



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

16. svibnja 2017.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2011/16/EU – Upravna suradnja u području oporezivanja – Članak 1. stavak 1. – Članak 5. – Zahtjev za informacije upućen trećoj osobi – Odbijanje odgovora – Sankcija – Pojam ‚predvidive relevantnosti‘ zatraženih informacija – Nadzor tijela koje je primilo zahtjev – Sudski nadzor – Opseg – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članak 51. – Provedba prava Unije – Članak 47. – Pravo na djelotvornu sudsku zaštitu – Pristup suca i treće osobe zahtjevu za informacije koji je uputilo tijelo koje podnosi zahtjev“

U predmetu C-682/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Cour administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg), odlukom od 17. prosinca 2015., koju je Sud zaprimio 18. prosinca 2015., u postupku

**Berlioz Investment Fund SA**

protiv

**Directeur de l'administration des contributions directes,**

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, A. Tizzano, potpredsjednik, M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger i A. Prechal, predsjednici vijeća, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (izvjestitelj), C. Vajda i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 8. studenoga 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Berlioz Investment Fund SA, J.-P. Drescher, avocat,
- za luksemburšku vladu, A. Germeaux i D. Holderer, u svojstvu agenata, uz asistenciju P.-E. Partscha i T. Evansa, avocats,
- za belgijsku vladu, J.-C. Halleux i M. Jacobs, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, T. Henze, u svojstvu agenta,

\* Jezik postupka: francuski

— za francusku vladu, S. Ghiandoni, u svojstvu agenta, a zatim E. de Moustier, u svojstvu agenta,  
— za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju P. Garofolija, *avvocato dello Stato*,  
— za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,  
— za finsku vladu, S. Hartikainen, u svojstvu agenta,  
— za Europsku komisiju, R. Lyal, J.-F. Brakeland, H. Krämer i W. Roels, u svojstvu agenata,  
saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 10. siječnja 2017.,  
donosi sljedeću

### **Presudu**

- 1 Zahtjev za prethodno pitanje odnosi se na tumačenje članka 1. stavka 1. i članka 5. Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL 2011., L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.), kao i članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Berlioz Investment SA (u daljnjem tekstu: Berlioz) i *directeur*a de l'administration des contributions directes (Luksemburg) (ravnatelj luksemburške uprave za izravno oporezivanje) u vezi s novčanom kaznom koja mu je izrečena zbog odbijanja odgovaranja na zahtjev za informacije podnesen u okviru razmjene informacija s francuskom poreznom upravom.

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

#### ***Povelja***

- 3 Članak 47. Povelje, naslovljen „Pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje”, glasi:  
„Svatko čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni ima pravo na djelotvoran pravni lijek pred sudom, u skladu s uvjetima utvrđenima ovim člankom.  
Svatko ima pravo da zakonom prethodno ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično, javno i u razumnom roku ispita njegov slučaj. Svatko ima mogućnost biti savjetovan, branjen i zastupan.  
[...].”

### *Direktiva 2011/16*

4 Uvodne izjave 1., 2., 6. do 9. i 19. Direktive 2011/16 glase:

„(1) [...] Mobilnost poreznih obveznika, broj prekograničnih transakcija i internalizacije [internacionalizacije] financijskih instrumenata se sve brže povećava, zbog čega države članice imaju poteškoća u pravilnom određivanju poreza. Te sve veće poteškoće utječu na funkcioniranje poreznih sustava i dovode do dvostrukog oporezivanja, koje samo po sebi potiče poreznu prijevaru i poreznu utaju, budući da se nadzor prvo provodi na nacionalnoj razini. [...]

(2) [...] Kako bi se nadišli negativni učinci ovog fenomena, nužno je razviti novu upravnu suradnju između poreznih uprava država članica. Postoji potreba za instrumentima koji bi vjerojatno stvorili povjerenje između država članica, postavljajući ista pravila, obveze i prava za sve države članice.

[...]

(6) [...] U tom smislu, ova nova Direktiva smatra se ispravnim [prikladnim] aktom u smislu učinkovite upravne suradnje.

(7) Ova se Direktiva nadograđuje na postignuća Direktive [Vijeća] 77/799/EEZ [od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja (SL 1977., L 336, str. 15.)], ali osigurava jasnija i preciznija pravila koja uređuju upravnu suradnju između država članica gdje je to potrebno, kako bi se uspostavio, posebno vezano uz razmjenu informacija, širi opseg upravne suradnje između država članica. [...]

(8) [...] Stoga bi radi učinkovitosti i hitrije suradnje trebalo donijeti odredbu o izravnijim kontaktima između službi. [...]

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

[...]

(19) Jasno treba odrediti i ograničiti situacije kada država članica koja prima zahtjev može odbiti dostaviti informacije, uzimajući u obzir određene privatne interese koje treba zaštititi kao i javni interes.”

5 Članak 1. stavak 1. Direktive 2011/16 propisuje:

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

6 Članak 5. te direktive propisuje:

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

7 Članak 16. stavak 1. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Informacije koje se u skladu s ovom Direktivom priopćuju između država članica u bilo kojem obliku, obuhvaćene su obvezom službene tajne i uživaju zaštitu proširenu na slične informacije prema zakonodavstvu države članice koja ih je primila. [...]

[...]”

8 Članak 17. iste direktive naslovljen „Ograničenja” određuje:

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

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

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

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

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

9 Članak 18. Direktive 2011/16, naslovljen „Obveze”, određuje:

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

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

[...]”

10 Članak 20. stavak 1. Direktive 2011/16 predviđa, u pogledu zahtjevâ za informacije i upravnih istraga provedenih na temelju članka 5. te direktive, upotrebu, koliko je moguće, obrasca koji je donijela Komisija. Stavak 2. tog članka 20. glasi kako slijedi:

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

(a) identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom;

(b) porezna svrha za koju se traže informacije.

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

11 Članak 22. u stavku 1. točki (c) Direktive 2011/16 predviđa:

„Države članice poduzimaju sve potrebne mjere za:

[...]

(c) osiguravanje nesmetanog djelovanja postupaka upravne suradnje kako je predviđeno ovom Direktivom.”

### ***Luksemburško pravo***

#### ***Zakon od 29. ožujka 2013.***

12 Direktiva 2011/16 prenesena je u luksemburško pravo Zakonom od 29. ožujka 2013. o prenošenju Direktive 2011/16 i o 1) izmjeni Općeg poreznog zakona te 2) stavljanju izvan snage izmijenjenog zakona od 15. ožujka 1979. o međunarodnoj upravnoj suradnji u području izravnih poreza (*Mémorial A 2013.*, str. 756., daljnjem tekstu: Zakon od 29. ožujka 2013.).

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

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

14 Članak 8. stavak 1. Zakona od 29. ožujka 2013. propisuje:

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

#### ***Zakon od 25. studenoga 2014.***

15 Zakon od 25. studenoga 2014. koji propisuje postupak primjenjiv na razmjenu informacija na zahtjev u području oporezivanja i kojim se mijenja Zakon od 31. ožujka 2010. o odobravanju poreznih sporazuma i propisivanju postupka primjenjivog na razmjenu informacija na zahtjev (*Mémorial A 2014.*, str. 4170., u daljnjem tekstu: Zakon od 25. studenoga 2014.) sadržava sljedeće odredbe.

16 Članak 1. stavak 1. Zakona od 25. studenoga 2014. propisuje:

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

[...]

4. Zakona [od 29. ožujka 2013.] o administrativnoj suradnji u području oporezivanja;

[...]”

17 Članak 2. Zakona od 25. studenoga 2014. predviđa:

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

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

[...]”

18 U skladu s člankom 3. Zakona od 25. studenoga 2014.:

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

[...]

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

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

[...]”

19 Članak 5. stavak 1. Zakona od 25. studenoga 2014. propisuje:

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

20 Članak 6. Zakona od 25. studenoga 2014. navodi:

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

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

Protiv odluka tribunala administratif [(Upravni sud, Luksemburg)] može se izjaviti žalba pred Cour administrative [(Visoki upravni sud, Luksemburg)]. Žalba se mora podnijeti u roku od 15 dana od dostave presude koju osigurava tajništvo. [...] Cour administrative [(Visoki upravni sud, Luksemburg)] donijet će odluku u roku od mjesec dana od dostave pisanog odgovora ili u roku od mjesec dana od isteka roka za podnošenje tog odgovora.”

## Glavni postupak i prethodna pitanja

- 21 Berlioz je dioničko društvo osnovano u skladu s luksemburškim pravom koje je primilo isplatu dividendi koje mu je isplatilo njegovo društvo kći, jednostavno dioničko društvo Cofima osnovano u skladu s francuskim pravom, oslobođenu od plaćanja poreza po odbitku.
- 22 Francuska porezna uprava, sumnjajući u to jesu li pri oslobođenju Cofime od poreza poštovani uvjeti predviđeni francuskim pravom, uputila je 3. prosinca 2014. luksemburškoj poreznoj upravi među ostalim na temelju Direktive 2011/16 zahtjev za informacije u vezi s Berliozom.
- 23 Nakon tog zahtjeva directeur de l'administration des contributions directes (ravnatelj uprave za izravno oporezivanje) 16. ožujka 2015. donio je odluku u kojoj je naveo da francuska porezna tijela provjeravaju poreznu situaciju Cofime i da trebaju informacije kako bi mogli odlučiti o primjeni poreza po odbitku na isplate koje je Cofima izvršila Berliozu. U toj je odluci na osnovi članka 2. stavka 2. Zakona od 25. studenoga 2014. naložio Berliozu da mu dostavi određene informacije zahtijevajući od njega posebno:
- odgovor na pitanje je li sjedište stvarne uprave društva u Luksemburgu i koja su njegova glavna obilježja, to jest opis tog sjedišta, površina njegovih ureda, uredska i informatička oprema koja mu pripada, preslika ugovora o zakupu prostora i poslovna adresa, zajedno s dokumentima koji to podupiru;
  - dostavu popisa njegovih radnika uz navođenje njihove funkcije u društvu i identificiranje radnika koji rade u sjedištu društva;
  - odgovor na pitanje unajmljuje li radnu snagu u Luksemburgu;
  - odgovor na pitanje postoji li ugovor između Berlioza i Cofime te, u slučaju potvrdnog odgovora, presliku tog ugovora;
  - naznaku o njegovim udjelima u drugim društvima i kako su ti udjeli financirani, zajedno s dokumentima koji to podupiru;
  - naznaku o imenima i adresama njegovih članova društva, kao i iznos temeljnoga kapitala koji drži svaki član društva te postotak udjela koji drži svaki član društva i
  - naznaku o iznosu za koji su vrijednosni papiri Cofime upisani u imovinu Berlioza prije glavne skupštine Cofime od 7. ožujka 2012. i dostavu povijesnog pregleda početnih vrijednosti po kojima su vrijednosni papiri Cofime upisani u imovinu prilikom uplate uloga 5. prosinca 2002., uplate uloga 31. listopada 2003. i preuzimanja 2. listopada 2007.
- 24 Berlioz je 21. travnja 2015. naveo da je odgovorio na nalog od 16. ožujka 2015. osim na pitanja o imenima i adresama njegovih članova društva, iznosu temeljnog kapitala koji drži svaki od njih i postotku udjela koji drži svaki član društva, zbog toga što to vjerojatno nisu relevantne informacije u smislu Direktive 2011/16 pomoću kojih se može ocijeniti primjenjuje li se na isplate dividendi koje je izvršilo njegovo društvo kći porez po odbitku, a što je predmet nadzora koji vrši francuska porezna uprava.
- 25 Directeur de l'administration des contributions directes (ravnatelj uprave za izravno oporezivanje) odlukom od 18. svibnja 2015. na temelju članka 5. stavka 1. Zakona od 25. studenoga 2014. odredio je Berliozu administrativnu novčanu kaznu u iznosu od 250 000 eura jer je odbio dostaviti te informacije.

- 26 Berlioz je 18. lipnja 2015. podnio tužbu pred tribunal administratif (Upravni sud, Luksemburg) protiv odluke directeurs de l'administration des contributions directes (ravnatelj uprave za izravno oporezivanje) kojom mu je određena kazna tražeći od njega da provjeri utemeljenost naloga od 16. ožujka 2015.
- 27 Tribunal administratif (Upravni sud) presudom od 13. kolovoza 2015. odlučio je da je glavna tužba radi preinake djelomično utemeljena pa je snizio novčanu kaznu na 150 000 eura, ali je odbio tužbu u preostalom dijelu navodeći da nije bilo potrebe očitovati se o podrednom zahtjevu za poništenje.
- 28 Zahtjevom od 31. kolovoza 2015. Berlioz je podnio žalbu pred Cour administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg) tvrdeći da je time što je odbio provjeriti utemeljenost naloga od 16. ožujka 2015., u skladu s člankom 6. stavkom 1. Zakona od 25. studenoga 2014., tribunal administratif (Upravni sud) povrijedio njegovo pravo na djelotvornu sudsku zaštitu zajamčeno člankom 6. stavkom 1. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda potpisane u Rimu 4. studenoga 1950. (u daljnjem tekstu: EKLJP).
- 29 Cour administrative (Visoki upravni sud) smatrao je da je možda potrebno voditi računa osobito o članku 47. Povelje koji odražava pravo iz članka 6. stavka 1. EKLJP-a pa je pozvao stranke u glavnom postupku da mu podnesu svoja pisana očitovanja o tom pitanju.
- 30 Taj se sud pita ima li osoba, kao što je Berlioz, pravo na djelotvoran pravni lijek ako samo iznimno može pokrenuti nadzor valjanosti naloga koji je temelj izrečene joj kazne. Osobito se pita što znači pojam „predvidive relevantnosti” zatraženih informacija iz članka 1. stavka 1. Direktive 2011/16 i koji je opseg nadzora koji u tom pogledu moraju izvršiti porezne uprave i sudska tijela države koja prima zahtjev a da ne naštete svrsi te direktive.
- 31 U tim je okolnostima Cour administrative (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Provodi li država članica pravo Unije što dovodi do primjene Povelje sukladno njezinu članku 51. stavku 1., u situaciji poput one u ovom slučaju kad stranci odredi administrativnu novčanu kaznu zbog povreda koje joj se stavljaju na teret u odnosu na obvezu suradnje koja proizlazi iz naloga što ga je donijelo nadležno nacionalno tijelo na temelju postupovnih pravila nacionalnog prava koje je ta država članica u svojstvu države koja prima zahtjev donijela u tu svrhu, u okviru izvršenja zahtjeva za razmjenu informacija koji potječe iz druge države članice, a koji potonja osobito temelji na odredbama Direktive 2011/16 o razmjeni informacija na zahtjev?
  2. U slučaju da na ovaj predmet treba primijeniti Povelju, može li se stranka pozivati na njezin članak 47. ako smatra da je predviđena administrativna novčana kazna koja joj je određena namijenjena tomu da je obveže na dostavu informacija u okviru izvršenja – od strane nadležnog tijela države članice koja prima zahtjev i u kojoj je rezident – zahtjeva za informacije koji potječe iz druge države članice, za koji u odnosu na stvarni porezni cilj nema nikakvog opravdanja tako da u tom slučaju ne postoji legitimni cilj i koji se odnosi na dobivanje informacija koje nisu predvidivo relevantne za porezni predmet o kojem je riječ?
  3. U slučaju da na ovaj predmet treba primijeniti Povelju, zahtijeva li pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje kao što je to utvrđeno u članku 47. Povelje, bez mogućnosti predviđanja ograničenja na temelju članka 52. stavka 1. Povelje, da nadležni nacionalni sud mora, barem povodom prigovora, imati neograničenu nadležnost i u skladu s tim ovlast nadzora valjanosti naloga nadležnog tijela države članice u okviru izvršenja zahtjeva za razmjenu informacija koji je podnijelo nadležno tijelo druge države članice, osobito na temelju Direktive 2011/16, u okviru postupka povodom tužbe koju je podnijela treća osoba, kod koje se informacije nalaze, odnosno



adresat tog naloga, protiv odluke o određivanju administrativne novčane kazne zbog povrede koja se tom subjektu stavlja na teret u odnosu na njegovu obvezu suradnje u okviru izvršenja navedenog zahtjeva?

4. U slučaju da na ovaj predmet treba primijeniti Povelju, treba li [članak] 1. stavak 1. i [članak 5.] Direktive 2011/16, u odnosu na, s jedne strane, usporedivost sa standardom predvidive relevantnosti koja proizlazi iz predloška porezne konvencije [Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD)] o porezu na dohodak i kapital i, s druge strane, načelo lojalne suradnje iz članka 4. UEU-a, zajedno [sa] svrhom Direktive 2011/16, tumačiti na način da predvidivo relevantna narav – u odnosu na navedeni porezni predmet i na navedenu poreznu svrhu – informacija koje jedna država članica traži od druge države članice čini uvjet koji mora zadovoljiti zahtjev za informacije kako bi za nadležno tijelo države članice koja prima zahtjev nastala obveza da po njemu postupi i da opravda nalog upućen trećoj osobi, kod koje se one nalaze?
5. U slučaju da na ovaj predmet treba primijeniti Povelju, treba li povezane odredbe [članka] 1. stavka 1. i [članka] 5. Direktive 2011/16, kao i [članka] 47. Povelje tumačiti na način da im se protivi zakonska odredba države članice koja na općenit način ograničava ispitivanje – koje izvršava njezino nadležno nacionalno tijelo u svojstvu tijela države koja prima zahtjev – valjanosti zahtjeva za informacije, na nadzor formalne pravilnosti i da se njima nacionalnom sudu nalaže da u okviru spora koji se pred njim vodi, kako je opisan u gore navedenom trećem pitanju, provjeri poštovanje uvjeta predvidive relevantnosti zahtijevanih informacija iz svih aspekata koji se odnose na povezanost s poreznim predmetom o kojem je konkretno riječ, na navedenu poreznu svrhu i poštovanje članka 17. Direktive 2011/16?
6. U slučaju da na ovaj predmet treba primijeniti Povelju, protivi li se njezinu članku 47. [drugom stavku] zakonska odredba države članice koja isključuje mogućnost preispitivanja zahtjeva za informacije koji je uputilo nadležno tijelo druge države članice pred nadležnim nacionalnim sudom države koja prima zahtjev, u okviru spora koji se pred njim vodi, kako je opisan u gore navedenom trećem pitanju, i zahtijeva li on podnošenje tog dokumenta nadležnom nacionalnom sudu i dozvolu trećoj osobi kod koje se informacije nalaze da mu pristupi, pa čak i podnošenje tog dokumenta pred nacionalnim sudom, bez dozvole pristupa tom dokumentu trećoj osobi, kod koje se informacije nalaze, zbog povjerljive naravi tog dokumenta pod uvjetom da sve poteškoće koje su trećoj osobi uzrokovane ograničenjem njezinih prava moraju biti dostatno nadoknađene u postupku pred nadležnim nacionalnim sudom?"

## O prethodnim pitanjima

### *Prvo pitanje*

- 32 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 51. stavak 1. Povelje tumačiti na način da država članica provodi pravo Unije u smislu te odredbe i da je stoga Povelja primjenjiva, kad u svojem zakonodavstvu propisuje novčanu kaznu osobi koja odbija dostaviti informacije u okviru razmjene informacija između poreznih uprava osobito na temelju odredaba Direktive 2011/16.
- 33 U skladu s člankom 51. stavkom 1. Povelje, njezine se odredbe odnose na države članice samo kada provode pravo Unije. Stoga valja utvrditi može li se nacionalna mjera koja propisuje takvu kaznu smatrati provođenjem prava Unije.
- 34 U tom pogledu valja navesti da Direktiva 2011/16 nameće državama članicama određene obveze. Točnije, članak 5. te direktive predviđa da tijelo koje prima zahtjev dostavlja određene informacije tijelu koje podnosi zahtjev.

- 35 Usto, u skladu s člankom 18. Direktive 2011/16, naslovljenim „Obveze”, država članica koja prima zahtjev koristi svoje mjere za prikupljanje informacija kako bi dobila tražene informacije.
- 36 Osim toga, u skladu s člankom 22. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2011/16, države članice moraju poduzeti mjere potrebne za osiguravanje nesmetanog djelovanja postupaka upravne suradnje kako je predviđeno tom direktivom.
- 37 Iako upućuje na mjere za prikupljanje informacija koje postoje u nacionalnom pravu, Direktiva 2011/16 državama članicama nameće da poduzmu nužne mjere za prikupljanje traženih informacija na način koji poštuje njihove obveze u vezi s razmjenom informacija.
- 38 Međutim, valja zaključiti da, kako bi jamčile koristan učinak te direktive, te mjere moraju podrazumijevati rješenja, poput novčane kazne o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja osiguravaju to da osoba ima dovoljan poticaj odgovoriti na zahtjeve poreznih tijela i, time, omogućuju da tijelo koje prima zahtjev ispuni svoje obveze u pogledu tijela koje podnosi zahtjev.
- 39 Okolnost da Direktiva 2011/16 ne predviđa izričito primjenu sankcijskih mjera ne znači da ih se ne može smatrati provođenjem te direktive i, stoga, da obuhvaćaju područje primjene prava Unije. Naime, pojam „mjere za prikupljanje informacija” u smislu članka 18. spomenute direktive i pojam „mjere potrebne za osiguravanje nesmetanog djelovanja postupaka upravne suradnje” u smislu članka 22. stavka 1. iste direktive takvi su da uključuju te mjere.
- 40 U tim okolnostima, nije važno to što se nacionalna odredba koja služi kao temelj sankcijskoj mjeri kao što je ona određena Berliozu nalazi u zakonu koji nije donesen kako bi prenio Direktivu 2011/16, s obzirom na to da se primjenom te nacionalne odredbe želi osigurati primjena navedene direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 28.).
- 41 Nacionalno zakonodavstvo, poput onog o kojemu je riječ u glavnom postupku, koje predviđa sankcijsku mjeru zbog nedavanja odgovora na zahtjev nacionalne porezne uprave koji bi potonjoj omogućio da ispuni obveze predviđene Direktivom 2011/16 treba dakle smatrati provođenjem te direktive.
- 42 Stoga na prvo pitanje treba odgovoriti da članak 51. stavak 1. Povelje treba tumačiti na način da država članica provodi pravo Unije u smislu te odredbe i da je stoga Povelja primjenjiva kad u svojem zakonodavstvu propisuje novčanu kaznu osobi koja odbija dostaviti informacije u okviru razmjene između poreznih uprava osobito na temelju odredaba Direktive 2011/16.

### ***Drugo pitanje***

- 43 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 47. Povelje tumačiti na način da osoba kojoj je izrečena novčana kazna zbog nepoštovanja upravne odluke kojom joj se nalaže dostava informacija u okviru razmjene između nacionalnih poreznih uprava na temelju Direktive 2011/16 može osporavati zakonitost te odluke.

### ***Postojanje prava na pravni lijek na temelju članka 47. Povelje***

- 44 Prema članku 47. Povelje naslovljenom „Pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje”, svatko čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni ima pravo na djelotvoran pravni lijek pred sudom. To pravo odgovara obvezi država članica iz članka 19. stavka 1. drugog podstavka UEU-a da osiguravaju pravne lijekove dostatne za osiguranje djelotvorne pravne zaštite u područjima obuhvaćenima pravom Unije.

- 45 Nekoliko vlada tvrdilo je da u slučaju poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku ne postoji „pravo zajamčeno pravom Unije” u smislu članka 47. Povelje jer Direktiva 2011/16 ne dodjeljuje pravo pojedincima. Prema tim vladama, ta se direktiva, kao i Direktiva 77/799 koju je Sud razmatrao u presudi od 22. listopada 2013., *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), odnosi samo na razmjenu informacija između poreznih uprava i ona dodjeljuje prava samo potonjima. Posljedično, osoba kao što je Berlioz ne može se na temelju članka 47. Povelje pozivati na to da ima pravo na djelotvoran pravni lijek.
- 46 U tom je pogledu Sud u točkama 30. do 36. spomenute presude utvrdio da Direktiva 77/799, čiji je predmet uređivanje suradnje između poreznih uprava država članica, koordinira prijenos informacija između nadležnih tijela, uz nametanje državama članicama određenih obveza, ali ne dodjeljuje posebna prava poreznom obvezniku u pogledu njegova sudjelovanja u postupku razmjene informacija između tih tijela. Točnije, ta direktive uopće ne predviđa obvezu spomenutih tijela da saslušaju poreznog obveznika.
- 47 Što se tiče Direktive 2011/16, ona u svojoj uvodnoj izjavi 7. navodi da se nadograđuje na postignuća Direktive 77/799 time što osigurava jasnija i preciznija pravila koja uređuju upravnu suradnju između država članica gdje je to potrebno, kako bi se uspostavio širi opseg te suradnje. Valja utvrditi da time Direktiva 2011/16 ima cilj analogan onomu Direktive 77/799 koju zamjenjuje.
- 48 Međutim, ta okolnost ne podrazumijeva da osoba koja se nalazi u situaciji u kojoj je Berlioz ne može, u skladu s člankom 47. Povelje, braniti svoj slučaj pred sudom u okviru primjene Direktive 2011/16.
- 49 Naime, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da se temeljna prava koja se jamče u pravnom sustavu Unije primjenjuju na sve situacije uređene pravom Unije i da primjena tog prava uključuje primjenu temeljnih prava zajamčenih Poveljom (vidjeti u tom smislu presude od 26. veljače 2013., *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 19. do 21., kao i od 26. rujna 2013., *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, t. 72. i 73.).
- 50 U ovom slučaju, glavni se postupak odnosi na mjeru kojom se osobu sankcionira jer nije poštovala odluku kojom se od nje zahtijeva da tijelu koje prima zahtjev dostavi informacije kojima se potonjem želi omogućiti da postupi po zahtjevu koji je sastavilo tijelo koje podnosi zahtjev na temelju, među ostalim, Direktive 2011/16. Budući da se ta sankcijska mjera temelji na nacionalnoj odredbi koja, kao što proizlazi iz odgovora na prvo pitanje, provodi pravo Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje, iz toga slijedi da su njezine odredbe, točnije njezin članak 47., primjenjive u okolnostima glavnog postupka (vidjeti u tom smislu presudu od 26. rujna 2013., *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, t. 74. do 77.).
- 51 Što se točnije tiče zahtjeva postojanja prava zajamčenog pravom Unije, u smislu članka 47. Povelje, valja podsjetiti da je prema ustaljenoj sudskoj praksi zaštita od intervencija javne vlasti, svojevoljnih ili neproporcionalnih, u sferu privatnih aktivnosti osobe, bila ona fizička ili pravna, opće načelo prava Unije (presude od 21. rujna 1989., *Hoechst/Komisija*, 46/87 i 227/88, EU:C:1989:337, t. 19. i od 22. listopada 2002., *Roquette Frères*, C-94/00, EU:C:2002:603, t. 27., kao i rješenje od 17. studenoga 2005., *Minoan Lines/Komisija*, C-121/04 P, neobjavljeno, EU:C:2005:695, t. 30.).
- 52 Na tu se zaštitu može pozvati osoba kao što je Berlioz, protiv akta koji na njega negativno utječe, kao što su nalog i sankcijska mjera o kojoj je riječ u glavnom postupku, zbog čega se takva osoba može osloniti na pravo zajamčeno pravom Unije, u smislu članka 47. Povelje, koje mu daje pravo na djelotvoran pravni lijek.

### ***Predmet prava na pravni lijek***

- 53 Što se tiče sankcijske mjere, valja provjeriti je li pravo na pravni lijek protiv te mjere, poput onog predviđenog propisom o kojemu je riječ u glavnom postupku, dovoljno da omogući osobi da istakne prava koja ima na temelju članka 47. Povelje ili taj članak zahtijeva da ona može u tu svrhu također osporavati zakonitost naloga koji je temelj sankcijske mjere.
- 54 U tom pogledu valja podsjetiti da je načelo djelotvorne sudske zaštite opće načelo prava Unije koje je danas izraženo u članku 47. Povelje. Navedeni članak 47. osigurava u pravu Unije zaštitu koju dodjeljuje članak 6. stavak 1. i članak 13. EKLJP-a. Stoga se valja pozivati samo na tu prvu odredbu (vidjeti u tom smislu presudu od 6. studenoga 2012., Otis i dr., C-199/11, EU:C:2012:684, t. 46. i 47.).
- 55 Što se tiče članka 47. drugog stavka Povelje, on predviđa da svatko ima pravo da neovisni i nepristrani sud ispita njegov slučaj. Poštovanje tog prava podrazumijeva da je odluka upravnog tijela koje samo po sebi ne ispunjava uvjete neovisnosti i nepristranosti podvrgnuta kasnijem nadzoru sudbenog tijela koje mora, među ostalim, imati nadležnost ispitati sva relevantna pitanja.
- 56 Stoga, kao što je nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 80. svojeg mišljenja, nacionalni sudac pred kojim je pokrenut postupak tužbom protiv administrativne novčane kazne izrečene osobi zbog nepoštovanja naloga, mora biti u mogućnosti ispitati zakonitost potonjeg kako bi bili ispunjeni zahtjevi iz članka 47. Povelje.
- 57 Komisija ističe da bi priznati osobi pravo na pravni lijek protiv takvog naloga značilo priznati joj veća postupovna prava nego poreznom obvezniku. Smatra da iz točke 40. presude od 22. listopada 2013. Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) slijedi da je zahtjev za informacije upućen poreznom obvezniku, koji pripada fazi istrage tijekom koje se prikupljaju informacije, samo pripremni akt za konačnu odluku i da ga se ne može osporavati.
- 58 Ipak valja razlikovati okolnosti u predmetu u glavnom postupku od onih u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. listopada 2013. Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). Naime, potonji se predmet odnosio na zahtjeve za informacije koje je uputila porezna uprava jedne države članice poreznoj upravi druge države članice i, konkretno, na pravo poreznog obveznika protiv kojeg se vodi porezna istraga u državi članici koja podnosi zahtjev da sudjeluje u postupku koji se odnosi na te zahtjeve. Međutim, zahtjev za informacije nije bio upućen predmetnoj osobi, suprotno onomu što je slučaj u pogledu Berlioza u glavnom postupku. Dakle, u predmetu koji je osnova te presude, Sud je trebao donijeti odluku o tome postoji li pravo poreznog obveznika protiv kojeg je bio upućen zahtjev za informacije između nacionalnih poreznih uprava na saslušanje u okviru tog postupka, a ne, kao što je to u ovom predmetu, o tome postoji li pravo na pravni lijek u korist osobe iz države članice koja prima zahtjev protiv sankcijske mjere izrečene toj osobi zbog nepoštovanja naloga koji je u pogledu nje donijelo tijelo koje prima zahtjev nakon što mu je tijelo koje podnosi zahtjev uputilo zahtjev za informacije.
- 59 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 47. Povelje treba tumačiti na način da osoba kojoj je izrečena novčana kazna zbog nepoštovanja upravne odluke kojom joj se nalaže dostava informacija u okviru razmjene između nacionalnih poreznih uprava na temelju Direktive 2011/16 može osporavati zakonitost te odluke.

### ***Četvrto pitanje***

- 60 Svojim četvrtim pitanjem, koje valja ispitati prije trećeg pitanja, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16 tumačiti na način da je „predvidiva relevantnost” informacija koje jedna država članica zatraži od druge države članice uvjet koji zahtjev za informacije mora ispunjavati kako bi nastala obveza države članice koja prima zahtjev da postupi po tom zahtjevu i isto tako uvjet zakonitosti naloga koji ta država članica uputi osobi.

- 61 Na temelju članka 1. stavka 1. Direktive 2011/16 koji se odnosi na predmet te direktive, države članice međusobno surađuju s namjerom razmjene informacija koje „mogu biti značajne” [koje su „predvidivo relevantne”] za upravu koja podnosi zahtjev vodeći računa o poreznim odredbama zakonodavstva države članice kojoj pripada ta uprava.
- 62 Članak 5. Direktive 2011/16 upućuje na te informacije tako što propisuje da na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev tijelo koje prima zahtjev njemu dostavlja sve informacije navedene u spomenutom članku 1. stavku 1. koje posjeduje ili koje je prikupilo kao rezultat istražnih radnji. Taj članak 5. stoga nameće obvezu tijelu koje prima zahtjev.
- 63 Iz teksta tih odredaba proizlazi da pojam „predvidiva relevantnost” označava kvalitetu koju trebaju imati zatražene informacije. Obveza koju ima tijelo koje prima zahtjev na temelju članka 5. Direktive 2011/16 da surađuje s tijelom koje podnosi zahtjev ne obuhvaća pružanje informacija koje nemaju tu kvalitetu.
- 64 Dakle, kvaliteta „predvidive relevantnosti” zatraženih informacija uvjet je zahtjeva koji se na njih odnosi.
- 65 Nadalje valja utvrditi tko i kako ocjenjuje tu kvalitetu i može li se osoba kojoj se tijelo koje prima zahtjev obraća radi dobivanja informacija koje zahtijeva tijelo koje podnosi zahtjev pozvati na nepostojanje takve kvalitete.
- 66 U tom pogledu valja uputiti na tekst uvodne izjave 9. Direktive 2011/16 prema kojem standard „predvidive relevantnosti” ima cilj osigurati razmjenu informacija u poreznim pitanjima u najširoj mogućoj mjeri i istodobno razjasniti da države članice nemaju slobodu baviti se „traženjem naslijepo” ili tražiti informacije za koje je malo vjerojatno da su značajne za porezna davanja predmetnog poreznog obveznika.
- 67 Kao što je istaknulo nekoliko vlada i Komisija, taj pojam predvidive relevantnosti odražava onaj iz članka 26. predložka porezne konvencije OECD-a što se tiče sličnosti koncepata kojima se koristi kao i u pogledu upućivanja na konvencije OECD-a koje se nalaze u obrazloženju prijedloga Direktive Vijeća COM(2009) 29 *final* od 2. veljače 2009. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja, koji je doveo do donošenja Direktive 2011/16. Prema komentarima koji se odnose na taj članak koje je 17. srpnja 2012. usvojilo Vijeće OECD-a, države ugovornice ne mogu „nasumično potraživati podatke” ili zahtijevati podatke za koje je malo vjerojatno da su relevantni za razjašnjavanje poreznih predmeta određenog poreznog obveznika. Naprotiv, treba postojati razumna mogućnost da će se zatražene informacije pokazati relevantnima.
- 68 Cilj pojma „predvidive relevantnosti” kako proizlazi iz uvodne izjave 9. Direktive 2011/16 stoga je omogućiti tijelu koje podnosi zahtjev da dobije sve informacije koje mu se čine opravdanim za njegovu istragu a da ga pritom ne ovlašćuje na to da na očit način prekorači okvir te istrage niti da tijelu koje podnosi zahtjev nametne prekomjeran teret.
- 69 Naime, bitno je da tijelo koje podnosi zahtjev može u okviru svoje istrage odrediti informacije za koje smatra da su mu potrebne u pogledu njegova nacionalnog prava kako bi, u skladu s uvodnom izjavom 1. Direktive 2011/16, pravilno utvrdio iznos poreza i pristojbi koje valja ubrati.
- 70 Dakle, na tom je tijelu koje vodi istragu zbog koje je podnesen zahtjev za informacije da ocijeni, prema okolnostima predmeta, predvidivu relevantnost informacija koje se zahtijevaju radi te istrage ovisno o tijeku postupka i, u skladu s člankom 17. stavkom 1. Direktive 2011/16, ovisno o tome jesu li iscrpljeni uobičajeni izvori informacija koje je ono moglo iskoristiti.
- 71 Iako tijelo koje podnosi zahtjev u tom pogledu ima određenu marginu prosudbe, ono ipak ne može zahtijevati informacije koje uopće nisu relevantne za predmetnu istragu.

- 72 Takav zahtjev naime ne bi bio u skladu s člancima 1. i 5. Direktive 2011/16.
- 73 Što se tiče osobe, u slučaju kada bi joj se tijelo koje prima zahtjev ipak obratilo na način da joj, eventualno, uputi nalog radi dobivanja traženih informacija, iz odgovora na drugo pitanje proizlazi da joj se valja priznati pravo da se pred sudom pozove na neusklađenost spomenutog zahtjeva za informacije s člankom 5. Direktive 2011/16 i na nezakonitost naloga koji se na njemu temelji.
- 74 Posljedično na četvrto pitanje valja odgovoriti da članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16 treba tumačiti na način da je „predvidiva relevantnost” informacija koje jedna država članica zatraži od druge države članice uvjet koji zahtjev za informacije mora ispunjavati kako bi nastala obveza države članice koja prima zahtjev postupiti po tom zahtjevu i isto tako uvjet zakonitosti naloga koji ta država članica uputi osobi i sankcijske mjere koja se potonjoj izreče zbog nepoštovanja te odluke.

### *Treće i peto pitanje*

- 75 Svojim trećim i petim pitanjem, koje valja zajedno ispitati, sud koji je uputio zahtjev u biti pita, s jedne strane, treba li članak 47. Povelje tumačiti na način da, u okviru tužbe koju osoba podnese protiv sankcijske mjere koju mu je izreklo tijelo koje prima zahtjev zbog nepoštovanja naloga koji je ono donijelo nakon što mu je drugo tijelo uputilo zahtjev za informacije na temelju Direktive 2011/16, nacionalni sudac ima neograničenu nadležnost za nadzor zakonitosti tog naloga. S druge strane, on pita treba li članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16 kao i članak 47. Povelje tumačiti na način da im se protivi to da se ispitivanje valjanosti zahtjeva za informacije koji je uputilo tijelo koje podnosi zahtjev obavlja u pogledu zahtjeva drugog tijela za informacije ograniči na formalnu valjanost takvog zahtjeva i tomu da obvezuju nacionalnog suca da u okviru takve tužbe provjeri je li poštovan uvjet o predvidivoj relevantnosti u svim njegovim aspektima, uključujući članak 17. Direktive 2011/16.
- 76 Što se tiče, kao prvo, nadzora koji vrši tijelo koje prima zahtjev, u točkama 70. i 71. ove presude istaknuto je da tijelo koje podnosi zahtjev ima marginu prosudbe za ocjenu predvidive relevantnosti informacija koje zahtijeva tijelo koje prima zahtjev, premda je opseg njegova nadzora ograničen.
- 77 Naime, vodeći računa o mehanizmu suradnje između poreznih uprava utvrđenom Direktivom 2011/16, koji, kako proizlazi iz uvodnih izjava 2., 6. i 8. Direktive 2011/16, počiva na pravilima kojima je cilj uspostaviti povjerenje među državama članicama, omogućujući učinkovitu i brzu suradnju, tijelo koje prima zahtjev mora načelno imati povjerenja u tijelo koje podnosi zahtjev i pretpostaviti da je zahtjev za informacije koji mu je uputilo drugo tijelo u skladu s nacionalnim pravom i da je nužan za potrebe njegove istrage. Tijelo koje prima zahtjev načelno nema detaljna znanja o činjeničnom i pravnom okviru koji postoji u državi koja podnosi zahtjev i od njega se ne može zahtijevati da ima takva znanja (vidjeti u tom smislu presudu od 13. travnja 2000., *W. N.*, C-420/98, EU:C:2000:209, t. 18.). U svakom slučaju, tijelo koje prima zahtjev ne može zamijeniti ocjenu tijela koje podnosi zahtjev vlastitom ocjenom eventualne korisnosti zatraženih informacija.
- 78 Unatoč tomu, tijelo koje prima zahtjev svejedno mora provjeriti jesu li zatražene informacije predvidivo relevantne za istragu koju vodi tijelo koje podnosi zahtjev.
- 79 U tom pogledu, kao što proizlazi iz uvodne izjave 9. Direktive 2011/16, valja uputiti na članak 20. stavak 2. iste, koji spominje elemente relevantne za taj nadzor. Oni obuhvaćaju, s jedne strane, podatke koje mora dostaviti tijelo koje podnosi zahtjev, to jest identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom i poreznu svrhu za koju se traže informacije i, s druge strane, eventualno, ime i adresu svake osobe za koju se vjeruje da posjeduje tražene informacije kao i svaki element koji tijelu koje prima zahtjev može olakšati prikupljanje informacija.

- 80 Kako bi se tijelu koje prima zahtjev omogućilo da započne s provjerom spomenutom u točkama 78. i 79. ove presude, tijelo koje podnosi zahtjev treba dati prikladno obrazloženje u pogledu svrhe zatraženih informacija u okviru poreznog postupka koji se vodi protiv poreznog obveznika određenog u zahtjevu za informacije.
- 81 Prema potrebi, tijelo koje prima zahtjev može radi te provjere zahtijevati od tijela koje podnosi zahtjev, na temelju upravne suradnje u oporezivanju uvedene Direktivom 2011/16, dodatne informacije koje bi prema njegovu mišljenju bile nužne da se isključi očito nepostojanje predvidive relevantnosti zatraženih informacija u pogledu elemenata iz točaka 78. i 79. ove presude.
- 82 Nadzor koji vrši tijelo koje prima zahtjev stoga nije ograničen na sažetu i formalnu provjeru pravilnosti zahtjeva za informacije u pogledu spomenutih elemenata, nego mora također omogućiti tom tijelu da bude sigurno da su zatražene informacije predvidivo relevantne s obzirom na identitet dotičnog poreznog obveznika i eventualne treće osobe kao i s obzirom na potrebe predmetne porezne istrage.
- 83 Kao drugo, što se tiče nadzora suca kojemu je osoba podnijela tužbu protiv sankcije koja joj je izrečena na temelju naloga koji je donijelo tijelo kojemu je podnesen zahtjev radi postupanja po zahtjevu za podatke tijela koje podnosi zahtjev, taj se nadzor može odnositi na proporcionalnost te sankcije i dovesti, eventualno, do njezine izmjene, ali se može odnositi i na zakonitost spomenute odluke, kao što proizlazi iz odgovora na drugo pitanje.
- 84 U tom pogledu, učinkovitost sudskog nadzora koju jamči članak 47. Povelje zahtijeva da obrazloženje tijela koje podnosi zahtjev omogućuje nacionalnom sucu nadzor zakonitosti zahtjeva za informacije (vidjeti u tom smislu presude od 4. lipnja 2013., ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, t. 53. i od 23. listopada 2014., Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, t. 20.).
- 85 S obzirom na ono što je izloženo u točkama 70. i 71. ove presude u vezi s marginom prosudbe koju ima tijelo koje podnosi zahtjev, valja smatrati da se granice primjenjive na nadzor tijela koje prima zahtjev nameću na isti način na sudski nadzor.
- 86 Dakle, sudac treba samo provjeriti temelji li se nalog na dovoljno obrazloženom zahtjevu tijela koje podnosi zahtjev koji se odnosi na informacije koje se ne čine takvima da očito ni na koji način nisu predvidivo relevantne s obzirom na, s jedne strane, dotičnog poreznog obveznika kao i eventualno treću osobu i, s druge strane, na poreznu svrhu koju ima.
- 87 Sud koji je uputio zahtjev također pita treba li se sudski nadzor odnositi na poštovanje odredaba članka 17. Direktive 2011/16, koji predviđa ograničenja dostavljanju informacija koje traži tijelo države članice.
- 88 U tom pogledu valja utvrditi da te odredbe koje bi se, neke od njih, moglo uzeti u obzir radi utvrđivanja zakonitosti zahtjeva za informacije upućenog osobi ipak ne utječu na nadzor predvidive relevantnosti tih informacija. Međutim, kao što proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku i pisanih i usmenih Berliozovih očitovanja, njegovo odbijanje da pruži određene zatražene informacije temelji se samo na navodnom nepostojanju predvidive relevantnosti tih informacija, a ne poziva se na „ograničenje” u smislu članka 17. Direktive 2011/16.
- 89 Posljedično na treće i peto pitanje treba odgovoriti da članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16 treba tumačiti na način da provjera koju vrši tijelo koje prima zahtjev za informacije od tijela koje ga podnosi na temelju te direktive stoga nije ograničena na formalnu pravilnost tog zahtjeva, nego mora omogućiti tom tijelu koje prima zahtjev da bude sigurno da su zatražene informacije predvidivo relevantne s obzirom na identitet dotičnog poreznog obveznika i eventualne treće osobe kao i s obzirom na potrebe predmetne porezne istrage. Te iste odredbe Direktive 2011/16 i članak 47. Povelje treba tumačiti na način da, u okviru tužbe koju osoba podnese protiv sankcijske mjere koju mu je izreklo tijelo koje prima zahtjev zbog nepoštovanja naloga koji je donijelo nakon što mu je drugo tijelo

uputilo zahtjev za informacije na temelju Direktive 2011/16, nacionalni sudac ima, osim ovlasti izmjene izrečene sankcije, neograničenu nadležnost za nadzor zakonitosti tog naloga. Što se tiče uvjeta zakonitosti navedene odluke koji se odnosi na predvidivu relevantnost zatraženih informacija, sudski nadzor ograničen je na provjeru očitog nepostojanja takve relevantnosti.

### *Šesto pitanje*

- 90 Svojim šestim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita, treba li članak 47. drugi stavak Povelje tumačiti na način da, u okviru njegova sudskog nadzora koji vrši sudac države članice koja prima zahtjev, taj sudac mora imati pristup zahtjevu za informacije koji je država članica koja podnosi zahtjev uputila državi članici koja prima zahtjev i treba li taj dokument također dostaviti dotičnoj osobi u potonjoj državi članici, kako bi se moglo pravično ispitati njezin slučaj, ili mu se taj pristup može odbiti zbog povjerljivosti.
- 91 U tom pogledu valja utvrditi da ispitivanje eventualnog očitog nepostojanja predvidive relevantnosti zatraženih informacija valja izvršiti s obzirom na navedeni dokument.
- 92 Stoga, kako bi se sucu države članice koja prima zahtjev omogućilo da vrši svoj sudski nadzor, taj sudac mora imati pristup zahtjevu za informacije koji je država članica koja podnosi zahtjev dostavila državi članici koja prima zahtjev. U tom pogledu taj sudac može, ako je potrebno, zahtijevati od tijela koje prima zahtjev dodatne informacije koje je dobio od tijela koje podnosi zahtjev i koje bi prema njegovu mišljenju bile nužne da se isključi očito nepostojanje predvidive relevantnosti zatraženih informacija.
- 93 Što se tiče postojanja prava osobe na pristup zahtjevu za informacije, valja uzeti u obzir tajnost tog dokumenta u skladu s člankom 16. Direktive 2011/16.
- 94 Razlog te tajnosti diskrecija je koju tijelo koje podnosi zahtjev načelno mora dokazati u stadiju prikupljanja informacija i koju može tražiti od tijela koje prima zahtjev kako se ne bi ugrozila djelotvornost njegove istrage.
- 95 Tajnost zahtjeva za informacije može dakle u okviru istrage biti istaknuta protiv bilo koje osobe.
- 96 U okviru sudske zaštite, valja podsjetiti da načelo jednakosti oružja, koje proizlazi iz samog pojma pravičnog suđenja, uključuje obvezu da se svakoj stranci pruži razumna mogućnost da iznese svoje stajalište, uključujući dokaze, u uvjetima koji je u odnosu na protivnu stranu ne stavljaju u znatno slabiji položaj (presuda od 6. studenoga 2012., *Otis i dr.*, C-199/11, EU:C:2012:684, t. 71.).
- 97 Sud je također presudio da postojanje povrede prava obrane, uključujući pravo na pristup spisu, treba ocijeniti s obzirom na posebne okolnosti svakog slučaja, a osobito s obzirom na prirodu akta u pitanju, kontekst njegova donošenja i pravna pravila koja uređuju odnosnu materiju (vidjeti presude od 18. srpnja 2013., *Komisija i dr./Kadi*, C-584/10 P, C-593/10 P i C-595/10 P, EU:C:2013:518, t. 102., kao i od 10. rujna 2013., *G. i R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, t. 32. i 34.).
- 98 S obzirom na ta razmatranja, valja provjeriti mora li osoba, poput Berlioza, koja smatra da informacije koje su od nje zatražene putem naloga nisu predvidivo relevantne, imati pristup zahtjevu za informacije koji je tijelo koje podnosi zahtjev uputilo tijelu koje prima zahtjev kako bi mogao punopravno braniti svoj slučaj pred sudom.
- 99 U tom pogledu iz odgovora na treće i peto pitanje proizlazi da je, kako bi se utvrdila nezakonitost naloga koji se temelji na zahtjevu za informacije i sankcijske mjere izrečene zbog njegova nepoštovanja, nužno, ali dovoljno, dokazati očito nepostojanje predvidive relevantnosti svih ili dijela informacija zatraženih u svrhu istrage koja se provodi, vodeći računa o identitetu dotičnog poreznog obveznika i poreznoj svrsi zatraženih informacija.



- 100 U tu svrhu nije nužno da dotična osoba, kako bi se njezin slučaj pravično ispitaio u pogledu uvjeta predvidive relevantnosti, ima pristup cijelom zahtjevu za informacije. Dovoljno je da ima pristup minimalnim informacijama iz članka 20. stavka 2. Direktive 2011/16, to jest identitetu dotičnog poreznog obveznika i poreznoj svrsi zatraženih informacija. Međutim, ako sudac države članice koja prima zahtjev smatra da spomenuta minimalna informacija u tom pogledu nije dovoljna i ako od tijela koje prima zahtjev zatraži dodatne informacije u smislu točke 92. ove presude, taj sudac ima obvezu dotičnoj osobi dostaviti te dodatne informacije, vodeći pritom računa o eventualnoj povjerljivosti određenih elemenata.
- 101 Posljedično, na šesto pitanje valja odgovoriti da članak 47. stavak 2. Povelje treba tumačiti na način da, u okviru sudskog nadzora koji vrši sudac države članice koja prima zahtjev, taj sudac mora imati pristup zahtjevu za informacije koji je država članica koja podnosi zahtjev uputila državi članici koja prima zahtjev. Suprotno tomu, dotična osoba nema pravo na pristup cijelom zahtjevu za informacije koji je i dalje tajni dokument u skladu s člankom 16. Direktive 2011/16. Kako bi njegov slučaj pred sudom bio pravilno saslušan u pogledu nepostojanja predvidive relevantnosti zatraženih informacija, dovoljno je, načelno, da raspolaže informacijama iz članka 20. stavka 2. te direktive.

### **Troškovi**

- 102 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 navedenoga, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

1. **Članak 51. stavak 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima treba tumačiti na način da država članica provodi pravo Unije u smislu te odredbe i da je stoga Povelja Europske unije o temeljnim pravima primjenjiva, kad u svojem zakonodavstvu propisuje novčanu kaznu osobi koja odbija dostaviti informacije u okviru razmjene između poreznih uprava osobito na temelju odredaba Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ.**
2. **Članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima treba tumačiti na način da osoba kojoj je izrečena novčana kazna zbog nepoštovanja upravne odluke kojom joj se nalaže dostava informacija u okviru razmjene između nacionalnih poreznih uprava na temelju Direktive 2011/16 može osporavati zakonitost te odluke.**
3. **Članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16 treba tumačiti na način da je „predvidiva relevantnost” informacija koje jedna država članica zatraži od druge države članice uvjet koji zahtjev za informacije mora ispunjavati kako bi nastala obveza države članice koja prima zahtjev postupiti po tom zahtjevu i isto tako uvjet zakonitosti naloga koji ta država članica uputi osobi te sankcijske mjere izrečene potonjoj zbog nepoštovanja te odluke.**
4. **Članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16 treba tumačiti na način da provjera koju vrši tijelo koje prima zahtjev za informacije od tijela koje ga podnosi na temelju te direktive stoga nije ograničen na formalnu pravilnost tog zahtjeva, nego mora omogućiti tom tijelu koje prima zahtjev da bude sigurno da su zatražene informacije predvidivo relevantne s obzirom na identitet dotičnog poreznog obveznika i eventualne treće osobe kao i s obzirom na potrebe predmetne porezne istrage. Te iste odredbe Direktive 2011/16 i članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima treba tumačiti na način da, u okviru tužbe koju osoba podnese protiv sankcijske mjere koju mu je izreklo tijelo koje prima zahtjev zbog nepoštovanja naloga koji je ono donijelo nakon što mu je drugo uputilo zahtjev za informacije na temelju Direktive 2011/16, nacionalni sudac ima, osim ovlasti izmjene izrečene**

sankcije, neograničenu nadležnost za nadzor zakonitosti tog naloga. Što se tiče uvjeta zakonitosti navedene odluke koji se odnosi na predvidivu relevantnost zatraženih informacija, sudski nadzor ograničen je na provjeru očitog nepostojanja takve relevantnosti.

5. Članak 47. stavak 2. Povelje Europske unije o temeljnim pravima treba tumačiti na način da, u okviru njegova sudskog nadzora koji vrši sudac države članice koja prima zahtjev, taj sudac mora imati pristup zahtjevu za informacije koji je država članica koja podnosi zahtjev uputila državi članici koja prima zahtjev. Suprotno tomu, dotična osoba nema pravo na pristup cijelom zahtjevu za informacije koji je i dalje tajni dokument u skladu s člankom 16. Direktive 2011/16. Kako bi njegov slučaj pred sudom bio pravilno saslušan u pogledu nepostojanja predvidive relevantnosti zatraženih informacija, dovoljno je, načelno, da raspolaže informacijama iz članka 20. stavka 2. te direktive.

Potpisi