



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

25. studenoga 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Upravna suradnja u području oporezivanja – Direktiva 2011/16/EU – Članak 1. stavak 1., članak 5. i članak 20. stavak 2. – Zahtjev za informacije – Odluka kojom se nalaže dostava informacija – Odbijanje postupanja po nalogu – Sankcija – ‚Predvidiva relevantnost‘ zatraženih informacija – Nepostojanje poimenične i pojedinačne identifikacije poreznih obveznika o kojima je riječ – Pojam ‚identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom‘ – Obrazloženje zahtjeva za informacije – Doseg – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članak 47. – Pravo na djelotvoran pravni lijek protiv odluke kojom se nalaže dostava informacija – Članak 52. stavak 1. – Ograničenje – Poštovanje bitnog sadržaja prava”

U predmetu C-437/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Cour administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg), odlukom od 23. svibnja 2019., koju je Sud zaprimio 31. svibnja 2019., u postupku

État luxembourgeois

protiv

L,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica drugog vijeća, u svojstvu predsjednice trećeg vijeća, J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi (izvjestiteljica) i N. Wahl, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za L, F. Trevisan i P. Mellina, *avocats*,
- za luksemburšku vladu, C. Schiltz, T. Uri i A. Germeaux, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: francuski

- za Irsku, M. Browne, G. Hodge, J. Quaney i A. Joyce, u svojstvu agenata, uz asistenciju S. Horan, *BL*,
- za vladu Helenske Republike, K. Georgiadis, M. Tassopoulou i Z. Chatzipavlou, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,
- za francusku vladu, u početku A.-L. Desjonquères i C. Mosser, a zatim A.-L. Desjonquères, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Galluzzo, *avvocato dello Stato*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za finsku vladu, M. Pere, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, u početku W. Roels i N. Gossement, a zatim W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 3. lipnja 2021.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) kao i članka 1. stavka 1., članka 5. i članka 20. stavka 2. točke (a) Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL 2011., L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između État luxembourgeois (Luksemburška Država) i društva L, koje je društvo luksemburškog prava, u vezi sa zakonitošću novčane kazne koja je tom društvu izrečena jer je odbilo dostaviti određene informacije nakon zahtjeva za razmjenu informacija između država članica u poreznim pitanjima.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodne izjave 1., 2. i 6. do 9. Direktive 2011/16 glase:

- „(1) Potreba država članica za uzajamnom pomoći u području oporezivanja u eri globalizacije ubrzano raste. Mobilnost poreznih obveznika, broj prekograničnih transakcija i internalizacije financijskih instrumenata se sve brže povećava, zbog čega države članice imaju poteškoća u pravilnom određivanju poreza. Te sve veće poteškoće utječu na funkcioniranje poreznih sustava i dovodi do dvostrukog oporezivanja, koje samo po sebi potiče poreznu prijevartu i poreznu utaju [...]
- (2) Prema tome, pojedinačna država članica ne može upravljati svojim unutarnjim poreznim sustavom vezano uz izravno oporezivanje bez da prima informacije iz drugih država članica. Kako bi se nadišli negativni učinci ovog fenomena, nužno je razviti novu upravnu suradnju između poreznih uprava država članica. Postoji potreba za instrumentima koji bi vjerojatno stvorili povjerenje između država članica, postavljajući ista pravila, obveze i prava za sve države članice.
- [...]
- (6) [...] U tom smislu, ova nova Direktiva smatra se ispravnim [prikladnim] aktom u smislu učinkovite upravne suradnje.
- (7) Ova se Direktiva nadograđuje na postignuća Direktive [Vijeća] 77/799/EEZ [od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja (SL 1977., L 336, str. 15.)], ali osigurava jasnija i preciznija pravila koja uređuju upravnu suradnju između država članica gdje je to potrebno, kako bi se uspostavio, posebno vezano uz razmjenu informacija, širi opseg upravne suradnje između država članica. Jasnija pravila bi također trebala omogućiti da se obuhvate sve pravne i fizičke osobe u Uniji, uzimajući u obzir sve veći raspon pravnih dogovora, uključujući ne samo tradicionalne dogovore kao što su zaklade, fondacije i investicijski fondovi, već svaki novi instrument koji porezni obveznic[i] mogu osnovati u državama članicama.
- (8) [...] [R]adi učinkovitosti i hitrije suradnje trebalo [bi] donijeti odredbu o izravnijim kontaktima između službi. [...]
- (9) 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.”

- 4 Članak 1. Direktive 2011/16, naslovljen „Predmet”, u stavku 1. određuje:
- „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.”
- 5 Članak 3. te direktive, naslovljen „Definicije”, određuje:
- „Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:
- [...]
11. ‚osoba’
- (a) fizička osoba;
- (b) pravna osoba;
- (c) kad važeće zakonodavstvo tako predviđa, udruženje osoba, kojem je priznata sposobnost da obavlja pravne poslove iako nema status pravne osobe; ili
- (d) svaki drugi pravni dogovor bilo kakve prirode i bilo kojeg oblika, neovisno o tome ima li pravnu osobnost, koji posjeduje imovinu ili njom upravlja, koja, uključujući dohodak koji iz nje proizlazi, podliježe nekom od poreza obuhvaćenih ovom Direktivom;
- [...]”
- 6 Člankom 5. navedene direktive naslovljenim „Postupak razmjene informacija na zahtjev” određuje se:
- „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.”
- 7 Članak 20. iste direktive, naslovljen „Standardni obrasci i u elektroničkom obliku”, glasi:
- „1. Zahtjevi za informacije i za upravne istrage u skladu s člankom 5. i odgovori na njih, potvrde o primitku, zahtjevi za dodatne temeljne informacije, nemogućnost ili odbijanje u skladu s člankom 7., što je više moguće, šalju se koristeći standardni obrazac koji je donijela Komisija u skladu s postupkom iz članka 26. stavka 2.
- Standardnim obrascima mogu se priložiti izvješća, izjave i bilo koji drugi dokumenti ili vjerne ovlaštene preslike ili njihovi izvaci.
2. 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 događanjima, 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.

[...]

Luksemburško pravo

Zakon od 29. ožujka 2013.

- 8 Članak 6. loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (Zakon od 29. ožujka 2013. o prenošenju Direktive 2011/16 i o 1) izmjeni Općeg poreznog zakona te 2) stavljanju izvan snage izmijenjenog Zakona od 15. ožujka 1979. o međunarodnoj upravnoj suradnji u području izravnih poreza) (*Mémorial* A 2013., str. 756.) određuje:

„Na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev luksemburško tijelo koje prima zahtjev dostavlja mu sve informacije koje posjeduje ili koje je prikupilo upravnim istražnim radnjama, koje su predvidivo relevantne za administraciju i provedbu nacionalnog zakonodavstva te države članice koja podnosi zahtjev vezano uz poreze. [...]

Zakon od 25. studenoga 2014.

- 9 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (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) (*Mémorial* A 2014., str. 4170., u daljnjem tekstu: Zakon od 25. studenoga 2014.) primjenjuje se, osobito, na zahtjeve za razmjenu informacija iz članka 6. Zakona od 29. ožujka 2013. navedenog u prethodnoj točki.

- 10 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 radi primjene razmjene informacija kao što je predviđeno konvencijama i zakonima.

(2) Osoba koja posjeduje 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. Ta obveza podrazumijeva prosljeđivanje neizmijenjenih dokumenata na kojima se informacije temelje.

[...]

11 Članak 3. tog zakona, u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, predviđao je:

„(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 postavlja 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 koja posjeduje informacije svoju odluku kojom se nalaže dostava zatraženih informacija. [...]

[...]”

12 Člankom 5. stavkom 1. navedenog zakona određuje se:

„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 porezno-administrativnom novčanom kaznom u najvišem iznosu od 250 000 eura. Iznos određuje ravnatelj nadležne porezne uprave ili osoba koju on ovlasti.”

13 Članak 6. tog zakona, u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, glasio je:

„(1) Nije dopušteno podnošenje nikakvog pravnog sredstva protiv zahtjeva za razmjenu informacija i odluke kojom se nalaže dostava informacija 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 suspenzivni učinak. [...]”

Zakon od 1. ožujka 2019.

14 Loi du 1er mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale (Zakon od 1. ožujka 2019. o izmjeni Zakona od 25. studenoga 2014. koji propisuje postupak primjenjiv na razmjenu informacija na zahtjev u području oporezivanja) (*Mémorial A 2019.*, str. 112., u daljnjem tekstu: Zakon od 1. ožujka 2019.) stupio je na snagu 9. ožujka 2019.

15 Članak 6. Zakona od 25. studenoga 2014., kako je izmijenjen Zakonom od 1. ožujka 2019., u stavicima 1. i 2. propisuje:

„(1) Protiv naloga iz članka 3. stavka 3. osoba kod koje se nalaze informacije može podnijeti tužbu za poništenje tribunalu administratif [Upravni sud]. [...]

(2) Pravni lijek protiv odluke iz članka 3. stavka 3. i odluke iz članka 5. podnosi se u roku od mjesec dana od dostave odluke osobi kod koje se nalaze zatražene informacije. Tužba ima odgodni učinak. [...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 16 Francuska porezna uprava, na temelju, među ostalim, Direktive 2011/16, 27. travnja 2017. luksemburškoj poreznoj upravi uputila je zahtjev za informacije (u daljnjem tekstu: zahtjev za informacije od 27. travnja 2017.).
- 17 U tom zahtjevu navodi se društvo F, društvo građanskog prava za nekretnine osnovano u skladu s francuskim pravom, kao pravna osoba iz države koja podnosi zahtjev, i društvo L, društvo osnovano u skladu s luksemburškim pravom, kao neizravno društvo majka društva F i kao pravna osoba iz države kojoj se podnosi zahtjev. Kad je riječ o poreznoj svrsi navedenog zahtjeva, u njemu je pojašnjeno da društvo F posjeduje nekretninu u Francuskoj i da društvo L također izravno posjeduje drugu nekretninu u Francuskoj. U istom se zahtjevu u tom pogledu objašnjava da na temelju francuskog zakonodavstva fizičke osobe koje izravno ili neizravno posjeduju nekretnine koje se nalaze u Francuskoj moraju te nekretnine prijaviti i da francuska porezna uprava želi saznati tko su dioničari i stvarni vlasnici društva L.
- 18 Directeur de l'administration des contributions directes (ravnatelj Uprave za izravno oporezivanje, Luksemburg) 28. veljače 2018. udovoljio je zahtjevu za pružanje informacija od 27. travnja 2017. upućujući društvu L odluku kojom mu se nalaze da najkasnije do 5. travnja 2018. dostavi informacije o razdoblju od 1. siječnja 2012. do 31. prosinca 2016. koje se odnose na razna druga pitanja, odnosno imena i adrese dioničara te stvarnih, izravnih i neizravnih vlasnika, neovisno o posredničkim strukturama, društva L, raspodjelu kapitala društva i presliku registara vrijednosnih papira tog društva (u daljnjem tekstu: nalog od 28. veljače 2018.). U toj je odluci istaknuto da se protiv nje ne može podnijeti pravni lijek u skladu s člankom 6. Zakona od 25. studenoga 2014. u verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku.
- 19 Društvo L podnijelo je 5. travnja 2018. tužbu protiv te odluke. Odlukom od 4. lipnja 2018. ravnatelj Uprave za izravno oporezivanje proglasio je tu tužbu nedopuštenom. Tužba za poništenje koju je društvo L podnijelo protiv potonje odluke trenutačno je u tijeku pred tribunalom administratif (Upravni sud, Luksemburg).
- 20 Ravnatelj Uprave za izravno oporezivanje 6. kolovoza 2018. uputio je društvu L odluku kojom je utvrđeno da ono nije postupilo u skladu s nalogom od 28. veljače 2018. i stoga mu je izrekao porezno administrativnu novčanu kaznu u skladu s člankom 5. Zakona od 25. studenoga 2014. (u daljnjem tekstu: odluka o kazni od 6. kolovoza 2018.).
- 21 Tužbom podnesenom tajništvu tribunala administratif (Upravni sud) 5. rujna 2018. društvo L zatražilo je preinaku navedene odluke, a podredno njezino poništenje.
- 22 Presudom od 18. prosinca 2018. tribunal administratif (Upravni sud) poništio je navedenu odluku jer je postojalo proturječje između, s jedne strane, identiteta poreznog obveznika navedenog u nalogu od 28. veljače 2018. i, s druge strane, objašnjenja iz zahtjeva za informacije od 27. travnja 2017. u pogledu svrhe zbog koje se traže te informacije te je stoga postojala sumnja u identitet poreznog obveznika na kojeg se taj zahtjev odnosi. Naime, prema mišljenju tribunala administratif (Upravni sud), ta objašnjenja navode na zaključak da se istraga koju je provela francuska porezna uprava ne odnosi na društvo F, iako je ono navedeno u zahtjevu za pružanje informacija od 27. travnja 2017. kao osoba koja je predmet te istrage, nego na stvarne vlasnike društva L, fizičke osobe, koje su u skladu s francuskim zakonodavstvom obvezne prijaviti

posjedovanje nekretnina koje se nalaze na francuskom državnom području. Ta nesigurnost u pogledu identiteta poreznog obveznika na kojeg se odnosi taj zahtjev dovodi to toga da se zatražene informacije moraju smatrati očito lišenima svake predvidive relevantnosti.

- 23 Luksemburška Država podnijela je 21. prosinca 2018. tajništvu Coura administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg) žalbu protiv te presude.
- 24 U svojoj odluci kojom se upućuje prethodno pitanje Cour administrative (Visoki upravni sud) smatra, kao prvo, kad je riječ o predvidivoj relevantnosti zatraženih informacija, da, suprotno onomu što tvrdi tribunal administratif (Upravni sud), ne postoji proturječnost između identiteta poreznog obveznika navedenog u nalogu od 28. veljače 2018. i porezne svrhe zahtjeva za informacije od 27. travnja 2017.
- 25 Naime, iz ukupnog sadržaja tog zahtjeva proizlazi da su društva F i L, kao društva koja posjeduju nekretnine koje se nalaze u Francuskoj, pravne osobe na koje se odnosila porezna istraga provedena u državi koja podnosi zahtjev. Uzimajući u obzir obvezu prijave koju imaju dioničari i stvarni vlasnici fizičke osobe takvih društava na temelju francuskog zakonodavstva, Cour administrative (Visoki upravni sud) smatra da se takva istraga valjano može proširiti na utvrđivanje identiteta tih fizičkih osoba, uzimajući u obzir da su dioničari i stvarni vlasnici društva L, s obzirom na predmetnu strukturu društva, također stvarni vlasnici društva F. Iz toga slijedi da s tog stajališta tražene informacije nisu očito lišene svake predvidive relevantnosti.
- 26 Međutim, Cour administrative (Visoki upravni sud) ističe da zahtjev za informacije od 27. travnja 2017. ne identificira dioničare i stvarne vlasnike društva L poimenično i pojedinačno, nego se u tom zahtjevu te osobe navode kao skupina osoba koje su općenito određene na temelju općih kriterija koje je utvrdilo tijelo države koja podnosi zahtjev.
- 27 U skladu s odredbama Direktive 2011/16, kako ih je protumačio Sud u presudi od 16. svibnja 2017., *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), navođenje identiteta poreznog obveznika koji je predmet istrage u državi koja podnosi zahtjev element je koji zahtjev za informacije obvezno mora sadržavati kako bi se opravdala predvidiva relevantnost zatraženih informacija, što je pak uvjet zakonitosti takvog zahtjeva.
- 28 Prema mišljenju Coura administrative (Visoki upravni sud), iako se u toj direktivi ne pojašnjava sadržaj te obveze identificiranja poreznog obveznika na kojeg se odnosi istraga u državi koja podnosi zahtjev, nije dovoljno da je identitet tog poreznog obveznika odrediv kako bi se ispunio zahtjev za identifikaciju iz navedene direktive. Naime, u uobičajenom smislu, identifikacija osobe pretpostavlja navođenje dostatnih elemenata koji će omogućiti njezinu individualizaciju.
- 29 Stoga, pojam „identitet” poreznog obveznika, u smislu iste direktive, treba tumačiti na način da već sam zahtjev za informacije treba sadržavati dostatne naznake na temelju kojih se može pojedinačno identificirati porezni obveznik ili porezni obveznici na koje se odnosi istraga u državi koja podnosi zahtjev i da nije dovoljno da se u zahtjevu samo navedu opći elementi na temelju kojih se može utvrditi manja ili veća skupina neidentificiranih osoba kako bi se dobile upravo informacije potrebne za identifikaciju poreznih obveznika.
- 30 Točno je da iz presude od 16. svibnja 2017., *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), proizlazi da, kako bi se protumačio taj pojam „identitet”, također valja uzeti u obzir članak 26. Predložka porezne konvencije Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) o porezu na dohodak i kapital, kao i komentare koji se odnose na taj predložak. Doista, u njihovoj verziji koja

proizlazi iz ažuriranja do kojeg je došlo nakon donošenja Direktive 2011/16, ti komentari omogućuju zaključak da zahtjev za informacije koji se odnosi na skupinu poreznih obveznika koji nisu pojedinačno identificirani ipak može ispuniti uvjet predvidive relevantnosti ako je riječ o ciljanoj istrazi koja se odnosi na ograničenu skupinu osoba, usmjerenoj na nadzor poštovanja konkretne zakonske obveze, a ne samo o istrazi u svrhu općeg poreznog nadzora.

- 31 Međutim, čak i ako se prizna da su naknadne izmjene tih komentara primjenjive i relevantne za tumačenje te direktive, s obzirom na to da odražavaju razvoj u tumačenju općeg standarda predvidive relevantnosti zatraženih informacija, Cour administrative (Visoki upravni sud) ipak sumnja da učinak tog razvoja može biti zanemarivanje zahtjeva pojedinačne identifikacije poreznog obveznika na kojeg se istraga odnosi i koji je propisan navedenom direktivom.
- 32 Kao drugo, kad je riječ o korištenju prava na pravni lijek osobe koja posjeduje informacije protiv naloga za dostavu informacija izdanog protiv nje, Cour administrative (Visoki upravni sud) ističe da je u ovom slučaju društvo L, zbog nepostojanja izravnih pravnih lijekova protiv takve odluke, podnijelo tužbu protiv odluke o kazni od 6. kolovoza 2018. kako bi neizravno osporilo zakonitost naloga od 28. veljače 2018.
- 33 U tom pogledu, Cour administrative (Visoki upravni sud) naglašava da na temelju članka 6. stavka 2. Zakona od 25. studenoga 2014. ta tužba ima suspenzivan učinak na izvršenje odluke o kazni od 6. kolovoza 2018. do donošenja sudske odluke kojom se konačno odlučuje o navedenoj tužbi. Međutim, napominje da ako bi nakon završetka postupka po toj tužbi došlo do konačnog priznanja zakonitosti naloga od 28. veljače 2018. i kazne od 6. kolovoza 2018., društvo L bilo bi dužno dostaviti zatražene informacije i platiti novčanu kaznu.
- 34 Doista, Cour administrative (Visoki upravni sud) utvrđuje da bi u takvoj situaciji osoba koja posjeduje informacije saznala za minimalne informacije koje se odnose osobito na poreznu svrhu zahtjeva za informacije na kojem se temelji nalog za dostavu informacija iz članka 20. stavka 2. Direktive 2011/16 tek u okviru svoje tužbe protiv odluke o kazni zbog nepoštovanja tog naloga. Ta osoba stoga ne bi ni u jednom trenutku imala odgovarajući rok da odluči, uz potpuno poznavanje tih minimalnih informacija, hoće li postupiti u skladu s nalogom za dostavu informacija.
- 35 Stoga se postavlja pitanje podrazumijeva li pravo na djelotvoran pravni lijek iz članka 47. Povelje da se, nakon eventualnog konačnog priznavanja zakonitosti naloga za dostavu informacija i odluke o kazni zbog nepoštovanja tog naloga, osobi koja posjeduje informacije treba odobriti određeni rok kako bi mogla postupiti u skladu s nalogom za dostavu informacija i da novčana kazna može dospjeti samo ako osoba koja posjeduje informacije ne postupi po tom nalogu u tom roku.
- 36 U tim je okolnostima Cour administrative (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li članak 20. stavak 2. točku (a) Direktive 2011/16 tumačiti na način da je zahtjev za razmjenu informacija tijela države članice koja podnosi zahtjev u kojem se porezni obveznici na koje se odnosi zahtjev za razmjenu informacija određuju samo prema njihovu svojstvu dioničara i stvarnih vlasnika pravne osobe, a da tijelo koje podnosi zahtjev nije prije toga poimenično i pojedinačno identificiralo te porezne obveznike, u skladu sa zahtjevima te odredbe u pogledu identifikacije?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 1. stavak 1. i članak 5. te direktive tumačiti na način da poštovanje standarda predvidive relevantnosti podrazumijeva da tijelo države članice koja podnosi zahtjev, kako bi se utvrdilo da nije riječ o nasumičnom traženju informacija unatoč tomu što predmetni porezni obveznici nisu pojedinačno identificirani, može jasnim i dostatnim objašnjenjima potkrijepiti da vodi ciljanu istragu koja se odnosi na ograničenu skupinu osoba, a ne samo istragu u svrhu općeg poreznog nadzora i da je ta istraga opravdana osnovanim sumnjama u nepoštovanje konkretne pravne obveze?
3. Treba li članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima tumačiti na način da, ako je
 - osoba kojoj je nadležno tijelo države članice kojoj je podnesen zahtjev izreklo upravnu novčanu kaznu zbog nepoštovanja upravne odluke kojom joj se nalaže da dostavi informacije u okviru razmjene između nacionalnih poreznih uprava na temelju Direktive 2011/16, protiv koje se u skladu s nacionalnim pravom države članice kojoj je podnesen zahtjev ne može podnijeti pravno sredstvo, podredno osporavala zakonitost te odluke u okviru tužbe podnesene protiv novčane kazne i ako je
 - upoznata s minimalnim informacijama navedenima u članku 20. stavku 2. Direktive 2011/16 tek tijekom sudskog postupka pokrenutog podnošenjem pravnog sredstva protiv navedene kazne,

toj osobi treba, nakon podrednog konačnog priznavanja valjanosti naloga i odluke o određivanju novčane kazne protiv nje, odobriti suspenzivni rok za plaćanje novčane kazne kako bi, nakon što se tako upoznala s elementima koji se odnose na predvidivu relevantnost koju je konačno potvrdio nadležni sud, postupila u skladu s nalogom?”

Postupak pred Sudom

- 37 Odlukom predsjednika Suda od 15. siječnja 2020. postupak u ovom predmetu prekinut je na temelju članka 55. stavka 1. točke (b) Poslovnika Suda, do donošenja presude u spojenim predmetima C-245/19 i C-246/19, État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja).
- 38 Presuda od 6. listopada 2020., État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja) (C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795), dostavljena je sudu koji je uputio zahtjev u ovom postupku kako bi se utvrdilo želi li taj sud ostati pri svojem zahtjevu za prethodnu odluku. Dopisom od 16. studenoga 2020., koji je tajništvo Suda zaprimilo 17. studenoga 2020., navedeni je sud obavijestio Sud da želi ostati pri tom zahtjevu. Odlukom predsjednika Suda od 19. studenoga 2020. odlučeno je da će se ovaj postupak nastaviti.
- 39 Stranke u glavnom postupku i druge zainteresirane osobe iz članka 23. Statuta Suda Europske unije pozvane su 2. veljače 2021. da u pisanom obliku odgovore na određena pitanja, u skladu s člankom 61. stavkom 1. Poslovnika. Tuženik u glavnom postupku, luksemburška vlada, Irska, grčka, španjolska, francuska, talijanska, poljska i finska vlada te Komisija odgovorili su na ta pitanja.

Prethodna pitanja

Prvo i drugo pitanje

- 40 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 1. stavak 1., članak 5. i članak 20. stavak 2. Direktive 2011/16 tumačiti na način da se mora smatrati da se zahtjev za informacije odnosi na informacije za koje je jasno da očit^o nisu lišene svake predvidive relevantnosti kada osobe koje se ispituju ili su pod istragom u smislu potonje odredbe nisu poimenično i pojedinačno identificirane tim zahtjevom, ali je tijelo koje traži informacije jasnim i dostatnim objašnjenjima potkrijepilo da vodi ciljanu istragu koja se odnosi na ograničenu skupinu osoba i da je ta istraga opravdana osnovanim sumnjama u nepoštovanje konkretne pravne obveze.
- 41 Kao prvo, kako bi se odgovorilo na ta pitanja, valja podsjetiti na to da je Sud već utvrdio da iz članka 1. stavka 1. i članka 5. Direktive 2011/16 proizlazi da je predvidiva relevantnost informacija koje jedna država članica zatraži od druge države članice uvjet koji svaki zahtjev za informacije mora ispunjavati kako bi nastala obveza države članice koja prima zahtjev postupiti po tom zahtjevu i isto tako uvjet zakonitosti naloga za dostavu informacija koji ta država članica uputi osobi koja posjeduje te informacije i sankcijske mjere koja se potonjoj izriče zbog nepoštovanja te odluke (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 74.)
- 42 U tom pogledu iz teksta uvodne izjave 9. Direktive 2011/16 proizlazi da je cilj tog uvjeta predvidivo relevantnih zatraženih informacija omogućiti tijelu koje podnosi zahtjev da zatraži i dobije sve informacije za koje može razumno smatrati da su relevantne za potrebe njegove istrage a da ga pritom ne ovlašćuje na to da na očit način prekorači okvir te istrage niti da tijelu koje prima zahtjev nametne prekomjeran teret (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 68. i od 6. listopada 2020., *État luxembourgeois* (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 110.).
- 43 Vodeći računa o mehanizmu suradnje između poreznih uprava utvrđenom Direktivom 2011/16, koji, kako proizlazi iz njezinih uvodnih izjava 2., 6. i 8., počiva na pravilima kojima je cilj uspostaviti povjerenje među državama članicama, omogućujući učinkovitu i brzu suradnju, tijelo koje prima zahtjev mora načelno imati povjerenja u tijelo koje podnosi zahtjev i pretpostaviti da je zahtjev za informacije koji mu je uputilo drugo tijelo u skladu s nacionalnim pravom i da je nužan za potrebe njegove istrage. U svakom slučaju, tijelo koje prima zahtjev ne može zamijeniti ocjenu tijela koje podnosi zahtjev vlastitom ocjenom eventualne korisnosti zatraženih informacija (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 77.).
- 44 Iako tijelo koje podnosi zahtjev, koje vodi istragu na kojoj se temelji zahtjev za razmjenu informacija, raspolaže marginom prosudbe za ocjenjivanje, ovisno o okolnostima predmeta, predvidive relevantnosti zatraženih informacija – ono ipak ne može od tijela koje prima zahtjev zatražiti informacije koje uopće nisu relevantne za tu istragu (vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2020., *État luxembourgeois* (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 112. i navedenu sudsku praksu).

- 45 Stoga, informacije koje se zahtijevaju u svrhu takvog traženja „naslijepo”, kako je predviđeno uvodnom izjavom 9. Direktive 2011/16, ni u kojem se slučaju ne mogu smatrati „predvidivo relevantnima” u smislu članka 1. stavka 1. te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2020., État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 113. i 114.).
- 46 Dakle, tijelo koje prima zahtjev mora provjeriti je li obrazloženje zahtjeva za razmjenu informacija koji mu je uputilo tijelo koje podnosi zahtjev dovoljno kako bi se utvrdilo da predmetne informacije očito nisu lišene svake predvidive relevantnosti s obzirom na identitet poreznog obveznika obuhvaćenog istragom na kojoj se temelji taj zahtjev, potrebe takve istrage i, u slučaju da je potrebno dobiti predmetne informacije od osobe koja ih posjeduje, identitet te osobe (presuda od 6. listopada 2020., État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 115. i navedena sudska praksa).
- 47 U tom pogledu, iz uvodne izjave 9. Direktive 2011/16 proizlazi da su među elementima relevantnima za taj nadzor koje mora dostaviti tijelo koje podnosi zahtjev osobito oni iz članka 20. stavka 2. točaka (a) i (b) te direktive, to jest identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom i porezna svrha za koju se traže informacije (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 79.).
- 48 Dakle, u tim okolnostima valja zaključiti da iz zajedničkog tumačenja članka 1. stavka 1., članka 5. i članka 20. stavka 2. točke (a) Direktive 2011/16, kako ih tumači sudska praksa Suda navedena u točkama 41. do 47. ove presude, proizlazi da navođenje „identiteta osobe koja se ispituje ili je pod istragom”, u smislu te potonje odredbe, čini jedan od elemenata koje obrazloženje zahtjeva za informacije nužno mora sadržavati kako bi se tijelu od kojeg se traže informacije omogućilo da utvrdi da zatražene informacije nisu očito lišene svake predvidive relevantnosti i kako bi, stoga, nastala obveza države članice koja prima zahtjev da postupi po tom zahtjevu.
- 49 Kao drugo, valja istaknuti da članak 20. stavak 2. točka (a) Direktive 2011/16 ni na koji način ne upućuje na nacionalna prava u pogledu značenja pojma „identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom”.
- 50 Stoga, taj pojam treba smatrati autonomnim pojmom prava Unije, koji treba ujednačeno tumačiti na njezinu području, uzimajući u obzir ne samo tekst te odredbe nego i kontekst u kojem se nalazi te ciljeve propisa kojeg je dio (vidjeti u tom smislu presudu od 22. lipnja 2021., Venezuela/Vijeće (Utjecaj na treću državu), C-872/19 P, EU:C:2021:507, t. 42. i navedenu sudsku praksu).
- 51 Najprije, kad je riječ o tekstu članka 20. stavka 2. točke (a) Direktive 2011/16, valja istaknuti da pojam „identitet” u svojem uobičajenom smislu označava sve podatke koji omogućuju individualizaciju neke osobe a da se ne svodi na pojedinačnu identifikaciju te osobe njezinim imenom, kao što je to u biti smatrala nezavisna odvjetnica u točkama 46. i 47. svojeg mišljenja.
- 52 Nadalje, kad je riječ o kontekstu u kojem se navedena odredba nalazi, valja, s jedne strane, naglasiti da članak 3. točka 11. te direktive široko definira pojam „osoba” jer obuhvaća ne samo fizičke osobe nego i pravne osobe, udruženja osoba kojima je priznata sposobnost obavljanja pravnih radnji ili svaki drugi pravni dogovor bilo kakve prirode i bilo kojeg oblika, neovisno o tome ima li pravnu osobnost.

- 53 Stoga ta definicija uključuje i skup pravnih osoba čiji se identitet ne može utvrditi na temelju osobnih podataka poput onih o osobnom statusu fizičke osobe. U svrhu provjere elementa koji se odnosi na identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom u smislu sudske prakse navedene u točkama 46. i 47. ove presude, te se osobe stoga moraju moći identificirati putem niza činjeničnih i pravnih razlikovnih obilježja.
- 54 S druge strane, valja podsjetiti na to da, u skladu s uvodnom izjavom 9. Direktive 2011/16, s obzirom na to da standard „predvidive relevantnosti” zatraženih informacija ima za cilj omogućiti razmjenu informacija u poreznim pitanjima u najširoj mogućoj mjeri, postupovna pravila navedena u članku 20. te direktive treba tumačiti malo šire kako se ne bi spriječila učinkovita razmjena informacija.
- 55 Slijedom toga, zahtjev iz članka 20. stavka 2. točke (a) navedene direktive da se u zahtjevu za informacije dostave elementi obrazloženja koji se odnose na identitet osoba koje se ispituju ili su pod istragom također treba tumačiti malo šire, u smislu da se njime nužno ne zahtijeva individualna i poimenična identifikacija tih osoba.
- 56 Konačno, kad je riječ o ciljevima Direktive 2011/16, Sud je već utvrdio da se cilj borbe protiv međunarodne porezne prijevare i porezne utaje odražava, među ostalim, u člancima 5. do 7. Direktive 2011/16, uspostavljanjem postupka razmjene informacija na zahtjev koji nadležnim nacionalnim tijelima omogućuje učinkovitu i brzu međusobnu suradnju, kako bi se prikupile informacije u okviru istraga koje se odnose na određenog poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2020., État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 86. i 89. i navedenu sudsku praksu).
- 57 U tom pogledu, navedena direktiva u svojoj uvodnoj izjavi 7. navodi da se nadograđuje na postignuća Direktive 77/799 time što osigurava jasnija i preciznija pravila koja uređuju upravnu suradnju između država članica gdje je to potrebno, kako bi se uspostavio širi opseg te suradnje (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 47.). Konkretno, iz te uvodne izjave proizlazi da ta pravila trebaju posebno obuhvatiti sve pravne i fizičke osobe u Uniji, uzimajući u obzir sve veći raspon pravnih dogovora koje porezni obveznici mogu osnovati u državama članicama.
- 58 Međutim, kao što je to u biti istaknula nezavisna odvjetnica u točki 52. svojeg mišljenja, s obzirom na rastuću složenost postojećih financijskih i pravnih dogovora, tumačenje pojma „identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom” koje bi dovelo do zabrane svakog zahtjeva za informacije koji se ne odnosi na osobe koje je tijelo koje je podnositelj zahtjeva poimence i pojedinačno identificiralo, značilo bi lišiti instrument suradnje poput zahtjeva za informacije njegova korisnog učinka te bi bilo protivno cilju borbe protiv međunarodne porezne prijevare i porezne utaje koji se tim instrumentom nastoji postići.
- 59 Naime, takvim bi se tumačenjem zabranio svaki zahtjev za informacije, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, čiji je predmet, u okviru porezne istrage čije je područje primjene već utvrdilo tijelo koje podnosi zahtjev, individualiziranje, pomoću zajedničkog skupa kvaliteta ili obilježja koja ih razlikuju, članova ograničene skupine osoba za koje se sumnja da su počinile navodnu povredu ili propust.

- 60 Međutim, u tom pogledu valja podsjetiti na to da su i zahtjev za informacije kao i odluka o nalogu za dostavu informacija podneseni tijekom prethodne faze navedene istrage, čiji je cilj prikupljanje informacija za koje se pretpostavlja da tijelo koje podnosi zahtjev o njima nema precizno i potpuno znanje (presuda od 6. listopada 2020., État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 121.).
- 61 Stoga iz doslovnog, kontekstualnog i teleološkog tumačenja pojma „identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom” u smislu članka 20. stavka 2. točke (a) Direktive 2011/16 proizlazi da taj pojam podrazumijeva ne samo ime i ostale osobne podatke nego i skup razlikovnih karakteristika ili obilježja koji omogućuju identifikaciju osobe ili osoba koje se ispituju ili su pod istragom.
- 62 Iz toga slijedi da se navođenje „identiteta osobe koja se ispituje ili je pod istragom”, u smislu te odredbe, kao elementa koji obrazložuje zahtjev za informacije mora nužno sadržavati kako bi se tijelu koje prima zahtjev omogućilo da utvrdi da tražene informacije nisu očito lišene svake predvidive relevantnosti u smislu točke 48. ove presude, može odnositi ne samo na osobe koje je tijelo koje podnosi zahtjev poimence i pojedinačno identificiralo nego i na ograničenu skupinu osoba koje se mogu identificirati na temelju zajedničkih kvaliteta ili obilježja koja ih razlikuju.
- 63 Međutim, valja podsjetiti na to da iz sudske prakse Suda navedene u točkama 44. i 45. ove presude proizlazi da tijelo koje podnosi zahtjev, iako raspolaže marginom prosudbe za procjenu predvidive relevantnosti zatraženih informacija, ne može zahtijevati od tijela koje prima zahtjev informacije u svrhu „traženja naslijepo”, poput onog iz uvodne izjave 9. Direktive 2011/16, s obzirom na to da se te informacije ne mogu smatrati „predvidivo relevantnima” u smislu članka 1. stavka 1. te direktive.
- 64 Stoga, kad je riječ o zahtjevu za informacije koji se ne odnosi na osobe identificirane poimence i pojedinačno, važno je pojasniti, kao treće, elemente koje tijelo koje podnosi zahtjev mora dostaviti tijelu koje prima zahtjev kako bi mu omogućilo da utvrdi da se informacije ne traže za takvo „traženje naslijepo” i da stoga nisu očito lišene svake predvidive relevantnosti u smislu sudske prakse navedene u točki 46. ove presude. Naime, kao što je to nezavisna odvjetnica u biti navela u točki 54. svojeg mišljenja, opasnost od „traženja naslijepo” posebno je velika kada se zahtjev za informacije odnosi na skupinu poreznih obveznika koji nisu poimenično i pojedinačno identificirani.
- 65 U tom pogledu najprije valja podsjetiti na to da iz sudske prakse navedene u točki 47. ove presude proizlazi da se elementi obrazloženja koji se odnose na „identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom”, u smislu članka 20. stavka 2. točke (a) Direktive 2011/16, dodaju onima koji se odnose na poreznu svrhu tog zahtjeva u smislu članka 20. stavka 2. točke (b) te direktive.
- 66 Nadalje, iz zajedničkog tumačenja uvodne izjave 9. i članka 20. Direktive 2011/16, kako ih tumači sudska praksa Suda navedena u točkama 42. do 45. ove presude, proizlazi da tijelo koje podnosi zahtjev ne može zahtijevati informacije koje očito prelaze okvir porezne istrage koju provodi i koje nameću prekomjeran teret tijelu koje prima zahtjev.
- 67 U tim okolnostima valja smatrati, kao što je to u biti navela nezavisna odvjetnica u točkama 58. do 62. svojeg mišljenja, da je tijelo koje podnosi zahtjev, kao prvo, dužno pružiti što je moguće detaljniji i potpuniji opis skupine poreznih obveznika koja se ispituje ili je pod istragom, precizirajući zajedničke kvalitete ili razlikovna obilježja osoba koje su dio te skupine na način koji

omogućuje tijelu koje prima zahtjev da ih identificira, kao drugo, objasniti posebne porezne obveze koje imaju te osobe i, kao treće, izložiti razloge zbog koji se sumnja da su navedene osobe počinile propuste ili povrede koje su predmet nazora ili istrage.

- 68 U ovom slučaju, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 64. svojeg mišljenja, čini se da obrazloženje zahtjeva za informacije o kojem je riječ u glavnom postupku, kako proizlazi iz prikaza činjenica iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku i sažetog u točki 17. ove presude, ispunjava zahtjeve navedene u prethodnoj točki ove presude, što je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri u okviru sveobuhvatne ocjene sadržaja tog zahtjeva.
- 69 Naposljetku, valja dodati da to tumačenje odredbi Direktive 2011/16 odgovara tumačenju pojma „predvidive relevantnosti” zatraženih informacija iz članka 26. stavka 1. Predložka porezne konvencije OECD-a o porezu na dohodak i kapital, kako proizlazi iz komentara uz taj članak koje je 17. srpnja 2012. donijelo Vijeće OECD-a.
- 70 Naime, Sud je već napomenuo da pojam „predvidive relevantnosti” zatraženih informacija naveden osobito u uvodnoj izjavi 9. Direktive 2011/16 odražava pojam korišten u članku 26. stavku 1. tog predložka konvencije (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., *Berlios Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 67.).
- 71 U tom pogledu valja istaknuti da se u točkama 5.1. i 5.2. komentara koji se odnose na članak 26. navedenog predložka porezne konvencije navodi da „zahtjev za pružanje informacija nije nasumično traženje informacija samo zato što se u njemu ne navodi ime ili adresa (ili oboje) poreznog obveznika koji se ispituje ili je pod istragom”, pod uvjetom da država koja podnosi zahtjev u taj zahtjev uključi „druge dostatne informacije na temelju kojih se može identificirati porezni obveznik”. Usto, u tim se točkama pojašnjava da uvjet predvidive relevantnosti zatraženih informacija može biti ispunjen i u „slučajevima koji se odnose na više poreznih obveznika (bez obzira na to identificira ih li se poimenično ili na drugi način)”.
- 72 S obzirom na sva prethodna razmatranja na prvo i drugo pitanje treba odgovoriti tako da članak 1. stavak 1., članak 5. i članak 20. stavak 2. Direktive 2011/16 treba tumačiti na način da se mora smatrati da se zahtjev za informacije odnosi na informacije za koje je jasno da nisu očito lišene svake predvidive relevantnosti kada osobe koje se ispituju ili su pod istragom u smislu potonje odredbe nisu poimenično i pojedinačno identificirane tim zahtjevom, ali je tijelo koje traži informacije jasnim i dostatnim objašnjenjima potkrijepilo da vodi ciljanu istragu koja se odnosi na ograničenu skupinu osoba i da je ta istraga opravdana osnovanim sumnjama u nepoštovanje konkretne pravne obveze.

Treće pitanje

Nadležnost Suda

- 73 Luksemburška vlada implicitno osporava nadležnost Suda za odlučivanje o trećem pitanju. Ta vlada u biti tvrdi da se to pitanje odnosi na potpuno unutarnje aspekte, koji se odnose na vremensku primjenu nacionalnih postupovnih pravila i koja, slijedom toga, nisu ni na koji način povezana s pravom Unije. Međutim, budući da se članak 47. Povelje primjenjuje na nacionalni spor samo ako je potonji dovoljno povezan s pravom Unije, navedeno pitanje nije obuhvaćeno nadležnošću Suda.

- 74 U tom pogledu valja istaknuti da Zakon od 25. studenoga 2014., u dijelu u kojem se njime određuju pravila postupka za razmjenu informacija na zahtjev koji je uveden Direktivom 2011/16, a osobito ona koja se odnose na izvršenje i nadzor zakonitosti naloga za dostavu informacija i kazne zbog nepoštovanja tog naloga donesene radi jamčenja dobrog funkcioniranja tog postupka, predstavlja provedbu te direktive i stoga ulazi u područje primjene prava Unije (vidjeti u tom smislu presude od 16. svibnja 2017., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 34. do 41. i od 6. listopada 2020., *État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja)*, C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 45. i 46.).
- 75 Iz toga slijedi da je članak 47. Povelje primjenjiv, u skladu s njezinim člankom 51. stavkom 1. (vidjeti u tom smislu presude od 16. svibnja 2017., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 42. i 50. i od 6. listopada 2020., *État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja)*, C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 46.) i da je Sud nadležan za odlučivanje o trećem pitanju.

Dopuštenost

- 76 Luksemburška vlada također izražava sumnje u dopuštenost trećeg pitanja. S jedne strane, smatra da, iako je na temelju članka 6. stavka 1. Zakona od 25. studenoga 2014., u verziji koja je primjenjiva u glavnom postupku, osoba koja posjeduje informacije raspolagala samo pravom na pravni lijek protiv odluke o kazni zbog nepoštovanja naloga za dostavu informacija, Zakonom od 1. ožujka 2019. uvedena je tužba za poništenje protiv tog naloga.
- 77 Međutim, budući da Zakon od 1. ožujka 2019. predviđa postupovna pravila, primjenjuje se na situacije koje su u tijeku počevši od dana njegova stupanja na snagu. Stoga, s obzirom na to da je to pravo primjenjivo na glavni postupak, treće pitanje nije relevantno za rješenje tog spora jer osoba koja posjeduje informacije sada na temelju navedenog zakona ima pravo podnošenja tužbe za poništenje protiv naloga za dostavu informacija kako bi izravno osporila njegovu zakonitost.
- 78 S druge strane, ta vlada ističe da je u ovom slučaju društvo koje posjeduje informacije, čak i za vrijeme primjene Zakona od 25. studenoga 2014., u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, imalo pravo na djelotvoran pravni lijek koji mu je omogućavao da izravno osporava zakonitost naloga od 28. veljače 2018.
- 79 Naime, kao što to proizlazi iz točke 19. ove presude, to je društvo, istodobno s tužbom protiv odluke o kazni od 6. kolovoza 2018., podnijelo tužbu za poništenje odluke ravnatelja Uprave za izravno oporezivanje kojom se formalna žalba koju je to društvo podnijelo protiv naloga od 28. veljače 2018. proglašava nedopuštenom. Postupak po toj tužbi za poništenje, za koju je nesporno da nije imala suspenzivni učinak u pogledu potonje odluke, trenutačno je u tijeku pred tribunalom administratif (Upravni sud), koji je odlučio prekinuti postupak do odgovora Suda na prethodna pitanja postavljena u ovom predmetu.
- 80 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da, u okviru suradnje između njega i nacionalnih sudova uspostavljene u članku 267. UFEU-a isključivo je na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uvažavajući posebnosti predmeta, ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Dakle, kad se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud je u pravilu dužan odgovoriti na njih

(presuda od 18. svibnja 2021., Asociația „Forumul Judecătorilor Din România” i dr., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 i C-397/19, EU:C:2021:393, t. 115 i navedena sudska praksa).

- 81 Iz navedenoga proizlazi da pitanja koja se odnose na pravo Unije uživaju pretpostavku relevantnosti. Sud može odbiti odgovoriti na prethodno pitanje nacionalnog suda samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi mogao dati koristan odgovor na postavljena pitanja (presuda od 18. svibnja 2021., Asociația „Forumul Judecătorilor Din România” i dr., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 i C-397/19, EU:C:2021:393, t. 116. i navedena sudska praksa).
- 82 Konkretno, kao što to proizlazi iz samog teksta članka 267. UFEU-a, zahtijevana prethodna odluka treba biti „potrebna” sudu koji je uputio zahtjev kako bi mu omogućila „donošenje presude” u predmetu koji se pred njim vodi. Prema tome, pretpostavka za odlučivanje u prethodnom postupku, među ostalim, jest činjenica da je pred nacionalnim sudovima uistinu u tijeku postupak u okviru kojeg ti sudovi trebaju donijeti odluku, pri čemu mogu u obzir uzeti presudu kojom se odlučuje o prethodnom pitanju (presuda od 18. svibnja 2021., Asociația „Forumul Judecătorilor Din România” i dr., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 i C-397/19, EU:C:2021:393, t. 117. i navedena sudska praksa).
- 83 U ovom slučaju, kad je riječ, s jedne strane, o izravnom pravnom lijeku protiv naloga o dostavi informacija uspostavljenih Zakonom od 1. ožujka 2019., valja utvrditi da, kao što to ističe sud koji je uputio zahtjev u svojem odgovoru na pitanje želi li ostati pri svojem zahtjevu za prethodnu odluku, taj zakon nije primjenjiv na glavni postupak. Naime, ovaj spor prethodio je stupanju na snagu tog zakona i temelji se na tužbi koja nije podnesena protiv naloga za dostavu informacija, nego protiv naknadne odluke o kazni zbog nepoštovanja tog naloga.
- 84 Kad je riječ, s druge strane, o tužbi za poništenje navedenoj u točki 79. ove presude, dovoljno je istaknuti da bi, kao što to sama luksemburška vlada navodi u svojem pisanom odgovoru na pitanja Suda, ta tužba za poništenje, pod pretpostavkom da je dopuštena, u svakom slučaju postala bespredmetna ako bi se podredno konačno priznala zakonitost naloga od 28. veljače 2018. i odluke o kazni od 6. kolovoza 2018. nakon završetka glavnog postupka.
- 85 U tim okolnostima odgovor na treće pitanje i dalje je relevantan i nužan za rješavanje spora koji se vodi pred sudom koji je uputio zahtjev, u smislu sudske prakse navedene u točkama 80. do 82. ove presude, te je stoga to pitanje dopušteno.

Meritum

- 86 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 47. Povelje tumačiti na način da osoba koja posjeduje informacije i:
- kojoj je izrečena upravna novčana kazna zbog nepoštovanja naloga za dostavu informacija u okviru razmjene između nacionalnih poreznih uprava na temelju Direktive 2011/16, pri čemu protiv tog naloga prema domaćem pravu zamoljene države članice nije dopušten pravni lijek, i

- koja je podredno osporavala zakonitost te odluke u okviru tužbe protiv odluke o kazni zbog nepoštovanja tog naloga, te je tako saznala minimalne informacije iz članka 20. stavka 2. te direktive tijekom sudskog postupka koji se odnosi na tu tužbu,

ima pravo, nakon konačnog priznavanja valjanosti naloga i odluke o određivanju novčane kazne protiv nje, na odobrenje suspenzivnog roka za plaćanje novčane kazne kako bi, nakon što se tako upozнала s elementima koji se odnose na predvidivu relevantnost koju je konačno potvrdio nadležni sud, postupila u skladu s nalogom.

- 87 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, kao prvo valja istaknuti da iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da zaštita fizičkih i pravnih osoba od intervencija javne vlasti u njihovo područje privatnih aktivnosti, koje su arbitrarne ili neproporcionalne, predstavlja opće načelo prava Unije. Na tu se zaštitu može pozvati pravna osoba kao na pravo zajamčeno pravom Unije, u smislu članka 47. prvog stavka Povelje, kako bi pred sudom osporila akt koji na nju negativno utječe, kao što je to nalog za dostavu informacija ili kazna izrečena zbog nepoštovanja tog naloga (presuda od 6. listopada 2020., État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 57. i 58. i navedena sudska praksa).
- 88 Iz toga slijedi da se pravnoj osobi kojoj je nadležno nacionalno tijelo uputilo takve odluke, poput tuženika u glavnom postupku, mora priznati pravo na djelotvoran pravni lijek zajamčeno člankom 47. Povelje u slučaju postojanja tih odluka, čije ostvarivanje države članice mogu ograničiti samo ako su ispunjeni uvjeti predviđeni člankom 52. stavkom 1. Povelje (vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2020., État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 59., 60. i 64.).
- 89 Kao drugo, valja podsjetiti na to da je Sud već utvrdio da nacionalni sudac pred kojim je pokrenut postupak tužbom protiv administrativne novčane kazne izrečene osobi zbog nepoštovanja naloga za dostavu informacija mora biti u mogućnosti ispitati zakonitost potonjeg kako bi bili ispunjeni zahtjevi iz članka 47. Slijedom toga, osoba kojoj je izrečena novčana kazna zbog nepoštovanja odluke kojom joj se nalaže dostava informacija u okviru razmjene između nacionalnih poreznih uprava na temelju Direktive 2011/16 može osporavati zakonitost te odluke (presuda od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 56. i 59.).
- 90 U tom kontekstu, s jedne strane, Sud je smatrao da učinkovitost sudskog nadzora koju jamči članak 47. Povelje zahtijeva da obrazloženje tijela koje podnosi zahtjev omogućuje nacionalnom sudu nadzor zakonitosti zahtjeva za informacije. S obzirom na marginu prosudbe kojom raspolaže tijelo koje podnosi zahtjev u smislu sudske prakse navedene u točkama 42. i 44. ove presude, ograničenja koja se primjenjuju na nadzor tijela koje prima zahtjev, navedena u točkama 43. i 46. ove presude, na isti se način primjenjuju na sudski nadzor. Dakle sudac treba samo provjeriti temelji li se nalog za dostavu informacija na dovoljno obrazloženom zahtjevu tijela koje podnosi zahtjev koji se odnosi na informacije koje se ne čine očito lišenima svake predvidive relevantnosti, s obzirom na elemente iz članka 20. stavka 2. Direktive 2011/16, koji se odnose na identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom i na poreznu svrhu zatraženih informacija (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 84. do 86.).
- 91 S druge strane, Sud je pojasnio da, iako je, kako bi se sudu zamoljene države članice omogućilo izvršavanje sudskog nadzora, važno da on može imati pristup zahtjevu za informacije koji je država članica koja podnosi zahtjev dostavila državi članici koja prima zahtjev, nije nužno da osoba o kojoj je riječ, kako bi se njezin slučaj pravično ispita u pogledu uvjeta predvidive

relevantnosti, ima pristup cijelom zahtjevu za informacije. U tu svrhu dovoljno je da ima pristup, u okviru sudskog postupka protiv naloga za dostavu informacija i kazne zbog nepoštovanja tog naloga, minimalnim informacijama iz članka 20. stavka 2. Direktive 2011/16, odnosno identitetu osobe koja se ispituje ili je pod istragom i poreznoj svrsi zatraženih informacija (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 92., 99. i 100.).

- 92 Međutim, u tom pogledu valja istaknuti da djelotvornost sudske zaštite zajamčene člankom 47. Povelje zahtijeva da zainteresiranoj osobi bude omogućeno da se upozna s razlozima na kojima se temelji odluka koju je upravno tijelo donijelo u odnosu na nju, bilo čitanjem same odluke ili priopćenjem tih razloga na njezin zahtjev, ne dovodeći u pitanje ovlast nadležnog suca da od dotičnog tijela zahtijeva da ih dostavi, kako bi joj se omogućilo da obrani svoja prava u najboljim mogućim uvjetima i da uz potpuno poznavanje predmeta odluči je li korisno pokrenuti postupak pred nadležnim sudom te kako bi taj sud mogao u potpunosti izvršiti nadzor zakonitosti dotične nacionalne odluke (presuda od 24. studenoga 2020., *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 i C-226/19, EU:C:2020:951, t. 43. i navedena sudska praksa).
- 93 Stoga nalog za dostavu informacija mora biti utemeljen ne samo na valjanom zahtjevu za informacije s obzirom na sudsku praksu navedenu u točkama 41. do 47. ove presude nego i valjano obrazložen kako bi se adresatu te odluke omogućilo da shvati njegov doseg i kako bi mu se omogućilo da odluči hoće li mu se usprotiviti sudskim putem.
- 94 Usto, Sud je također podsjetio na to da iz sudske prakse Suda proizlazi da bitan sadržaj prava na djelotvoran pravni lijek, propisanog člankom 47. Povelje, uključuje, među ostalim elementima, ono koje se sastoji od toga da osoba koja je nositelj tog prava može pristupiti sudu nadležnom za osiguranje poštovanja prava koja joj jamči pravo Unije i, u tu svrhu, za ispitivanje svih pravnih i činjeničnih pitanja relevantnih za rješavanje spora koji se pred njim vodi, a da nije prisiljena povrijediti pravilo ili pravnu obvezu kako bi pristupila spomenutom sudu i izložiti se sankciji zbog počinjenja te povrede (vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2020., *État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja)*, C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 66.).
- 95 Međutim, Sud je već utvrdio da, s obzirom na zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku, samo ako osoba koja je adresat odluke kojom se nalaže dostava informacija poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ne poštuje tu odluku, s jedne strane, i ako joj je kasnije zbog toga izrečena sankcija, s druge strane, ona ima posrednu mogućnost osporiti navedenu odluku, u okviru pravnog sredstva koje može podnijeti protiv takve sankcije (presuda od 6. listopada 2020., *État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja)*, C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 67.).
- 96 Stoga, kada postoji odluka kojom se nalaže dostava informacija koja bi bila svojevoljna ili neproporcionalna, takva osoba mogla bi pristupiti sudu samo ako povrijedi tu odluku tako da odbije postupiti u skladu s njom i tako se izloži kazni zbog nepoštovanja te odluke. Stoga se ne može smatrati da ta osoba uživa djelotvornu sudsku zaštitu (presuda od 6. listopada 2020., *État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja)*, C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 68.).
- 97 Slijedom toga, Sud je presudio da navedeno nacionalno zakonodavstvo – time što isključuje mogućnost da osoba koja posjeduje informacije, kojoj je nadležno nacionalno tijelo izdalo nalog za dostavu tih informacija, podnese izravno pravno sredstvo protiv te odluke – ne poštuje bitan

sadržaj prava na djelotvoran pravni lijek, zajamčenog člankom 47. Povelje, i, slijedom toga, da se takvo zakonodavstvo protivi njezinu članku 52. stavku 1. (presuda od 6. listopada 2020., État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 69.).

- 98 U tim okolnostima, kako bi se zajamčila djelotvornost bitnog sadržaja tog prava u okolnostima poput onih u glavnom postupku, adresatu naloga za dostavu informacija mora se, ako nadležni sud potvrdi zakonitost tog naloga, dati mogućnost da postupi u skladu s navedenim nalogom u roku koji je u tu svrhu prvotno predviđen nacionalnim pravom, a da to ne podrazumijeva ostanak na snazi kazne koja mu je izrečena zato što je ostvarivao svoje pravo na djelotvoran pravni lijek. Samo ako adresat ne postupi po tom nalogu u tom roku, izrečena kazna postala bi zakonito dospjela.
- 99 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti tako da članak 47. Povelje treba tumačiti na način da osoba koja posjeduje informacije i:
- kojoj je izrečena upravna novčana kazna zbog nepoštovanja naloga za dostavu informacija u okviru razmjene informacija između nacionalnih poreznih uprava na temelju Direktive 2011/16, pri čemu protiv tog naloga prema domaćem pravu zamoljene države članice nije dopušten pravni lijek, i
 - koja je podredno osporavala zakonitost te odluke u okviru tužbe protiv odluke o kazni zbog nepoštovanja tog naloga, te je tako saznala minimalne informacije iz članka 20. stavka 2. te direktive tijekom sudskog postupka koji se odnosi na tu tužbu,

mora imati mogućnost, nakon konačnog priznavanja valjanosti navedenih odluka koje su donesene protiv nje, da postupi u skladu s navedenim nalogom za dostavu informacija u roku koji je u tu svrhu prvotno predviđen nacionalnim pravom a da to ne podrazumijeva ostanak na snazi kazne koju je morala snositi kako bi ostvarivala svoje pravo na djelotvoran pravni lijek. Samo ako ta osoba ne postupi po tom nalogu u tom roku, izrečena kazna postala bi zakonito dospjela.

Troškovi

- 100 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se

Slijedom navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. Članak 1. stavak 1., članak 5. i članak 20. stavak 2. Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ treba tumačiti na način da se mora smatrati da se zahtjev za informacije odnosi na informacije za koje je jasno da nisu očito lišene svake predvidive relevantnosti kada osobe koje se ispituju ili su pod istragom u smislu potonje odredbe nisu poimenično i pojedinačno identificirane tim zahtjevom, ali je tijelo koje traži informacije jasnim i dostatnim objašnjenjima potkrijepilo da vodi ciljanu istragu koja se odnosi na ograničenu skupinu osoba i da je ta istraga opravdana osnovanim sumnjama u nepoštovanje konkretne pravne obveze.

2. Članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima treba tumačiti na način da osoba koja posjeduje informacije i:

- kojoj je izrečena upravna novčana kazna zbog nepoštovanja naloga za dostavu informacija u okviru razmjene informacija između nacionalnih poreznih uprava na temelju Direktive 2011/16, pri čemu protiv tog naloga prema domaćem pravu zamoljene države članice nije dopušten pravni lijek, i
- koja je podredno osporavala zakonitost te odluke u okviru tužbe protiv odluke o kazni zbog nepoštovanja tog naloga, te je tako saznala minimalne informacije iz članka 20. stavka 2. te direktive tijekom sudskog postupka koji se odnosi na tu tužbu,

mora imati mogućnost, nakon konačnog priznavanja valjanosti navedenih odluka koje su donesene protiv nje, da postupi u skladu s navedenim nalogom za dostavu informacija u roku koji je u tu svrhu prvotno predviđen nacionalnim pravom a da to ne podrazumijeva ostanak na snazi kazne koju je morala snositi kako bi ostvarivala svoje pravo na djelotvoran pravni lijek. Samo ako ta osoba ne postupi po tom nalogu u tom roku, izrečena kazna postala bi zakonito dospjela.

Potpisi