



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

29. srpnja 2024.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Administrativna suradnja u području oporezivanja – Obvezna automatska razmjena informacija u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje – Direktiva 2011/16/EU, kako je izmijenjena Direktivom (EU) 2018/822 – Članak 8.ab stavak 1. – Obveza izvješćivanja – Članak 8.ab stavak 5. – Podredna obveza podnošenja informacija – Profesionalna tajna – Valjanost – Članci 7., 20. i 21. te članak 49. stavak 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima – Pravo na poštovanje privatnog života – Načela jednakog postupanja i nediskriminacije – Načelo zakonitosti u kaznenim stvarima – Načelo pravne sigurnosti”

U predmetu C-623/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Cour constitutionnelle (Ustavni sud, Belgija), odlukom od 15. rujna 2022., koju je Sud zaprimio 29. rujna 2022., u postupku

**Belgian Association of Tax Lawyers,**

**SR,**

**FK,**

**Ordre des barreaux francophones et germanophone,**

**Orde van Vlaamse Balies,**

**CQ,**

**Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,**

**VH,**

**ZS,**

**NI,**

**EX**

protiv

\* Jezik postupka: francuski

**Premier ministre/Eerste Minister,**

uz sudjelovanje:

**Conseil des barreaux européens AISBL,**

**Conseil national des barreaux de France,**

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (izvjestitelj) i M. L. Arastey Sahún, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Emiliou,

tajnik: N. Mundhenke, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 30. studenoga 2023.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Belgian Association of Tax Lawyers, SR i FK, P. Malherbe, *avocat*, i P. Verhaeghe, *advocaat*,
  - za Ordre des barreaux francophones i germanophone, J. Noël i S. Scarnà, *avocats*,
  - za Orde van Vlaamse Balies i CQ, P. Wouters, *advocaat*,
  - za Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, VH, ZS, NI i EX, F. Judo, *advocaat*,
  - za Conseil national des barreaux de France, J.-P. Hordies i J. Tacquet, *avocats*,
  - za belgijsku vladu, S. Baeyens, P. Cottin i C. Pochet, u svojstvu agenata, uz asistenciju S. Hamerijck, stručnjaka,
  - za češku vladu, J. Očková, M. Smolek i J. Vlácil, u svojstvu agenata,
  - za španjolsku vladu, A. Ballesteros Panizo i I. Herranz Elizalde, u svojstvu agenata,
  - za poljsku vladu, B. Majczyna i A. Kramarczyk–Szaładzińska, u svojstvu agenata,
  - za Vijeće Europske unije, I. Gurov, K. Pavlaki i K. Pleśniak, u svojstvu agenata,
  - za Europsku komisiju, A. Ferrand, W. Roels i P. J. O. Van Nuffel, u svojstvu agenata,
- saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 29. veljače 2024.,

donosi sljedeću

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na ocjenu valjanosti članka 8.ab stavaka 1., 5., 6. i 7. 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. (SL 2018., L 139, str. 1. i ispravak SL 2019., L 31, str. 108.), s obzirom na temeljna prava, osobito članke 7., 20., 21. i članak 49. stavak 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) kao i na opće načelo pravne sigurnosti.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru nekoliko sporova između, među ostalim, udruženja Belgian Association of Tax Lawyers i drugih osoba (u daljnjem tekstu: BATL), Ordrea des barreaux francophones et germanophone (u daljnjem tekstu: OBF), Ordea van Vlaamse Balies (Udruga flamanskih odvjetničkih komora) i drugih osoba (u daljnjem tekstu: OVB) i Instituuta van de Accountants en de Belastingconsulenten (Institut za računovođe i porezne savjetnike) i drugih osoba (u daljnjem tekstu: ITAA), s jedne strane, i Premier ministre/Eerste Ministera (Belgija), s druge strane, o valjanosti određenih odredbi Zakona od 20. prosinca 2019. kojim se prenosi Direktiva [2018/822] (*Moniteur belge* od 30. prosinca 2019., str. 119025.).

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

#### *Direktiva 98/5/EZ*

- 3 Članak 1. stavak 2. Direktive 98/5/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 16. veljače 1998. o olakšavanju stalnog obavljanja odvjetničke djelatnosti u državi članici različitoj od one u kojoj je stečena kvalifikacija (SL 1998., L 77, str. 36.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 9., str. 65.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/25/EU od 13. svibnja 2013. (SL 2013., L 158, str. 368.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 14., str. 97.; u daljnjem tekstu: Direktiva 98/5) određuje:

„Za potrebe ove Direktive:

- (a) ‚odvjetnik‘ znači svaka osoba koja je državljanin države članice i ovlaštena za obavljanje svoje stručne djelatnosti pod jednim ili više sljedećih stručnih naziva:

Belgija: Avocat/Advocaat/Rechtsanwalt

Bugarska: АДВОКАТ

Češka Republika: Advokát

Danska: Advokat

Njemačka: Rechtsanwalt

Estonija: Vandeadvokaat

Grčka: Δικηγороϑ

Španjolska: Abogado/Advocat/Avogado/Abokatu

Francuska: Avocat

Hrvatska: Odvjetnik/Odvjetnica

Irska: Barrister/Solicitor

Italija: Avvocato

Cipar: Δικηγόροϑ

Latvija: Zvērināts advokāts

Litva: Advokatas

Luksemburg: Avocat

Mađarska: Ügyvéd

Malta: Avukat/Prokuratur Legali

Nizozemska: Advocaat

Austrija: Rechtsanwalt

Poljska: Adwokat/Radca prawny

Portugal: Advogado

Rumunjska: Avocat

Slovenija: Odvetnik/Odvetnica

Slovačka: Advokát/Komerčný právnik

Finska: Asianajaja/Advokat

Švedska: Advokat

Ujedinjena Kraljevina: Advocate/Barrister/Solicitor.”

#### *Direktiva 2011/16*

- 4 Direktivom 2011/16 uspostavljen je sustav suradnje između nacionalnih poreznih tijela država članica te su utvrđena pravila i postupci koje treba primijeniti prilikom razmjene informacija u porezne svrhe.
- 5 Ta je direktiva izmijenjena nekoliko puta, među ostalim, Direktivom 2018/822 (u daljnjem tekstu: izmijenjena Direktiva 2011/16), kojom je uvedena obveza izvješćivanja nadležnih tijela o potencijalno agresivnim prekograničnim aranžmanima poreznog planiranja (u daljnjem tekstu: obveza izvješćivanja ili izvješćivanje).

6 Članak 2. izmijenjene Direktive 2011/16, naslovljen „Područje primjene”, u stavcima 1. i 2. propisuje:

„1. Ova se Direktiva primjenjuje na sve poreze bilo koje vrste koje ubire država članica, teritorijalna ili upravna jedinica države članice, uključujući lokalna tijela ili se ubiru u njihovo ime.

2. Ne dovodeći u pitanje stavak 1., ova se Direktiva ne primjenjuje na porez na dodanu vrijednost [(PDV)] i carine ili na posebne poreze obuhvaćene zakonodavstvom Unije o upravnoj suradnji između država članica. Ova se Direktiva također ne primjenjuje na obvezne doprinose socijalnog osiguranja koji se plaćaju državama članicama ili jedinici države članice ili ustanovama za socijalno osiguranje utemeljenim u skladu s javnim pravom.”

7 Članak 3. te direktive, naslovljen „Definicije”, određuje:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

1. ‚nadležno tijelo’ države članice znači tijelo koje je kao takvo određeno od strane države članice. Kada djeluje u skladu s ovom Direktivom, središnji ured za vezu, služba za vezu ili nadležni službenik, također se smatraju nadležnim tijelima prema ovlaštenju u skladu s člankom 4.;

[...]

18. ‚prekogranični aranžman’ znači aranžman koji se odnosi na više od jedne države članice ili na jednu državu članicu i treću zemlju, pri čemu je ispunjen najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

- (a) sudionici u aranžmanu nisu svi rezidenti u porezne svrhe u istoj jurisdikciji;
- (b) jedan ili više sudionika u aranžmanu istodobno su rezidenti u porezne svrhe u više od jedne jurisdikcije;
- (c) jedan ili više sudionika u aranžmanu posluje u drugoj jurisdikciji preko stalne poslovne jedinice koja se nalazi u toj jurisdikciji, a taj je aranžman dio poslovanja ili cjelokupno poslovanje te stalne poslovne jedinice;
- (d) jedan ili više sudionika u aranžmanu obavlja djelatnost u drugoj jurisdikciji, a da pritom nije rezident u porezne svrhe u toj jurisdikciji niti je u njoj uspostavio stalnu poslovnu jedinicu;
- (e) takav aranžman može imati učinak na automatsku razmjenu informacija ili identifikaciju stvarnog vlasništva.

Za potrebe točaka od 18. do 25. ovog članka, članka 8.ab i Priloga IV. aranžmanom se ujedno smatra i niz aranžmana. Aranžman se može sastojati od više koraka ili dijelova:

19. ‚prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje’ znači svaki prekogranični aranžman koji sadržava najmanje jedno od obilježja iz Priloga IV.;

20. ‚obilježje’ znači svojstvo ili značajka prekograničnog aranžmana kako su navedeni u Prilogu IV., koji ukazuju na potencijalni rizik od izbjegavanja plaćanja poreza;

21. ‚posrednik’ znači svaka osoba koja osmišljava, stavlja na tržište ili organizira prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje ili takav aranžman stavlja na raspolaganje s ciljem njegove provedbe ili upravlja njegovom provedbom.

To ujedno znači svaka osoba koja, uzimajući u obzir relevantne činjenice i okolnosti i na temelju dostupnih informacija i relevantnog stručnog znanja i razumijevanja potrebnog za pružanje takvih usluga, zna ili bi se od nje u razumnoj mjeri moglo očekivati da zna da se obvezala na pružanje, izravno ili posredstvom drugih osoba, potpore, pomoći ili savjeta u pogledu osmišljavanja, stavljanja na tržište, organiziranja, stavljanja na raspolaganje s ciljem provedbe, ili upravljanja provedbom prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje. Svaka osoba ima pravo dostaviti dokaze o tome da nije znala i da se od nje u razumnoj mjeri nije moglo očekivati da zna da je bila uključena u prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje. U tu svrhu, ta se osoba može pozvati na sve relevantne činjenice i okolnosti, kao i na dostupne informacije i svoje relevantno stručno znanje i razumijevanje.

Kako bi bila posrednik, osoba mora ispunjavati najmanje jedan od sljedećih dodatnih uvjeta:

- (a) rezident je u porezne svrhe u državi članici;
- (b) u državi članici ima stalnu poslovnu jedinicu preko koje se pružaju usluge u vezi s aranžmanom;
- (c) osnovana je u državi članici ili je uređena zakonima države članice;
- (d) registrirana je pri strukovnom udruženju u području pravnih, poreznih ili savjetodavnih usluga u državi članici;

22. ‚relevantni porezni obveznik‘ znači svaka osoba kojoj se prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje stavlja na raspolaganje s ciljem njegove provedbe, ili koja je spremna provesti prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje, ili koja je provela prvi korak takvog aranžmana;
23. za potrebe članka 8.ab ‚povezano društvo‘ znači osoba koja je povezana s drugom osobom na najmanje jedan od sljedećih načina:
- (a) osoba sudjeluje u upravljanju druge osobe tako što može ostvarivati znatan utjecaj na tu drugu osobu;
  - (b) osoba sudjeluje u kontroli nad drugom osobom na temelju udjela glasačkih prava koji premašuje 25 %;
  - (c) osoba sudjeluje u kapitalu druge osobe na temelju prava vlasništva koje izravno ili neizravno premašuje 25 % kapitala;
  - (d) osoba ima pravo na najmanje 25 % dobiti druge osobe.

Ako, kako je navedeno u točkama od (a) do (d), u upravljanju, kontroli, kapitalu ili dobiti iste osobe sudjeluje više od jedne osobe, sve dotične osobe smatraju se povezanim društvima.

Ako iste osobe sudjeluju, kako je navedeno u točkama od (a) do (d), u upravljanju, kontroli, kapitalu ili dobiti više osoba, sve dotične osobe smatraju se povezanim društvima.

Za potrebe ove točke smatra se da osoba koja djeluje zajedno s drugom osobom u pogledu glasačkih prava u subjektu ili u pogledu vlasništva kapitala subjekta ima udio u svim glasačkim pravima tog subjekta koje ima druga osoba odnosno da ima udio u vlasništvu kapitala tog subjekta koji drži druga osoba.

Kad je riječ o posrednim udjelima, ispunjenje zahtjeva iz točke (c) utvrđuje se množenjem stopa udjela po sukcesivnim redovima. Smatra se da osoba koja drži više od 50 % glasačkih prava posjeduje 100 % tih prava.

Pojedinac, njegov bračni drug i njegov neposredni predak ili potomak smatraju se jednom osobom.

24. „utrživi aranžman” znači prekogranični aranžman koji je osmišljen, stavljen na tržište, spreman za provedbu ili je stavljen na raspolaganje s ciljem njegove provedbe, a da pritom ne treba znatnu prilagodbu.

25. „posebno prilagođeni aranžman” znači svaki prekogranični aranžman koji nije utrživ aranžman.”

8 U članku 8.ab izmijenjene Direktive 2011/16, naslovljenom „Područje primjene i uvjeti obvezne automatske razmjene informacija o prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje”, navodi se:

„1. Svaka država članica poduzima mjere koje su potrebne kako bi se od posrednika zahtijevalo da informacije u vezi s prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje, koje su im poznate, u njihovu su posjedu ili se nalaze pod njihovom kontrolom, podnesu nadležnim tijelima u roku od trideset dana od:

- (a) dana nakon što je prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje stavljen na raspolaganje s ciljem njegove provedbe; ili
- (b) dana nakon što je prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje spreman za provedbu; ili
- (c) trenutka kada je napravljen prvi korak u provedbi prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje,

ovisno o tome što nastupi ranije.

Neovisno o prvom podstavku, posrednici iz članka 3. točke 21. drugog stavka ujedno su obvezni podnijeti informacije u roku od trideset dana počevši od dana nakon što su, izravno ili posredstvom drugih osoba, pružili potporu, pomoć ili savjet.

2. U slučaju utrživih aranžmana, države članice poduzimaju mjere koje su potrebne kako bi se od posrednika zahtijevalo da svaka tri mjeseca sastavi periodično izvješće s ažuriranim informacijama o kojima se izvješćuje iz stavka 14. točaka (a), (d), (g) i (h), a koje su postale dostupne nakon podnošenja posljednjeg izvješća.

[...]

5. Svaka država članica može poduzeti mjere koje su potrebne kako bi [se] posrednicima omogućilo izuzeće od obveze podnošenja informacija o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje, ako bi se obvezom izvješćivanja prekršila obveza čuvanja profesionalne tajne na temelju nacionalnog prava te države članice. U takvim okolnostima, svaka država članica poduzima mjere koje su potrebne kako bi se od posrednika zahtijevalo da bez odgode obavijeste sve druge posrednike ili, ako takvih posrednika nema, relevantnog poreznog obveznika o obvezama izvješćivanja kojima podliježu na temelju stavka 6.

Posrednici imaju pravo na izuzeće iz prvog podstavka samo u mjeri u kojoj posluju unutar ograničenja mjerodavnog nacionalnog zakonodavstva kojim se uređuje njihova djelatnost.

6. Ako nema posrednika ili ako je posrednik obavijestio relevantnog poreznog obveznika ili drugog posrednika o primjeni izuzeća iz stavka 5., svaka država članica poduzima mjere koje su

potrebne kako bi drugi obaviješteni posrednik, ili, ako nema takvog posrednika, relevantni porezni obveznik snosio obvezu podnošenja informacija o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje.

7. Relevantni porezni obveznik koji ima obvezu izvješćivanja podnosi informacije u roku od trideset dana, počevši od dana nakon što je prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje stavljen tom relevantnom poreznom obvezniku na raspolaganje s ciljem njegove provedbe, ili nakon što je taj aranžman spreman za provedbu od strane relevantnog poreznog obveznika, ili trenutka kada je napravljen prvi korak u njegovoj provedbi u vezi s relevantnim poreznim obveznikom, ovisno o tome što nastupi ranije.

Ako je relevantni porezni obveznik obvezan nadležnim tijelima u više od jedne države članice podnijeti informacije o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje, takve informacije podnose se samo nadležnim tijelima države članice koja je prva na popisu u nastavku:

- (a) država članica u kojoj je relevantni porezni obveznik rezident u porezne svrhe;
- (b) država članica u kojoj relevantni porezni obveznik ima stalnu poslovnu jedinicu koja ostvaruje koristi od aranžmana;
- (c) država članica u kojoj relevantni porezni obveznik prima dohodak ili ostvaruje dobit, iako relevantni porezni obveznik nije rezident u porezne svrhe i nema stalnu poslovnu jedinicu u bilo kojoj državi članici;
- (d) država članica u kojoj relevantni porezni obveznik obavlja djelatnost, iako relevantni porezni obveznik nije rezident u porezne svrhe i nema stalnu poslovnu jedinicu u bilo kojoj državi članici.

8. Ako na temelju stavka 7. postoji više obveza izvješćivanja, relevantni porezni obveznik izuzima se od obveze podnošenja informacija ako ima dokaz, u skladu s nacionalnim pravom, da su iste informacije podnesene u drugoj državi članici.

9. Svaka država članica poduzima potrebne mjere kojima se zahtijeva da, ako postoji više od jednog posrednika, obvezu podnošenja informacija o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje imaju svi posrednici koji sudjeluju u istom prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje.

Posrednik se izuzima od obveze podnošenja informacija samo u mjeri u kojoj ima dokaz, u skladu s nacionalnim pravom, da je iste informacije iz stavka 14. već podnio drugi posrednik.

[...]

12. Svaka država članica poduzima potrebne mjere kojima se od posrednikâ i relevantnih poreznih obveznika zahtijeva da podnose informacije o prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje čiji je prvi korak proveden između 25. lipnja 2018. i 30. lipnja 2020. Posrednici i relevantni porezni obveznici, prema potrebi, podnose informacije o tim prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje do 31. kolovoza 2020.

13. Nadležno tijelo države članice u kojoj su podnesene informacije na temelju stavka od 1. do 12. nadležnim tijelima svih drugih država članica priopćuje informacije iz stavka 14. [...]



14. Informacije koje nadležno tijelo države članice priopćuje na temelju stavka 13. sadržavaju sljedeće, ovisno o slučaju:

- (a) identifikaciju posrednikâ i relevantnih poreznih obveznika, uključujući njihovo ime, datum i mjesto rođenja (u slučaju pojedinca), rezidentnost u porezne svrhe i porezni identifikacijski broj te, prema potrebi, osobe koje su povezana društva relevantnog poreznog obveznika;
- (b) pojedinosti o obilježjima utvrđenim u Prilogu IV. zbog kojih nastaje obveza izvješćivanja o prekograničnom aranžmanu;
- (c) sažetak sadržaja prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje, uključujući upućivanje na ime pod kojim je općenito poznat, ako postoji, i opis relevantnih poslovnih aktivnosti ili aranžmana u apstraktnom smislu u kojem se ne otkrivaju poslovne, industrijske ili profesionalne tajne ni poslovni proces, ni informacije čije bi otkrivanje bilo u suprotnosti s javnim poretkom;
- (d) datum na koji je poduzet ili na koji će biti poduzet prvi korak u provedbi prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje;
- (e) pojedinosti o nacionalnim odredbama koje čine temelj prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje;
- (f) vrijednost prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje;
- (g) navođenje države članice relevantnog poreznog obveznika ili više njih i svih drugih država članica kojih bi se prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje mogao ticati;
- (h) navođenje svih drugih osoba u državi članici na koje bi prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje mogao utjecati, uz navođenje država članica s kojima je ta osoba povezana.

[...]

9 Članak 25.a izmijenjene Direktive 2011/16, naslovljen „Sankcije”, glasi:

„Države članice propisuju pravila o sankcijama koje se primjenjuju u slučaju kršenja nacionalnih odredaba donesenih na temelju ove Direktive koje se odnose na članke 8.aa, 8.ab i 8.ac te donose sve potrebne mjere kako bi osigurale njihovu provedbu. Predviđene sankcije moraju biti učinkovite, proporcionalne i odvraćajuće.”

10 Prilog IV. izmijenjenoj Direktivi 2011/16 (u daljnjem tekstu: Prilog IV.), naslovljen „Obilježja”, predviđa kriterij osnovne koristi i popis kategorija obilježja na sljedeći način:

„Dio I. Ispitivanje osnovne koristi

Opća obilježja u okviru kategorije A i posebna obilježja u okviru kategorije B i kategorije C stavka 1. točke (b) podtočke i. i stavka 1. točaka (c) i (d) mogu se uzeti u obzir samo ako zadovoljavaju ‚ispitivanje osnovne koristi’.

To se ispitivanje smatra zadovoljenim ako se može utvrditi da je ostvarivanje porezne pogodnosti osnovna korist ili jedna od osnovnih koristi za koje, uzimajući u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti, osoba može razumno očekivati da će proizići iz aranžmana.

U kontekstu obilježja u okviru kategorije C stavka 1., prisutnost uvjeta utvrđenih u kategoriji C stavku 1. točki (b) podtočki i. i stavku 1. točki (c) ili (d) ne može samo po sebi biti razlog za zaključivanje da aranžman zadovoljava ispitivanje osnovne koristi.

## Dio II. Kategorije obilježja

### A Opća obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi

1. Aranžman u kojem se relevantni porezni obveznik ili sudionik u aranžmanu obvezuje ispuniti uvjet povjerljivosti kojim se od njega može zahtijevati da drugim posrednicima ili poreznim tijelima ne otkriva način na koji bi se tim aranžmanom mogla osigurati porezna pogodnost.
2. Aranžman u kojem posrednik ima pravo na naknadu (ili udio, naknadu za trošak financiranja ili druge naknade) za aranžman i ta je naknada određena uzimajući u obzir:
  - (a) iznos porezne pogodnosti koja je proizišla iz aranžmana; ili
  - (b) pitanje je li ta porezna pogodnost zaista proizišla iz aranžmana. To bi uključivalo obvezu posrednika da djelomično ili u cijelosti izvrši povrat naknada ako se namjeravana porezna pogodnost proizišla iz aranžmana ne ostvari djelomično ili u cijelosti.
3. Aranžman koji obuhvaća bitno standardiziranu dokumentaciju i/ili strukturu te je dostupan više nego jednom relevantnom poreznom obvezniku bez potrebe za bitnim prilagodbama radi provedbe.

### B Posebna obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi

1. Aranžman na temelju kojega sudionik u aranžmanu poduzima umjetne korake koji obuhvaćaju stjecanje poduzeća koje posluje s gubitkom, prekid glavne djelatnosti tog poduzeća i upotrebu njegovih gubitaka radi smanjenja svoje porezne obveze, među ostalim prijenosom tih gubitaka u drugu jurisdikciju ili ubrzanom primjenom tih gubitaka.
2. Aranžman koji ima učinak pretvaranja prihoda u kapital, darove ili druge kategorije prihoda koje se oporezuju nižom poreznom stopom ili su oslobođene od poreza.
3. Aranžman koji uključuje kružne transakcije koje za posljedicu imaju fiktivno trgovanje financijskim sredstvima (*round-tripping*), i to uključivanjem posrednih subjekata bez druge primarne komercijalne funkcije ili transakcija koje se međusobno prebijaju ili poništavaju ili koje imaju slične značajke.

### C Posebna obilježja povezana s prekograničnim transakcijama

1. Aranžman koji uključuje prekogranična plaćanja između dvaju ili više povezanih društava koja se mogu odbiti od poreza, pri čemu je ispunjen barem jedan od sljedećih uvjeta:
  - (a) primatelj nije rezident u porezne svrhe ni u jednoj poreznoj jurisdikciji;
  - (b) iako je primatelj rezident u porezne svrhe u određenoj jurisdikciji, ta jurisdikcija:
    - i. ne propisuje obvezu plaćanja poreza na dobit ili propisuje plaćanje nulte ili gotovo nulte stope poreza na dobit; ili
    - ii. uvrštena je na popis jurisdikcija trećih zemalja koje su države članice zajedno ili u okviru [Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD)] ocijenile kao nekooperativne;
  - (c) plaćanje je u cijelosti izuzeto od poreza u jurisdikciji u kojoj je primatelj rezident u porezne svrhe;

- (d) plaćanje podliježe povlaštenom poreznom režimu u jurisdikciji u kojoj je primatelj rezident u porezne svrhe.
- 2. Odbici za istu amortizaciju imovine potražuju se u više od jedne jurisdikcije.
- 3. Oslobođenje od dvostrukog oporezivanja u pogledu iste stavke prihoda ili kapitala potražuje se u više od jedne jurisdikcije.
- 4. Postoji aranžman koji obuhvaća prijenose imovine i u kojem postoji materijalna razlika u iznosu koji se smatra plativim u zamjenu za imovinu u uključenim jurisdikcijama.

D Posebna obilježja u vezi s automatskom razmjenom informacija i stvarnim vlasništvom

- 1. Aranžman kojim se može dovesti u pitanje obveza izvješćivanja u skladu s propisima kojima se provodi zakonodavstvo Unije ili bilo kojim jednakovrijednim sporazumima o automatskoj razmjeni informacija o financijskim računima, uključujući sporazume s trećim zemljama, ili kojim se iskorištava nepostojanje takvog zakonodavstva ili sporazumâ. Takvi aranžmani uključuju barem sljedeće:
  - (a) upotrebu računa, proizvoda ili ulaganja koje nije, ili se za njega tvrdi da nije, financijski račun, ali ima značajke koje su u bitnoj mjeri slične značajkama financijskog računa;
  - (b) prijenos financijskih računa ili imovine ili upotrebu jurisdikcija koje ne obvezuje automatska razmjena informacija o financijskim računima s državom rezidentnosti relevantnog poreznog obveznika;
  - (c) ponovnu klasifikaciju prihoda i kapitala u proizvode ili plaćanja koji ne podliježu automatskoj razmjeni informacija o financijskim računima;
  - (d) prijenos ili konverziju financijske institucije ili financijskog računa ili njihove imovine u financijsku instituciju ili financijski račun ili imovinu koji ne podliježu izvješćivanju u skladu s automatskom razmjenom informacija o financijskim računima;
  - (e) upotrebu pravnih subjekata, aranžmana ili struktura kojima se uklanja ili se za njih tvrdi da uklanjaju izvješćivanje jednog ili više imatelja računa ili osoba koje imaju kontrolu u skladu s automatskom razmjenom informacija o financijskim računima;
  - (f) aranžmani kojima se dovode u pitanje postupci dubinske analize ili iskorištavaju slabosti postupaka dubinske analize kojima se financijske institucije služe radi ispunjavanja svojih obveza izvješćivanja informacija o financijskim računima, uključujući upotrebu jurisdikcija s neprimjerenim ili slabim sustavima provedbe zakonodavstva o sprečavanju pranja novca ili sa slabim zahtjevima u pogledu transparentnosti za pravne osobe ili pravne aranžmane.
- 2. Aranžman koji uključuje netransparentan lanac pravnog ili stvarnog vlasništva uz upotrebu osoba, pravnih aranžmana ili struktura:
  - (a) koje ne obavljaju znatnu gospodarsku djelatnost s pomoću odgovarajućeg osoblja, opreme, imovine i zgrada; i
  - (b) koje su osnovane ili pod kontrolom ili se njima upravlja ili imaju rezidentnost ili poslovni nastan u bilo kojoj jurisdikciji koja nije jurisdikcija rezidentnosti jednog ili više stvarnih vlasnika imovine koju drže takve osobe, pravni aranžmani ili strukture; i
  - (c) pri čemu se ne može identificirati stvarne vlasnike takvih osoba, pravnih aranžmana ili struktura, kako su definirani u Direktivi (EU) 2015/849 [Europskog parlamenta i Vijeća od 20. svibnja 2015. o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca ili financiranja terorizma, o izmjeni Uredbe (EU) br. 648/2012 Europskog parlamenta i Vijeća te o stavljanju izvan snage Direktive 2005/60/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i Direktive Komisije 2006/70/EZ (SL 2015., L 141, str. 73.)].

E Posebna obilježja povezana s transfernim cijenama

- 1. Aranžman koji uključuje upotrebu jednostranih pravila sigurne luke.

2. Aranžman koji uključuje prijenos nematerijalne imovine čiju je vrijednost teško utvrditi. Pojam nematerijalne imovine čiju je vrijednost teško utvrditi obuhvaća nematerijalnu imovinu ili prava u okviru nematerijalne imovine za koju, u trenutku njihova prijenosa između povezanih društava:
  - (a) ne postoje pouzdane usporedive vrijednosti; i
  - (b) u vrijeme pokretanja transakcije, predviđanja budućih novčanih tokova ili prihoda za koje se očekuje da će proizići iz prenesene nematerijalne imovine ili pretpostavke koje se primjenjuju pri utvrđivanju vrijednosti nematerijalne imovine vrlo su nepouzdana, zbog čega je teško predvidjeti razinu konačnog uspjeha nematerijalne imovine u trenutku prijenosa.
3. Aranžman koji uključuje prekogranični prijenos funkcija i/ili rizika i/ili imovine unutar grupe ako predviđena godišnja dobit prije kamata i poreza (EBIT) tijekom trogodišnjeg razdoblja nakon prijenosa, prenositelja ili prenositeljâ, iznosi manje od 50 % predviđenoga godišnjeg EBIT-a tog prenositelja ili tih prenositeljâ u slučaju da prijenos nije izvršen.”

#### *Direktiva (EU) 2016/1164*

- 11 U uvodnoj izjavi 11. Direktive Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL 2016., L 193, str. 1.) navodi se:

„Opća pravila o suzbijanju zlouporabe (GAAR-ovi) u poreznim sustavima postoje s ciljem uklanjanja poreznih praksi zlouporabe koje još nisu predmetom posebnih ciljanih odredbi. Stoga je svrha GAAR-ova popuniti praznine, što ne bi smjelo utjecati na primjenjivost posebnih pravila o suzbijanju zlouporabe. GAAR-ovi bi se u [Europskoj] [u]niji trebali primijeniti na aranžmane koji su neautentični; u protivnom bi porezni obveznik trebao imati pravo za svoje poslovanje odabrati najučinkovitiju poreznu strukturu. [...]”

- 12 Članak 6. Direktive 2016/1164, naslovljen „Opće pravilo o suzbijanju zlouporabe”, određuje:

„1. Za potrebe izračunavanja obveze poreza na dobit, država članica ne uzima u obzir aranžman ili niz aranžmana koji nisu autentični s obzirom na sve relevantne činjenice i okolnosti, budući da im je glavna svrha ili jedna od glavnih svrha stjecanje porezne prednosti kojom se poništavaju cilj ili svrha primjenjivog poreznog prava. Aranžman se može sastojati od više koraka ili dijelova.

2. Za potrebe stavka 1. aranžman ili niz aranžmana smatraju se neautentičnima u mjeri u kojoj nisu uspostavljeni iz valjanih komercijalnih razloga koji odražavaju gospodarsku stvarnost.

3. Ako se aranžman ili niz aranžmana ne uzima u obzir u skladu sa stavkom 1., porezna obveza izračunava se u skladu s nacionalnim pravom.”

#### *Direktiva 2018/822*

- 13 U uvodnim izjavama 2., 4., 6. do 9., 14. i 18. Direktive 2018/822 navodi se:

„(2) Države članice sve teže štite svoje nacionalne porezne osnovice od smanjenja jer su strukture poreznog planiranja postale vrlo složene te se njima često iskorištava povećana mobilnost kapitala i ljudi unutar unutarnjeg tržišta. Takve se strukture obično sastoje od aranžmana koji su razvijeni diljem različitih jurisdikcija s pomoću kojih se oporeziva dobit

premješta u područja s povoljnijim poreznim režimima ili se smanjuje ukupna porezna obveza poreznog obveznika. Države članice zato često trpe znatna smanjenja poreznih prihoda, što ih sprječava da primjene porezne politike koje pogoduju rastu. Stoga je od ključne važnosti da porezna tijela država članica dobiju sveobuhvatne i relevantne informacije o potencijalno agresivnim poreznim aranžmanima. Takve bi informacije poreznim tijelima omogućile brzo reagiranje na štetne porezne prakse i uklanjanje praznina donošenjem zakonodavstva ili provedbom odgovarajućih procjena rizika i poreznih nadzora. Međutim, činjenica da porezna tijela ne reagiraju na aranžman koji je predmet izvješćivanja ne bi smjela podrazumijevati prihvaćanje valjanosti ili poreznog tretmana tog aranžmana.

[...]

- (4) Imajući u vidu mogući doprinos transparentnog okvira za razvoj poslovnih aktivnosti u suzbijanju izbjegavanja plaćanja poreza i utaje poreza na unutarnjem tržištu, upućen je poziv [Europskoj] [k]omisiji da pokrene inicijative o obveznom objavljivanju informacija o potencijalnim aranžmanima agresivnog poreznog planiranja u skladu s mjerom 12. projekta OECD-a o sprječavanju smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti [BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)]. Europski parlament u tom je kontekstu pozvao na oštrije mjere protiv posrednika koji pružaju pomoć u aranžmanima koji mogu dovesti do izbjegavanja plaćanja poreza i utaje poreza. Ujedno je važno napomenuti da je Deklaracijom skupine G7 iz Barija od 13. svibnja 2017. o borbi protiv poreznog kriminaliteta i drugih nezakonitih financijskih tokova OECD bio pozvan da započne raspravu o mogućim načinima suprotstavljanja aranžmanima osmišljenim radi zaobilaženja izvješćivanja u okviru [zajedničkog standarda izvješćivanja (CRS)] ili u svrhu skrivanja stvarnih vlasnika iza netransparentnih struktura, pri čemu treba uzeti u obzir i predložak pravila o obveznom objavljivanju na temelju pristupa primijenjenog na aranžmane izbjegavanja iz izvješća o mjeri 12. BEPS-a.

[...]

- (6) Izvješćivanjem o potencijalnim prekograničnim aranžmanima agresivnog poreznog planiranja može se djelotvorno doprinijeti naporima u stvaranju okružja pravednog oporezivanja na unutarnjem tržištu. Imajući to u vidu, korak u pravom smjeru bilo bi uvođenje obveze za posrednike o obavješćivanju poreznih tijela [...]. [...]
- (7) Potvrđuje se da bi izvješćivanjem o potencijalno prekograničnim aranžmanima agresivnog poreznog planiranja bilo više izgleda za postizanje predviđenog učinka odvratanja ako bi se relevantne informacije poreznim tijelima dostavile u ranoj fazi, to jest prije nego što se takvi aranžmani stvarno provedu. Kako bi se olakšao rad uprava država članica, naknadne automatske razmjene informacija o takvim aranžmanima mogle bi se obavljati tromjesečno.
- (8) Kako bi se osiguralo pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta i spriječile praznine u predloženom okviru pravila, obvezu izvješćivanja trebalo bi propisati za sve aktere koji su obično uključeni u osmišljavanje, stavljanje na tržište, organiziranje ili upravljanje provedbom prekogranične transakcije o kojoj se izvješćuje ili niza takvih transakcija, kao i za one koji pružaju pomoć ili savjet. Trebalo bi imati na umu da u određenim slučajevima obvezu izvješćivanja ne bi bilo moguće primijeniti na posrednika zbog obveze čuvanja profesionalne tajne ili u slučaju da nema posrednika jer je, primjerice, porezni obveznik interno osmislio i proveo aranžman. Stoga bi bilo ključno da u takvim okolnostima porezna

tijela ne propuste priliku za dobivanje informacija o aranžmanima koji se odnose na poreze i koji bi mogli biti povezani s agresivnim poreznim planiranjem. Stoga bi u takvim slučajevima bilo potrebno obvezu izvješćivanja prenijeti na poreznog obveznika koji ostvaruje korist od aranžmana.

- (9) Aranžmani agresivnog poreznog planiranja su se tijekom godina razvili i postali sve složeniji te se stalno mijenjaju i prilagođavaju obrambenim protumjerama poreznih tijela. Uzimajući to u obzir, bilo bi djelotvornije potencijalno agresivne aranžmane poreznog planiranja nastojati obuhvatiti s pomoću izrade popisa značajki i elemenata transakcije koji snažno ukazuju na izbjegavanje plaćanja poreza ili zlouporabu poreznih pravila, a ne definiranjem pojma agresivnog poreznog planiranja. Te se indikacije nazivaju ‚obilježja‘.

[...]

- (14) Iako države članice i dalje imaju nadležnost u području izravnog oporezivanja, primjereno je upućivati na nultu ili gotovo nultu stopu poreza na dobit, isključivo u svrhu jasnog definiranja područja primjene obilježja koje obuhvaća aranžmane [...], o kojima bi [...] trebali izvješćivati [...] Osim toga, primjereno je podsjetiti da prekogranični aranžmani agresivnog poreznog planiranja, čija je osnovna ili jedna od osnovnih svrha ostvarivanje porezne pogodnosti kojom se poništava cilj ili svrha mjerodavnoga poreznog prava, podliježu općem pravilu o suzbijanju zlouporabe kako je utvrđen u članku 6. Direktive [2016/1164].

[...]

- (18) Ovom se Direktivom poštuju temeljna prava i načela posebno priznata Poveljom [...]"

### ***Belgijsko pravo***

- 14 Zakonom od 20. prosinca 2019. kojim se prenosi Direktiva 2018/822 uvedene su izmjene codea des impôts sur les revenus 1992 (Zakonik o porezu na dohodak iz 1992.), codea des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (Zakonik o pristojbama za upis i hipoteku te sudskim pristojbama), codea des droits de succession (Zakonik o porezu na nasljeđivanje) kao i codea des droits et taxes divers (Zakonik o različitim pristojbama i nametima) (u daljnjem tekstu: Zakon od 20. prosinca 2019.).

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

- 15 Tužbama podnesenima 30. lipnja, 1. i 2. srpnja 2020. tužitelji u glavnom postupku zatražili su od Coura constitutionnelle (Ustavni sud, Belgija), koji je sud koji je uputio zahtjev, poništenje Zakona od 20. prosinca 2019. u cijelosti ili djelomično. Sud koji je uputio zahtjev spojio je dotične predmete u svrhu postupka.
- 16 Sud koji je uputio zahtjev ističe da određeni tužitelji u glavnom postupku osporavaju područje primjene Zakona od 20. prosinca 2019. u pogledu toga da se primjenjuje i na poreze koji nisu porez na dobit. Budući da se ta neselektivna primjena temelji na odredbama Direktive 2018/822, sud koji je uputio zahtjev smatra potrebnim postaviti prvo pitanje koje se odnosi na valjanost te direktive s obzirom na načela jednakog postupanja i nediskriminacije te članke 20. i 21. Povelje.

- 17 Sud koji je uputio zahtjev nadalje ističe da određeni tužitelji u glavnom postupku ističu da pojmovi „aranžman”, „posrednik”, „sudionik” i „povezano društvo” kao i pridjev „prekogраниčan”, različita „obilježja” te „ispitivanje osnovne koristi” nisu dovoljno precizni. Budući da ti različiti pojmovi kao i pojmovi „utrživi aranžman” i „posebno prilagođeni aranžman”, reproduciraju pojmove koje sadržava Direktiva 2018/822 i da se povreda obveze izvješćivanja uvedene tom direktivom sankcionira administrativnim novčanim kaznama predviđenima nacionalnim pravom, sud koji je uputio zahtjev smatra potrebnim postaviti drugo prethodno pitanje u vezi s navedenim pojmovima o valjanosti Direktive 2018/822 s obzirom na načelo pravne sigurnosti, načelo zakonitosti u kaznenim stvarima utvrđeno u članku 49. stavku 1. Povelje i pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. Povelje.
- 18 Budući da su određeni tužitelji u glavnom postupku tvrdili da odredbe Zakona od 20. prosinca 2019. ne omogućuju da se s potrebnim stupnjem preciznosti utvrdi datum od kojeg počinje teći rok za izvješćivanje koje je njime predviđeno i da navedene odredbe u tom pogledu reproduciraju odredbe Direktive 2018/822, sud koji je uputio zahtjev smatra potrebnim postaviti treće pitanje o ocjeni valjanosti te direktive u pogledu tog aspekta tumačenog također s obzirom na članak 7. i članak 49. stavak 1. Povelje.
- 19 Također pozvan da odluči o prigovorima koje su istaknuli određeni tužitelji u glavnom postupku u pogledu obveze posrednika koji se poziva na profesionalnu tajnu da obavijesti druge posrednike o njihovoj obvezi izvješćivanja, sud koji je uputio zahtjev smatra da prije odlučivanja o meritumu valja postaviti Sudu četvrto prethodno pitanje koje se odnosi na valjanost odredbe Direktive 2018/822 kojom se predviđa navedena obveza, slično onomu koje je postavljeno u predmetu C-694/20, u kojem je u međuvremenu donesena presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr. (C-694/20, EU:C:2022:963), ali koji se odnosi na sve posrednike koji podliježu obvezi čuvanja profesionalne tajne i to samo s obzirom na pravo na poštovanje privatnog života.
- 20 Naposljetku, kad je riječ o obvezi izvješćivanja o prekograničnim aranžmanima predviđenoj Direktivom 2018/822 koju također osporavaju određeni tužitelji u glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev ističe da je područje primjene te obveze široko i da se može odnositi na aranžmane koji su zakoniti, autentični, nezlouporni i čija glavna pogodnost nije porezne prirode. Stoga se postavlja pitanje je li, s obzirom na to široko područje primjene i na informacije koje treba dostaviti, navedena obveza izvješćivanja razumno opravdana i proporcionalna s obzirom na ciljeve koji se žele postići i je li relevantna s obzirom na cilj osiguravanja pravilnog funkcioniranja unutarnjeg tržišta, s obzirom na to da bi uvjet prema kojem aranžman treba biti prekogranični osobito mogao ograničiti ostvarivanje slobode kretanja. U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev smatra potrebnim postaviti peto prethodno pitanje koje se odnosi na valjanost te direktive i na obvezu izvješćivanja koja je tako uvedena s obzirom na pravo na poštovanje privatnog života iz članka 7. Povelje.
- 21 U tim je okolnostima Cour constitutionnelle (Ustavni sud, Belgija) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Povređuje li [Direktiva 2018/822] članak 6. stavak 3. [UEU-a] i članke 20. i 21. [Povelje], i, konkretnije, načela jednakosti i nediskriminacije zajamčena tim odredbama, zbog toga što se [Direktivom 2018/822] obveza izvješćivanja o prekograničnim aranžmanima ne ograničava na porez na dobit, nego se primjenjuje na sve poreze obuhvaćene područjem primjene [Direktive 2011/16], što u belgijskom pravu ne uključuje samo porez na dobit, nego i izravne poreze koji nisu porez na dobit i neizravne poreze, kao što su pristojbe za upis u registre?

2. Povređuje li [Direktiva 2018/822] načelo zakonitosti u kaznenim stvarima zajamčeno člankom 49. stavkom 1. [Povelje] i člankom 7. stavkom 1. [Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, potpisane u Rimu 4. studenoga 1950. (u daljnjem tekstu: EKLJP)], povređuje li ta direktiva opće načelo pravne sigurnosti i povređuje li pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. [Povelje] i člankom 8. [EKLJP-a], zbog toga što pojmovi ‚aranžman‘ (a stoga i pojmovi ‚prekogranični aranžman‘, ‚utrživi aranžman‘ i ‚posebno prilagođeni aranžman‘), ‚posrednik‘, ‚sudionik‘ i ‚povezano društvo‘, pridjev ‚prekograničan‘, različita ‚obilježja‘ te ‚ispitivanje osnovne koristi‘, koji se upotrebljavaju u [Direktivi 2018/822] kako bi se odredilo područje primjene obveze izvješćivanja o prekograničnim aranžmanima, nisu dovoljno jasni i precizni?
3. Povređuje li [Direktiva 2018/822], osobito zbog toga što se njome dodaje članak 8.ab stavci 1. i 7. u [Direktivu 2011/16], načelo zakonitosti u kaznenim stvarima zajamčeno člankom 49. stavkom 1. [Povelje] i člankom 7. stavkom 1. [EKLJP-a] te povređuje li se tom direktivom pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. [Povelje] i člankom 8. [EKLJP-a], zbog toga što početak roka od 30 dana u kojem posrednik ili relevantni porezni obveznik trebaju ispuniti obvezu izvješćivanja o prekograničnom aranžmanu nije utvrđen na dovoljno jasan i precizan način?
4. Povređuju li članak 1. točka 2. [Direktive 2018/822] pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. [Povelje] i člankom 8. [EKLJP-a], zbog toga što se novim člankom 8.ab stavkom 5., koji je tom direktivom dodan u [Direktivu 2011/16], predviđa da je, kada država članica poduzme mjere potrebne kako bi se posrednicima omogućilo izuzeće od obveze podnošenja informacija o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje, ako bi se obvezom izvješćivanja prekršila obveza čuvanja profesionalne tajne na temelju nacionalnog prava te države članice, ta država članica dužna zahtijevati od posrednika da bez odgode obavijeste sve druge posrednike, ili, ako takvih posrednika nema, relevantnog poreznog obveznika o obvezama izvješćivanja kojima podliježu, ako ta obveza vodi tomu da je posrednik koji ima obvezu čuvati profesionalnu tajnu pod prijetnjom kaznenih sankcija na temelju nacionalnog prava te države članice dužan o informacijama za koje sazna u okviru obavljanja glavnih aktivnosti svoje profesije izvijestiti drugog posrednika koji nije njegova stranka?
5. Povređuje li [Direktiva 2018/822] pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. [Povelje] i člankom 8. [EKLJP-a], zbog toga što obveza izvješćivanja o prekograničnim aranžmanima dovodi do zadiranja u pravo na poštovanje privatnog života posrednikâ i relevantnih poreznih obveznika koje nije razumno opravdano i proporcionalno s obzirom na ciljeve koji se žele postići i koje nije relevantno s obzirom na cilj osiguravanja pravilnog funkcioniranja unutarnjeg tržišta?”

## O prethodnim pitanjima

### *Prvo prethodno pitanje*

- 22 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti traži od Suda da ispita valjanost izmijenjene Direktive 2011/16 s obzirom na načela jednakog postupanja i nediskriminacije te članke 20. i 21. Povelje jer ta direktiva obvezu izvješćivanja predviđenu u njezinu članku 8.ab stavcima 1., 6. i 7. ne ograničava na porez na dobit, nego je čini primjenjivom na sve poreze koji ulaze u njezino područje primjene.



- 23 Što se tiče načela nediskriminacije iz članka 21. Povelje, najprije valja istaknuti da nije vidljivo kako bi neselektivna primjena predmetne obveze izvješćivanja u pogledu različitih vrsta predmetnih poreza mogla otkriti postojanje različitog postupanja na temelju posebnog čimbenika poput onih navedenih u toj odredbi.
- 24 S obzirom na to, valja podsjetiti na to da je zabrana diskriminacije samo poseban odraz općeg načela jednakosti koje je dio temeljnih načela prava Unije te da to načelo, koje se odražava i u članku 20. Povelje, propisuje da se u usporedivim situacijama ne postupa na različite načine odnosno da se u različitim situacijama ne postupa na isti način, osim ako je takvo postupanje objektivno opravdano (vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2020., Centraal Israëlitisch Consistorie van België i dr., C-336/19, EU:C:2020:1031, t. 85. i navedenu sudsku praksu).
- 25 Usporedivost različitih situacija utvrđuje se s obzirom na sve elemente koji ih obilježavaju. Te elemente valja utvrđivati i ocijeniti osobito vodeći računa o predmetu i cilju akta Unije kojim se provodi razlikovanje u pitanju. Također treba uzeti u obzir načela i ciljeve područja na koje se odnosi predmetni akt (presuda od 10. veljače 2022., OE (Uobičajeno boravište bračnog druga – Kriterij državljanstva), C-522/20, EU:C:2022:87, t. 20. i navedena sudska praksa).
- 26 Osim toga, Sud je također presudio, kad je riječ o sudskom nadzoru poštovanja načela jednakog postupanja od strane zakonodavca Unije, da potonji u okviru izvršavanja dodijeljenih mu nadležnosti raspolaže širokom diskrecijskom ovlašću kada djeluje u području koje uključuje izbore političke, ekonomske i socijalne naravi i kada treba izvršiti složene ocjene i procjene. Tako na zakonitost takve mjere može utjecati samo očita neprikladnost mjere, koja je donesena u tom području, s obzirom na cilj koji nadležne institucije nastoje postići (presuda od 10. veljače 2022., OE (Uobičajeno boravište bračnog druga – Kriterij državljanstva), C-522/20, EU:C:2022:87, t. 21. i navedena sudska praksa).
- 27 U ovom slučaju iz članka 2. stavaka 1. i 2. izmijenjene Direktive 2011/16 proizlazi da se, u biti, obveza izvješćivanja predviđena člankom 8.ab stavcima 1., 6. i 7. te direktive primjenjuje na sve vrste poreza koje ubire država članica i njezine teritorijalne ili upravne jedinice, ali ne i na PDV i carine, ni na trošarine obuhvaćene drugim zakonodavstvom Unije o administrativnoj suradnji između država članica.
- 28 Valja podsjetiti na to da je ta obveza dio uspostave međunarodne porezne suradnje u borbi protiv agresivnog poreznog planiranja koja se ostvaruje razmjenom informacija među državama članicama. Cilj je navedene obveze doprinijeti borbi protiv tog agresivnog poreznog planiranja i sprečavanju rizika od izbjegavanja i utaje poreza (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 43. i 44. i navedena sudska praksa).
- 29 Iz toga slijedi da je referentno mjerilo s obzirom na koje u ovom slučaju treba ocijeniti postojanje eventualne povrede načela jednakog postupanja – jer izmijenjena Direktiva 2011/16 obvezu izvješćivanja prekograničnih aranžmana ne ograničava samo na poreze na dobit, nego je čini primjenjivom na sve poreze osim PDV-a, carina i trošarina – rizik agresivnog poreznog planiranja te izbjegavanja i utaje poreza.
- 30 Međutim, ni iz jednog elementa spisa kojim raspolaže Sud ne može se zaključiti da se prakse agresivnog poreznog planiranja mogu provesti samo u području poreza na dobit, osim u području drugih izravnih poreza, kao što je, primjerice, porez na dohodak primjenjiv na fizičke osobe, i u području neizravnih poreza koji, za razliku od PDV-a, carina i trošarina koji su

isključeni iz područja primjene izmijenjene Direktive 2011/16, kao i te tri vrste neizravnih poreza, nisu predmet posebnih propisa Unije u kontekstu kojih se cilj borbe protiv takvih praksi može, ovisno o slučaju, konkretnije osigurati.

- 31 U tom pogledu, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 35. svojeg mišljenja, iako Komisijina procjena učinka od 21. lipnja 2017. (SWD(2017) 236 *final*), koja je priložena Prijedlogu izmjene Direktive 2011/16 (u daljnjem tekstu: procjena učinka), daje veću važnost izravnim porezima, u njoj se ipak navodi da svaka vrsta poreza ili nameta može biti predmet agresivnog poreznog planiranja. Okolnost da ta procjena predviđa da bi se borba protiv agresivnog poreznog planiranja u području PDV-a mogla bolje provesti u okviru Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), okolnost koja se odražava u činjenici da je potonji porez izvan područja primjene *ratione materiae* izmijenjene Direktive 2011/16 ne znači da se borba protiv agresivnog poreznog planiranja ne može, kad je riječ o drugim neizravnim porezima, učinkovito koristiti obvezom izvješćivanja.
- 32 Osim toga, kao što je to nezavisni odvjetnik naveo u točki 28. svojeg mišljenja, projekt OECD/G20 o smanjenju porezne osnovice i prijenosu dobiti, koji je, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 4. Direktive 2018/822, nadahnuo zakonodavca Unije, također potvrđuje da je sustav izvješćivanja poput onog uspostavljenog tom direktivom mogao obuhvatiti najširi mogući skup vrsta poreza.
- 33 U tim okolnostima proizlazi da su različite vrste poreza koje podliježu obvezi izvješćivanja predviđenoj izmijenjenom Direktivom 2011/16 obuhvaćene usporedivim situacijama s obzirom na ciljeve te direktive u području borbe protiv agresivnog poreznog planiranja te izbjegavanja i utaje poreza na unutarnjem tržištu i da takvo podvrgavanje, u području u kojem zakonodavac Unije raspolaže širokom diskrecijskom ovlašću u izvršavanju ovlasti koje su mu dodijeljene, nije očito neprikladno s obzirom na navedene ciljeve.
- 34 S obzirom na prethodna razmatranja, valja zaključiti da ispitivanje aspekta na koji se odnosi prvo pitanje nije otkrilo nijedan element koji bi mogao utjecati na valjanost izmijenjene Direktive 2011/16 s obzirom na načela jednakog postupanja i nediskriminacije te članke 20. i 21. Povelje.

### ***Drugo i treće prethodno pitanje***

- 35 Drugim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev traži od Suda da ispita valjanost izmijenjene Direktive 2011/16 s obzirom na načelo pravne sigurnosti, načelo zakonitosti u kaznenim stvarima utvrđeno u članku 49. stavku 1. Povelje i pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. Povelje, s obzirom na to da pojam „aranžman” i stoga pojmovi „prekogраниčni aranžman”, „utrživi aranžman” kao i „posebno prilagođeni aranžman”, „posrednik”, „sudionik”, „povezano društvo” kao i pridjev „prekogраниčan”, različita „obilježja”, „ispitivanje osnovne koristi” i, naposljetku, početak roka od 30 dana određenog za ispunjenje obveze izvješćivanja, koji ta direktiva upotrebljava i određuje za utvrđivanje područja primjene i dosega te obveze, nisu dovoljno jasni i precizni.
- 36 Načelo pravne sigurnosti zahtijeva, s jedne strane, da su pravna pravila jasna i precizna i, s druge strane, da je njihova primjena za osobe predvidljiva, osobito kada mogu imati nepovoljne posljedice. To načelo osobito zahtijeva da propis omogućava zainteresiranim osobama da znaju

točan opseg obveza koje im taj propis nameće i da potonje osobe mogu nedvojbeno znati svoja prava i obveze te da se posljedično mogu ponašati u skladu s njima (presuda od 16. veljače 2022., Mađarska/Parlament i Vijeće, C-156/21, EU:C:2022:97, t. 223. i navedena sudska praksa).

- 37 Međutim, te zahtjeve ne treba shvatiti na način da im se protivi to da u okviru norme koju donosi zakonodavac Unije upotrebljava apstraktni pravni pojam niti da nameću da takva apstraktna norma navede različite konkretne slučajeve u kojima je se može primijeniti, s obzirom na to da zakonodavac ne može unaprijed utvrditi sve te slučajeve (presuda od 16. veljače 2022., Mađarska/Parlament i Vijeće, C-156/21, EU:C:2022:97, t. 224. i navedena sudska praksa).
- 38 Što se tiče načela zakonitosti u kaznenim stvarima, valja istaknuti da, iako sama izmijenjena Direktiva 2011/16 ne određuje nikakvu sankciju za povredu obveze izvješćivanja, njezin članak 25.a u tom pogledu predviđa da države članice moraju odrediti učinkovite, proporcionalne i odvraćajuće sankcije, odnosno sankcije koje mogu biti kaznene prirode, pri čemu sud koji je uputio zahtjev uostalom navodi da je to slučaj kad je riječ o sankcijama predviđenima belgijskim pravom. U tom smislu eventualna nejasnost i nepreciznost pojmova i rokova na koje se odnosi drugo i treće pitanje, što su pojmovi i rokovi kojima se određuju postupanja čije se poštovanje zahtijeva od osoba o kojima je riječ pod prijetnjom izricanja takvih sankcija, može ugroziti načelo zakonitosti u kaznenim stvarima.
- 39 Naime, to načelo, koje je utvrđeno u članku 49. stavku 1. Povelje te koje je poseban izraz općeg načela pravne sigurnosti, podrazumijeva, među ostalim, da zakon jasno definira kažnjiva djela i za njih propisane kazne (presuda od 8. ožujka 2022., Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Izravni učinak), C-205/20, EU:C:2022:168, t. 47. i navedena sudska praksa).
- 40 Zakonitost u kaznenim stvarima poštovana je ako pojedinac može znati, iz teksta relevantne odredbe i u slučaju potrebe, pomoću njezina tumačenja koje daju sudovi, koji akti i propusti dovode do njegove kaznene odgovornosti (presuda od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, t. 56. i navedena sudska praksa).
- 41 Osim toga, valja podsjetiti na to da je načelo zakonitosti kaznenih djela i kazni dio ustavnih tradicija zajedničkih državama članicama te je utvrđeno različitim međunarodnim ugovorima, osobito člankom 7. stavkom 1. EKLJP-a. Međutim, iz Objašnjenja koja se odnose na Povelju o temeljnim pravima (SL 2007., C 303, str. 17.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 7., str. 120.) proizlazi da, u skladu s člankom 52. stavkom 3. Povelje, pravo zajamčeno njezinim člankom 49. ima jednako značenje i opseg primjene kao i pravo zajamčeno EKLJP-om (presuda od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, t. 53. i 54.).
- 42 U tom pogledu iz sudske prakse Europskog suda za ljudska prava (u daljnjem tekstu: ESLJP) koja se odnosi na članak 7. EKLJP-a proizlazi da, zbog nužno općenite prirode zakonodavnih akata, njihov tekst ne može biti apsolutno precizan. Iz toga osobito proizlazi da iako upotreba nomotehnike korištenja općih kategorija, a ne taksativnih popisa, često ostavlja nejasnim granična područja definicija, te sumnje o graničnim slučajevima same za sebe nisu dovoljne da odredbu učine neusklađenom s člankom 7. navedene konvencije, ako je ta odredba dovoljno jasna u velikoj većini slučajeva (vidjeti u tom smislu osobito presudu ESLJP-a od 15. studenoga 1996., *Cantoni protiv Francuske*, ECLI:CE:ECHR:1996:1115JUD001786291, t. 31. i 32.).

- 43 Također, iz sudske prakse Suda proizlazi da se načelo *nulla poena sine lege certa* ne može tumačiti na način da zabranjuje postupno pojašnjavanje pravila o kaznenopravnoj odgovornosti sudskim tumačenjem, ako je ono razumno predvidljivo (presuda od 28. ožujka 2017., Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236 t. 167. i navedena sudska praksa).
- 44 S obzirom na prethodno navedeno, okolnost da propis upućuje na široke pojmove koje valja postupno pojasniti u načelu se ne protivi tomu da se za taj propis smatra da predviđa jasna i precizna pravila koja pojedincu omogućuju da predvidi koji akti i propusti mogu biti predmet sankcija kaznene prirode (vidjeti u tom smislu presudu od 5. svibnja 2022., BV, C-570/20, EU:C:2022:348, t. 42.). U tom je pogledu važno to može li se dojam dvosmislenosti ili nejasnoće tih pojmova otkloniti primjenom uobičajenih metoda tumačenja prava. Osim toga, ako navedeni pojmovi odgovaraju pojmovima koji se upotrebljavaju u relevantnim međunarodnim konvencijama i praksama, te konvencije i prakse mogu sudu zaduženom za to tumačenje pružiti dodatne smjernice (vidjeti u tom smislu presudu od 25. studenoga 2021., État luxembourgeois (Informacije o skupini poreznih obveznika), C-437/19, EU:C:2021:953, t. 69. do 71.).
- 45 Naposljetku, Sud je istaknuo da stupanj tražene predvidljivosti u velikoj mjeri ovisi o sadržaju teksta o kojem je riječ, području na koje se odnosi i broju i svojstvu njegovih adresata. Predvidljivosti zakona ne protivi se to da dotična osoba mora pribjeći stručnom savjetovanju kako bi ocijenila, u stupnju koji je razuman u okolnostima predmeta o kojem je riječ, posljedice koje mogu proizići iz određenog akta. Tako je posebice u slučaju profesionalaca koji su navikli na primjenu velikog opreza u izvršavanju svojeg zanimanja. Stoga se od njih može očekivati posebna pažnja pri procjeni rizika koje takva aktivnost podrazumijeva (presuda od 5. svibnja 2022., BV, C-570/20, EU:C:2022:348, t. 43. i navedena sudska praksa).
- 46 Pojmove navedene u drugom pitanju valja ispitati s obzirom na prethodna razmatranja.
- 47 Kao prvo, kad je riječ o pojmu „aranžman”, on nije posebno definiran u članku 3. izmijenjene Direktive 2011/16, naslovljenom „Definicije”. Taj se pojam u toj direktivi upotrebljava ili sam ili s drugim riječima kako bi se formirali izrazi „prekogраниčni aranžman”, „prekogраниčni aranžman o kojem se izvješćuje”, „utrživi aranžman” i „posebno prilagođeni aranžman”. Pojam „aranžman” također se upotrebljava u Prilogu IV. u izrazima kao što su aranžman „koji ima učinak pretvaranja prihoda u kapital, darove ili druge kategorije prihoda koje se oporezuju nižom poreznom stopom ili su oslobođene od poreza”, aranžman „koji uključuje kružne transakcije [...]” ili pak u dijelu rečenice „u kojem posrednik ima pravo na naknadu [...] za aranžman i ta je naknada određena uzimajući u obzir iznos porezne pogodnosti koja je proizišla iz aranžmana”. Naposljetku, u članku 3. točki 18. navedene direktive navedeno je da pojam „aranžman” također znači niz aranžmana i da se aranžman može sastojati od više koraka ili dijelova.
- 48 Osim toga, u uvodnoj izjavi 2. Direktive 2018/822 navodi se da „[d]ržave članice sve teže štite svoje nacionalne porezne osnovice od smanjenja jer su strukture poreznog planiranja postale vrlo složene te se njima često iskorištava povećana mobilnost kapitala i ljudi unutar unutarnjeg tržišta” te da se „[t]akve strukture obično sastoje od aranžmana koji su razvijeni diljem različitih jurisdikcija s pomoću kojih se oporeziva dobit premješta u područja s povoljnijim poreznim režimima ili se smanjuje ukupna porezna obveza poreznog obveznika”.
- 49 Iz prethodno navedenog proizlazi da pojam „aranžman” treba razumjeti u njegovu svakodnevnom značenju mehanizma, operacije, strukture, sustava, čiji je predmet, u kontekstu izmijenjene Direktive 2011/16, provedba poreznog planiranja. Uzimajući u obzir veliku raznolikost i sofisticiranost mogućih struktura poreznog planiranja, koje se ističu u uvodnoj izjavi 2. Direktive

2018/822, ne može se isključiti, kao što to u biti navodi članak 3. točka 18. *in fine* izmijenjene Direktive 2011/16, da se sam aranžman može sastojati od nekoliko aranžmana. To može biti slučaj s aranžmanom koji uključuje koordiniranu provedbu, osobito u različitim državama članicama ili u skladu s vremenskim rasporedom, različitim pravnih i poreznih mehanizama koji nisu samo etape ili dijelovi tog aranžmana, nego već pojedinačno i odvojeno provode ostvarenje poreznog planiranja i koji zajedno provode cjelovito porezno planiranje.

- 50 Valja dodati da je uzimanje u obzir praksi poreznog planiranja putem općeg pojma „aranžman” ustaljeni način postupanja, kao što to odražava, među ostalim, Predložak pravila o obveznom izvješćivanju o aranžmanima za izbjegavanje zajedničkog standarda izvješćivanja (CRS) i netransparentnim izvanteritorijalnim strukturama OECD-a (2018.) (u daljnjem tekstu: Predložak pravila OECD-a), koji je izrađen oslanjajući se na najbolje prakse preporučene u izvješću o mjeri 12. projekta BEPS, a na koje se poziva zakonodavac Unije u uvodnoj izjavi 4. *in fine* Direktive 2018/822. U točki 23. komentara sadržanih u Predlošku pravila OECD-a pojašnjeno je da je pojam „aranžman” sastavni dio definicije „aranžman za izbjegavanje CRS-a” i da ta definicija ima za cilj biti dovoljno široka i čvrsta da obuhvati sve aranžmane, planove ili sheme kao i sve faze i transakcije koje su njihov dio ili putem kojih taj aranžman proizvodi učinak.
- 51 OBFG smatra da, s obzirom na to da se obveza izvješćivanja odnosi na svaki „aranžman koji treba biti predmet izvješćivanja”, okolnost da se takav aranžman može sastojati od niza aranžmana može dovesti do nesigurnosti u pogledu opsega konkretnih obveza izvješćivanja koje treba poštovati.
- 52 U tom pogledu iz članka 8.ab izmijenjene Direktive 2011/16 proizlazi da se obveza u načelu odnosi na svaki „prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje”, odnosno, u skladu s člankom 3. točkom 19. navedene direktive, na svaki prekogranični aranžman koji uključuje barem jedno od obilježja navedenih u Prilogu IV., koja upućuju na mogući rizik od izbjegavanja plaćanja poreza, u skladu s člankom 3. točkom 20. iste direktive. U tom kontekstu, samo ako i u mjeri u kojoj se sam aranžman sastoji od aranžmana koji ne čine samo njegove etape ili dijelove, nego koji već pojedinačno i odvojeno provode ostvarenje poreznog planiranja i koji su već sastavni dio „prekograničnih aranžmana o kojima se izvješćuje”, to jest aranžmana koji, pojedinačno i odvojeno, sadržavaju „mogući rizik od izbjegavanja plaćanja poreza”, navedena obveza izvješćivanja primjenjuje se na svaki od tih aranžmana, pored toga što se u danom trenutku primjenjuje na cjeloviti aranžman koji čine. Nasuprot tomu, kada se „aranžman o kojem se izvješćuje” sastoji od mehanizama koji ne odgovaraju tim značajkama, ista obveza postoji samo u pogledu tog aranžmana i nastaje tek na datum na koji taj aranžman ispunjava jedan od vremenskih uvjeta predviđenih u članku 8.ab stavku 1. izmijenjene Direktive 2011/16.
- 53 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja i s obzirom na sudsku praksu navedenu u točkama 36. do 45. ove presude, valja smatrati da je pojam „aranžman” dovoljno jasan i precizan s obzirom na zahtjeve koji proizlaze iz načela pravne sigurnosti i zakonitosti u kaznenim stvarima.
- 54 Kao drugo, što se tiče pojmova „prekogranični aranžman”, „utrživi aranžman” i „posebno prilagođeni aranžman”, oni su definirani u članku 3. točkama 18., 24. i 25. izmijenjene Direktive 2011/16.

- 55 Kvalifikacija „prekograničnog aranžmana” u biti je određena, u članku 3. točki 18. izmijenjene Direktive 2011/16, s obzirom na rezidentnost sudionika ili više njih u takvom aranžmanu u porezne svrhe, lokaciju aktivnosti tog ili tih sudionika ili pak posljedice koje navedeni aranžman može imati na automatsku razmjenu informacija ili na identifikaciju stvarnih korisnika tog aranžmana.
- 56 Što se tiče, kao prvo, pojmova „rezidentnost u porezne svrhe” i „lokacija aktivnosti”, valja utvrditi da oni ne stvaraju nikakvu osobitu poteškoću u razumijevanju.
- 57 Kao drugo, kad je riječ o pojmu „sudionik u aranžmanu”, iako nije posebno definiran u izmijenjenoj Direktivi 2011/16, on se ipak lako razumije na način da obuhvaća „relevantnog poreznog obveznika” iz članka 3. točke 22. navedene direktive i da *a priori* ne obuhvaća „posrednika” u smislu članka 3. točke 21. iste direktive, ne dovodeći, međutim, u pitanje mogućnost da taj posrednik, uz činjenicu da obavlja transakcije navedene u navedenoj točki 21., aktivno sudjeluje u aranžmanu kao relevantni porezni obveznik.
- 58 Kao treće, što se tiče ocjene „posljedica na automatsku razmjenu informacija ili identifikaciju stvarnih korisnika” koje neki aranžman može imati, ona je dovoljno objašnjena u Prilogu IV. u dijelu u kojem se potonji, kao kategorija D, odnosi na posebna obilježja u vezi s automatskom razmjenom informacija i stvarnim korisnicima. Ta kategorija D u stavcima 1. i 2. sadržava popise različitih načina organizacije ili funkcioniranja prema kojima aranžman može imati za učinak povredu obveze izvješćivanja ili pak netransparentnim vlasničkim lancima prikriti identitet stvarnih korisnika tih načina organizacije ili funkcioniranja.
- 59 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da je pojam „prekogranični aranžman” u njegovim različitim aspektima, na temelju ispitivanja odredbi izmijenjene Direktive 2011/16 i uzimajući u obzir sudsku praksu navedenu u točkama 36. do 45. ove presude, dovoljno jasan i precizan s obzirom na zahtjeve koji proizlaze iz načela pravne sigurnosti i zakonitosti u kaznenim stvarima.
- 60 Isto vrijedi i za pojmove, koji su međusobno isključivi, „utrživi aranžman” i „posebno prilagođeni aranžman”, pri čemu se prvi odnosi na prekogranični aranžman koji je osmišljen, stavljen na tržište, spreman za provedbu ili je stavljen na raspolaganje s ciljem njegove provedbe, a da pritom ne treba znatnu prilagodbu, dok je drugi definiran kao svaki prekogranični aranžman koji nije utrživi aranžman. Naime, kad je riječ osobito o izrazu „znatno”, valja istaknuti da ga pojašnjava obilježje A.3 iz Priloga IV., iz kojeg u biti proizlazi da je aranžman koji ne treba znatnu prilagodbu za svoju provedbu onaj aranžman čija su dokumentacija i/ili struktura u velikoj mjeri standardizirani i koji se može staviti na raspolaganje većem broju poreznih obveznika.
- 61 Kao treće, pojam „posrednik” definiran je u članku 3. točki 21. izmijenjene Direktive 2011/16, u skladu s prvim podstavkom te odredbe, kao „svaka osoba koja osmišljava, stavlja na tržište ili organizira prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje ili takav aranžman stavlja na raspolaganje s ciljem njegove provedbe ili upravlja njegovom provedbom”, ali također, u skladu s drugim podstavkom navedene odredbe, kao „svaka osoba koja, uzimajući u obzir relevantne činjenice i okolnosti i na temelju dostupnih informacija i relevantnog stručnog znanja i razumijevanja potrebnog za pružanje takvih usluga, zna ili bi se od nje u razumnoj mjeri moglo očekivati da zna da se obvezala na pružanje, izravno ili posredstvom drugih osoba, potpore, pomoći ili savjeta u pogledu osmišljavanja, stavljanja na tržište, organiziranja, stavljanja na raspolaganje s ciljem provedbe, ili upravljanja provedbom prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje”.

- 62 Istom odredbom dodaje se da osoba, kako bi bila posrednik, mora ispunjavati najmanje jedan od četiriju sljedećih dodatnih uvjeta koji se odnose na postojanje veze s državnim područjem država članica, to jest da je rezident u porezne svrhe u državi članici, da u državi članici ima stalnu poslovnu jedinicu preko koje se pružaju usluge u vezi s aranžmanom, da je osnovana u državi članici ili uređena zakonima države članice ili da je registrirana pri strukovnom udruženju u području pravnih, poreznih ili savjetodavnih usluga u državi članici.
- 63 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se dvojbe suda koji je uputio zahtjev prije svega odnose na pojam „posrednik” jer on u članku 3. točki 21. drugom podstavku izmijenjene Direktive 2011/16 obuhvaća osobe koje su u biti samo pomoćni posrednici ili, u skladu s tekstom Predloška pravila OECD-a, „pružatelji usluga”, s obzirom na to da se obvezuju samo pružiti „potporu, pomoć ili savjete” (u daljnjem tekstu: pomoćni posrednici), za razliku od osoba navedenih u članku 3. točki 21. prvom podstavku te direktive, koje osmišljavaju, stavljaju na tržište ili organiziraju prekogranični aranžman, stavljaju ga na raspolaganje s ciljem njegove provedbe ili upravljaju njime (u daljnjem tekstu: glavni posrednici), a koje taj predložak pravila označava kao „[p]romicatelje” aranžmana.
- 64 Međutim, u tom kontekstu valja utvrditi da članak 3. točka 21. drugi podstavak izmijenjene Direktive 2011/16, svojim sadržajem navedenim u točki 61. ove presude, upotrebljava formulaciju koja, uzimajući u obzir sudsku praksu navedenu u točkama 36. do 45. ove presude, nije dovoljno precizna kako bi se operatorima o kojima je riječ omogućilo da se identificiraju kao da ulaze ili ne ulaze u kategoriju osoba koje podliježu obvezi izvješćivanja. To je osobito slučaj s pojmom osobe koja „[pruža], izravno ili posredstvom drugih osoba, potporu, pomoć ili savjet”, koji je ključan za omogućavanje takve identifikacije.
- 65 Kao četvrto, pojam „povezano društvo” definiran je u članku 3. točki 23. izmijenjene Direktive 2011/16, koji predviđa da za potrebe članka 8.ab te direktive takvo društvo znači osoba koja je povezana s drugom osobom na jedan od različitih načina koje taj članak 3. točka 23. navodi, ako, pod određenim uvjetima, prva osoba sudjeluje u upravljanju tom drugom osobom, njezinoj kontroli, njezinu kapitalu ili njezinoj dobiti. Ta odredba također predviđa, među ostalim, da se, u slučaju zajedničkog sudjelovanja nekoliko osoba u upravljanju, kontroli, kapitalu ili dobiti druge ili više drugih osoba, osobe koje tako sudjeluju smatraju povezanim društvima. Osim toga, ona navodi načine uzimanja u obzir neizravnih udjela u kapitalu i pojašnjava da se smatra da bračni drug te srodnici u uzlaznoj i silaznoj liniji fizičke osobe zajedno čine jednu osobu.
- 66 Međutim, uzimajući u obzir sudsku praksu navedenu u točkama 36. do 45. ove presude, takva odredba, iako široko formulirana, očito ispunjava zahtjeve jasnoće i preciznosti koji proizlaze iz načela pravne sigurnosti i zakonitosti u kaznenim stvarima. U tom pogledu valja istaknuti da se primjedbe koje je OBFG iznio u svojim očitovanjima u pogledu te definicije ne odnose toliko na eventualni nedostatak jasnoće te odredbe koliko na njezin opseg.
- 67 Kao peto, što se tiče obilježja iz Priloga IV., u uvodnoj izjavi 9. Direktive 2018/822 u biti se navodi da je, uzimajući u obzir činjenicu da je agresivno porezno planiranje složeno i da se stalno prilagođava obrambenim protumjerama poreznih tijela, učinkovitije pokušavati utvrditi potencijalno agresivne aranžmane poreznog planiranja utvrđivanjem popisa značajki i elemenata koji čine „obilježja” tih aranžmana nego definirati pojam agresivnog poreznog planiranja.
- 68 Članak 3. točka 20. izmijenjene Direktive 2011/16 definira da obilježje znači „svojstvo ili značajka prekograničnog aranžmana kako su navedeni u Prilogu IV., koji ukazuju na potencijalni rizik od izbjegavanja plaćanja poreza”.

- 69 Obilježja definirana u navedenom prilogu podijeljena su u različite kategorije, odnosno „opća obilježja povezana s ispitivanjem osnovne koristi”, uključena u kategoriju A, „posebna” obilježja, od kojih su prva povezana s „ispitivanjem osnovne koristi”, uključena u kategoriju B, druga povezana s „prekograničnim transakcijama”, uključena u kategoriju C, treća u vezi s „automatskom razmjenom informacija i stvarnim vlasništvom”, uključena u kategoriju D, i četvrta povezana s „transfernim cijenama”, uključena u kategoriju E.
- 70 Iako je prisutnost određenih obilježja u prekograničnom aranžmanu dovoljna da se utvrdi da takav aranžman čini potencijalni rizik od izbjegavanja plaćanja poreza, ostala obilježja, iz kategorije A i B te kategorije C stavka 1. točke (b) podtočke i. i točaka (c) i (d) mogu se uzeti u obzir samo ako zadovoljavaju „ispitivanje osnovne koristi”, kako je definirano u dijelu I. Priloga IV. To je ispitivanje zadovoljeno ako se „može utvrditi da je ostvarivanje porezne pogodnosti osnovna korist ili jedna od osnovnih koristi za koje, uzimajući u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti, osoba može razumno očekivati da će proizići iz aranžmana”.
- 71 Međutim, valja utvrditi da se obilježja koja su tako definirana u Prilogu IV. odnose na posebne i konkretne značajke poreznih aranžmana koje posrednici, u smislu izmijenjene Direktive 2011/16, koji su u pravilu stručnjaci za oporezivanje, odnosno, ako nema posrednika, porezni obveznici koji sami osmišljavaju prekogranične aranžmane poreznog planiranja, mogu bez pretjeranih poteškoća identificirati.
- 72 Osim toga, definicije obilježja iz Priloga IV. mogu se povezati s detaljnim analizama sadržanima u izvješću o mjeri 12. projekta BEPS i u procjeni učinka.
- 73 Osim toga, i kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 88. svojeg mišljenja, iako je točno da raznolikost i doseg obilježja podrazumijevaju da ona obuhvaćaju heterogeni skup aranžmana, ta okolnost ne može primjenu obveze izvješćivanja učiniti nepredvidljivom za osobe koje podliježu toj obvezi.
- 74 Što se tiče navoda OBFG-a prema kojem je kriterij osnovne koristi subjektivan kriterij, valja istaknuti da se taj kriterij odnosi na korist za koju, „uzimajući u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti, osoba može razumno očekivati da će proizići iz [tog] aranžmana”. Nije vidljivo da je posredniku osobito teško i, u nedostatku posrednika koji ima obvezu izvješćivanja, poreznom obvezniku da se izjasni o tome je li osnovna korist ili jedna od osnovnih koristi koje se razumno mogu očekivati od aranžmana koji osmišljavaju i/ili upotrebljavaju porezne prirode. U tom pogledu u izvješću o mjeri 12. projekta BEPS navodi se da se kriterijem osnovne porezne koristi uspoređuje iznos očekivane porezne koristi sa svim ostalim koristima koje mogu proizići iz transakcije te je njegova prednost da se oslanja na objektivnu procjenu poreznih koristi.
- 75 S obzirom na prethodna razmatranja i na sudsku praksu navedenu u točkama 36. do 45. ove presude, valja smatrati da su obilježja definirana u Prilogu IV. dovoljno jasna i precizna u pogledu zahtjeva koji proizlaze iz načela pravne sigurnosti i zakonitosti u kaznenim stvarima.
- 76 Kao šesto, članak 8.ab stavak 1. prvi podstavak izmijenjene Direktive 2011/16 kao početak roka od 30 dana određenog posrednicima za ispunjenje obveze izvješćivanja određuje sljedeći dan nakon dana stavljanja na raspolaganje u svrhu provedbe prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje ili sljedeći dan nakon dana kad je navedeni aranžman spreman za provedbu ili, ako je prvi korak provedbe tog aranžmana ispunjen, ovisno o tome što nastupi ranije.



- 77 Članak 8.ab stavak 1. drugi podstavak te direktive usto određuje da su, „[n]eovisno o prvom podstavku, posrednici iz članka 3. točke 21. drugog stavka ujedno obvezni podnijeti informacije u roku od trideset dana počevši od dana nakon što su, izravno ili posredstvom drugih osoba, pružili potporu, pomoć ili savjet”.
- 78 Naposljetku, kada predmetni porezni obveznik ima obvezu izvješćivanja, u nedostatku posrednika koji podliježe toj obvezi, članak 8.ab stavak 7. navedene direktive određuje, u biti i na način sličan onomu za glavne posrednike, da rok od 30 dana počinje teći sljedeći dan nakon što je aranžman stavljen na raspolaganje tom poreznom obvezniku radi provedbe ili je spreman za provedbu od strane tog poreznog obveznika ili pak od trenutka kada je napravljen prvi korak u njegovoj provedbi u vezi s relevantnim poreznim obveznikom, ovisno o tome što nastupi ranije.
- 79 Logika izmijenjene Direktive 2011/16 i logika obveze izvješćivanja koju ona nameće podrazumijevaju utvrđivanje trenutka u kojem nastaje ta obveza. Provedba aranžmana o kojem se izvješćuje ili pružanje potpore, pomoći ili savjeta čine, kao što to proizlazi iz odredaba navedenih u točkama 76. do 78. ove presude, događaje koje je u tom pogledu odabrao zakonodavac Unije.
- 80 Kao prvo, što se tiče pojma „provedba prekograničnog aranžmana”, on označava, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 107. svojeg mišljenja i kao što to sugerira svakodnevni jezik, prelazak tog aranžmana iz konceptualne faze u operativnu fazu. Taj se pojam ne može smatrati nepreciznim ili nejasnim za posrednika ili posrednike iz članka 3. točke 21. prvog podstavka izmijenjene Direktive 2011/16 i, ako nema posrednika, za relevantnog poreznog obveznika. Naime, ti posrednici i, u nedostatku posrednika, relevantni porezni obveznik poznaju predmetni aranžman i stoga mogu precizno odrediti trenutak u kojem se odvija takav prelazak.
- 81 Kao drugo, kad je riječ o upućivanju na pružanje potpore, pomoći ili savjeta koje se primjenjuje na posrednike navedene u članku 8.ab stavku 1. drugom podstavku izmijenjene Direktive 2011/16, koji su oni iz članka 3. točke 21. drugog podstavka te direktive, valja istaknuti da to pružanje može trajati tijekom određenog razdoblja.
- 82 Međutim, u tom članku 8.ab stavku 1. drugom podstavku ne pojašnjava se je li početak roka za izvješćivanje kojim raspolažu ti posrednici sljedeći dan nakon prvog dana ili posljednjeg dana razdoblja u kojem se pruža potpora, pomoć ili savjet.
- 83 Osim toga, valja naglasiti da obveza izvješćivanja koju imaju navedeni posrednici iz članka 3. točke 21. drugog podstavka navedene direktive logično može postojati tek od trenutka u kojem dotična osoba zna ili se od nje razumno može očekivati da zna da se obvezala izravno ili preko drugih osoba pružati potporu, pomoć ili savjete u pogledu osmišljavanja, stavljanja na tržište ili organiziranja prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje i da je ona stoga „posrednik” koji podliježe obvezi izvješćivanja. Taj trenutak može nastupiti, ovisno o slučaju i o informacijama koje su toj osobi dostupne u vezi s točnom prirodom predmetnog aranžmana, tek nakon što je ta osoba počela pružati potporu, pomoć ili savjete. Uzimajući u obzir, među ostalim, tu okolnost, članak 3. točka 21. drugi podstavak te direktive precizira da ta osoba ima pravo dostaviti dokaze o tome da nije znala i da se od nje u razumnoj mjeri nije moglo očekivati da zna da je bila uključena u prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje.
- 84 Naposljetku, valja smatrati, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 109. svojeg mišljenja i kao što to proizlazi iz uvodne izjave 7. Direktive 2018/822, da treba dati prednost ranom podnošenju informacija poreznoj upravi, odnosno prije provedbe aranžmana. Međutim, kao što

je to u biti istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 112. svojeg mišljenja, valja, koliko je to moguće, ograničiti rizik od toga da se obveze izvješćivanja moraju ispuniti u pogledu aranžmana čija provedba ostaje neizvjesna, što bi moglo osobito nastati u slučaju pomoćnih posrednika koji su, ako su manje izravno uključeni nego glavni posrednici, zbog toga manje vjerojatno precizno obaviješteni o stanju napretka predmetnog aranžmana.

- 85 U tim okolnostima kako iz upotrebe, u članku 8.ab stavku 1. drugom podstavku izmijenjene Direktive 2011/16, prošlog vremena („su pružili”) tako i iz pravila primijenjenog na glavne posrednike, prema kojem rok za izvješćivanje ne teče od početka njihove uključenosti u osmišljavanje aranžmana, nego samo u stadiju njegove provedbe, valja zaključiti da rok za izvješćivanje pomoćnih posrednika može početi teći tek sljedeći dan nakon dana na koji su završili pružanje potpore, pomoći ili savjeta, a najkasnije na dan utvrđen u tom članku 8.ab stavku 1. prvom podstavku, pod uvjetom da su za njega znali. Valja dodati da ta razmatranja ne utječu na mogućnost tih posrednika da se oslobode svoje obveze izvješćivanja, ako to žele, čak i prije nego što rok od 30 dana određen u tu svrhu počne teći, dakle, među ostalim, od početka njihova pružanja potpore, pomoći ili savjeta.
- 86 S obzirom na prethodna razmatranja i na sudsku praksu navedenu u točkama 36. do 45. ove presude, valja smatrati da je početak roka za izvješćivanje, za različite kategorije posrednika na koje se odnosi izmijenjena Direktiva 2011/16 kao i za relevantnog poreznog obveznika kada on ima obvezu izvješćivanja, određen na dovoljno jasan i precizan način s obzirom na zahtjeve koji proizlaze iz načela pravne sigurnosti i zakonitosti u kaznenim stvarima.
- 87 U tim okolnostima valja zaključiti da ispitivanje drugog i trećeg pitanja ne dovodi u pitanje valjanost izmijenjene Direktive 2011/16 s obzirom na načela pravne sigurnosti i zakonitosti u kaznenim stvarima.
- 88 Što se tiče poštovanja članka 7. Povelje, drugo i treće pitanje u biti se odnose na to jesu li, neovisno o pitanju poštovanja profesionalne tajne, pojmovi i rokovi iz tih pitanja dovoljno precizni da bi i samo zadiranje u privatni život posrednika i relevantnog poreznog obveznika koje podrazumijeva obveza izvješćivanja bilo dovoljno precizno definirano s obzirom na informacije koje to izvješćivanje mora sadržavati.
- 89 Budući da, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 123. svojeg mišljenja, članak 7. Povelje ne nameće nikakvu strožu obvezu od njezina članka 49. u pogledu zahtjeva jasnoće ili preciznosti upotrijebljenih pojmova i utvrđenih rokova, valja smatrati da je i samo zadiranje u privatni život posrednika i relevantnog poreznog obveznika koje podrazumijeva obveza izvješćivanja dovoljno precizno definirano s obzirom na informacije koje to izvješćivanje mora sadržavati. Međutim, to razmatranje ne dovodi u pitanje ispitivanje prelazi li navedeno zadiranje ono što je nužno za zaštitu ciljeva u općem interesu koju nastoji postići izmijenjena Direktiva 2011/16, što je predmet petog prethodnog pitanja.
- 90 S obzirom na sva prethodna razmatranja, valja zaključiti da ispitivanje aspekata na koje se odnose drugo i treće prethodno pitanje nije otkrilo nijedan element koji bi mogao utjecati na valjanost izmijenjene Direktive 2011/16 s obzirom na načelo pravne sigurnosti, načelo zakonitosti u kaznenim stvarima utvrđeno u članku 49. stavku 1. Povelje i pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. Povelje.

### Četvrto prethodno pitanje

- 91 Četvrto pitanje odnosi se na obvezu obavješćivanja, predviđenu člankom 8.ab stavkom 5. izmijenjene Direktive 2011/16, i slično je onomu postavljenom, u pogledu odvjetnika, u predmetu u kojem je donesena presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr. (C-694/20, EU:C:2022:963). To se pitanje u ovom slučaju odnosi na posrednike koji nisu odvjetnici i koji podliježu obvezi čuvanja profesionalne tajne na temelju nacionalnog prava.

#### Uvodna razmatranja o dosegu članka 8.ab stavka 5. izmijenjene Direktive 2011/16

- 92 Prije ispitivanja tog pitanja valja se izjasniti o očitovanjima Komisije, ponovljenima na raspravi, prema kojima mogućnost država članica, predviđena člankom 8.ab stavkom 5. izmijenjene Direktive 2011/16, da obvezu podnošenja informacija zamijene obvezom izvješćivanja nije uvedena za sve stručnjake koji na temelju nacionalnog prava podliježu obvezi čuvanja profesionalne tajne, nego samo za one među njima koji se mogu izjednačiti s odvjetnicima jer su nacionalnim pravom ovlašteni za zastupanje stranaka pred sudom. Komisija je dodala da je zakonodavac Unije želio, uzimajući u obzir raznolikost nacionalnih pravnih sustava, prepustiti određivanje tih stručnjaka ocjeni svake države članice.
- 93 U svojim pisanim očitovanjima i na raspravi Vijeće Europske unije također je smatralo da nije opravdano, kad je riječ o profesionalnoj tajni, pružiti posrednicima koji nisu odvjetnici istu zaštitu kao i odvjetnicima. U tom je pogledu osobito istaknulo, u biti, da je mogućnost zamjene obveza predviđena člankom 8.ab stavkom 5. izmijenjene Direktive 2011/16 dodijeljena državama članicama samo kako bi im se omogućilo da se usklade sa zahtjevima koji proizlaze iz Povelje i sudske prakse ESLJP-a i Suda.
- 94 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, prilikom tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i kontekst i ciljeve propisa kojeg je ona dio (presuda od 20. listopada 2022., Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Protjerivanje žrtve trgovine ljudima), C-66/21, EU:C:2022:809, t. 55. i navedena sudska praksa).
- 95 Što se tiče teksta članka 8.ab stavka 5. izmijenjene Direktive 2011/16, valja utvrditi da se jezične verzije te odredbe razlikuju. U engleskoj se verziji upotrebljava izraz „legal professional privilege”, za koji treba smatrati da u kontekstu prava Unije i kao što to ističe Komisija upućuje na profesionalnu tajnu odvjetnika i drugih stručnjaka koji se mogu izjednačiti s njima jer su na temelju primjenjivog nacionalnog prava ovlašteni osigurati pravno zastupanje stranke pred nacionalnim sudovima. Dvije jezične verzije, malteška i rumunjska, sadržavaju doslovni prijevod tog engleskog izraza (*privilegġ professjonali legali* i *privilegiu profesional legal*). Verzija na grčkom jeziku izričito upućuje na „odvjetničku profesionalnu tajnu u skladu s nacionalnim pravom” (*το δικηγορικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας*). Nasuprot tomu, osamnaest drugih jezičnih verzija sadržava izraze koji u biti upućuju na profesionalnu tajnu koja se primjenjuje na temelju nacionalnog prava, bez upućivanja na odvjetničku profesionalnu tajnu. Te druge jezične verzije stoga se mogu odnositi na profesije (poput poreznog savjetnika, javnog bilježnika, revizora, računovođe, bankara) koje su dužne čuvati profesionalnu tajnu na temelju nacionalnog prava, ali nisu *a priori* tim istim pravom ovlaštene na zastupanje pred sudom.
- 96 Što se tiče uvodne izjave 8. Direktive 2018/822 o umetanju članka 8.ab stavka 5. u Direktivu 2011/16, ona u dvadeset dvije jezične verzije sadržava iste terminološke razlike kao i sljedeće dodatne posebnosti. Verzija te uvodne izjave na grčkom jeziku odnosi se na profesionalnu tajnu općenito (*το επαγγελματικό απόρρητο*), pri čemu se ne spominje dodatno odvjetnička

profesionalna tajna, kao što je to učinjeno u grčkoj verziji tog članka 8.ab stavka 5. Suprotno tomu, danska verzija navedene uvodne izjave upućuje na odvjetnika time što predviđa da se obveza izvješćivanja ne može nametnuti u slučaju „povjerljivosti korespondencije između odvjetnika i njegove stranke ili slične obveze predviđene zakonom” (*på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt*), dok danska verzija navedenog članka 8.ab stavka 5. ne spominje odvjetnike.

- 97 Iz prethodno navedenog proizlazi da doslovno tumačenje članka 8.ab stavka 5. izmijenjene Direktive 2011/16 ne omogućuje jasno i nedvosmisleno utvrđivanje dosega, kad je riječ o profesijama na koje se može odnositi, mogućnosti priznate izmijenjenom Direktivom 2011/16 državama članicama da obvezu podnošenja informacija zamijene obvezom izvješćivanja.
- 98 Što se tiče konteksta i ciljeva izmijenjene Direktive 2011/16, kao prvo, valja podsjetiti na to da je, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 2. Direktive 2018/822, njezin cilj omogućiti državama članicama da učinkovito zaštite svoju nacionalnu poreznu osnovicu od smanjenja do kojeg dolazi jer su porezni obveznici uspostavili osobito sofisticirane strukture poreznog planiranja. Iz te uvodne izjave također proizlazi da je, kako bi se omogućila takva učinkovita zaštita, važno da države članice dobiju potpune i relevantne informacije o potencijalno agresivnim poreznim aranžmanima kako bi mogle brzo reagirati na štetne porezne prakse i ukloniti praznine zakonodavnim putem ili provedbom odgovarajućih procjena rizika i poreznih nadzora. Osim toga, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 4. i 8. te direktive, njezin je cilj također osigurati pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta borbom protiv izbjegavanja i utaje poreza na tom tržištu. Kako bi se ostvario svaki od tih ciljeva, zakonodavac Unije smatrao je bitnim uspostaviti obvezno priopćavanje informacija o potencijalno agresivnim aranžmanima poreznog planiranja putem izvješća o informacijama nametnutih posrednicima, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 6. do 8. navedene direktive.
- 99 Međutim, kao što je to nezavisni odvjetnik u biti primijetio u točkama 202. do 204. svojeg mišljenja, tumačenje članka 8.ab izmijenjene Direktive 2011/16 na način da državama članicama dopušta da odobre izuzeće od takvog izvješćivanja svim posrednicima, kao što su, među ostalim, porezni savjetnici, javni bilježnici, revizori, računovođe ili bankari, ako su podvrgnuti obvezi čuvanja profesionalne tajne na temelju primjenjivog nacionalnog prava, moglo bi dovesti u pitanje samu djelotvornost mehanizma izvješćivanja koji je tako uspostavio zakonodavac Unije.
- 100 Kao drugo, valja napomenuti, kao što je to istaknula Komisija i kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 206. svojeg mišljenja, da su izmijenjena Direktiva 2011/16 i, konkretnije, obveza izvješćivanja i obveza podnošenja informacija koje se njome uvode u njezin članak 8.ab usko nadahnute dokumentima OECD-a i, osobito, pravilom 2.4. Predložka pravila OECD-a.
- 101 To pravilo, naslovljeno „Okolnosti u kojima je [p]osrednik izuzet od obveze izvješćivanja”, tako određuje da se izuzeće od obveze izvješćivanja, koje se temelji na pravilima o profesionalnoj tajni predviđenima unutarnjim pravom, primjenjuje „samo u mjeri u kojoj bi izvješćivanje podrazumijevalo otkrivanje sadržaja povjerljivih razmjena između odvjetnika ili drugog ovlaštenog pravnog zastupnika [*attorney, solicitor or other admitted legal representative* u engleskoj verziji] i stranke, kako je definirano u komentarima uz članak 26. Predložka porezne konvencije OECD-a”.

- 102 U točki 80. dijela III. Predložka pravila OECD-a, naslovljenog „Komentari”, u istom se smislu navodi da „[p]ravila obveznog izvješćivanja ne dovode do toga da odvjetnik ili ovlaštenu pravni zastupnik [*attorney, solicitor or other admitted legal representative* u engleskoj verziji] otkrije informacije zaštićene profesionalnom tajnom ili drugim jednakovrijednim profesionalnim obvezama u pogledu povjerljivosti”.
- 103 Što se tiče komentara uz članak 26. Predložka porezne konvencije o dohotku i imovini koji je donio OECD, u njihovoj točki 19.4. također se upućuje na zaštitu dodijeljenu povjerljivoj komunikaciji između stranke i „odvjetnika ili drugog ovlaštenog pravnog zastupnika [*attorney, solicitor or other admitted legal representative* u engleskoj verziji]”.
- 104 Iz prethodno navedenog proizlazi da su se materijali koji su nadahnuli tekst izmijenjene Direktive 2011/16, što se tiče obveze izvješćivanja i obveze podnošenja informacija, u biti odnosili na zaštitu profesionalne tajne samo odvjetnika i drugih stručnjaka zakonski ovlaštenih osigurati, kao i on, zastupanje pred sudom.
- 105 Kao treće, valja smatrati da se upućivanje iz članka 8.ab stavka 5. izmijenjene Direktive 2011/16 na profesionalnu tajnu koja se primjenjuje „na temelju nacionalnog prava” objašnjava činjenicom da su, iako je pojačana zaštita razmjene između odvjetnika i njegove stranke već zajamčena na razini Unije na temelju članaka 7. i 47. Povelje, načini te zaštite i, prije svega, uvjeti i ograničenja pod kojima se drugi stručnjaci koji su dužni čuvati profesionalnu tajnu mogu, ovisno o slučaju, pozvati na usporedivu zaštitu, uređeni nacionalnim pravima. U tom pogledu iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da određene države članice ovlast zastupanja pred sudom proširuju na druge profesije osim odvjetnika.
- 106 Iako je stoga opravdano, kao što to predviđa članak 8.ab stavak 5. izmijenjene Direktive 2011/16, da države članice u tom kontekstu raspolažu marginom prosudbe u izvršavanju svoje mogućnosti da obvezu podnošenja informacija zamijene obvezom izvješćivanja, kako bi im se omogućilo da uzmu u obzir profesije različite od odvjetnika koje ovlašćuju na zastupanje pred sudom, ta margina prosudbe ipak nema za cilj omogućiti navedenim državama članicama da pogodnost te zamjene obveza prošire na profesije koje ne osiguravaju takvo zastupanje.
- 107 Osim toga, valja dodati da bi drukčije tumačenje članka 8.ab stavka 5. izmijenjene Direktive 2011/16 i mogućnosti država članica da obvezu podnošenja informacija zamijene obvezom izvješćivanja moglo stvoriti poremećaje među državama članicama jer bi široko izvršavanje te mogućnosti od strane nekih od njih u pogledu profesija koje podliježu profesionalnoj tajni, ali koje ne osiguravaju zastupanje pred sudom, moglo dovesti do premještanja aktivnosti potencijalno agresivnog poreznog planiranja na njihovo državno područje, čime bi se ugrozile učinkovitost i ujednačenost, na razini Unije, borbe protiv izbjegavanja plaćanja poreza i utaje poreza na unutarnjem tržištu.
- 108 S obzirom na prethodna razmatranja, valja smatrati da je mogućnost država članica da obvezu podnošenja informacija zamijene obvezom izvješćivanja člankom 8.ab stavkom 5. izmijenjene Direktive 2011/16 otvorena samo za stručnjake koji su, poput odvjetnika, ovlaštenu, u skladu s nacionalnim pravom, osigurati zastupanje pred sudom.
- 109 Međutim, još ostaje pitanje treba li, kao što je to Sud već presudio u pogledu odnosa između odvjetnika i njegove stranke, u svojoj presudi od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr. (C-694/20, EU:C:2022:963, t. 19. *in fine* i 27.), sâmo postojanje odnosa između stručnjaka koji nije odvjetnik i koji je ovlašten za zastupanje pred sudom i njegove stranke ostati tajno u odnosu na

treće osobe, s posljedicom da se takvom stručnjaku ne bi mogla nametnuti podredna obveza podnošenja informacija jer bi se time trećim osobama otkrilo postojanje odnosa između tog stručnjaka i njegove stranke.

- 110 O potonjem pitanju u biti valja odlučiti u okviru ispitivanja četvrtog prethodnog pitanja.

### *Ispitivanje pitanja*

- 111 Četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti traži od Suda da ispita valjanost članka 8.ab stavka 5. izmijenjene Direktive 2011/16 s obzirom na članak 7. Povelje jer primjena tog članka 8.ab stavka 5. od strane država članica ima za učinak to da posrednik koji nije odvjetnik, ali je ovlašten osigurati zastupanje pred sudom, kada je izuzet od obveze izvješćivanja iz članka 8.ab stavka 1. te direktive zbog profesionalne tajne koju je obvezan čuvati, mora bez odgode obavijestiti svakog drugog posrednika koji nije njegova stranka o obvezama izvješćivanja koje ima na temelju članka 8.ab stavka 6. navedene direktive.
- 112 U tom pogledu najprije valja podsjetiti na to da članak 7. Povelje, kojim se svakoj osobi priznaje pravo na poštovanje privatnog i obiteljskog života, doma i komuniciranja, odgovara članku 8. stavku 1. EKLJP-a (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 25.).
- 113 U skladu s člankom 52. stavkom 3. Povelje, čiji je cilj osigurati potrebnu usklađenost u njoj sadržanih prava i odgovarajućih prava sadržanih u EKLJP-u, a da se pritom ne nanese šteta autonomiji prava Unije, kada Sud tumači prava zajamčena člankom 7. Povelje, on stoga mora uzeti u obzir odgovarajuća prava zajamčena člankom 8. stavkom 1. EKLJP-a, kako ih tumači ESLJP, kao prag minimalne zaštite (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 26.).
- 114 Kao što je to Sud već istaknuo, iz sudske prakse ESLJP-a proizlazi da članak 8. stavak 1. EKLJP-a štiti povjerljivost svake prepiske između pojedinaca i dodjeljuje pojačanu zaštitu komuniciranju između odvjetnika i njihovih stranaka (vidjeti u tom smislu presudu ESLJP-a od 6. prosinca 2012., Michaud protiv Francuske, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, t. 117. i 118.). Poput te odredbe, čija se zaštita proteže ne samo na djelatnost obrane nego i na pravno savjetovanje, članak 7. Povelje nužno jamči tajnost tog pravnog savjetovanja, i to kako s obzirom na njegov sadržaj tako i s obzirom na njegovo postojanje. Naime, kao što je to istaknuo ESLJP, osobe koje se savjetuju s odvjetnikom mogu razumno očekivati da njihovo komuniciranje bude privatno i povjerljivo (presuda ESLJP-a od 9. travnja 2019., Altay protiv Turske (br. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, t. 49.). Stoga, osim u izvanrednim situacijama, te osobe moraju legitimno moći imati povjerenja u činjenicu da njihov odvjetnik nikomu neće otkriti da su se savjetovale s njim, osim ako mu one to ne dopuste (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 27.).
- 115 Kao što je to Sud također presudio, posebna zaštita koju članak 7. Povelje i članak 8. stavak 1. EKLJP-a dodjeljuju profesionalnoj tajni odvjetnikâ, koja se prije svega očituje u obvezama koje su im stavljene na teret, opravdava se činjenicom da je odvjetnicima povjerena temeljna zadaća u demokratskom društvu, odnosno obrana osoba (presuda ESLJP-a od 6. prosinca 2012., Michaud protiv Francuske, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, t. 118. i 119.). Ta temeljna zadaća podrazumijeva, s jedne strane, zahtjev, čija je važnost priznata u svim državama članicama, da se svaka osoba mora moći slobodno obratiti svojem odvjetniku, čija sama profesija po svojoj biti

obuhvaća zadaću neovisnog davanja pravnih mišljenja svima kojima su ona potrebna i, s druge strane, s prvim povezan zahtjev lojalnosti odvjetnika svojoj stranci (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 28.).

- 116 Iz sudske prakse navedene u točkama 114. i 115. ove presude proizlazi da povjerljivost odnosa između odvjetnika i njegove stranke uživa sasvim posebnu zaštitu, koja se odnosi na poseban položaj odvjetnika u ustrojstvu pravosuđa država članica kao i na temeljnu zadaću koja mu je povjerena i koju priznaju sve države članice. U skladu s tim razmatranjima Sud je u presudi od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr. (C-694/20, EU:C:2022:963), smatrao da se obvezom podnošenja informacija, kada je naložena odvjetniku, povređuje članak 7. Povelje.
- 117 U tom pogledu naposljetku valja istaknuti da zahtjev koji se odnosi na položaj i svojstvo neovisnog odvjetnika, koje mora imati savjetnik od kojeg potječe komunikacija koja se može zaštititi, proizlazi iz shvaćanja uloge odvjetnika, koji se smatra suradnikom pravosuđa i koji je pozvan da potpuno neovisno i u najboljem interesu tog pravosuđa pruži pravnu pomoć koja je potrebna stranci. Profesionalna disciplina koja se nameće i nadzire u općem interesu protuteža je toj zaštititi. Takav koncept odgovara pravnim tradicijama koje su zajedničke državama članicama te se također nalazi u pravnom poretku Unije, kao što to proizlazi iz odredaba članka 19. Statuta Suda Europske unije (presuda od 14. rujna 2010., Akzo Nobel Chemicals i Akros Chemicals/Komisija i dr., C-550/07 P, EU:C:2010:512, t. 42. i navedena sudska praksa).
- 118 S obzirom na ta razmatranja i jedinstveno mjesto koje priznaju odvjetničkoj profesiji u društvu i u svrhu dobrog sudovanja, valja smatrati da se rješenje koje je tako utvrđeno u presudi od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr. (C-694/20, EU:C:2022:963), kad je riječ o odvjetnicima, može proširiti samo na osobe koje svoje profesionalne djelatnosti obavljaju pod nekim od profesionalnih naziva navedenih u članku 1. stavku 2. točki (a) Direktive 98/5.
- 119 Prema tome, što se tiče drugih stručnjaka koji, iako su ih, ovisno o slučaju, države članice ovlastile da osiguravaju zastupanje pred sudom, ne ispunjavaju prethodno navedene značajke, kao što su, primjerice, sveučilišni profesori u određenim državama članicama, ništa ne dopušta zaključak da je članak 8.ab stavak 5. izmijenjene Direktive 2011/16 nevaljan s obzirom na članak 7. Povelje zbog toga što obveza podnošenja informacija, kada njome država članica zamijeni obvezu izvješćivanja, ima za posljedicu to da se postojanje veze savjetovanja između posrednika koji obavješćuje i njegove stranke daje na znanje obaviještenom posredniku i, u konačnici, poreznoj upravi.
- 120 U tim okolnostima na četvrto pitanje valja odgovoriti tako da nevaljanost članka 8.ab stavka 5. izmijenjene Direktive 2011/16 s obzirom na članak 7. Povelje, koju je Sud utvrdio u presudi od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr. (C-694/20, EU:C:2022:963), vrijedi samo za osobe koje svoje profesionalne djelatnosti obavljaju pod nekim od profesionalnih naziva navedenih u članku 1. stavku 2. točki (a) Direktive 98/5.

### ***Peto prethodno pitanje***

- 121 Tim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti traži od Suda da ispita valjanost članka 8.ab stavaka 1., 6. i 7. izmijenjene Direktive 2011/16 s obzirom na pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. Povelje jer te odredbe posrednike koji ne uživaju izuzeće navedeno u članku 8.ab stavku 5. te direktive i, u nedostatku posrednika koji podliježe obvezi izvješćivanja, relevantnog poreznog obveznika obvezuju na izvješćivanje predviđeno u članku 8.ab stavku 1. navedene direktive.

- 122 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev osobito napominje da se obveza izvješćivanja može odnositi na prekogranične aranžmane koji su zakoniti, autentični, koji ne predstavljaju zlouporabu i čija glavna pogodnost nije porezne prirode.
- 123 Stoga se peto pitanje odnosi na eventualnu povredu, tom obvezom, prava na zaštitu privatnog života koje u biti proizlazi iz toga da obveza izvješćivanja o aranžmanu kojim se, doduše, nastoji ostvariti porezna pogodnost, ali na zakonit način, a ne zlouporabom, ograničava sloboda poreznog obveznika da odabere, a posrednika da osmisli i savjetuje mu, način najmanjeg oporezivanja.
- 124 U tom pogledu, kao što je to navedeno u točkama 112. i 113. ove presude, članak 7. Povelje odgovara članku 8. stavku 1. EKLJP-a i, u skladu s člankom 52. stavkom 3. Povelje, Sud pri tumačenju prava zajamčenih tim člankom 7. uzima u obzir odgovarajuća prava zajamčena tim člankom 8. stavkom 1., kako ih tumači ESLJP.
- 125 U tom kontekstu Sud je presudio da se odredbe kojima se nalaže ili omogućuje priopćavanje javnom tijelu osobnih podataka kao što su ime, mjesto boravišta ili financijska sredstva fizičkih osoba, u nedostatku privole tih fizičkih osoba i bez obzira na naknadnu upotrebu predmetnih podataka, moraju smatrati zadiranjem u njihov privatni život i, slijedom toga, ograničenjem prava zajamčenog u članku 7. Povelje, pri čemu se ne dovodi u pitanje njihovo eventualno opravdanje (presuda od 18. lipnja 2020., Komisija/Mađarska (Transparentnost udruženja), C-78/18, EU:C:2020:476, t. 124.).
- 126 Osim toga, iz sudske prakse ESLJP-a proizlazi da je pojam privatnog života širok pojam koji uključuje pojam osobne autonomije. Konkretnije, ESLJP je presudio da se „[člankom 8. EKLJP-a] štiti pravo na osobni potencijal, bilo u obliku osobnog razvoja bilo u obliku osobne autonomije, koje odražava važno načelo na kojem se temelji tumačenje jamstava iz [te odredbe]”. Naveo je da ta odredba „obuhvaća pravo svakog pojedinca da se obrati drugima kako bi uspostavio i razvio odnose sa sebi sličnima i vanjskim svijetom, odnosno pravo na ‚privatan društveni život‘ i [da ta odredba] može uključivati profesionalne djelatnosti ili djelatnosti koje se odvijaju u javnom kontekstu” (presuda ESLJP-a od 18. siječnja 2018., FNASS i dr. protiv Francuske, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, t. 153. i navedena sudska praksa). On je tako, među ostalim, istaknuo da ne postoji nijedan načelni razlog zbog kojeg bi se za pojam „privatni život” moglo smatrati da isključuje profesionalne ili poslovne djelatnosti i da tumačenje navedenog pojma na način da uključuje takve djelatnosti odgovara glavnom predmetu i cilju članka 8. EKLJP-a, odnosno zaštiti pojedinca od proizvoljnog zadiranja javnih vlasti (vidjeti u tom smislu presudu ESLJP-a od 16. prosinca 1992., Niemietz protiv Njemačke, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, t. 29. i 31.).
- 127 Iz prethodno navedenog proizlazi da je pojam privatnog života širok pojam koji uključuje pojam osobne autonomije, koja u najmanju ruku obuhvaća slobodu svake osobe da organizira svoj život i svoje aktivnosti, kako osobne tako i profesionalne ili poslovne. Međutim, Sud je također istaknuo da valja uzeti u obzir sudske prakse ESLJP-a iz koje proizlazi da pravo na zadiranje dopušteno člankom 8. stavkom 2. EKLJP-a može ići znatno dalje u pogledu profesionalnih ili poslovnih djelatnosti nego u drugim slučajevima (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2002., Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, t. 29.).
- 128 U ovom slučaju valja naglasiti da se sloboda gospodarskih subjekata da organiziraju svoje djelatnosti na način da ograniče svoje porezno opterećenje osobito odražava u uvodnoj izjavi 11. Direktive 2016/1164, u kojoj se u biti navodi da, iako se opće odredbe protiv zlouporabe unutar



Unije trebaju primjenjivati na neautentične aranžmane, u suprotnom bi porezni obveznik trebao imati pravo odabrati najpovoljniju poreznu strukturu za svoje poslovne potrebe. Osim toga, predmet dotičnog izvješćivanja je, među ostalim i kao što to proizlazi iz uvodne izjave 2. Direktive 2018/822, omogućiti poreznim upravama i nacionalnim zakonodavcima da brzo reaguju na razlike između nacionalnih zakonodavstava ili na regulatorne praznine, koje su često razlog za izradu prekograničnih poreznih aranžmana za smanjenje poreznog opterećenja poreznih obveznika.

- 129 Predmetna obveza izvješćivanja pak podrazumijeva otkrivanje informacija o predmetnom prekograničnom aranžmanu poreznoj upravi, zajedno s identifikacijskim podacima dotičnih osoba. Te informacije, koje se mogu izvesti iz članka 8.ab stavka 14. izmijenjene Direktive 2011/16, sadržavaju, među ostalim, sažetak sadržaja tog aranžmana i informacije o nacionalnim odredbama na kojima se temelji taj aranžman. Na taj način navedena obveza čini, kao takva, zadiranje u pravo na poštovanje privatnog života i komunikacija, koje dovodi do otkrivanja upravi rezultata poreznog osmišljavanja i inženjeringa, koje u kontekstu osobnih, profesionalnih ili poslovnih djelatnosti obavlja sam porezni obveznik ili, najčešće, jedan ili više posrednika u smislu članka 3. točke 21. te direktive.
- 130 Tako navedena obveza, s obzirom na to da poreznim upravama pruža sredstvo za brzo rješavanje regulatornih razlika i praznina na kojima se temelje prekogranični aranžmani, može smanjiti interes poreznih obveznika da se koriste poreznim aranžmanima čije korisno trajanje primjene može biti još kraće.
- 131 Stoga ta obveza može odvratiti navedene porezne obveznike i njihove savjetnike od osmišljavanja i provedbe mehanizama prekograničnog poreznog planiranja koji se, iako zakoniti, temelje na postojećim razlikama između različitih primjenjivih nacionalnih propisa.
- 132 Iz toga slijedi da obveza izvješćivanja, zbog toga što se odnosi, među ostalim, na takve aranžmane, dovodi do ograničenja slobode poreznih obveznika i posrednika da organiziraju svoje osobne, profesionalne i poslovne djelatnosti te stoga čini zadiranje u pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. Povelje.
- 133 Stoga se postavlja pitanje može li se to zadiranje opravdati.
- 134 Valja podsjetiti na to da prava priznata člankom 7. Povelje nisu apsolutna prava, nego ih treba uzeti u obzir imajući na umu njihovu funkciju u društvu. Naime, kao što proizlazi iz članka 52. stavka 1. Povelje, ona priznaje ograničenja pri ostvarivanju tih prava samo ako su ograničenja predviđena zakonom, poštuju bitan sadržaj tih prava te su, uz poštovanje načela proporcionalnosti, nužna i zaista odgovaraju ciljevima u općem interesu koje priznaje Unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba (vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2020., *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, t. 63. i 64.).
- 135 Kao prvo, što se tiče zahtjeva u skladu s kojim svako ograničenje ostvarivanja temeljnih prava mora biti prevideno zakonom, on podrazumijeva da sam akt koji omogućuje zadiranje u ta prava mora definirati doseg ograničenja ostvarivanja prava o kojem je riječ, pri čemu, s jedne strane, taj zahtjev ne isključuje da ograničenje o kojem je riječ bude oblikovano dovoljno široko kako bi se moglo prilagoditi različitim slučajevima i promjenama situacije. S druge strane, Sud može, po potrebi, tumačenjem pojasniti konkretan doseg ograničenja s obzirom na sam tekst predmetnog

propisa Unije, kao i s obzirom na njegovu opću strukturu i ciljeve koji se njime nastoje postići, kako se tumače s obzirom na temeljna prava zajamčena Poveljom (presuda od 21. lipnja 2022., Ligue des droits humains, C-817/19, EU:C:2022:491, t. 114. i navedena sudska praksa).

- 136 S tim u vezi valja navesti da članak 8.ab stavak 1. izmijenjene Direktive 2011/16 izričito predviđa da države članice poduzimaju mjere koje su potrebne kako bi se od posrednika zahtijevalo da „informacije u vezi s prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje, koje su im poznate, u njihovu su posjedu ili se nalaze pod njihovom kontrolom” podnesu nadležnim tijelima. U nedostatku posrednika koji ima obvezu izvješćivanja, tu obvezu ima relevantni porezni obveznik, u skladu s člankom 8.ab stavkom 6. te direktive. Osim toga, pojam „prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje” definiran je u članku 3. točki 19. te Direktive u vezi s obilježjima iz Priloga IV. Naposljetku, sadržaj navedene obveze može se izvesti iz članka 8.ab stavka 14. izmijenjene Direktive 2011/16.
- 137 U tim okolnostima valja smatrati da je ispunjen zahtjev prema kojem ograničenje ostvarivanja temeljnih prava mora biti predviđeno zakonom.
- 138 Kao drugo, što se tiče zahtjeva koji se odnosi na poštovanje bitnog sadržaja prava na poštovanje privatnog života, zajamčenog člankom 7. Povelje, valja istaknuti da se ne može smatrati da obveza poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, a koja se odnosi samo na dostavu podataka koji otkrivaju osmišljavanje i provedbu potencijalno agresivnog poreznog aranžmana a da pritom ne utječe izravno na mogućnost ni takvog osmišljavanja ni takve provedbe, povređuje bit prava na poštovanje privatnog života dotičnih osoba.
- 139 Kao treće, što se tiče načela proporcionalnosti, najprije valja provjeriti ispunjava li obveza izvješćivanja predviđena u članku 8.ab staccima 1., 6. i 7. izmijenjene Direktive 2011/16 cilj u općem interesu koji priznaje Unija. Ako je odgovor potvrđan, nadalje valja utvrditi, prvo, da je ta obveza prikladna za ostvarenje tog cilja, drugo, da je zadiranje u temeljno pravo na poštovanje privatnog života koje može proizići iz te obveze ograničeno na ono što je strogo nužno, u smislu da se cilj koji se nastoji postići ne može razumno ostvariti na jednako učinkovit način drugim sredstvima koja manje ugrožavaju to pravo i, treće, ako je tako, da to zadiranje nije neproporcionalno i ne stvara nerazmjerne nepogodnosti u odnosu na navedeni cilj, što uključuje, osobito, odvagivanje njegove važnosti s ozbiljnošću navedenog zadiranja (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2022., Luxembourg Business Registers, C-37/20 i C-601/20, EU:C:2022:912, t. 64. i 66.).
- 140 Kad je riječ o zahtjevu prema kojem ograničenje temeljnog prava mora ispunjavati cilj u općem interesu, valja istaknuti da je izmjena Direktive 2011/16 uvedena Direktivom 2018/822 dio međunarodne porezne suradnje u borbi protiv agresivnog poreznog planiranja koja se ostvaruje razmjenom informacija između država članica. S tim u vezi, iz uvodnih izjava 2., 4., 8. i 9. Direktive 2018/822 proizlazi da je cilj obveza izvješćivanja i podnošenja informacija, koje su uspostavljene člankom 8.ab izmijenjene Direktive 2011/16, doprinijeti borbi protiv agresivnog poreznog planiranja i sprečavanju opasnosti od izbjegavanja plaćanja poreza i njegove utaje.
- 141 Borba protiv agresivnog poreznog planiranja i sprečavanje opasnosti od izbjegavanja plaćanja poreza i njegove utaje čine ciljeve u općem interesu koje priznaje Unija u smislu članka 52. stavka 1. Povelje, koji mogu omogućiti ograničavanje izvršavanja prava zajamčenih člankom 7. Povelje (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 44. i navedena sudska praksa).

- 142 Što se tiče pitanja mogu li se obvezom izvješćivanja, predviđenom u članku 8.ab stavcima 1., 6. i 7. izmijenjene Direktive 2011/16, ostvariti navedeni ciljevi, valja istaknuti da, kao što je to zakonodavac Unije osobito naglasio u uvodnim izjavama 2., 6. i 7. Direktive 2018/822, pružanje nacionalnim poreznim upravama detaljnih informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima, a osobito informacija navedenih u članku 8.ab stavku 14. te direktive, u ranoj fazi predviđenoj njezinim člankom 8.ab stavkom 1., državama članicama osobito omogućuje da brzo reagiraju protiv štetnih poreznih praksi, makar i onih koje su zakonite, i da otklone zakonodavne i regulatorne razlike i praznine koje bi mogle olakšati razvoj takvih praksi.
- 143 Kad je riječ o zahtjevu da zadiranje u temeljno pravo na poštovanje privatnog života koje može proizići iz te obveze izvješćivanja mora biti ograničeno na ono što je strogo nužno, u smislu da se cilj koji se želi postići ne može razumno jednako učinkovito postići drugim sredstvima kojima se manje zadire u to pravo, valja istaknuti da je navedena obveza osobito učinkovito sredstvo u službi borbe protiv agresivnog poreznog planiranja i sprečavanja rizika od izbjegavanja plaćanja poreza i njegove utaje. Naime, nalažući posrednicima ili u krajnjoj liniji relevantnom poreznom obvezniku da u vrlo ranoj fazi poreznoj upravi prosljede informacije o prekograničnim aranžmanima koji sadržavaju neko od obilježja iz Priloga IV., zakonodavac Unije dopušta državama članicama da, prema potrebi na usklađen način, precizno i brzo reagiraju na mehanizme agresivnog poreznog planiranja, što ne omogućuje toliko naknadnog ispitivanja i nadzora poreznih ponašanja.
- 144 Osim toga, informacije koje treba dostaviti u okviru izvješćivanja, kako proizlaze iz članka 8.ab stavka 14. izmijenjene Direktive 2011/16, odnose se na identifikaciju posrednika i relevantnih poreznih obveznika kao i, prema potrebi, društava povezanih s tim poreznim obveznicima i na obilježja iz Priloga IV. One također sadržavaju sažetak predmetnog prekograničnog aranžmana i, prema potrebi, opis relevantnih poslovnih djelatnosti i aranžmana, predstavljen na apstraktan način bez otkrivanja poslovne ili druge tajne. One navode datum provedbe predmetnog prekograničnog aranžmana, nacionalne odredbe na kojima se on temelji i vrijednost tog aranžmana. One identificiraju državu članicu ili više njih na koje utječe ili bi mogao utjecati aranžman i sve druge osobe na koje aranžman u nekoj državi članici može utjecati.
- 145 Te informacije ne prelaze ono što je strogo nužno kako bi se državama članicama omogućilo dovoljno razumijevanje predmetnog prekograničnog aranžmana i brzo djelovanje, bilo isključivo na temelju tih dostavljenih informacija bilo obraćanjem posrednicima ili relevantnim poreznim obveznicima radi dobivanja dodatnih informacija.
- 146 Osim toga, valja naglasiti da iz članka 8.ab stavka 1. izmijenjene Direktive 2011/16 proizlazi da se obveza izvješćivanja odnosi, za posrednika i, ako njega nema, za relevantnog poreznog obveznika, samo na informacije koje su im poznate, u njihovu su posjedu ili se nalaze pod njihovom kontrolom. Stoga ta obveza za svojeg dužnika ne podrazumijeva obvezu istrage i traženja informacija izvan opsega informacija koje već kontrolira.
- 147 Naposljetku, valja istaknuti da se informacija koju obveza izvješćivanja pruža poreznim upravama država članica razlikuje, kako prema prirodi podataka priopćenih tom prilikom tako i prema načinima tog priopćavanja, od informacije za koju su Direktiva 2011/16 i njezinih pet izmjena do kojih je došlo prije Direktive 2018/822 već organizirale dijeljenje među državama članicama. Naime, za razliku od mehanizama automatske razmjene informacija predviđenih u tim ranijim verzijama Direktive 2011/16, njezina verzija koja proizlazi iz Direktive 2018/822 državama članicama istodobno pruža ranu i ciljanu informaciju o konkretnim poreznim aranžmanima koji

uključuju potencijalni rizik od izbjegavanja plaćanja poreza, njihovim dizajnerima i korisnicima, što može znatno povećati učinkovitost borbe protiv agresivnog poreznog planiranja i spriječiti rizike od izbjegavanja plaćanja poreza i njegove utaje.

- 148 Što se tiče pitanja nije li zadiranje u pravo na zaštitu privatnog života koje podrazumijeva obveza izvješćivanja neproporcionalno u odnosu na cilj u općem interesu koji se želi postići, valja istaknuti da su, iako je točno da to zadiranje nije zanemarivo, borba protiv agresivnog poreznog planiranja i sprečavanje rizika od izbjegavanja plaćanja poreza i njegove utaje važni ciljevi, o čijem ostvarenju ovise ne samo zaštita porezne osnovice, a time i porezni prihodi država članica i uspostava okružja pravičnog oporezivanja na unutarnjem tržištu, kao što se to naglašava u uvodnim izjavama 2. i 6. Direktive 2018/822, nego i očuvanje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja država članica i učinkovite naplate poreza, za koje je Sud utvrdio da čine legitimne ciljeve (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 56. i 67. i navedenu sudsku praksu). U tim uvjetima, na temelju okolnosti da se obveza izvješćivanja može, ovisno o slučaju, primijeniti na zakonite prekogranične aranžmane, u svrhu i pod uvjetima navedenima u točkama 139. do 147. ove presude, ne može se smatrati da je navedena obveza neproporcionalna, bilo u odnosu na poreznog obveznika koji ima koristi od predmetnog aranžmana bilo u odnosu na posrednika koji ga je osmislio.
- 149 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da je opravdano ograničenje prava na zaštitu privatnog života, koje se shvaća kao pravo svake osobe da organizira svoj privatni život, koje sadržava obveza izvješćivanja predviđena u članku 8.ab stavcima 1., 6. i 7. izmijenjene Direktive 2011/16.
- 150 S obzirom na sva prethodna razmatranja, valja zaključiti da ispitivanje aspekata na koje se odnosi peto pitanje nije otkrilo nijedan element koji bi mogao utjecati na valjanost izmijenjene Direktive 2011/16 s obzirom na pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. Povelje.

## Troškovi

- 151 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 (drugo vijeće) odlučuje:

- Ispitivanje aspekta na koji se odnosi prvo prethodno pitanje nije otkrilo nijedan element koji bi mogao utjecati na valjanost Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018., s obzirom na načela jednakog postupanja i nediskriminacije te članke 20. i 21. Povelje Europske unije o temeljnim pravima.**
- Ispitivanje aspekata na koje se odnose drugo i treće prethodno pitanje nije otkrilo nijedan element koji bi mogao utjecati na valjanost Direktive 2011/16, kako je izmijenjena Direktivom 2018/822, s obzirom na načelo pravne sigurnosti, načelo zakonitosti u kaznenim stvarima utvrđeno u članku 49. stavku 1. Povelje o temeljnim pravima i pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. te povelje.**

- 3. Nevaljanost članka 8.ab stavka 5. Direktive 2011/16, kako je izmijenjena Direktivom 2018/822, s obzirom na članak 7. Povelje o temeljnim pravima, koju je Sud utvrdio u presudi od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr. (C-694/20, EU:C:2022:963), vrijedi samo za osobe koje svoje profesionalne djelatnosti obavljaju pod nekim od profesionalnih naziva navedenih u članku 1. stavku 2. točki (a) Direktive 98/5/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 16. veljače 1998. o olakšavanju stalnog obavljanja odvjetničke djelatnosti u državi članici različitoj od one u kojoj je stečena kvalifikacija.**
- 4. Ispitivanje aspekata na koje se odnosi peto prethodno pitanje nije otkrilo nijedan element koji bi mogao utjecati na valjanost Direktive 2011/16, kako je izmijenjena Direktivom 2018/822, s obzirom na pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. Povelje o temeljnim pravima.**

Potpisi