



Zbirka odločb sodne prakse

Združeni zadevi C-245/19 in C-246/19

**État luxembourgeois
proti
B in drugim**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Cour administrative (višje upravno sodišče, Luksemburg))

Sodba Sodišča (veliki senat) z dne 6. oktobra 2020

„Predhodno odločanje – Direktiva 2011/16/EU – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Člena 1 in 5 – Odredba za posredovanje informacij pristojnemu organu države članice, izdana na podlagi zaprosila za izmenjavo informacij pristojnega organa druge države članice – Oseba, ki ima informacije, posredovanje katerih zahteva pristojni organ prve države članice – Davčni zavezanec, v zvezi s katerim poteka preiskava, v okviru katere je bilo poslano zaprosilo pristojnega organa druge države članice – Tretje osebe, s katerimi je ta davčni zavezanec v pravnem, bančnem, finančnem in, širše, gospodarskem razmerju – Sodno varstvo – Listina Evropske unije o temeljnih pravicah – Člen 47 – Pravica do učinkovitega pravnega sredstva – Člen 52(1) – Omejitev – Pravna podlaga – Spoštovanje bistvene vsebine pravice do učinkovitega pravnega sredstva – Obstoj pravnega sredstva, ki zadevnim pravnim subjektom omogoča, da dosežejo dejanski nadzor vseh upoštevanih dejanskih in pravnih vprašanj ter učinkovito sodno varstvo pravic, ki jim jih zagotavlja pravo Unije – Cilj splošnega interesa, ki ga priznava Unija – Boj proti mednarodnim davčnim utajam in izogibanju davkom – Sorazmernost – ‚Verjetna pomembnost‘ informacij, na katere se nanaša odredba za posredovanje – Sodni nadzor – Obseg – Osební, časovni in vsebinski elementi, ki jih je treba upoštevati“

1. *Temeljne pravice – Listina Evropske unije o temeljnih pravicah – Področje uporabe – Izvajanje prava Unije – Nacionalna zakonodaja, ki določa pravila postopka izmenjave informacij na zaprosilo, uvedenega z Direktivo 2011/16 – Vključitev (Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člen 51(1); Direktiva Sveta 2011/16)*

(Glej točki 45 in 46.)

2. *Temeljne pravice – Pravica do učinkovitega sodnega varstva – Pravica do učinkovitega pravnega sredstva – Pravica do spoštovanja zasebnega življenja – Pravica do varstva osebnih podatkov – Uravnovešanje temeljnih pravic – Omejitve uveljavljanja pravic in svoboščin, zagotovljenih z Listino – Dopustnost – Pogoji (Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, členi 7, 8 in 47)*

(Glej točke od 47 do 51.)

3. *Temeljne pravice – Pravica do učinkovitega sodnega varstva – Pravica do učinkovitega pravnega sredstva – Možnost sklicevanja*
(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člen 47)

(Glej točki 54 in 55.)

4. *Pravo Evropske unije – Načela – Temeljne pravice – Varstvo pred arbitrarnimi in nesorazmernimi posegi javne oblasti – Pravica do učinkovitega sodnega varstva – Obseg – Pravne osebe – Odločba, ki vsebuje odredbo in katere namen je ugoditi zaprosilu za informacije na podlagi Direktive 2011/16, in ukrep, s katerim se sankcionira neupoštevanje take odločbe – Vključitev*
(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člena 47 in 52(1))

(Glej točke od 57 do 59.)

5. *Temeljne pravice – Pravica do učinkovitega sodnega varstva – Pravica do učinkovitega pravnega sredstva – Omejitev pravice do učinkovitega pravnega sredstva v nacionalnem pravu – Pogoji – Spoštovanje bistvene vsebine pravice – Pojem bistvene vsebine pravice – Dostop do sodišča, ki zagotavlja spoštovanje pravic, določenih v pravu Unije – Odsotnost nujnosti, da imetnik pravice krši nacionalno pravo in se izpostavi sankciji za to kršitev – Vključitev*
(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člen 47)

(Glej točki 60 in 66.)

6. *Temeljne pravice – Spoštovanje zasebnega življenja – Varstvo osebnih podatkov – Člena 7 in 8 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah – Področje uporabe – Informacija, ki se nanaša na določeno ali določljivo fizično osebo – Informacija, ki se nanaša njene bančne račune in finančna sredstva ter pravna in ekonomska razmerja s tretjimi osebami – Vključitev*
(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člena 7 in 8)

(Glej točki 73 in 74.)

7. *Temeljne pravice – Pravica do učinkovitega sodnega varstva – Pravica do učinkovitega pravnega sredstva – Področje uporabe – Tretje pravne osebe – Vključitev*
(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člen 47)

(Glej točki 96 in 97.)

8. *Približevanje zakonodaj – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Direktiva 2011/16 – Izmenjava informacij na zaprosilo – Zaprosilo ene države članice, poslano drugi državi članici in namenjeno sprožitvi postopka izmenjave – Odločba pristojnega organa te druge države članice, s katero se ugoti zaprosilu za informacije – Odredba, ki pravni osebi, ki ima informacije, nalaga, naj jih predloži pristojnemu organu, sicer ji bo izrečena sankcija – Pravica do učinkovitega sodnega varstva – Nacionalna ureditev, ki ne omogoča neposrednega pravnega sredstva zoper odločbo, ki vsebuje odredbo – Pravna oseba, ki ima informacije –*

Nedopustnost – Fizična oseba, v zvezi s katero kot z davčnim zavezancem poteka preiskava, v okviru katere je bilo poslano zaprosilo, in tretje pravne osebe, na katere se nanašajo zadevne informacije – Dopustnost

(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, členi 7, 8 in 47; Direktiva Sveta 2011/16)

(Glej točke 69, 76, od 78 do 85, od 87 do 93, 98, 101, 104 in 105 ter točko 1 izreka.)

9. *Približevanje zakonodaj – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Direktiva 2011/16 – Izmenjava informacij na zaprosilo – Odredba za posredovanje informacij, izdana osebi, ki ima te informacije – Zakonitost odločbe, ki vsebuje odredbo in ki jo ta država članica izda pravnemu subjektu – Zahteva – Verjetna pomembnost zahtevanih informacij – Presoja, ki jo mora opraviti zaproseni organ – Sodni nadzor – Meje – Merila, ki jih je treba upoštevati*

(Direktiva Sveta 2011/16, člena 1(1) in 5)

(Glej točke od 110 do 116 in 124 ter točko 2 izreka.)

Povzetek

Pravica do učinkovitega pravnega sredstva, zagotovljena z Listino o temeljnih pravicah, zahteva, da se osebam, ki imajo informacije, katerih posredovanje z odločbo naloži nacionalna uprava v okviru postopka sodelovanja med državami članicami, omogoči, da vložijo neposredno pravno sredstvo zoper to odločbo. Državam članicam pa davčnemu zavezancu, v zvezi s katerim poteka davčna preiskava, in tretjim osebam, na katere se nanašajo zadevne informacije, ni treba omogočiti takega neposrednega pravnega sredstva, če obstajajo druga pravna sredstva, ki tem osebam omogočajo, da dosežejo posreden preizkus navedene odločbe.

Poleg tega se lahko odločba, s katero se zahteva posredovanje informacij, veljavno nanaša na kategorije informacij, ne pa na natančne informacije, če so te kategorije razmejene z merili, ki vzpostavljajo njihovo „verjetno pomembnost“.

Direktor uprave za neposredne davke v Luksemburgu je ugodil dvema zaprosiloma španske davčne uprave za izmenjavo podatkov v okviru preiskave v zvezi s F. C., fizično osebo s prebivališčem v Španiji, ter družbi B in banki A izdal odločbi, s katerima jima je odredil, naj predložita informacije o bančnih računih in finančnih sredstvih, katerih imetnica ali prejemnica naj bi bila oseba F. C., ter o različnih pravnih, bančnih, finančnih ali gospodarskih transakcijah, ki bi jih lahko opravila oseba F. C. ali tretje osebe, ki delujejo za njen račun ali v njenem interesu.

Na podlagi luksemburške zakonodaje v zvezi s postopkom, ki se uporablja za izmenjavo informacij v davčnih zadevah na zaprosilo, takih odločb, ki vsebujejo odredbo, v času dejanskega stanja ni bilo mogoče izpodbijati. Kljub temu so družbe B, C in D ter oseba F. C. vložile tožbe pri Tribunal administratif du Luxembourg, s katerimi so predlagale, primarno, spremembo teh odločb in, podredno, njihovo odpravo. Tribunal administratif se je izreklo za pristojno za odločanje o teh tožbah, ker je menilo, da luksemburška zakonodaja ni v skladu s členom 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina), ki določa, da ima vsakdo, ki so mu kršene pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, pravico do učinkovitega pravnega sredstva, in da se zato ta zakonodaja ne sme uporabiti. Kar zadeva vsebino, je navedeno sodišče odločbe, ki vsebujejo odredbe, delno odpravilo, ker je menilo, da nekatere od zahtevanih informacij niso verjetno pomembne.

État luxembourgeois se je zoper ti sodbi pritožila pri Cour administrative (višje upravno sodišče, Luksemburg), ki se je odločilo, da Sodišču postavi vprašnji zlasti glede razlage člena 47 Listine. Predložitveno sodišče tako sprašuje, ali ta člen nasprotuje nacionalni zakonodaji, s katero osebi, ki ima informacije (kot je družba B), davčnemu zavezancu, v zvezi s katerim poteka davčna preiskava (kot je oseba F. C.), in tretjim osebam, na katere se te informacije nanašajo (kot sta družbi C in D), ni dana možnost vložitve neposrednega pravnega sredstva zoper odločbo, ki vsebuje odredbo. Poleg tega se predložitveno sodišče sprašuje o obsegu možnosti, ki jo državam članicam daje Direktiva 2011/16,¹ da izmenjujejo informacije, če so te „verjetno pomembne“ za izvajanje in uveljavljanje nacionalne zakonodaje davčne zakonodaje.

Sodišče (veliki senat) je v sodbi z dne 6. oktobra 2020 v združenih zadevah C-245/19 in C-246/19 na prvem mestu razsodilo, da člen 47 Listine v povezavi s členoma 7 in 8 Listine (ki določata pravico do spoštovanja zasebnega življenja in pravico do varstva osebnih podatkov) ter členom 52(1) te listine (ki pod določenimi pogoji dovoljuje omejevanje uresničevanja nekaterih temeljnih pravic):

– nasprotuje temu, da zakonodaja države članice, s katero se izvaja v Direktivi 2011/16 določen postopek izmenjave informacij na zaprosilo, izključuje, da bi zoper odločbo, s katero pristojni organ te države članice osebi, ki ima informacije, naloži, naj mu predloži te informacije, da bi ugodil zaprosilu za izmenjavo informacij pristojnega organa druge države članice, taka oseba lahko vložila pravno sredstvo, vendar

– ne nasprotuje temu, da taka zakonodaja izključuje, da bi zoper navedeno odločbo lahko pravno sredstvo vložil davčni zavezanec, v zvezi s katerim poteka preiskava, v okviru katere je bilo poslano to zaprosilo, in tretje osebe, na katere se zadevne informacije nanašajo.

Potem ko je Sodišče ugotovilo, da se Listina uporablja, ker nacionalna zakonodaja iz postopkov v glavni stvari pomeni izvajanje prava Unije, je, prvič, v zvezi s pravico do učinkovitega pravnega sredstva poudarilo, da varstvo fizičnih in pravnih oseb pred arbitrarnimi ali nesorazmernimi posegi javne oblasti v njihovo zasebno sfero pomeni splošno načelo prava Unije in se nanj lahko pravna oseba, ki ji je izdana odločba, ki vsebuje odredbo o posredovanju podatkov davčni upravi, sklicuje, da bi to odločbo izpodbijala pred sodiščem.

Ob tem je Sodišče opozorilo, da se lahko uresničevanje pravice do učinkovitega pravnega sredstva, kadar ni ureditve Unije na tem področju, omeji z nacionalno zakonodajo, če so izpolnjeni pogoji iz člena 52(1) Listine. Ta določba med drugim zahteva spoštovanje bistvene vsebine pravic in svoboščin, ki jih priznava Listina.

V zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da bistvena vsebina pravice do učinkovitega pravnega sredstva, določene v členu 47 Listine, med drugim vključuje, da ima oseba, ki ima to pravico, možnost dostopa do sodišča, pristojnega za zagotavljanje spoštovanja pravic in svoboščin, ki jih tej osebi zagotavlja pravo Unije, in v ta namen za preučitev vseh pravnih in dejanskih vprašanj, ki so upoštevna za rešitev spora, o katerem to sodišče odloča. Poleg tega ta oseba za dostop do takega sodišča ne sme biti primorana, da krši neko pravilo ali pravno obveznost in se izpostavi sankciji, določeni za to kršitev. Sodišče pa je ugotovilo, da ima v skladu z nacionalno zakonodajo, ki se uporablja v obravnavani zadevi, oseba, ki ji je izdana odločba, ki vsebuje odredbo, le kadar ne

¹ Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2014/107/EU z dne 9. decembra 2014 (UL 2014, L 359, str. 1).

izpolni te odločbe in kadar ji je zaradi tega pozneje naložena sankcija, možnost, da navedeno odločbo posredno izpodbija v okviru tožbe, ki jo lahko vloži zoper tako sankcijo. Zato je taka nacionalna zakonodaja v nasprotju s členom člena 47 v povezavi s členom 52(1) Listine.

Drugič, v zvezi s pravico davčnega zavezanca, v zvezi s katerim poteka preiskava, na podlagi katere je bila izdana odločba, ki vsebuje odredbo, do učinkovitega pravnega sredstva, je Sodišče ugotovilo, da ima tak davčni zavezanec kot fizična oseba pravico do spoštovanja zasebnega življenja, zagotovljeno s členom 7 Listine, in pravico do varstva osebnih podatkov, zagotovljeno s členom 8 Listine, ter da lahko posredovanje informacij v zvezi z njim javnemu organu pomeni kršitev teh pravic, kar upravičuje, da se mu prizna pravica do učinkovitega pravnega sredstva.

Vendar je Sodišče dodalo, da zahteva, da se upošteva bistvena vsebine te pravice, ne pomeni, da ima davčni zavezanec na voljo neposredno pravno sredstvo, katerega primarni namen je izpodbijanje zadevnega ukrepa, če pred različnimi pristojnimi nacionalnimi sodišči obstaja eno ali več pravnih sredstev, ki mu omogočajo, da posredno doseže sodni nadzor nad tem ukrepom, ne da bi se mu bilo treba za dosego tega izpostaviti tveganju, da mu bo naložena sankcija. Če zoper odločbo, ki vsebuje odredbo, ni neposrednega pravnega sredstva, mora ta davčni zavezanec torej imeti pravico do pravnega sredstva zoper odločbo o popravku ali odmeri, ki je bila sprejeta na koncu preiskave, in v tem okviru možnost, da posredno izpodbija prvo od teh odločb ter pogoje za pridobitev in uporabo dokazov, pridobljenih na podlagi te odločbe. Sodišče je zato ugotovilo, da zakonodaja, ki takemu davčnemu zavezancu preprečuje vložitev neposrednega pravnega sredstva zoper odločbo, ki vsebuje odredbo, ne posega v bistveno vsebino pravice do učinkovitega pravnega sredstva.

Poleg tega je Sodišče poudarilo, da taka zakonodaja ustreza cilju splošnega interesa, ki ga priznava Unija in ki je boj proti mednarodnim davčnim utajam in izogibanju davkom s tem, da se okrepi sodelovanje med pristojnimi nacionalnimi organi na tem področju, in da spoštuje načelo sorazmernosti.

Tretjič, v zvezi s položajem tretjih oseb, na katere se nanašajo zadevne informacije, je Sodišče po analogiji ugotovilo, da je uresničevanje pravice do učinkovitega pravnega sredstva, ki jo morajo imeti te tretje osebe glede odločbe, ki vsebuje odredbo, s katero bi bila lahko kršena njihova pravica do varstva pred samovoljnimi ali nesorazmernimi posegi javnih organov v njihovo zasebno sfero, lahko omejeno z nacionalno zakonodajo, ki izključuje vložitev neposrednega pravnega sredstva zoper tako odločbo, če imajo navedene tretje osebe poleg tega na voljo pravno sredstvo, ki jim omogoča, da dosežejo dejansko upoštevanje svojih temeljnih pravic, kot je pravno sredstvo za uveljavljanje odgovornosti.

Sodišče je na drugem mestu razsodilo, da je treba šteti, da se odločba, s katero pristojni organ države članice osebi, ki ima informacije, naloži, naj mu predloži te informacije, da bi ugodil zaprosilu za izmenjavo informacij, nanaša na informacije, ki so „domnevno upoštevne“ v smislu Direktive 2011/16, ker je v njej opredeljena istovetnost osebe, ki ima zadevne informacije, istovetnost davčnega zavezanca, v zvezi s katerim poteka preiskava, v okviru katere je bilo poslano zaprosilo za izmenjavo informacij, in obdobje, ki ga ta preiskava zadeva, ter ker se nanaša na pogodbe, račune in plačila, ki so, čeprav niso natančno opredeljeni, omejeni z osebnimi, časovnimi in vsebinski merili, ki izkazujejo povezavo teh dokumentov s preiskavo in davčnim zavezancem, v zvezi s katerim ta preiskava poteka. Ta kombinacija meril namreč zadostuje za ugotovitev, da informacije, za katere se prosi, niso očitno brez vsakršne verjetne pomembnosti, tako da natančnejša opredelitev teh informacij ni potrebna.