava priznavanje zainteresiranoj osobi prava na djelotvoran pravni lijek.

Sud je, međutim, dodao da zahtjev koji se odnosi na poštovanje bitnog sadržaja tog prava ne podrazumijeva to da porezni obveznik raspolaže izravnim pravnim sredstvom čiji je glavni cilj dovesti u pitanje određene mjere, pod uvjetom da pred različitim nadležnim nacionalnim sudovima postoji jedno ili više pravnih sredstava koja mu omogućuju da posredno ishodi djelotvoran sudski nadzor te mjere a da se u tu svrhu ne mora izložiti opasnosti od sankcije. U nedostatku izravnog pravnog sredstva protiv naloga, taj porezni obveznik stoga mora imati pravo na pravni lijek protiv odluke o ispravku ili ponovnom razrezu donesene po završetku istrage i, u tom okviru, mogućnost posredno osporavati prvu od tih odluka kao i uvjete za dobivanje i korištenje dokaza prikupljenih zahvaljujući toj istrazi. Stoga je Sud smatrao da zakonodavstvo koje sprečava takvog poreznog obveznika da podnese izravno pravno sredstvo protiv naloga ne povređuje bitan sadržaj prava na djelotvoran pravni lijek.

Osim toga, Sud je istaknuo da takvo zakonodavstvo odgovara cilju od općeg interesa koji priznaje Unija, a koji se sastoji od borbe protiv međunarodne porezne prijevare i porezne utaje, jačanjem suradnje između nacionalnih nadležnih tijela u tom području, te da ono poštuje načelo proporcionalnosti.

Kao treće, glede situacije trećih osoba na koje se odnose predmetne informacije, Sud je po analogiji smatrao da se ostvarivanje prava na djelotvoran pravni lijek kojim moraju raspolagati te treće osobe, ako postoji nalog kojim bi se moglo povrijediti njihovo pravo na zaštitu od svojevrijednih ili neproporcionalnih intervencija javne vlasti u sferu njihovih privatnih aktivnosti, može ograničiti nacionalnim zakonodavstvom koje isključuje podnošenje izravnog pravnog sredstva protiv takvog naloga, pod uvjetom da navedene treće osobe također raspolažu takvim pravnim sredstvom koje im omogućuje ostvarivanje djelotvorne zaštite svojih temeljnih prava, poput tužbe radi utvrđivanja odgovornosti.

Na drugome mjestu, Sud je presudio da za odluku kojom nadležno tijelo države članice obvezuje osobu koja posjeduje informacije da mu ih dostavi, kako bi postupilo po zahtjevu za razmjenu informacija, treba smatrati kao da se odnosi na „predvidivo relevantne” informacije u smislu Direktive 2011/16, kada se u toj odluci navodi identitet osobe koja posjeduje odnosne informacije, identitet poreznog obveznika obuhvaćenog istragom na kojoj se temelji zahtjev za dostavu informacija i razdoblje koje je njime obuhvaćeno te da se odnosi na ugovore, račune i plaćanja koji su, iako nisu precizno identificirani, ograničeni osobnim, vremenskim i materijalnim kriterijima koji pokazuju njihove veze s istragom i poreznim obveznikom na kojeg se ona odnosi. Naime, ta je kombinacija kriterija dovoljna za zaključak da tražene informacije očito nisu bez ikakve predvidive relevantnosti, tako da njihovo preciznije određivanje nije potrebno.