



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MELCHIORa Watheleta
od 10. siječnja 2017.¹

Predmet C-682/15

Berlioz Investment Fund SA
protiv
Directeur de l'administration des Contributions directes

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Cour administrative (Viši upravni sud, Luksemburg))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2011/16/EU – Članak 1. stavak 1. – Članak 5. – Upravna suradnja u području oporezivanja – Razmjena informacija između poreznih uprava – Standard ‚predvidive relevantnosti‘ zatraženih informacija – Odbijanje treće osobe u državi koja prima zahtjev dostaviti određene informacije – Sankcije – Primjena Povelje o temeljnim pravima – Članak 47. – Članak 51. stavak 1. – Pravo na djelotvoran pravni lijek – Pravo na tužbu protiv zahtjeva za informacije upućenog trećoj osobi“

I – Uvod

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se u osnovi na tumačenje članka 1. stavka 1. i članka 5. Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ², kao i članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

2. Ovaj zahtjev dolazi u ozračju nedavnih otkrića „financijskih skandala“³ i ostalih eventualnih poreznih olakšica koje određene zemlje odobravaju multinacionalnim društvima o čemu je bilo govora u medijima posljednjih mjeseci⁴. Ti su događaji kod velikog broja građana doveli do želje za većom transparentnošću i pravičnošću u tom području te, kod nekih, nerazumijevanja spram nedostatka porezne usklađenosti u Europskoj uniji.

3. U tom kontekstu, države članice sve više koriste pravne instrumente koji omogućavaju bolju borbu protiv utaje poreza – kao što je Direktiva 2011/16. Neizbježno, zbog povećanog posezanja za tim sredstvima postavlja se pitanje ravnoteže između administrativne učinkovitosti s jedne strane i poštovanja prava građana, uključujući i pravo na djelotvoran pravni lijek, s druge strane.

4. Konačno, ta je osjetljiva jednadžba u središtu prethodnih pitanja koje je postavio Cour administrative (Viši upravni sud, Luksemburg).

1 – Izvorni jezik: francuski

2 – SL 2011., L 64, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.)

3 – Mislim na istrage novinara iz različitih zemalja ujedinjenih u Međunarodni konzorcij istraživačkih novinara (ICIJ) koje su dovele do otkrića nazvanih LuxLeaks, SwissLeaks ili Panama Papers.

4 – Komisija je otvorila nekoliko istraga protiv različitih država članica koje su dodijelile povoljne porezne stope određenim poduzetnicima poput Nizozemske Starbucksu, Irske Appleu, Luksemburga McDonald'su i Amazonu ili Belgije zbog njezina sustava pod nazivom „excess profits rulings“.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

1. Povelja

5. Članak 47. Povelje, naslovljen „Pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje”, određuje:

„Svatko čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni ima pravo na djelotvoran pravni lijek pred sudom, u skladu s uvjetima utvrđenima ovim člankom.

Svatko ima pravo da zakonom prethodno ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično, javno i u razumnom roku ispita njegov slučaj. Svatko ima mogućnost biti savjetovan, branjen i zastupan.

Pravna pomoć osigurava se za osobe koje nemaju dostatna sredstva, u mjeri u kojoj je takva pomoć potrebna za osiguravanje učinkovitog pristupa pravosuđu.”

2. Direktiva 2011/16

6. Uvodna izjava 9. Direktive 2011/16 određuje:

„Države članice trebaju razmjenjivati informacije vezano uz pojedine slučajeve kada to od njih zatraži druga država članica i trebaju provesti potrebne istrage kako bi prikupile te informacije. Standard ,predvidive relevantnosti’ ima namjeru osigurati razmjenu informacija u poreznim pitanjima u najširoj mogućoj mjeri te istodobno razjasniti kako države članice nemaju slobodu baviti se ,traženjem naslijepo’ ili tražiti informacije koje su malo vjerojatno značajne za porezna davanja predmetnog poreznog obveznika. Članak 20. ove Direktive sadrži postupovne zahtjeve, no te se odredbe mogu tumačiti malo šire, kako se ne bi spriječila učinkovita razmjena informacija.”

7. Prema članku 1. stavku 1. Direktive 2011/16:

„Ova Direktiva utvrđuje pravila i postupke u skladu s kojima države članice međusobno surađuju s namjerom razmjene informacija koje mogu biti značajne za administraciju i izvršenje nacionalnih zakonodavstava država članica vezano uz poreze iz članka 2.”

8. Članak 5. Direktive 2011/16 određuje:

„Na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, tijelo koje prima zahtjev dostavlja sve informacije navedene u članku 1. stavku 1. koje posjeduje ili koje je prikupilo kao rezultat istražnih radnji, tijelu koje podnosi zahtjev.”

9. Članak 7. stavak 4. Direktive 2011/16 pojašnjava:

„U roku mjesec dana od primitka zahtjeva, tijelo koje prima zahtjev obavješćuje tijelo koje podnosi zahtjev o bilo kakvim nedostacima u zahtjevu i o potrebi za dodatnim informacijama opće prirode. U tom slučaju rokovi predviđeni stavkom 1. počinju dan nakon što je tijelo koje prima zahtjev primilo potrebne dodatne informacije.”

10. Prema članku 17. Direktive 2011/16, naslovljenom „Ograničenja”:

„1. Tijelo koje podnosi zahtjev u jednoj državi članici osigurava tijelu koje prima zahtjev u drugoj državi članici informacije navedene u članku 5. uz uvjet da je tijelo koje podnosi zahtjev iscrpilo uobičajene izvore informacija koje je moglo iskoristiti u okolnostima za dobivanje traženih informacija, ne riskirajući pritom ugrožavanje postignuća svojih ciljeva.

2. Ova Direktiva ne nameće nikakvu obvezu državi članici koja prima zahtjev da provodi istražne radnje ili da dostavlja informacije ako je protivno njezinom zakonodavstvu da se provode takve istrage ili prikupljaju zatražene informacije za njezine vlastite potrebe.

3. Nadležno tijelo države članice koja prima zahtjev može odbiti osigurati informacije, ako država članica koja dostavlja zahtjev, nije u mogućnosti, iz pravnih razloga, osigurati slične informacije.

4. Osiguravanje informacija može se odbiti ako bi to dovelo do otkrivanja trgovinske, industrijske ili poslovne tajne ili trgovinskog postupka ili ako je otkrivanje tih informacija protivno javnoj politici.

5. Tijelo koje prima zahtjev obavješćuje tijelo koje podnosi zahtjev o razlozima za odbijanje zahtjeva za dostavu informacija.”

11. Prema članku 18. Direktive 2011/16, naslovljenom „Obveze”:

„1. Ako informacije zatraži država članica u skladu s ovom Direktivom, država članica koja prima zahtjev koristi svoje mjere za prikupljanje informacija kako bi dobila tražene informacije, iako ta država članica možda ni ne treba te informacije u svoje vlastite porezne svrhe. Ta obveza ne dovodi u pitanje stavke 2., 3. i 4. članka 17., pri čemu se pozivanje na njih ni u kojem slučaju ne smije tumačiti kao dopuštenje državi članici koja prima zahtjev da odbije pribaviti informacije isključivo zato što te informacije nisu od nacionalnog interesa.

2. Ni u kojem se slučaju članak 17. stavci 2. i 4. ne smiju tumačiti kao da je u skladu s njima dozvoljeno da tijelo države članice koje prima zahtjev odbije dostaviti informacije samo zato što te informacije posjeduje banka, druga financijska institucija, ovlaštenik ili osoba koja djeluje kao zastupnik ili fiducijar ili zato jer se odnose na vlasničke interese osobe.

[...]”

12. Naposljetku, članak 20. stavak 2. Direktive 2011/16 pojašnjava najmanje informacije koje moraju biti sadržane u standardnim obrascima koji se koriste u okviru razmjene informacija. Ta odredba glasi kako slijedi:

„Standardan obrazac naveden u stavku 1. uključuje najmanje sljedeće informacije koje treba osigurati tijelo koje podnosi zahtjev:

- (a) identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom;
- (b) porezna svrha za koju se traže informacije.

Tijelo koje podnosi zahtjev može, ako mu je to poznato i ako je u skladu s međunarodnim dogadanjima, osigurati ime i adresu svake osobe za koju se vjeruje da posjeduje tražene informacije kao i svaki element koji tijelu koje prima zahtjev može olakšati prikupljanje informacija.”

B – Luksemburško pravo

1. Zakon od 29. ožujka 2013.

13. Direktiva 2011/16 prenesena je u luksemburško pravo Zakonom od 29. ožujka 2013. „kojim se prenosi Direktiva 2011/16/ [...]” (u daljnjem tekstu: Zakon od 29. ožujka 2013.).

14. Članak 6. Zakona od 29. ožujka 2013. predviđa:

„Na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, luksemburško tijelo koje prima zahtjev dostavlja mu sve informacije koje posjeduje ili koje je prikupilo upravnim istražnim radnjama, za koje se predviđa da su relevantne za administraciju i provedbu nacionalnog zakonodavstva te države članice koja podnosi zahtjev vezano uz poreze iz članka 1.”

15. Članak 8. stavak 1. Zakona od 29. ožujka 2013. određuje:

„Luksemburško tijelo koje prima zahtjev dostavlja informacije iz članka 6. što je prije moguće, a najkasnije šest mjeseci od datuma primitka zahtjeva. Međutim, kada luksemburško tijelo koje prima zahtjev već posjeduje predmetne informacije, prosljeđuje ih u roku dva mjeseca od tog datuma.”

2. Zakon od 25. studenoga 2014.

16. Zakon od 25. studenoga 2014. „koji propisuje postupak primjenjiv na razmjenu informacija na zahtjev u području oporezivanja i kojim se mijenja Zakon od 31. ožujka 2010. o odobravanju poreznih sporazuma i propisivanju postupka primjenjivog na razmjenu informacija na zahtjev u području oporezivanja” (u daljnjem tekstu: Zakon od 25. studenoga 2014.) sadržava sljedeće odredbe.

17. Članak 1. Zakona od 25. studenoga 2014. određuje:

„1. Ovaj se zakon od stupanja na snagu primjenjuje na zahtjeve za razmjenu informacija podnesene u području oporezivanja i koje su uputile nadležna tijela države koja podnosi zahtjev na temelju:

[...]

4. Zakona izmijenjenog 29. ožujka 2013. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja;

[...]”

18. Prema članku 2. Zakona od 25. studenoga 2014.:

„1. Porezne uprave su od osobe kod koje se nalaze informacije ovlaštene zahtijevati informacije bilo kakve prirode zatražene radi primjene razmjene informacija kao što je predviđeno konvencijama i zakonima.

2. Osoba kod koje se nalaze informacije obvezna je dostaviti zatražene informacije u cijelosti, točno i bez izmjene, u roku od mjesec dana od dostave odluke kojom se nalaže dostava zatraženih informacija. Ova obveza podrazumijeva prosljeđivanje neizmijenjenih dokumenata na kojima se informacije temelje.

[...]”

19. Prema članku 3. Zakona od 25. studenoga 2014.:

„1. Nadležna porezna uprava provjerava formalnu valjanost zahtjeva za razmjenu informacija. Zahtjev za razmjenu informacija formalno je valjan ako sadržava navode o pravnoj osnovi i nadležnom tijelu koje je postavilo zahtjev, kao i ostale navode predviđene konvencijama i zakonima.

[...]

3. Ako nadležna porezna uprava ne posjeduje zatražene informacije, ravnatelj nadležne porezne uprave ili osoba koju on ovlasti dostavit će preporučenim pismom osobi kod koje se nalaze informacije svoju odluku kojom se nalaže dostava zatraženih informacija. Dostava odluke osobi kod koje se nalaze zatražene informacije smatrat će se dostavom svim ostalim osobama navedenim u toj odluci.

4. Zahtjev za razmjenu informacija ne smije se otkriti. Nalog sadržava samo navode koji su nužni kako bi se osobi kod koje se nalaze informacije omogućilo identificirati zatražene informacije.

[...]”

20. Članak 5. stavak 1. Zakona od 25. studenoga 2014. određuje:

„Ako zatražene informacije nisu dostavljene u roku od mjesec dana od dostave odluke kojom se nalaže dostava zatraženih informacija, osoba kod koje se nalaze informacije može se kazniti administrativnom novčanom kaznom u najvišem iznosu od 250 000 eura. Iznos određuje ravnatelj nadležne porezne uprave ili osoba koju on ovlasti.”

21. Prema članku 6. Zakona od 25. studenoga 2014.:

„1. Nije dopušteno podnošenje nikakvog pravnog sredstva protiv zahtjeva za razmjenu informacija i naloga iz članka 3. stavaka 1. i 3.

2. Protiv odluka iz članka 5. osoba kod koje se nalaze informacije može podnijeti tužbu radi preinake tribunalu administratif (Upravni sud). Ta se tužba mora podnijeti u roku od mjesec dana od dostave odluke osobi kod koje se nalaze zatražene informacije. Tužba ima odgodni učinak. [...]

Odluke tribunala administratif (Upravni sud) mogu biti predmet žalbe pred Cour administrative (Viši upravni sud). Žalba mora biti podnesena u roku od 15 dana od dostave presude koju osigurava tajništvo. [...] Cour administrative (Viši upravni sud) će donijeti odluku u roku od mjesec dana od dostave pisanog odgovora ili u roku od mjesec dana od isteka roka za podnošenje tog podneska.”

III – Činjenice iz glavnog postupka

22. Nadležno tijelo francuske porezne uprave dana 3. prosinca 2014. uputilo je luksemburškoj poreznoj upravi zahtjev za informacije na temelju Direktive 2011/16 u okviru ispitivanja porezne situacije pojednostavljenog dioničkog društva osnovanog u skladu s francuskim pravom Cofima SAS. Taj se zahtjev odnosio na više informacija o društvu koje je vlasnik Cofime, odnosno luksemburško dioničko društvo Berlioz Investment SA (u daljnjem tekstu: Berlioz).

23. Naime, Berlioz je primio isplatu dividende koju mu je isplatilo njegovo društvo kći Cofima oslobođenu od plaćanja poreza po odbitku te se francuska porezna uprava pitala jesu li poštovani uvjeti predviđeni francuskim pravom. Željela je ishoditi više informacija od svoje luksemburške inačice.

24. Nakon tog zahtjeva za pomoć directeur de l'administration des contributions directes luxembourgeoise (ravnatelj luksemburške uprave za izravno oporezivanje; u daljnjem tekstu: ravnatelj) 16. ožujka 2015. donio je odluku kojom je Berliozu naložio da mu dostavi određene informacije (u daljnjem tekstu: nalog) zahtijevajući posebno:

- odgovor na pitanje je li sjedište stvarne uprave društva u Luksemburgu te koja su glavna obilježja svih dosadašnjih sjedišta društva (opis sjedišta, površina Berliozovih ureda, uredska te informatička oprema koja pripada Berliozu, preslika ugovora o zakupu prostora, poslovna adresa), zajedno s dokumentima koji to podupiru;
- dostavu popisa radnika Berlioz a uz navođenje njihove funkcije u društvu i identificiranje radnika koji rade u sjedištu društva;
- odgovor na pitanje unajmljuje li Berlioz radnu snagu u Luksemburgu;
- odgovor na pitanje postoji li ugovor između Berlioz a i Cofime te, u slučaju potvrdnog odgovora, presliku tog ugovora;
- naznaku o udjelima Berlioz a u drugim društvima te kako su ti udjeli financirani, zajedno s dokumentima koji to podupiru;
- naznaku o imenima i adresama članova društva Berlioz, kao i iznos temeljnoga kapitala koji drži svaki član društva te postotak udjela koji drži svaki član društva, i
- naznaku o iznosu za koji su vrijednosni papiri Cofime upisani u imovinu Berlioz a prije glavne skupštine Cofime 7. ožujka 2012. i dostavu povijesnog pregleda početnih vrijednosti po kojima su vrijednosni papiri Cofime upisani u imovinu tijekom uplate uloga 5. prosinca 2002., uplate uloga 31. listopada 2003. i stjecanja 2. listopada 2007.

25. Dana 21. travnja 2015. Berlioz je odgovorio na nalog osim na pitanja o imenima i adresama članova društva Berlioz, iznosu temeljnog kapitala koji drži svaki član društva te postotku udjela koji drži svaki član društva, zbog toga što to nisu predvidivo relevantne informacije u smislu Direktive 2011/16 za nadzor koji vrši francuska porezna uprava.

26. Ravnatelj je 22. travnja 2015. zahtijevao od Berlioz a da mu dostavi zatražene informacije do 29. travnja 2015. pod prijetnjom određivanja administrativne porezne novčane kazne na temelju članka 5. stavka 1. Zakona od 25. studenoga 2014. Berlioz je ustrajao u svojem odbijanju te mu je ravnatelj 18. svibnja 2015. odredio administrativnu novčanu kaznu u iznosu od 250 000 eura.

27. Nastavno na tu novčanu kaznu Berlioz je podnio tužbu pred tribunal administratif (Upravni sud u Luksemburgu) protiv odluke ravnatelja kojom mu je određena kazna radi provjere utemeljenosti naloga.

28. Tribunal administratif (Upravni sud) presudom od 13. kolovoza 2015. odlučio je da je glavna tužba radi preinake djelomično utemeljena te je stoga snizio novčanu kaznu na 150 000 eura. Odbio je tužbu u preostalom dijelu navodeći da nije bilo potrebe očitovati se o supsidijarnoj tužbi za poništenje.

29. Zahtjevom od 31. kolovoza 2015. Berlioz je podnio žalbu pred Cour administrative (Viši upravni sud) tvrdeći da je time što je odbio provjeriti utemeljenost naloga u skladu s člankom 6. stavkom 1. Zakona od 25. studenoga 2014. tribunal administratif (Upravni sud) povrijedio njegovo pravo na djelotvorno pravno sredstvo zajamčeno člankom 6. stavkom 1. Europske konvencije za zaštitu ljudskih

prava i temeljnih sloboda potpisane u Rimu 4. studenoga 1950⁵.

30. Cour administrative (Viši upravni sud) smatrao je da je možda potrebno voditi računa o Povelji, osobito o njezinu članku 47. Nakon što je pozvao stranke u glavnom postupku da mu podnesu svoja pisana očitovanja o tom pitanju, Cour administrative (Viši upravni sud) odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu prethodno pitanje.

IV – Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

31. Odlukom od 17. prosinca 2015. koju je Sud zaprimio 18. prosinca 2015., Cour administrative (Viši upravni sud) odlučio je u skladu s člankom 267. UFEU-a postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Provodi li država članica pravo Unije što dovodi do primjene Povelje sukladno njezinom članku 51. stavku 1., u situaciji poput one u ovom slučaju kad stranci odredi administrativnu novčanu kaznu zbog povreda koje joj se stavljaju na teret u odnosu na obvezu suradnje koja proizlazi iz naloga što ga je donijelo nadležno nacionalno tijelo na temelju postupovnih pravila nacionalnog prava koje je ta država članica u svojstvu države koja prima zahtjev donijela u tu svrhu, u okviru izvršenja zahtjeva za razmjenu informacija koji potječe iz druge države članice, a koji potonja osobito temelji na odredbama Direktive 2011/16 o razmjeni informacija na zahtjev?
2. U slučaju da na ovaj predmet treba primijeniti Povelju, može li se stranka pozivati na njezin članak 47. ako smatra da je predviđena administrativna novčana kazna koja joj je određena namijenjena tomu da ju obveže na dostavu informacija u okviru izvršenja – od strane nadležnog tijela države članice koja prima zahtjev i u kojoj ona boravi – zahtjeva za informacijama koji potječe iz druge države članice, za koji u odnosu na stvarni porezni cilj nema nikakvog opravdanja tako da u tom slučaju ne postoji legitimni cilj i koji se odnosi na dobivanje informacija koje nisu predvidivo relevantne za porezni predmet o kojem je riječ?
3. U slučaju da na ovaj predmet treba primijeniti Povelju, zahtijeva li pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje kao što je to utvrđeno u članku 47. Povelje, bez mogućnosti predviđanja ograničenja na temelju članka 52. stavka 1. Povelje, da nadležni nacionalni sud mora imati neograničenu nadležnost i u skladu s tim ovlast nadzora, barem povodom prigovora, valjanosti naloga nadležnog tijela države članice u okviru izvršenja zahtjeva za razmjenu informacija koji je podnijelo nadležno tijelo druge države članice, osobito na temelju Direktive 2011/16, u okviru postupka po tužbi koju je podnijela treća osoba, kod koje se informacije nalaze, odnosno adresat tog naloga, protiv odluke o određivanju administrativne novčane kazne zbog povrede koja se tom subjektu stavlja na teret u odnosu na njegovu obvezu suradnje u okviru izvršenja navedenog zahtjeva?
4. U slučaju da na ovaj predmet treba primijeniti Povelju, treba li članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16, u odnosu na, s jedne strane, usporedivost sa standardom predvidive relevantnosti koja proizlazi iz predložka porezne konvencije [Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj] o porezu na dohodak i kapital i, s druge strane, načelo lojalne suradnje iz članka 4. UEU-a, zajedno s ciljem Direktive 2011/16, tumačiti na način da predvidivo relevantna narav – u odnosu na navedeni porezni predmet i na navedenu poreznu svrhu – informacija koje jedna država članica traži od druge države članice predstavlja uvjet koji mora zadovoljiti zahtjev za informacije kako bi za nadležno tijelo države članice koja prima zahtjev nastala obveza da po njemu postupi i da opravda nalog upućen trećoj osobi, kod koje se one nalaze?

5 — U daljnjem tekstu: EKLP

5. U slučaju da na ovaj predmet treba primijeniti Povelju, treba li povezane odredbe članka 1. stavka 1. i članka 5. Direktive 2011/16, kao i članka 47. Povelje tumačiti na način da se protive zakonskoj odredbi države članice koja na općenit način ograničava ispitivanje – koje izvršava njezino nadležno nacionalno tijelo u svojstvu tijela države koja prima zahtjev – valjanosti zahtjeva za informacije, na nadzor formalne ispravnosti i da se njima nacionalnom sudu nalaže da u okviru spora koji se pred njim vodi, kako je opisan u gore navedenom trećem pitanju, provjeri poštovanje uvjeta predvidive relevantnosti zahtijevanih informacija iz svih aspekata koji se odnose na povezanost s poreznim predmetom o kojem je konkretno riječ, na navedenu poreznu svrhu i poštovanje članka 17. Direktive 2011/16?
6. U slučaju da na ovaj predmet treba primijeniti Povelju, protivi li se njezinu članku 47. stavku 2. zakonska odredba države članice koja isključuje mogućnost podnošenja nadležnom nacionalnom sudu države koja prima zahtjev, u okviru spora koji se pred njim vodi, kako je opisan u gore navedenom trećem pitanju, zahtjeva za informacije koji je uputilo nadležno tijelo druge države članice i zahtijeva li on podnošenje tog dokumenta nadležnom nacionalnom sudu i dozvolu trećoj osobi kod koje se informacije nalaze da mu pristupi, odnosno podnošenje tog dokumenta pred nacionalnim sudom, bez dozvole pristupa tom dokumentu trećoj osobi, kod koje se informacije nalaze, zbog povjerljive naravi tog dokumenta pod uvjetom da sve poteškoće koje su trećoj osobi uzrokovane ograničenjem njezinih prava moraju biti dostatno nadoknađene u postupku pred nadležnim nacionalnim sudom?”
32. Pisana očitovanja podnijeli su Berliož, kao i luksemburška, belgijska, talijanska, poljska i finska vlada te Europska komisija.
33. Predstavnici luksemburške vlade i Komisije očitovali su se tijekom usmene rasprave održane 8. studenoga 2016. Predstavnici njemačke i francuske vlade koji nisu podnijeli pisana očitovanja, mogli su isto tako iznijeti svoje argumente na toj usmenoj raspravi.

V – Analiza

A – Uvodna napomena o članku 47. Povelje i prava koja su njime zajamčena

34. Članak 47. Povelje naslovljen je „Pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje”. Tom odredbom Povelja priznaje pravo na djelotvorna pravna sredstva iz članka 13. EKLJP-a kao i pravo na pošteno suđenje priznato u članku 6. stavku 1. EKLJP-a.
35. Veza između tih članaka EKLJP-a i članka 47. Povelje izričito je spomenuta u Objašnjenjima koja se odnose na Povelju Europske unije o temeljnim pravima: članak 47. prvi stavak Povelje se „temelji na članku 13. EKLJP-a”, drugi stavak „odgovara članku 6. stavku 1. EKLJP-a”⁶.
36. U skladu s člankom 52. stavkom 3. Povelje, pravo na djelotvoran pravni lijek iz članka 47. navedene Povelje mora imati značenje i opseg primjene jednake onima dodijeljenima u EKLJP. Međutim, ta odredba pojašnjava da ona ne sprječava pravo Unije da pruži širu zaštitu.
37. U tom pogledu, treba naglasiti da se članak 47. Povelje pokazuje zahtjevnijim od članka 13. EKLJP-a jer prvi zahtijeva organizaciju djelotvornog pravnog lijeka pred „sudom” dok se članak 13. EKLJP-a zadovoljava s „nacionalnim tijelom”. Osim toga, članak 47. Povelje ima šire područje primjene *ratione materiae*. S jedne strane, primjenjuje se kad su „prava i slobode zajamčeni pravom

6 — SL 2007., C 303, str. 17. do 35. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 7., str. 120. do 138.), osobito str. 29. i 30. Vidjeti u tom smislu osobito presudu od 30. lipnja 2016., Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, t. 40.). U vezi sa sudskom praksom Suda o tom pitanju, vidjeti Lebrun, G., „De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne”, *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106, str. 433. do 459., osobito str. 440.

Unije povrijeđeni” (bez obzira jesu li navedeni u Povelji), dok članak 13. EKLJP-a zahtijeva povredu „prava i slobod[a] koje su priznate u [EKLJP-u]”⁷. S druge strane, članak 6. stavak 1. EKLJP-a ograničava pravo na pošteno suđenje na sporove u vezi s pravima i obvezama građanske naravi ili osnovanošću optužnice u kaznenim stvarima. Takvo se ograničenje ne nalazi u članku 47. drugom stavku Povelje⁸.

38. Konačno, članak 47. Povelje ne može se promatrati nezavisno od članka 19. drugog stavka UEU-a jer ta odredba obvezuje države članice da osiguraju „pravne lijekove nužne za osiguranje učinkovite pravne zaštite u područjima obuhvaćenima pravom Unije”⁹.

39. Ta očitovanja treba imati na umu prilikom razmatranja prethodnih pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev.

B – Prvo prethodno pitanje

40. Svojim prvim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita, provodi li država članica pravo Unije što dovodi do primjene Povelje kad u svojem zakonodavstvu propisuje novčanu kaznu osobi koja odbija dostaviti informacije u sklopu razmjene informacija između poreznih uprava na temelju odredbi jedne direktive.

41. Sukladno članku 51. stavku 1. Povelje, provedba prava Unije je zaista preduvjet *sine qua non* primjenjivosti Povelje u državama članicama. Međutim, prema luksemburškoj i finskoj vladi, to nije slučaj s nacionalnim pravom o kojem je riječ u glavnom predmetu jer novčana kazna koju ono određuje nije predviđena Direktivom 2011/16.

42. Tim argumentom te države članice razlikuju ovaj predmet od onog povodom kojeg je donesena presuda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105). U toj presudi, Sud je utvrdio da članak 2., članak 250. stavak 1. i članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost¹⁰, kao i članak 4. stavak 3. UEU-a, propisuju primjenu potrebnih mjera za naplatu poreza. Temeljem takvog utvrđenja, Sud je smatrao da porezne sankcije i kazneni postupci kao što su oni propisani predmetnim nacionalnim zakonodavstvom, predstavljaju provođenje prava Unije što dovodi do primjene Povelje.

43. Na prvom mjestu, ne slažem se s tezom luksemburške i finske vlade zato što procjenjujem da razlika koju rade nije osnovana.

44. Najprije valja pojasniti da je Sud u točki 28. svoje presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), također presudio da nije potrebno da dotični nacionalni zakoni *sami* imaju za predmet prenošenje direktive Unije s obzirom na to da se njihovom primjenom želi sankcionirati kršenje odredaba navedene direktive. Drugim riječima, mora se raditi o provedbi posebne obveze, ali ne nužno izričito.

7 — Moje isticanje. Vidjeti u tom smislu Braibant, G., *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Éditions du Seuil, Paris, 2001., str. 235. i 236.

8 — Vidjeti u tom smislu Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, u Peers, St., Hervey, T., Kenner, J. i Ward, A. (ur.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014., str. 1197. do 1275., osobito br. 47.44.

9 — Vidjeti u tom smislu Hofmann, H. Ch., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, u Peers, St., Hervey, T., Kenner, J. i Ward, A. (ur.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014., str. 1197. do 1275., osobito br. 47.50.

10 — SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

45. Zatim, članak 22. Direktive 2011/16 nameće državama članicama, i to na jednako općeniti način kao i odredbe na koje se poziva presuda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105)¹¹, da poduzmu „sve potrebne mjere za [...] osiguravanje nesmetanog djelovanja postupaka upravne suradnje kako je predviđeno ovom Direktivom [...]”. Sustav sankcioniranja je sigurno mjera potrebna za osiguranje učinkovitosti sustava razmjene informacija uvedenog Direktivom 2011/16¹². Bez prijetnje sankcijom, pravno pravilo koje propisuje određeno ponašanje lišeno je učinkovitosti.

46. Kao drugo, osobito je neobično da se luksemburška vlada pretvara da Zakon od 25. studenoga 2014. ne predstavlja provedbu prava Unije. Naime, sukladno članku 1. tog zakona (koji sukladno svojem naslovu propisuje postupak primjenjiv na razmjenu informacija na zahtjev u području oporezivanja), zakon je primjenjiv na zahtjeve nadležnih tijela države koja podnosi zahtjev „na temelju [...] Zakona izmijenjenog 29. ožujka 2013. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja”. Dakle, taj zakon prenosi Direktivu 2011/16.

47. Posljedično, čini mi se teškim ustrajati da navedeni zakon koji organizira postupak koji treba slijediti radi ishođenja informacija koje država članica zatraži na temelju Direktive 2011/16 ne provodi tu direktivu. Naime, svaka mjera poduzeta „u okviru” definiranom obvezom koja proizlazi iz prava Unije obuhvaćena je pravom Unije i predstavlja provedbu tog prava¹³.

48. Kao treće, Sud je već potvrdio da pravila koja se odnose na zahtjev za informacije i na korištenje istih čine područje primjene prava Unije. Naime, u presudi od 22. listopada 2013., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) koja se odnosila na tumačenje Direktive Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja¹⁴, koja je prethodila Direktivi 2011/16, Sud je procijenio da se „postavljena pitanja [...] tiču [...] *provedbe* prava Unije i [da je] Sud [...] nadležan, u tim okolnostima, ispitati primjenu temeljnih prava”¹⁵. Iako je u tom predmetu Sud odbio primijeniti Povelju, to je učinio jedino zbog toga što je Povelja stupila na snagu nakon spornog postupka za pomoć.

49. Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, smatram da kad država članica u svojem zakonodavstvu propisuje novčanu kaznu osobi koja odbija dostaviti informacije u sklopu razmjene informacija između poreznih uprava na temelju odredbi Direktive 2011/16, ona provodi pravo Unije što obuhvaća primjenu Povelje.

C – Drugo prethodno pitanje

50. Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li se osoba pozivati na članak 47. Povelje kad smatra da se administrativna novčana kazna koja joj je određena (zbog odbijanja dostave informacija u okviru razmjene informacija između poreznih uprava) temelji na zahtjevu za informacije u čiju valjanost sumnja.

11 — Sukladno članku 273. prvom stavku Direktive 2006/112, „Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju [...]”. Članak 2. Direktive 2006/112 definira transakcije koje podliježu PDV-u i članak 250. stavak 1. iste direktive odnosi se na prijavu PDV-a koju je porezni obveznik dužan podnijeti.

12 — U tom pogledu, činjenica da Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja (SL 2016., L 148, str. 8.) uvodi u Direktivu 2011/16 članak 25.a koji izričito propisuje da države članice utvrđuju pravila o sankcijama koje se primjenjuju na kršenja nacionalnih odredaba donesenih na temelju navedene direktive koje se odnose osobito na jedan članak (članak 8.aa) nije takve prirode da mijenja opseg pravila iz članka 22. Direktive 2011/16.

13 — Vidjeti u tom smislu Safjan, M., Dürsterhaus, D., i Guérin, A., „La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et les ordres juridiques nationaux, de la mise en œuvre à la mise en balance”, *RTD Eur.*, 2016., str. 219. do 247., osobito str. 229.

14 — SL 1977., L 336, str. 15. [neslužbeni prijevod]

15 — Točka 27. te presude. Moje isticanje.

51. Sukladno članku 47. prvom stavku Povelje, „[s]vatko čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni ima pravo na djelotvoran pravni lijek pred sudom, u skladu s uvjetima utvrđenima ovim člankom”. Stoga je drugo prethodno pitanje suda koji je uputio zahtjev je ključno jer navodi Sud da pojasni područje primjene članka 47. Povelje. Naime, treba ni manje ni više odgovoriti na pitanje dovodi li primjena Povelje automatski do primjene njezinog članka 47. ili je pretpostavka primjene tog članka navodno kršenje prava ili slobode zajamčenih pravom Unije.

52. Tekst članka 47. prvog stavka Povelje teži, naravno, davanju prednosti drugom dijelu alternative. Međutim, ja smatram da se takvo tumačenje ne može prihvatiti.

53. S jedne strane, takvo bi se doslovno tumačenje članka 47. Povelje protivilo postupku priznavanja prava na djelotvoran pravni lijek u pravu Unije. Naime, to je pravo u početku bilo utvrđeno u sudskoj praksi Suda kao opće načelo prava. Međutim, iz te sudske prakse ne proizlazi sustavna identifikacija određenog prava ili slobode kao pretpostavka primjene prava na djelotvoran pravni lijek (vidjeti naslov 1. u nastavku).

54. S druge strane, takvo bi se tumačenje protivilo redakcijskim razlikama prisutnim u članku 47. Povelje u odnosu na članke 6. i 13. EKLJP-a (vidjeti naslov 2. u nastavku).

1. Kratki pregled povijesnog razvoja priznavanja prava na djelotvornu sudsku zaštitu u pravu Unije

55. Najprije podsjećam da je i prije formalnog navođenja u Povelji, Sud postojanje pravnog lijeka smatrao općim načelom prava Unije.

56. Naime, s obzirom na temeljno pravo kao što je pravo slobodnog kretanja radnika, Sud smatra da „postojanje sudskog puta pravne zaštite protiv svake odluke nacionalnog tijela kojom se uskraćuje neko pravo [imalo je] presudnu važnost za osiguravanje pojedincima djelotvorne zaštite njihovog prava. Kao što je Sud prihvatio u svojoj presudi od 15. svibnja 1986. (Johnston, 222/84, [EU:C:1986:206]), *taj zahtjev spada u opće načelo prava koje čini temelj pravnog poretka Zajednice* koje proizlazi iz ustavnih tradicija zajedničkih državama članicama i koje je sadržano u člancima 6. i 13. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava”¹⁶.

57. Doduše, u tom je predmetu dovedeno u pitanje kršenje prava, i to prava slobodnog kretanja. Međutim, Sud je zatim otišao korak dalje povezujući opće načelo prava na djelotvorno pravno sredstvo s uspostavljanjem Europske unije kao „Unije koja se temelji na pravu”.

58. Naime, prema mišljenju Suda, taj pojam podrazumijeva da „i njezine države članice i njezine institucije podliježu kontroli sukladnosti svojih akata s osnovnom ustavnom poveljom, što je Ugovor”¹⁷, i „[s] općim načelima prava kao i temeljnim pravima”¹⁸.

59. U tom kontekstu, čini se logičnim da sudska praksa Suda ne traži sustavnu identifikaciju određenog prava ili slobode zajamčenih pravom Unije kao pretpostavku primjene prava na djelotvorni pravni lijek.

16 — Presuda od 15. listopada 1987., Heylens i dr. (222/86, EU:C:1987:442, t. 14.). Moje isticanje.

17 — Presuda od 23. travnja 1986., Les Verts/Parlament (294/83, EU:C:1986:166, t. 23.). Moje isticanje.

18 — Presude od 3. listopada 2013., Inuit Tapiriit Kanatami i dr./Parlament i Vijeće (C-583/11 P, EU:C:2013:625, t. 91.), i od 19. prosinca 2013., Telefónica/Komisija (C-274/12 P, EU:C:2013:852, t. 56.).

60. Presuda od 26. rujna 2013., Texdata Software (C-418/11, EU:C:2013:588) ilustrira pristup Suda. U toj presudi, Sud je najprije smatrao da nacionalno zakonodavstvo koje uvede sankcije u slučaju da se ne ispuni obveza objavljivanja računovodstvenih dokumenata¹⁹, predstavlja provedbu prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje²⁰. Sud je zatim iz toga zaključio da su odredbe Povelje primjenjive²¹. Naposljetku, Sud je nastavio s ispitivanjem toga je li poštovan članak 47. Povelje, a da nije nastojao identificirati određeno prekršeno pravo ili slobodu²².

2. Tumačenje članka 47. prvog stavka Povelje

61. Osim toga, kao što sam i naznačio u svojim uvodnim napomenama, članak 47. Povelje ima šire područje primjene *ratione materiae* od onog EKLJP-a.

62. Dok članak 13. EKLJP-a za svoju primjenu zahtijeva povredu „prava i slobod[a] koje su priznate u [EKLJP]”, članak 47. Povelje primjenjuje se kad su „prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni” bez obzira jesu li navedeni u Povelji.

63. Sukladno članku 51. stavku 1. Povelje, ona se primjenjuje na države članice samo kada provode pravo Unije. Posljedično, priznanje primjene već nužno podrazumijeva postojanje prava zajamčenog pravom Unije²³. Zahtijevati da to pravno pravilo prava Unije, zbog kojeg se primjenjuje pravo Unije, još i dodjeljuje određeno subjektivno pravo koje osobi može biti povrijeđeno, čini mi se proturječnim liberalnoj namjeri na kojoj počiva članak 47. Povelje.

64. Osim toga, tu namjeru da se odobri automatska primjena članka 47. Povelje kad je Povelja primjenjiva, vidim u tome što je u drugom stavku upotrijebljen izraz „slučaj”.

65. Naime, osim omogućavanja sudske zaštite cjelokupnom pravu Unije, članak 47. drugi stavak Povelje priznaje svakome pravo da neovisni i nepristrani sud ispita njegov „slučaj”, dok članak 6. stavak 1. EKLJP-a ograničava pojam „slučaja” na utvrđivanje *prava i obveza* građanske naravi ili osnovanosti *optužnice* za kazneno djelo.

66. Naposljetku, kad se, kao u predmetnom slučaju, radi o dovođenju u pitanje odluke kojom se nanosi šteta, primjenjivost članka 47. Povelje čini se *condition sine qua non* Unije koja se temelji na pravu. Naime, kao što sam prethodno podsjetio, Unija koja se temelji na pravu podrazumijeva da i države članice i institucije Unije podliježu kontroli sukladnosti svojih akata.

67. Zaključno, smatram da pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje sadržano u članku 47. Povelje nužno dovodi do *prava pristupa pravosuđu*, odnosno mogućnosti da pojedinac podvrgne rigoroznoj sudskoj kontroli bilo koji akt koji bi mogao štetiti njegovim interesima²⁴. No, članak 19. drugi stavak UEU-a državama članicama nameće obvezu ustanoviti „pravne lijekove dostatne za osiguranje učinkovite pravne zaštite u područjima obuhvaćenima pravom Unije”.

19 — Obveza propisana Jedanaestom Direktivom Vijeća 89/666/EEZ od 21. prosinca 1989. o zahtjevima objavljivanja podataka u vezi s podružnicama koje su u nekoj državi članici otvorile određene vrste trgovačkih društava na koje se primjenjuje pravo druge države (SL 1989., L 395, str. 36.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 3. do 6.)

20 — Vidjeti točku 75. te presude.

21 — Vidjeti točku 76. te presude.

22 — Vidjeti točku 77. i sljedeće te presude.

23 — Vidjeti u tom smislu Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, u Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., i Ward, A. (ur.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014., str. 1197. do 1275., osobito br. 47.01 i 47.46.

24 — Vidjeti u tom smislu Pliakos, A., *Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire*, Sakkoulas/Bruylant, Athènes/Bruxelles, 1997., str. 102., kao i Prechal, S., „The Court of justice and effective judicial protection: what has the Charte changed?” u Paulussen, C., Takács, T., Lazic, V. i Van Rompuy, B. (ur.), *Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective*, Springer, 2016., str. 143. do 157., osobito str. 148.

68. Posljedično, smatram da se osoba može pozivati na članak 47. Povelje kad smatra da se administrativna novčana kazna koja joj je određena temelji na zahtjevu za informacije u čiju valjanost sumnja ako je taj zahtjev podnesen u okviru postupka koji predstavlja provedbu prava Unije.

D – Treće i peto prethodno pitanje

69. Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita zahtijeva li pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje sadržano u članku 47. Povelje da nacionalni sud mora imati neograničenu nadležnost u okviru postupka po tužbi protiv administrativne novčane kazne određene tužitelju zbog odbijanja dostave informacija u okviru razmjene poreznih informacija između država članica.

70. Iz te perspektive, zahtjev neograničene nadležnosti je dakle usmjeren na mogućnost nacionalnog suda da procijeni proporcionalnost kazne ali i da isto tako ispita zakonitost naloga na kojem se ta kazna temelji.

71. Peto pitanje suda koji je uputio zahtjev odnosi se na opseg nadzora koji se mora izvršiti. Naime, tim pitanjem, Cour administrative (Viši upravni sud) želi znati je li nadzor koji moraju izvršiti porezno tijelo i sud države koja prima zahtjev – pod uvjetom da im je priznata neograničena nadležnost – ograničen na kontrolu formalne pravilnosti zahtjeva za informacije.

72. Budući da smatram da članak 47. nalaže ispitivanje ispravnosti naloga na kojem se temelji novčana kazna zbog odbijanja odgovaranja na navedeni nalog, ispitat ću ta dva pitanja zajedno.

1. Zahtjev neograničene nadležnosti

73. Kao što sam već imao priliku naznačiti, članak 52. stavak 3. Povelje određuje da prava priznata Poveljom koja odgovaraju pravima zajamčenima EKLJP-om trebaju imati značenje i opseg primjene jednako onima iz spomenute konvencije. Pod uvjetom da se uzmu u obzir primjedbe sadržane u uvodu, to je slučaj iz članka 47. Povelje u odnosu na članak 6. stavak 1. i članak 13. EKLJP-a.

74. Sukladno objašnjenju članka 52. stavka 3. Povelje, značenje i opseg primjene zajamčenih prava utvrđeni su ne samo tekstem EKLJP-a nego i sudskom praksom Europskog suda za ljudska prava (u daljnjem tekstu: ESLJP)²⁵. Međutim, neizbježan je zaključak da je sudska praksa Europskog suda za ljudska prava o zahtjevu za djelotvorna pravna sredstva ustaljena: kod sustava administrativnih novčanih kazni – kao što su porezne kazne – pravo na pravični postupak (zajamčeno člankom 6. stavkom 1. EKLJP-a i člankom 47. drugim stavkom Povelje) pretpostavlja da odluka upravnog tijela koje samo ne ispunjava uvjete iz tog članka mora biti podvrgnuta naknadnom nadzoru neograničene nadležnosti od strane nekog sudbenog tijela²⁶.

75. Prema ESLJP-u, „među svojstva takvog sudbenog tijela spada i ovlast preinačiti odluku nižeg tijela u svim točkama. Takvo tijelo osobito mora imati ovlast odlučivati o svim pravnim i činjeničnim pitanjima relevantnima za predmet o kojem odlučuje”²⁷.

25 — Vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2010., DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, t. 35).

26 — Vidjeti u tom smislu ESLJP, 7. lipnja 2012., Segame protiv Francuske, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, t. 54. i 55.

27 — ESLJP, 7. lipnja 2012., Segame SA protiv Francuske, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, t. 55. U pogledu utvrđivanja prava i obveza građanske naravi, vidjeti također ESLJP, 15. rujna 2015., Tsanova-Gecheva protiv Bugarske, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, t. 92., kao i ESLJP, 13. veljače 2003., Chevrol protiv Francuske, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, t. 77.

76. Osim toga, iz ustaljene sudske prakse ESLJP-a također proizlazi da sud može biti vezan administrativnom odlukom ključnom za predmet samo ako je predmetna odluka donesena u okviru administrativnog postupka koji je sam sukladan zahtjevima iz članka 6. stavka 1. EKLJP-a²⁸.

77. U predmetnom slučaju, nameću se dva utvrđenja. S jedne strane, članak 5. stavak 1. Zakona od 25. studenoga 2014. izričito kvalificira mjeru koja sankcionira odbijanje dostave zatraženih informacija kao „administrativnu poreznu novčanu kaznu”. S druge strane, iz članka 6. tog zakona proizlazi da subjekt može podnijeti tužbu samo protiv odluka kojima se izriče novčana kazna jer je nadležni sud, implicitno, vezan nalogom.

78. Nesporno je da postupak upravne suradnje u području oporezivanja uveden Direktivom 2011/16, prenesen u luksemburško pravo Zakonom od 29. ožujka 2013., te kasniji nalozi i kazne doneseni s ciljem provedbe tih pravnih pravila, ne nude jamstva iz članka 47. Povelje. Naime, s obzirom na cilj učinkovite suradnje između administracija kojima se te odluke vode²⁹, logično je da same odluke ne donosi neovisno i nepristrano tijelo pred kojim je zainteresirana strana mogla biti pravično i javno ispitana.

79. Iako sama Direktiva 2011/16 ne dodjeljuje nikakva prava pojedincima³⁰, nametanje administrativne novčane kazne propisane s ciljem poštovanja direktive nalaže, nasuprot tomu, pristup sudu.

80. Posljedično, kako bi se poštovao članak 47. Povelje, čini mi se da sud pred kojim je pokrenut postupak po tužbi protiv administrativne novčane kazne mora biti u mogućnosti ispitati zakonitost naloga na kojem se ta kazna temelji. S jedne strane, nacionalni sud ne može biti vezan nalogom koji je jednostrano donijela administracija. S druge strane, zakonitost tog naloga je zasigurno pitanje prava mjerodavnog za spor i njegovo konačno rješenje.

2. Opseg izvršavanja neograničene nadležnosti

81. Iz sudske prakse Suda kao i ESLJP-a proizlazi da pravo na pristup sudu nije apsolutno pravo³¹. Ostvarivanje prava na djelotvoran pravni lijek stoga može biti uređeno propisima.

a) Mogućnost ograničenja prava na djelotvoran pravni lijek

82. Prema mišljenju Suda, „iz ustaljene sudske prakse proizlazi da temeljna prava ne daju apsolutne povlastice, već mogu biti ograničena pod uvjetom da ograničenja odgovaraju ciljevima od općeg interesa koji se žele postići predmetnom mjerom, i ne uključuju u odnosu na cilj koji se želi postići neproporcionalno i neprihvatljivo miješanje kojim se krši sama bit zajamčenih prava (vidjeti u tom smislu presudu od 15. lipnja 2006., Dokter i dr. [C-28/05, EU:C:2006:408], t. 75. i navedenu sudsku praksu, kao i presudu [ESLJP-a] Fogarty protiv Ujedinjene Kraljevine od 21. studenoga 2001., Zbornik presuda i odluka 2001-XI, t. 33.)”³².

28 — Vidjeti u tom smislu ESLJP, 16. travnja 2013., Fazliyski protiv Bugarske, ECLI:CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, t. 59. i 60.; ESLJP, 24. studenoga 2005., Capital Bank AD protiv Bugarske, ECLI:CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, t. 99. do 108., kao i ESLJP, 28. travnja 2005., ID protiv Bugarske, ECLI:CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, t. 50. do 55.

29 — Vidjeti osobito uvodne izjave 3. i 12. Direktive 2011/16. Prema mišljenju Suda, Direktiva 77/799 je imala za cilj „borb[u] protiv međunarodne porezne prijevare i utaje poreza i da je ona prema tome usvojena kako bi se uredila suradnja između nadležnih poreznih tijela država članica” (presuda od 22. listopada 2013., Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, t. 32). Ti se ciljevi nisu promijenili donošenjem Direktive 2011/16.

30 — Vidjeti u tom smislu, u pogledu Direktive 77/799, presudu od 27. rujna 2007., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 t. 31). Vidjeti također, i dalje u pogledu Direktive 77/799 i osobito u odnosu na poreznog obveznika koji je predmet zahtjeva za informacije, presudu od 22. listopada 2013., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, t. 36).

31 — Vidjeti u tom smislu presudu od 30. lipnja 2016., Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, t. 44. i navedena sudska praksa).

32 — Presuda od 18. ožujka 2010., Alassini i dr. (C-317/08 do C-320/08, EU:C:2010:146, t. 63.).

83. Taj je pristup uvelike sličan onom ESLJP-a kad ispituje ograničenja prava zajamčenih člancima 6. i 13. EKLJP-a³³.

84. Zapravo se radi ni više ni manje nego o poštovanju onog što je propisano u članku 52. stavku 1. Povelje, prema kojem je „ograničenje prava na djelotvoran pravni lijek pred sudom u smislu članka 47. Povelje [...] opravdano samo ako je predviđeno zakonom, ako poštuje bit tog prava i ako je, podložno načelu proporcionalnosti, potrebno te zaista odgovara ciljevima od općeg interesa koje priznaje Europska unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba”³⁴.

85. Ostvarivanje prava na djelotvoran pravni lijek može dakle biti ograničeno pod uvjetom da *bit* prava nije povrijeđena. Iz te perspektive, ESLJP je također pojasnio da uloga članka 6. EKLJP-a nije jamčiti pristup sudu koji bi mogao svojim vlastitim mišljenjem *zamijeniti* ono upravnih tijela³⁵.

86. Kako bi se ocijenila dostatnost opsega nadzora koji može izvršiti nadležni nacionalni sud, valja uzeti u razmatranje cilj pobijane odluke. Taj je element tim važniji kad odluka „obrađuje posebno područje koje zahtijeva specijalizirana znanja ili ako, te u kojoj mjeri, podrazumijeva izvršavanje diskrecijske ovlasti uprave”³⁶.

87. U tim okolnostima, čini mi se da nadzor valjanosti naloga na kojem se temelji administrativna novčana kazna može biti ograničen ako tim ograničenjem nije povrijeđena bit prava na djelotvoran pravni lijek, ako teži ostvarivanju legitimnog cilja i ako postoji razumni odnos proporcionalnosti između upotrijebljenih sredstava i željenog cilja³⁷.

b) Opseg nadzora pravilnosti (od strane uprave države koja prima zahtjev) i zakonitosti (od strane suda iste države) u okviru zahtjeva za informacije na temelju Direktive 2011/16

88. Kao prvo, podsjećam da je cilj Direktive 77/799 bio borba protiv međunarodne porezne utaje i izbjegavanja poreza³⁸. Prve dvije uvodne izjave Direktive 2011/16 potvrđuju taj cilj. Ta se svrha također može zaključiti iz članka 23. stavka 2. navedene Direktive 2011/16 sukladno kojoj „[d]ržave članice dostavljaju Komisiji sve relevantne informacije potrebne za ocjenu učinkovitosti upravne suradnje u skladu s ovom Direktivom *u suzbijanju porezne utaje i izbjegavanja poreza*”³⁹.

89. Iz sad već ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da se cilj borbe protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza može smatrati legitimnim i predstavlja važan razlog u općem interesu⁴⁰.

90. Kao drugo, Sud je presudio da je država koja prima zahtjev načelno obvezna odgovoriti na zahtjev za informacije koji podnese nadležno tijelo druge države članice⁴¹.

33 — Vidjeti u tom smislu Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial“, u Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., i Ward, A. (ur.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014., str. 1197. do 1275., osobito br. 47.84.

34 — Presuda od 15. rujna 2016., *Star Storage i dr.* (C-439/14 i C-488/14, EU:C:2016:688, t. 49).

35 — Vidjeti u tom smislu ESLJP, 15. rujna 2015., *Tsanova-Gecheva protiv Bugarske*, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, t. 97.

36 — ESLJP, 15. rujna 2015., *Tsanova-Gecheva protiv Bugarske*, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, t. 98.

37 — Vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2010., *DEB* (C-279/09, EU:C:2010:811, t. 60.).

38 — Vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550 t. 30.), i od 22. listopada 2013., *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, t. 32.).

39 — Moje isticanje.

40 — Vidjeti osobito u tom smislu presude od 18. srpnja 2007., *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, t. 60.), i od 21. veljače 2013., *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, t. 40., 45. i 46.).

41 — Vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2013., *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, t. 34.).

91. U tom pogledu, upotreba indikativa sadašnjeg vremena u članku 5. Direktive 2011/16 potvrđuje obveznu prirodu zahtjeva za prijenos informacija. Naime, u skladu s tim člankom, „[n]a zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, tijelo koje prima zahtjev *dostavlja* sve informacije navedene u članku 1. stavku 1. [...] tijelu koje podnosi zahtjev”⁴². Uvjet koji je ranije bio naveden u članku 2. stavku 1. Direktive 77/799 je sad razvijen u zasebnom članku Direktive 2011/16 naslovljenom „Ograničenja”, odnosno članku 17. Međutim, članak 18. te direktive pojašnjava da se odredbe članka 17. stavaka 2., 3. i 4. „ni u kojem slučaju ne smij[u] tumačiti kao dopuštenje državi članici koja prima zahtjev da odbije pribaviti informacije isključivo zato što te informacije nisu od nacionalnog interesa”.

92. Kao treće, također je jasno da država koja podnosi zahtjev ne može zahtijevati bilo koje porezne informacije. Naime, pozivanje članka 5. Direktive 2011/16 na 1. članak iste direktive nameće jasno ograničenje: ta direktiva utvrđuje pravila i postupke koji omogućuju međusobnu suradnju država članica s namjerom razmjene informacija *za koje se predviđa da su relevantne* za administraciju i primjenu nacionalnih zakonodavstava država članica vezano uz poreze⁴³.

93. To je ograničenje izričito navedeno u uvodnoj izjavi 9. Direktive 2011/16 sukladno kojoj „[s]tandard ‚predvidive relevantnosti’ ima namjeru osigurati razmjenu informacija u poreznim pitanjima u najširoj mogućoj mjeri te istodobno razjasniti kako države članice nemaju slobodu baviti se ‚traženjem naslijepo’ ili tražiti informacije koje su malo vjerojatno značajne za porezna davanja predmetnog poreznog obveznika [...]”.

94. Iz te odredbe i njezinog objašnjenja proizlazi da poštovanje standarda „predvidive relevantnosti” uvjetuje pravilnost zahtjeva za informacije. Tijelo koje prima zahtjev stoga u tom pogledu mora provjeriti zahtjev za informacije. Članak 7. stavak 4. Direktive 2011/16 uostalom ovlašćuje na to da se tijelo koje podnosi zahtjev obavijesti o eventualnim utvrđenim nedostacima u zahtjevu.

95. Posljedično, taj standard ujedno predstavlja kriterij prema kojem treba ispitivati zakonitost naloga, i to od strane suda u smislu članka 47. Povelje.

96. Kao četvrto, brzina i diskrecija su očito ključni u borbi protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza što potvrđuju i uvodne izjave 4. i 8. Direktive 2011/16. Zbog toga su u članku 7. te Direktive određeni rokovi za dostavu informacija⁴⁴.

97. Iz četiri prethodna razmatranja proizlazi da provjera pravilnosti zahtjeva za informacije od strane porezne uprave države koja prima zahtjev i naknadni nadzor zakonitosti od strane nacionalnog suda moraju biti ograničeni kako sustav suradnje uveden Direktivom 2011/16 ne bi u velikoj mjeri bio lišen učinkovitosti. Takvo je ograničenje opravdano s obzirom na postavljeni cilj borbe protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza koji je u općem interesu.

98. U tom pogledu, članak 20. Direktive 2011/16 definira parametre korisne za definiciju nadzora koji se ima izvršiti, tako što nalaže najmanje informacije koje se trebaju navesti u standardnom obrascu čiju je uporabu preporučio zakonodavac za zahtjeve za informacije iz članka 5. Direktive 2011/16 kao i za odgovore na te zahtjeve. Uvodna izjava 9. Direktive 2011/16 koja navodi standard „predvidive relevantnosti” poziva se uostalom izričito na članak 20.

42 — Moje isticanje.

43 — Uz iznimku poreza na dodanu vrijednost, carine, posebnih poreza obuhvaćenih zakonodavstvom Unije o upravnoj suradnji između država članica te obveznih doprinosa socijalnog osiguranja (članak 2. stavak 2. Direktive 2011/16).

44 — Vidjeti uvodnu izjavu 12. Direktive 2011/16. Tako na primjer ako tijelo koje prima zahtjev želi obavijestiti tijelo koje podnosi zahtjev o bilo kakvim nedostacima u zahtjevu, članak 7. stavak 4. Direktive 2011/16 mu nameće da to učini u roku od mjesec dana od primitka zahtjeva za informacije.

99. Elementi navedeni u članku 20. stavku 2. prvom podstavku Direktive 2011/16 su identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom i porezna svrha za koju se traže informacije. Drugi podstavak dodaje da tijelo koje podnosi zahtjev može također osigurati ime i adresu svake osobe za koju se vjeruje da posjeduje tražene informacije.

100. Na temelju tih elemenata, tijelo koje prima zahtjev treba biti u mogućnosti utvrditi jesu li zatražene informacije *predvidivo relevantne* za ostvarenje cilja koji opiše tijelo koje podnosi zahtjev, to jest jesu li zaista značajne za porezna davanja predmetnog poreznog obveznika i mogu li pomoći tijelu koje podnosi zahtjev u utvrđivanju točnog iznosa dugovanog poreza.

101. Drugim riječima, tijelo države koja prima zahtjev treba biti u mogućnosti odgovoriti na pitanje *mogu li zatražene informacije biti povezane s utvrđivanjem poreza što tijelo koje podnosi zahtjev nastoji utvrditi*⁴⁵.

102. To je tumačenje u skladu s komentarima na članak 26. predložka porezne konvencije o porezu na dohodak i kapital OECD-a koji je nadahnuo i samog zakonodavca Unije⁴⁶. Naime, sukladno obrazloženjima članka navedene konvencije, mora postojati „*razumna* mogućnost da će se zatražene informacije *pokazati značajnima*”⁴⁷. Standardom „predvidive relevantnosti” se želi spriječiti državu da zatraži informacije „za koje je *malo vjerojatno* da su *povezane* s istragom ili ispitivanjem u tijeku”⁴⁸.

103. Legitimni cilj postavljen u Direktivi 2011/16 nalaže da se ista ograničenja primjenjuju na nadzor zakonitosti naloga koji se izvršava u okviru pravnog sredstva podnesenog protiv novčane kazne određene osobi koja je odbila dostaviti zatražene informacije.

104. Konkretno, nacionalni sud bi trebao moći provjeriti temelji li se nalog na zahtjevu za informacije koji prikazuje vezu između, s jedne strane, zatraženih informacija, predmetnog poreznog obveznika i trećih osoba od kojih su eventualno zatražene informacije te, s druge strane, porezne svrhe koja se želi postići.

105. Da bi bila kažnjena, neusklađenost između zahtjeva za informacije i porezne svrhe koja se želi postići mora biti očita. Zatražiti od suda države koja prima zahtjev detaljnu pravnu analizu pretpostavljalo bi dubinsko poznavanje činjeničnog i pravnog okvira države koja podnosi zahtjev, što se od suda ne može zatražiti i uostalom ne bi bilo realistično⁴⁹. Slažem se s mišljenjem Komisije prema kojem pojam „predvidive relevantnosti” nameće „[samo] provjeru koja je „sažeta i formalna, činjenične prirode””⁵⁰.

45 — Napominjem da se u prijedlogu Direktive Vijeća o administrativnoj suradnji u području oporezivanja od 2. veljače 2009. [COM(2009)29 *final*], članak 5. stavak 1. odnosio na „sve informacije koje *mogu* biti korisne za točno utvrđenje poreza”. Moje isticanje.

46 — Vidjeti t. 570. obrazloženja prijedloga Direktive Vijeća o administrativnoj suradnji u području oporezivanja od 2. veljače 2009. [COM(2009)29 *final*]. Sud je već držao opravdanim da se države članice nadahnu modelom ugovora OECD-a. U odnosu na model ugovora o dvostrukom oporezivanju, vidjeti na primjer presudu od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 32.).

47 — Komentari odredbi članka 26. predložka porezne konvencije o porezu na dohodak i kapital 2014. OECD-a, t. 5. Moje isticanje.

48 — Komentari odredbi članka 26. predložka porezne konvencije o porezu na dohodak i kapital 2014. OECD-a. Moje isticanje.

49 — U pogledu Direktive 77/799, vidjeti u tom smislu presudu od 13. travnja 2000., W. N. (C-420/98, EU:C:2000:209, t. 18.).

50 — Vidjeti točku 50. pisanih očitovanja Komisije.

106. Isto tako, ne čini mi se da bi se ograničenja obveze dostave razvijena u članku 17. Direktive 2011/16 trebala uzeti u obzir. Naime, tijelo koje prima zahtjev je načelno obvezno odgovoriti na zahtjev za informacije⁵¹ i ograničenja navedena u članku 17. navedene direktive su samo *moгуćnosti* ostavljene na ocjenu tijelu koje prima zahtjev da ne dostavi informacije⁵². Kako je Sud ranije istaknuo u odnosu na državu koja podnosi zahtjev, zakonodavac Unije je upotrijebivši izraz „može”, naznačio da nacionalne porezne uprave imaju mogućnost⁵³. Taj je glagol upotrijebljen i u članku 17. stavcima 3. i 4. Direktive 2011/16⁵⁴.

107. Stoga, nije na sudu da *a posteriori* ocijeni priliku upotrijebiti te mogućnosti ako to tijelo koje prima zahtjev nije procijenilo korisnim učiniti kad je primilo zahtjev za informacije.

c) Međuzaključci o opsegu nadzora pravilnosti i zakonitosti u okviru zahtjeva za informacije na temelju Direktive 2011/16

108. Direktiva 2011/16 sama ne dodjeljuje nikakva prava pojedincima.

109. Međutim, prije donošenja naloga, tijelo koje prima zahtjev treba biti u mogućnosti utvrditi jesu li zatražene informacije predvidivo relevantne za ostvarenje cilja koji opiše tijelo koje podnosi zahtjev, to jest jesu li zaista značajne za porezna davanja predmetnog poreznog obveznika i mogu li pomoći tijelu koje podnosi zahtjev u utvrđivanju točnog iznosa dugovanog poreza.

110. Određivanje administrativne novčane kazne propisane s ciljem poštovanja direktive, nalaže osim toga pristup sudu u smislu članka 47. Povelje. To pretpostavlja da sud pred kojim je pokrenut postupak po tužbi protiv administrativne novčane kazne mora biti u mogućnosti ispitati zakonitost naloga na kojem se ta kazna temelji.

111. Međutim, legitimni cilj borbe protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza postavljen u Direktivi 2011/16 nalaže ograničiti nadzor zakonitosti kako slijedi: sud bi jedino trebao biti u mogućnosti provjeriti sažetim ispitivanjem temelji li se nalog na zahtjevu za informacije koji prikazuje vezu između, s jedne strane, zatraženih informacija, predmetnog poreznog obveznika i treće osobe od koje su eventualno zatražene informacije te, s druge strane, porezne svrhe koja se želi postići. Kako bi se utvrdila nezakonitost, neusklađenost između zahtjeva za informacije i porezne svrhe mora biti očita.

112. Tako zamišljena, čini mi se da ta vrsta nadzora ne lišava pravo na djelotvoran pravni lijek zajamčeno člankom 47. Povelje njegove biti. Osim toga, poštuje načelo proporcionalnosti s obzirom na to da su nametnuta ograničenja potrebna kako bi se zajamčila učinkovitost postupka upravne suradnje u području oporezivanja uspostavljenog Direktivom 2011/16 i ne prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje postavljenog cilja borbe protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza.

51 — Vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2013., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, t. 34.).

52 — Samo članak 17. stavak 1. Direktive 2011/16 uvjetuje odgovor tijela koje prima zahtjev. Međutim, tom je tijelu nemoguće provjeriti poštovanje tog uvjeta. Naime, sukladno toj odredbi, tijelo koje prima zahtjev osigurava informacije navedene u članku 5. „uz uvjet da je tijelo koje podnosi zahtjev iscrpilo uobičajene izvore informacija koje je moglo iskoristiti u okolnostima za dobivanje traženih informacija, ne riskirajući pritom ugrožavanje postignuća svojih ciljeva”. Taj uvjet je dakle nametnut tijelu koje podnosi zahtjev. Na temelju načela lojalne suradnje na kojem se direktiva zasniva, tijelo koje prima zahtjev mora nužno pretpostaviti poštovanje tog uvjeta. Uobičajeno, tijelo koje podnosi zahtjev ne bi se pozvalo na direktivu kad samo raspolaže potrebnim informacijama.

53 — Vidjeti u tom smislu presude od 22. listopada 2013., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, t. 33.), kao i od 27. rujna 2007., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 t. 32.).

54 — Što se tiče članka 17. stavka 2. Direktive 2011/16, u istom je naznačeno da direktiva „*ne nameće* nikakvu obvezu državi članici koja prima zahtjev da provodi istražne radnje ili da dostavlja informacije ako je protivno njezinom zakonodavstvu da se provode takve istrage ili prikupljaju zatražene informacije za njezine vlastite potrebe” (moje isticanje).

d) Konačna napomena o nedostatku nedosljednosti s činjeničnim stanjem poreznog obveznika

113. U svojoj presudi od 22. listopada 2013., *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), Sud je presudio da u okviru postupaka poreznog nadzora valja razlikovati fazu istrage – kojoj pripada zahtjev za dostavu informacija jedne porezne uprave drugoj – od kontradiktorne faze. Prema mišljenju Suda, „poštivanje prava poreznog obveznika na obranu ne zahtijeva da potonji sudjeluje u zahtjevu za dostavu informacija koji država članica koja podnosi zahtjev uputi državi članici koja ga prima”⁵⁵.

114. Prema mišljenju Komisije, isti bi se argumenti trebali primijeniti i na treću osobu od koje su zatražene informacije kako joj se ne bi dodijelilo više postupovnih prava nego poreznom obvezniku obuhvaćenom poreznom istragom, iako se ne utječe na poreznu situaciju prvog⁵⁶. Posljedično, treća osoba od koje su zatražene informacije ne bi trebala imati na raspolaganju pravo osporavati predvidivu relevantnost zahtjeva za informacije.

115. Takav se argument ne može prihvatiti s obzirom na to da se porezni obveznik obuhvaćen poreznom istragom i treća osoba od koje su zatražene informacije ne nalaze u usporedivim situacijama.

116. Naime, ono što opravdava nedostatak obveznog priznanja postupovnih prava poreznom obvezniku u presudi od 22. listopada 2013., *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), je razlika koju povlači Sud u postupku poreznog nadzora između faze istrage i kontradiktorne faze⁵⁷. Kontradiktorna faza započinje slanjem prijedloga ispravka poreznom obvezniku. Ta druga etapa nužno obuhvaća poštovanje određenih prava poreznog obveznika, kao što je pravo eventualno osporavati konačnu odluku pred sudom.

117. Treća osoba od koje su zatražene informacije nije uključena u drugu fazu postupka poreznog nadzora. Ona stoga u toj fazi neće moći isticati svoja prava. Osim toga, suprotno od situacije poreznog obveznika, može li se zaista govoriti o istrazi u odnosu na treću osobu od koje su zatražene informacije osobito kad joj je određena novčana kazna? U tim okolnostima, nije nedosljedno na pitanje prava na djelotvoran pravni lijek dati različit odgovor, ovisno o tome radi li se o poreznom obvezniku kojem država koja podnosi zahtjev želi obračunati porez ili o trećoj osobi kojoj je upućen nalog nastavno na zahtjev za informacije.

E – Četvrto prethodno pitanje

118. Svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita se o opsegu standarda „predvidive relevantnosti” iz članka 1. stavka 1. i članka 5. Direktive 2011/16. Cour administrative (Viši upravni sud) se u biti pita radi li se o uvjetu valjanosti zahtjeva za informacije koji je tijelo koje podnosi zahtjev uputilo tijelu koje prima zahtjev kao i naknadnog naloga.

119. Tijekom ispitivanja trećeg i petog pitanja, ocijenio sam da pozivanje članka 5. Direktive 2011/16 na članak 1. iste direktive nameće jasno ograničenje tijelu koje podnosi zahtjev.

⁵⁵ — Točka 44. te presude.

⁵⁶ — Vidjeti točku 70. pisanih očitovanja Komisije.

⁵⁷ — Vidjeti u tom pogledu točke 56. do 59. mišljenja nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:370). Što se tiče doktrine, također vidjeti Aubert, M., Broussy, E. i Cassagnabère, H., „Chronique de jurisprudence de la CJUE”, *L'actualité juridique; droit administratif*, 2013., str. 2309.; Van Eijdsen, A., „Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request”, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014., br. 3., str. 131. do 134., osobito str. 132. i 133.

120. Naime, u skladu s ta dva članka Direktiva 2011/16 utvrđuje pravila i postupke kojima se državama članicama nalaže međusobna suradnja s namjerom razmjene informacija koje mogu biti značajne za administraciju i primjenu nacionalnih zakonodavstava država članica vezano uz poreze⁵⁸.

121. Iz toga sam zaključio da poštovanje standarda „predvidive relevantnosti” uvjetuje pravilnost zahtjeva za informacije kao i naknadnog naloga te da ujedno predstavlja kriterij prema kojem treba ispitivati zakonitost naloga od strane suda u smislu članka 47. Povelje⁵⁹.

122. Drugim riječima, predvidivo relevantna narav informacija koje jedna država članica traži od druge države članice predstavlja uvjet koji mora zadovoljiti zahtjev za informacije kako bi za nadležno tijelo države članice koja prima zahtjev nastala obveza da po njemu postupi.

F – Šesto prethodno pitanje

123. Svojim šestim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita, nalaže li članak 47. stavak 2. Povelje da se zahtjev za informacije koji je tijelo koje podnosi zahtjev uputilo tijelu koje prima zahtjev dostavi adresatu naloga i sudu u okviru postupka po tužbi protiv odluke o određivanju novčane kazne zbog odbijanja odgovora na tu odluku.

124. Pitanje nije beznačajno. Ono utječe na načelo kontradiktornosti koje se smatra temeljnim načelom jer omogućava ostvarivanje prava obrane i utvrđivanje sudske istine⁶⁰.

125. U okviru Direktive 2011/16, elementi koji mogu pokazati vezu između zatraženih informacija i porezne svrhe koju tijelo koje podnosi zahtjev želi ostvariti – to jest predvidivu relevantnost zatraženih informacija – su nužno navedeni u zahtjevu za informacije. Nasuprot tomu, nije sigurno da su ti elementi ponovljeni u zahtjevu za izdavanje naloga dostavljenom trećoj osobi od koje su zatražene informacije. Upravo suprotno, članak 3. stavak 4. Zakona od 25. studenoga 2014. izričito pojašnjava da nalog sadržava samo navode koji su nužni kako bi se osobi kod koje se nalaze informacije omogućilo identificirati zatražene informacije⁶¹.

126. Tako sažet nalog ne dopušta provjeru temelji li se na zahtjevu za informacije koji prikazuje vezu između, s jedne strane, zatraženih informacija, predmetnog poreznog obveznika i treće osobe od koje su eventualno zatražene informacije te, s druge strane, porezne svrhe koja se želi postići⁶².

127. Posljedično, prvi zahtjev za informacije države koja podnosi zahtjev mora nužno biti dostavljen na znanje sudu pred kojim je pokrenut postupak po tužbi protiv novčane kazne. U suprotnom, sud ne bi bio u mogućnosti izvršiti nadzor zakonitosti koji nalaže članak 47. Povelje.

128. Naime, kako je nezavisni odvjetnik Yves Bot nedavno imao priliku podsjetiti u točki 92. svojeg mišljenja u predmetu ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563), „čak i kad se tvrdi da je ugrožena nacionalna sigurnost, jamstvo djelotvornog pravnog sredstva zahtijeva najmanje da se neovisno žalbeno tijelo obavijesti o razlozima na kojima se temelji sporna odluka, čak i kad oni nisu javno dostupni [...]”⁶³.

129. Ali što je s trećom osobom od koje su zatražene informacije? Činjenica da ona nema pristup zahtjevu za informacije stvorila bi nejednakost među strankama u postupku.

58 — Uz iznimku poreza na dodanu vrijednost, carine, posebnih poreza obuhvaćenih zakonodavstvom Unije o upravnoj suradnji između država članica te obveznih doprinosa socijalnog osiguranja (članak 2. stavak 2. Direktive 2011/16).

59 — Vidjeti točke 94. i 95. ovog mišljenja.

60 — Vidjeti u tom smislu, Miniato, L., *Le principe du contradictoire en droit processuel*, L. G. D. J., 2008., br. 121.

61 — U konkretnom slučaju, čini mi se da propis nije nužno poštovan. Naime, nalog dostavljen Berliozu u glavnom predmetu sadržava i druge informacije osim samih zatraženih informacija (vidjeti bilješku 67.).

62 — Vidjeti točku 111. ovog mišljenja.

63 — Moje isticanje.

130. Od samih početaka Europske unije, Sud je stajališta da bi temeljiti sudsku odluku na činjenicama i dokumentima s kojima se stranke ili jedna od njih nisu mogle upoznati i o kojima nisu mogle zauzeti stajalište značilo prekršiti pravo na djelotvoran pravni lijek⁶⁴.

131. Doduše, ni načelo kontradiktornosti nije apsolutno. S tim u vezi, ne treba zaboraviti okvir u koji ovaj spor ulazi: suradnja između poreznih uprava u cilju borbe protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza. U tom kontekstu, nije isključeno da bi dostava zahtjeva za informacije trećoj osobi od koje su zatražene informacije mogla naštetiti učinkovitosti razmjene informacija ili umanjiti izgleda za uspjeh istrage koju vodi tijelo koje podnosi zahtjev. Osim toga, nije li otkrivanje zahtjeva za informacije trećoj osobi od koje su zatražene informacije takve naravi da krši pravo na zaštitu osobnih podataka poreznog obveznika protiv kojeg se vodi porezna istraga?

132. Ne smatram međutim da ti razlozi općenito i apsolutno opravdavaju povredu jamstava sadržanih u pravu na djelotvoran pravni lijek koju karakterizira ograničeni pristup elementima nužnima za ocjenu zakonitosti određene kazne.

133. Naime, ESLJP je priznao da načelo kontradiktornosti može biti ograničeno jedino kako bi se očuvala temeljna prava nekog drugog pojedinca ili važan javni interes⁶⁵. Prema mišljenju ESLJP-a, samo mjere koje su apsolutno nužne su opravdane s obzirom na članak 6. stavak 1. EKLJP-a⁶⁶.

134. S tim u vezi, u okviru Direktive 2011/16, ne čini mi se da, *a priori*, prava drugog pojedinca opravdavaju povjerljivost zahtjeva za informacije prema trećoj osobi od koje su zatražene informacije. Naime, moguće je da su informacije o poreznom obvezniku uključenom u poreznu istragu već otkrivene u zahtjevu za izdavanje naloga⁶⁷. Upravo suprotno, borba protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza sigurno predstavlja važan javni interes.

135. Međutim, čak i u izvanrednim okolnostima povezanim s javnom sigurnosti u slučaju pretpostavljenih terorističkih napada, Sud je presudio da su nadležna nacionalna tijela dužna iznijeti dokaze da bi državna sigurnost zaista bila ugrožena obavještanjem zainteresiranoga o preciznim i potpunim razlozima na kojima se temelji sporna odluka⁶⁸.

136. Taj zahtjev postoji i u sudskoj praksi ESLJP-a koji želi da se ograničenje načela kontradiktornosti nadoknadi prikladnim postupovnim sustavima koji mogu jamčiti zadovoljavajuću razinu pravičnosti u postupku⁶⁹. Naime, sudska ocjena nužnosti otkrivanja informacija smatrana je važnim jamstvom koje može ispraviti to što je nadležno tijelo odbilo priopćiti zahtjev⁷⁰.

64 — Vidjeti u tom smislu presude od 22. ožujka 1961., Snpat/Haute Autorité (42/59 i 49/59, EU:C:1961:5) i, za noviju potvrdu načela, presudu od 4. lipnja 2013., ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, t.56.).

65 — Vidjeti u tom smislu ESLJP, 16. veljače 2000., Jasper protiv Ujedinjene Kraljevine, ECLI:CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, t. 52., i ESLJP, 19. veljače 2009., A. i drugi protiv Ujedinjene Kraljevine, ECLI:CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, t. 205.

66 — ESLJP, 16. veljače 2000., Jasper protiv Ujedinjene Kraljevine, ECLI:CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, t. 52.

67 — To je uostalom i slučaj ovdje jer nalog detaljno navodi identitet predmetne pravne osobe i svrhu istrage koju provode nadležna tijela države koja podnosi zahtjev. Nakon naznake da je „pravna osoba na koju se odnosi zahtjev za informacije društvo Cofima SAS” i poblizjeg navođenja adrese njezinog sjedišta društva u Francuskoj, u nalogu se izričito dodaje da „nadležna francuska porezna tijela provjeravaju poreznu situaciju društva SAS Cofima koje je u vlasništvu društva Berlioz Investment SA, i trebaju informacije kako bi mogli odlučiti o primjeni poreza po odbitku na isplate koje je SAS Cofima izvršila Berlioz Investmentu SA” (vidjeti dokument A 1 u spisu koji je podnijela luksemburška vlada).

68 — Vidjeti u tom smislu presudu od 4. lipnja 2013., ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, t. 61.).

69 — Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika Y. Bota u predmetu ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563, t. 83.) i osobito ESLJP, 16. veljače 2000., Jasper protiv Ujedinjene Kraljevine, ECLI:CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, t. 52.

70 — Vidjeti u tom smislu, ESLJP, 16. veljače 2000., Jasper protiv Ujedinjene Kraljevine, ECLI:CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, t. 56.

137. S obzirom na ta razmatranja, smatram da zahtjev za informacije stoga mora nužno biti dostavljen sudu pred kojim je pokrenut postupak po tužbi protiv novčane kazne kao i trećoj osobi od koje su zatražene informacije. Ako administracija države koja prima zahtjev smatra da zbog potpunijeg priopćavanja može biti ugrožena učinkovitost suradnje između administracija u cilju borbe protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza (ili da može štetiti nekom drugom javnom interesu ili temeljnom pravu drugog pojedinca), na njoj je da o tome iznese dokaze u okviru navedene tužbe, a na sudu da odluči o tom pitanju.

VI – Zaključak

138. Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je postavio Cour administrative (Viši upravni sud) odgovori na sljedeći način:

- „1. Kad država članica u svojem zakonodavstvu propisuje novčanu kaznu osobi koja odbija dostaviti informacije u sklopu razmjene informacija između poreznih uprava na temelju odredbi Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja, ona provodi pravo Unije što obuhvaća primjenu Povelje.
2. Osoba se može pozivati na članak 47. Povelje kad smatra da se administrativna novčana kazna koja joj je određena temelji na zahtjevu za informacije u čiju valjanost sumnja ako je taj zahtjev podnesen u okviru postupka koji predstavlja provedbu prava Unije.
3. Članak 47. Povelje treba tumačiti na način da sud pred kojim je pokrenut postupak po tužbi protiv administrativne novčane kazne zbog toga što nije dan odgovor na nalog mora biti u mogućnosti ispitati zakonitost tog naloga. Međutim, s obzirom na legitimni cilj borbe protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza koji ima Direktiva 2011/16, sud bi jedino trebao biti u mogućnosti provjeriti sažetim ispitivanjem temelji li se nalog na zahtjevu za informacije koji prikazuje vezu između, s jedne strane, zatraženih informacija, predmetnog poreznog obveznika i treće osobe od koje su eventualno zatražene informacije te, s druge strane, porezne svrhe koja se želi postići. Kako bi se utvrdila nezakonitost, neusklađenost između zahtjeva za informacije i porezne svrhe mora biti očita.
4. Predvidivo relevantna narav informacija koje jedna država članica traži od druge države članice na temelju Direktive 2011/16 pretpostavka je koju zahtjev za informacije mora zadovoljiti kako bi za nadležno tijelo države članice koja prima zahtjev nastala obveza da po njemu postupi.
5. Zahtjev za informacije na kojem se temelji nalog mora nužno biti dostavljen sudu pred kojim je pokrenut postupak po tužbi protiv novčane kazne kao i trećoj osobi od koje su zatražene informacije. Ako administracija države koja prima zahtjev smatra da zbog potpunijeg priopćavanja može biti ugrožena učinkovitost suradnje između administracija u cilju borbe protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza (ili da može štetiti nekom drugom javnom interesu ili temeljnom pravu drugog pojedinca), na njoj je da o tome iznese dokaze u okviru navedene tužbe, a na sudu da odluči o tom pitanju.”