



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE  
JULIANE KOKOTT,  
predstavljeni 2. julija 2020<sup>1</sup>

### Združeni zadevi C-245/19 in C-246/19

**État du Grand-duché de Luxembourg**

**proti**

**B (C-245/19),**

**B,**

**C,**

**D,**

**F. C. (C-246/19),**

**ob udeležbi**

**A**

**(Pravno varstvo zoper zaprosila za informacije na področju davčnega prava)**

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

„Predhodno odločanje – Davčna zakonodaja – Direktiva 2011/16/EU – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Člen 1(1) – Člen 5 – Zaposilo za informacije finančnega organa druge države članice – Odredba za predložitev informacij, ki jo izda zaproseni finančni organ – Verjetna pomembnost zaprosenih informacij – Listina Evropske unije o temeljnih pravicah – Člena 7 in 8 – Člen 47 – Pravica do učinkovitega pravnega sredstva pri sodišču – Izključitev možnosti vložitve pravnega sredstva za osebo, ki je zavezana predložiti informacije, davčnega zavezanca, na katerega se nanašajo informacije, in tretje osebe, na katere se nanaša odredba za predložitev informacij“

### I. Uvod

1. V sedanjem času je v središču pozornosti javnosti, pravnih reform<sup>2</sup> in sodne prakse Sodišča<sup>3</sup> učinkovita zajezitev izogibanja plačevanja davkov in davčnih utaj. Za mednarodno preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička s strani davčnih zavezancev (tako imenovani projekt BEPS organizacije OECD<sup>4</sup>) je nedvomno potrebno boljše sodelovanje finančnih organov držav in zlasti učinkovita izmenjava podatkov.

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: nemščina.

<sup>2</sup> Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1) medtem velja, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2018/822 z dne 25. maja 2018 (UL 2018, L 139, str. 1). Države članice morajo določbe, ki so jih sprejele zaradi te spremembe, uporabljati od 1. julija 2020.

<sup>3</sup> Sodbi z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi (C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134), in T Danmark in Y Denmark (C-116/16 in C-117/16, EU:C:2019:135), ter moji sklepi predlogi v teh zadevah (C-115/16, EU:C:2018:143; C-116/16, EU:C:2018:144; C-117/16, EU:C:2018:145; C-118/16, EU:C:2018:146; C-119/16, EU:C:2018:147, in C-299/16, EU:C:2018:148).

<sup>4</sup> Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj, Base Erosion and Profit Shifting.

2. Predmet obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe je druga plat učinkovitega sistema za izmenjavo informacij; to so pravne dobrine (na primer temeljna pravica do varstva podatkov) oseb, ki so zavezane predložiti informacije, davčnih zavezancev in drugih tretjih oseb, ki morda niso seznanjene s posredovanjem njihovih podatkov. V obravnavanem primeru je Veliko vojvodstvo Luksemburg z zakonom izrecno izključilo možnost vložitve pravnega sredstva zoper odredbe za predložitev informacij.

3. Sodišče je v zadevi *Berlioz*<sup>5</sup> v zvezi s tem že presodilo, da lahko stranka, ki ji je bila zaradi nespoštovanja upravne odredbe, s katero ji je bila naložena predložitev podatkov v okviru izmenjave informacij med nacionalnimi davčnimi organi na podlagi Direktive 2011/16<sup>6</sup>, naložena denarna sankcija, v zaproseni državi članici posredno, z izpodbijanjem odločbe o denarni sankciji, izpodbija zakonitost te odredbe.<sup>7</sup>

4. V obravnavanem predlogu za sprejetje predhodne odločbe pa gre za vložitev pravnega sredstva neposredno zoper odredbo za predložitev informacij, ki jo je izdal nacionalni finančni organ, ki želi oziroma mora zagotoviti informacije finančnemu organu, prosilcu iz druge države članice. Predložitvi informacij se v tem primeru ne upira samo oseba, ki je zavezana predložiti informacije, ampak tudi davčna zavezanka in druge zadevne tretje osebe.

5. Sodišče mora pojasniti, ali že odredba za predložitev informacij na podlagi Direktive 2011/16 pomeni poseg v temeljne pravice osebe, ki je zavezana predložiti informacije, davčnega zavezanca in drugih zadevnih tretjih oseb, zoper katerega mora biti dovoljeno učinkovito pravno sredstvo na podlagi člena 47 Listine. Poleg tega je treba pojasniti, kako konkretno in natančno mora biti napisano zaprosilo glede zadevnih oseb, da lahko zaproseni davčni organ presodi o „verjetni pomembnosti“ zaprosenih informacij za davčni postopek v drugi državi članici. Predmet upravnega sodelovanja na podlagi Direktive 2011/16 so namreč samo „verjetno pomembne“ informacije.

## II. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

#### 1. Listina Evropske unije o temeljnih pravicah

6. Člen 7 Listine (Spoštovanje zasebnega in družinskega življenja) določa:

„Vsakdo ima pravico do spoštovanja svojega zasebnega in družinskega življenja, stanovanja ter komunikacij.“

7. Člen 8 Listine (Varstvo osebnih podatkov) določa:

„1. Vsakdo ima pravico do varstva osebnih podatkov, ki se nanj nanašajo.

2. Osebnih podatki se morajo obdelovati pošteno, za določene namene in na podlagi privolitve prizadete osebe ali na drugi legitimni podlagi, določeni z zakonom. Vsakdo ima pravico dostopa do podatkov, zbranih o njem, in pravico zahtevati, da se ti podatki popravijo.

3. [...]“.

<sup>5</sup> Sodba z dne 16. maja 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373).

<sup>6</sup> Direktiva 2011/16 je v obravnavanem primeru upoštevana, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2016/2258 z dne 6. decembra 2016 (UL 2016, L 342, str. 1).

<sup>7</sup> Sodba z dne 16. maja 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 59 in točka 2 izreka).

8. V členu 47, prvi odstavek, Listine je določena pravica do učinkovitega pravnega sredstva:

„Vsakdo, ki so mu kršene pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, ima pravico do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem v skladu s pogoji, določenimi v tem členu.“

## 2. Direktiva 2011/16

9. V uvodni izjavi 9 Direktive 2011/16 je navedeno:

„[...] Namen standarda ‚verjetne primernosti‘ [‚verjetne pomembnosti‘] je zagotoviti izmenjavo podatkov o davčnih zadevah v čim večjem obsegu, hkrati pa razjasniti, da se države članice ne morejo lotiti ‚iskanj na slepo‘ ali zaprositi za informacije, ki najverjetneje niso pomembne za davčne zadeve določenega davkoplačevalca [davčnega zavezanca] [...].“

10. Člen 1 določa predmet urejanja Direktive 2011/16:

„1. Ta direktiva določa pravila in postopke, v skladu s katerimi države članice sodelujejo med seboj z namenom izmenjave informacij, ki naj bi bile pomembne [so verjetno pomembne] za izvajanje in uveljavljanje nacionalne zakonodaje držav članic v zvezi z davki iz člena 2.

2. [...]

3. Ta direktiva ne vpliva na uporabo pravil o medsebojni pomoči v kazenskih zadevah v državah članicah. Prav tako ne posega v izpolnjevanje kakršnih koli obveznosti držav članic v zvezi s širšim upravnim sodelovanjem, ki izhajajo iz drugih pravnih instrumentov, vključno z dvostranskimi ali večstranskimi sporazumi.“

11. Člen 5 Direktive 2011/16 določa postopek za izmenjavo informacij na zaprosilo:

„Na zaprosilo organa prosilca mu zaprošeni organ sporoči vse informacije iz člena 1(1), s katerimi razpolaga ali ki jih pridobi na podlagi administrativne preiskave.“

12. Člen 6 Direktive 2011/16 določa postopek v zvezi z zaprosilom za informacije:

„1. Zaprošeni organ poskrbi za izvedbo kakršnih koli administrativnih preiskav, ki so potrebne za pridobitev informacij iz člena 5.

2. [...]

3. Za pridobitev zaprošenih informacij ali izvedbo zaprošene administrativne preiskave zaprošeni organ upošteva enake postopke, kot če bi ukrepal na lastno pobudo ali na zaprosilo drugega organa v svoji državi članici.

4. [...]“.

13. Nazadnje člen 25 Direktive 2011/16 določa, da varstvo podatkov velja tudi pri upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja.

## **B. Mednarodno pravo**

### *1. Konvencija o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah*

14. Države članice Sveta Evrope in države članice OECD so 25. januarja 1988 podpisale Konvencijo o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah.<sup>8</sup> Konvencijo o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah so ratificirale vse države članice Evropske unije.

15. Za vse vrste upravne pomoči velja člen 23 Konvencije, naslovljen „postopek“:

„1. Zaprošena država uvede postopek v zvezi z ukrepi, sprejetimi po tej konvenciji, samo pri ustreznem organu.

2. [...]

3. Takoj ko je odločitev v postopku sprejeta, zaprošena država [...] drugo državo uradno obvesti o odločitvi in njenih posledicah za zaproseno pomoč.“

### *2. Vzorčna konvencija OECD o izogibanju dvojnemu obdavčevanju*

16. Svet OECD je 30. julija 1963 sprejel priporočilo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (vzorčna konvencija OECD)<sup>9</sup>.

17. Člen 26(1) vzorčne konvencije OECD se nanaša na izmenjavo informacij in določa:

„1. Pristojni organi držav pogodbenic si izmenjujejo informacije, ki so predvidoma pomembne za izvajanje določb te konvencije ali za izvajanje ali uveljavljanje domače zakonodaje glede davkov vseh vrst ali poimenovanj, ki se pobirajo za račun držav pogodbenic ali njihovih političnih enot ali lokalnih oblasti, če obdavčevanje na tej podlagi ni v nasprotju s Konvencijo. [...]“.

### *3. Davčna konvencija med Luksemburgom in Španijo*

18. Od leta 1988 velja davčna konvencija med Luksemburgom in Kraljevino Španijo z dne 3. junija 1986, ki je bila na ta dan podpisana v Madridu.<sup>10</sup> Člen 27(1) te davčne konvencije ureja izmenjavo informacij in je skladen s členom 26(1) vzorčne konvencije OECD.

## **C. Luksemburško pravo**

### *1. Zakon z dne 29. marca 2013*

19. Luksemburg je Direktivo 2011/16 prenesel z zakonom z dne 29. marca 2013<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Zbirka pogodb Sveta Evrope št. 127, kakor je bila spremenjena s Protokolom iz leta 2010, Zbirka pogodb Sveta Evrope št. 208. Uradni sta samo angleška in francoska različica Konvencije.

<sup>9</sup> Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. Zadnja različica vzorčne konvencije OECD je izšla 21. novembra 2017.

<sup>10</sup> Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales/Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, kakor je bila spremenjena s Protokolom z dne 10. novembra 2009.

<sup>11</sup> Zakon za prenos Direktive 2011/16, Mémorial A 2013, str. 756.

20. Člen 6 zakona z dne 29. marca 2013 določa:

„Na zaprosilo organa prosilca luksemburški zaprošeni organ organu prosilcu sporoči vse informacije, ki so verjetno pomembne za izvajanje in uveljavljanje nacionalne zakonodaje države članice prosilke v zvezi z davki iz člena 1 ter s katerimi ta zaprošeni organ razpolaga ali ki jih pridobi na podlagi administrativne preiskave.“

2. *Zakon z dne 25. novembra 2014*

21. Nato je sledil zakon z dne 25. novembra 2014 o postopku, ki se v davčnih zadevah uporablja za izmenjavo informacij na zaprosilo<sup>12</sup>. Njegov člen 1 določa:

„1. Ta zakon se od začetka svoje veljavnosti uporablja za zaprosila za izmenjavo informacij na davčnem področju, ki jih pristojni organ države prosilke naslovi na podlagi:

[...]

4. spremenjenega zakona z dne 29. marca 2013 o upravnem sodelovanju na davčnem področju [...]“.

22. Člen 2 zakona z dne 25. novembra 2014 določa:

„1. Davčni organi lahko od osebe, pri kateri so informacije, zahtevajo vse podatke, ki so potrebni za izvajanje izmenjave informacij na podlagi konvencij in zakonov.

2. Oseba, pri kateri so informacije, mora popolne, natančne in nespremenjene zahtevane podatke predložiti v roku enega meseca od vročitve odredbe, s katero ji je bila predložitev zaprošenih podatkov naložena. Ta dolžnost vključuje predložitev nespremenjenih listin, ki vsebujejo te podatke.

[...]“.

23. Člen 3 zakona z dne 25. novembra 2014 je določal:

„1. Pristojni davčni organ preveri, ali zaprosilo za izmenjavo informacij izpolnjuje formalne zahteve. Zaposilo za izmenjavo informacij izpolnjuje formalne zahteve, če vsebuje navedbo pravne podlage in pristojnega organa, ki je dal zaprosilo, ter druge navedbe, ki jih določajo konvencije in zakoni.

[...]

3. Če pristojni davčni organ z zaprošenimi informacijami ne razpolaga, direktor pristojnega davčnega organa ali oseba z njegovim pooblastilom osebi, pri kateri so informacije, s priporočeno pošto vroči odredbo za predložitev zaprošenih podatkov. Z vročitvijo odredbe osebi, pri kateri so informacije, se šteje, da je vročena tudi vsem drugim osebam, na katere se ta odredba nanaša.

[...]“.

24. Člen 5(1) zakona z dne 25. novembra 2014 določa:

„Če se zahtevane informacije ne predložijo v roku enega meseca od vročitve odredbe za predložitev zaprošenih podatkov, se osebi, pri kateri so informacije, lahko naloži upravna davčna globa do višine 250.000 EUR. Višino globe določi direktor pristojnega upravnega organa ali njegov namestnik.“

<sup>12</sup> Mémorial A 2014, str. 4170.

25. Člen 6 zakona z dne 25. novembra 2014 je določal:

„1. Zoper zaprosilo za izmenjavo informacij in odredbo za predložitev podatkov iz člena 3(1) in (3) ni pravnega sredstva.

2. Oseba, pri kateri so informacije, lahko zoper odločbe iz člena 5 vloži tožbo na upravno sodišče. Tožbo je treba vložiti v enem mesecu od vročitve odločbe osebi, pri kateri so zaprosene informacije. Tožba zadrži izvršitev. Z odstopanjem od zakonodaje o postopku pred upravnimi sodišči lahko vsaka stranka vloži le eno vlogo, vključno z začetno vlogo. Odgovor na tožbo mora biti v sodno tajništvo sodišča vložen v enem mesecu od vložitve začetne vloge. Vendar lahko predsednik senata, ki bo sodil v zadevi, če je to v interesu vodenja postopka, po uradni dolžnosti v roku, ki ga sam določi, zahteva predložitev dodatnih vlog. Upravno sodišče odloči v enem mesecu od vložitve odgovora na tožbo ali od izteka roka za predložitev dodatnih vlog.“

### 3. Zakon z dne 1. marca 2019

26. Zakon z dne 1. marca 2019 o spremembi zakona z dne 25. novembra<sup>13</sup> je začel veljati 9. marca 2019. Z zakonom z dne 1. marca 2019 sta bila spremenjena zlasti člen 3(1) in člen 6(1) zakona z dne 25. novembra 2014.

27. Člen 3(1) zakona z dne 25. novembra 2014 zdaj določa, da pristojni davčni organ preveri, da ni očitno, da zaprosene informacije niso verjetno pomembne, ob upoštevanju davčnega zavezanca, na katerega se nanaša zaprosilo za informacije, in osebe, pri kateri so informacije, ter potreb zadevnega davčnega postopka.

28. V skladu s členom 6(1) zakona z dne 25. novembra 2014 lahko oseba, pri kateri so informacije, zoper odredbo iz člena 3(3) vloži tožbo za razveljavitev na upravno sodišče.

### III. Postopek v glavni stvari in predlog za sprejetje predhodne odločbe

29. Postopka v glavni stvari temeljita na dveh zaprosilih za informacije, ki ju je španska davčna uprava naslovila na luksemburško davčno upravo. Španska davčna uprava se v zvezi z njima opira na davčno konvencijo med Luksemburgom in Španijo z dne 3. junija 1986 in Direktivo 2011/16. Obe zaprosili za informacije se nanašata na umetnico F. C. s stalnim prebivališčem v Španiji.

#### 1. Dejansko stanje v zadevi C-245/19

30. Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (direktor uprave za neposredne davke v Luksemburgu) je 16. junija 2017 na podlagi prvega zaprosila za informacije z dne 18. oktobra 2016 izdal odredbo zoper družbo B, ustanovljeno po luksemburškem pravu. Z odredbo je družbo B najprej pozval, naj za obdobje od leta 2011 do leta 2014 predloži kopije pogodb, ki jih je v zvezi s pravicami F. C. sklenila z družbama E in F.

31. Poleg tega je družbo B pozval, naj predloži naslednje informacije in dokumente:

„Prosim predložite kopije vseh drugih pogodb za davčna leta od 2011 do 2014 in vseh drugih pogodb v zvezi z umetnico, gospo F. C., ki so bile sklenjene pred navedenim obdobjem in po njem ter so začele veljati v omenjenih davčnih letih.“

<sup>13</sup> Mémorial A 2019, str. 112.

32. Nazadnje je družbo B pozval, naj predloži kopije vseh računov, ki so bili izdani ali prejeti v zvezi s temi pogodbami, ter navede način njihove izterjave in plačila in podrobne podatke o bančnih računih in finančnih institucijah, ki hranijo sredstva, vknjižena v bilanci stanja.

33. V dopisu je bilo opozorilo, da v skladu s členom 6 zakona z dne 25. novembra 2014 zoper to odredbo ni pravnega sredstva.

## **2. Dejansko stanje v zadevi C-246/19**

34. Luksemburška finančna uprava je 29. maja 2017 na podlagi drugega zaprosila za informacije z dne 16. marca 2017 izdala odredbo zoper banko A s sedežem v Luksemburgu. V njej je banko A pozvala, naj za obdobje od leta 2011 do leta 2014 navede imena aktualnih imetnikov določenega bančnega računa, imena oseb, ki so pooblaščenec za upravljanje bančnega računa, in imena oseb, ki so odprle račun, tudi če račun ni bil odprt v obdobju, na katero se nanaša ta odredba, ter predloži bančne izpiske za navedeno obdobje in podatke o dejanskih lastnikih računa.

35. Poleg tega je banko A pozvala, naj za obdobje od leta 2011 do leta 2014 predloži naslednje informacije in dokumente:

- „Prosim vas za informacijo, ali je bil račun [...] odprt po 31. decembru 2014. Če je to tako, nam prosim sporočite, ali sredstva izvirajo iz drugega računa, ki je odprt pri vaši banki, in v primeru pritrdilnega odgovora prosim predložite izpiske tega drugega računa za navedeno obdobje.
- Prosim poiščite in predložite izpiske v zvezi z vsemi finančnimi sredstvi, ki jih je imela gospa F. C. v navedenem obdobju, za družbo D, družbo B in druge družbe, ki jih je gospa F. C. nadzirala.
- Prosim poiščite in predložite izpiske v zvezi z vsemi finančnimi sredstvi, katerih dejanska lastnica je bila v navedenem obdobju gospa F. C.“

36. Nazadnje je luksemburška finančna uprava banko A pozvala, naj predloži kopije vseh dokumentov, ki so upoštevnosti za to odredbo. V dopisu je bilo prav tako opozorilo, da v skladu s členom 6 zakona z dne 25. novembra 2014 zoper to odredbo ni pravnega sredstva.

## **3. Sodna postopka v glavni stvari**

37. 17. julija 2017 so družba B (zadeva C-245/19) in F. C. ter družbe B, C in D (zadeva C-246/19) pri Tribunal administratif (upravno sodišče, Luksemburg) vložile tožbi zoper odredbi luksemburške finančne uprave z dne 29. maja oziroma 16. junija 2017 in v obeh predlagale spremembo, podredno pa razveljavitev odredb. Banka A je bila udeležena v zadnjem navedenem postopku.

38. Tribunal administratif (upravno sodišče) je s sodbama z dne 26. junija 2018 tožbama delno ugodilo. Po eni strani je razveljavilo odredbo z dne 29. maja (zadeva C-245/19) v delu, v katerem se družbi B nalaga, naj predloži kopije vseh drugih pogodb za davčna leta od 2011 do 2014, ki niso pogodbe, ki jih je v zvezi s pravicami F. C. sklenila z družbama E in F, in vseh drugih pogodb v zvezi s F. C., ki so bile sklenjene pred navedenim obdobjem in po njem ter so začele veljati v omenjenih davčnih letih.

39. Po drugi strani je razveljavilo odredbo z dne 16. junija 2017 (zadeva C-246/19) v delu, v katerem se banki A nalaga,

- naj, če je bil zadevni bančni račun odprt po 31. decembru 2014, pojasni, ali sredstva izvirajo iz drugega računa, ki je odprt pri tej banki, in v primeru pritrdilnega odgovora predloži izpiske tega drugega računa za navedeno obdobje;

- naj preveri vsa finančna sredstva, ki jih je imela gospa F. C., za družbo D, družbo B ali druge družbe, ki jih je nadzirala, za navedeno obdobje, in predloži izpiske v zvezi s tem in
- naj preveri vsa finančna sredstva, katerih dejanska lastnica je bila v navedenem obdobju gospa F. C., in predloži izpiske v zvezi s tem.

40. Tribunal administratif (upravno sodišče) je dopustnost pravnih sredstev utemeljilo s tem, da je člen 6 zakona z dne 25. novembra 2014 v nasprotju s členom 47 Listine in se zato ne sme uporabljati. V okviru presoje utemeljenosti tožbenih zahtevkov je presodilo, da navedene informacije, za katere je zaprosila luksemburška finančna uprava, niso „verjetno pomembne“ v smislu Direktive 2011/16.

41. Luksemburg je 24. julija 2018 zoper ti sodbi pri Cour administrative (višje upravno sodišče, Luksemburg) vložil pritožbi. Njegovo stališče je zlasti, po eni strani, da je na podlagi luksemburškega prava zoper naložitev upravne globe dovoljeno samo eno pravno sredstvo pred upravnimi sodišči. To naj bi bilo v skladu z zahtevami člena 47 Listine. Po drugi strani naj bi bile informacije, za katere so zaprosili španski organi, „verjetno pomembne“.

#### **4. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in vprašanja za predhodno odločanje**

42. V teh okoliščinah je Cour administrative (višje upravno sodišče) s sklepi z dne 14. marca 2019 prekinilo odločanje in Sodišču v zadevi C-245/19 na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

- „1. Ali je treba člena 7 in 8 ter člen 52(1) Listine, po potrebi v povezavi s členom 47 te listine, razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji države članice, ki v okviru ureditve postopka izmenjave informacij na zaprosilo, vzpostavljene zlasti zaradi izvajanja Direktive 2011/16, izključuje vsa pravna sredstva, zlasti sodna, s katerimi bi lahko tretja oseba, pri kateri so informacije, izpodbijala odločbo, s katero ji pristojni organ te države članice naloži obveznost, da mu zaradi odgovora na zaprosilo za izmenjavo informacij, ki ga je podala druga država članica, predloži informacije?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 1(1) in člen 5 Direktive 2011/16 – po potrebi ob upoštevanju narave sprememb razlage člena 26 vzorčne davčne konvencije OECD – razlagati tako, da zaprosilo za izmenjavo skupaj z odredbo, ki jo pristojni organ zaprosene države članice izda za izpolnitev zaprosila, izpolnjujeta merilo neobstoja očitnega pomanjkanja verjetne pomembnosti, če država članica prosilka navede istovetnost zadevnega davčnega zavezanca, obdobje, na katero se nanaša preiskava v državi članici prosilki, in istovetnost osebe, pri kateri so zadevne informacije, hkrati pa zaprosi za informacije o pogodbah ter z njimi povezanih računih in plačilih, ki niso natančno določeni, vendar so opredeljeni z merili, ki se nanašajo, prvič, na dejstvo, da jih je sklenila opredeljena oseba, pri kateri so informacije, drugič, na njihovo upoštevnost za davčna obdobja, ki so predmet preiskave organov države prosilke, ter, tretjič, na njihovo povezavo z opredeljenim zadevnim davčnim zavezancem?“

43. Cour administrative (višje upravno sodišče) je v zadevi C-246/19 Sodišču predložilo ti vprašanja:

- „1. Ali je treba člena 7 in 8 ter člen 52(1) Listine, po potrebi v povezavi s členom 47 te listine, razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji države članice, ki v okviru ureditve postopka izmenjave informacij na zaprosilo, vzpostavljene zlasti zaradi izvajanja Direktive 2011/16, izključuje vsa pravna sredstva, zlasti sodna, s katerimi bi lahko davčni zavezanec, na katerega se nanaša zaprosilo za informacije, in tretja zadevna oseba izpodbijala odločbo, s katero pristojni organ te države članice osebi, pri kateri so informacije, naloži obveznost, da mu zaradi odgovora na zaprosilo za izmenjavo informacij, ki ga je podala druga država članica, predloži informacije?



2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 1(1) in člen 5 Direktive 2011/16 – po potrebi ob upoštevanju narave sprememb razlage člena 26 vzorčne davčne konvencije OECD – razlagati tako, da zaprosilo za izmenjavo skupaj z odredbo, ki jo pristojni organ zaprosene države članice izda za izpolnitev zaprosila, izpolnjujeta merilo neobstoja očitnega pomanjkanja verjetne pomembnosti, če država članica prosilka navede istovetnost zadevnega davčnega zavezanca, obdobje, na katero se nanaša preiskava v državi članici prosilki, in istovetnost osebe, pri kateri so zadevne informacije, hkrati pa zaprosi za informacije o bančnih računih ter finančnih sredstvih, ki niso natančno določeni, vendar so opredeljeni z merili, ki se nanašajo, prvič, na dejstvo, da jih je sklenila opredeljena oseba, pri kateri so informacije, drugič, na njihovo upoštevnost za davčna obdobja, ki so predmet preiskave organov države prosilke, ter, tretjič, na njihovo povezavo z opredeljenim zadevnim davčnim zavezancem?“

#### IV. Postopek pred Sodiščem

44. Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 26. aprila 2019 odredil združitev zadev C-245/19 in C-246/19 za pisni in ustni postopek ter sodbo.

45. V postopku za sprejetje predhodne odločbe pred Sodiščem so pisna stališča podali Luksemburg, Kraljevina Belgija, Španija, Francoska republika, Helenska republika, Republika Poljska in Evropska komisija. Obravnave dne 26. maja 2020 so se udeležili Luksemburg, Španija, Francija in Komisija.

#### V. Pravna presoja

##### A. Prvo vprašanje za predhodno odločanje v obeh zadevah

46. Predložitveno sodišče s prvima vprašanjema za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 47 Listine razlagati tako, da morajo imeti naslovnik odredbe za predložitev informacij, zadevni davčni zavezanec in zadevne tretje osebe učinkovito pravno sredstvo zoper odredbo za predložitev informacij, ki jo izda zaproseni organ. V zvezi s tem je pomembno, ali so bile navedenim skupinam oseb morda kršene njihove pravice iz členov 7 in 8 Listine (spoštovanje zasebnega življenja, varstvo osebnih podatkov).

##### 1. Kršitev člena 47 Listine v razmerju do naslovnika odredbe za predložitev informacij (C-245/19)

47. Luksemburg je z zakonom z dne 1. marca 2019 za naslovnike uvedel možnost neposredne vložitve pravnega sredstva zoper odredbo za predložitev informacij. Vendar to glede dopustnosti prvega vprašanja za predhodno odločanje v zadevi C-245/19 ne spremeni ničesar. V obravnavanem primeru je namreč naslovnik vložil tožbo pred začetkom veljavnosti zakona z dne 1. marca 2019.

48. Ali se z izključitvijo možnosti vložitve pravnega sredstva zoper odredbo za predložitev informacij, izdano v okviru čezmejne izmenjave informacij, kršijo pravice naslovnika v smislu člena 47 Listine, je odvisno od tega, ali odredba za predložitev informacij spada na področje uporabe Listine in se nanaša na „pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije“.

##### a) Odredba za predložitev informacij kot izvajanje prava Unije

49. Člen 51(1) Listine določa, da se določbe Listine za države članice uporabljajo samo, kadar te države izvajajo pravo Unije.

50. Sodišče je v zadevi Berlioz že presodilo, da država članica izvaja pravo Unije, kadar določi denarno sankcijo za stranko, ki zavrne predložitev podatkov v okviru izmenjave med davčnimi organi, med drugim na podlagi določb Direktive 2011/16.<sup>14</sup>

51. Če gre za izvajanje prava Unije že pri določitvi denarne sankcije, ki je Direktiva 2011/16 ne ureja, potem to še toliko bolj velja za postopek, ki ga v zvezi z zaprosilom za informacije vodijo finančni organi zaprosene države članice in je urejen v členu 6(3) Direktive 2011/16. Zato se Listina v obravnavanem primeru uporablja.

*b) Kršitev člena 47 Listine*

52. Naslovníku odredbe za predložitev informacij bi bile njegove pravice iz člena 47 Listine z izključitvijo možnosti vložitve pravnega sredstva zoper odredbo za predložitev informacij kršene takrat, kadar bi se z odredbo za predložitev informacij kršile njegove pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije.

53. Direktiva 2011/16 sicer določa le pravila za upravno sodelovanje držav članic. Zato ne določa pravic posameznikov. Vendar se lahko stranka v okviru uporabe Direktive 2011/16 sklicuje na člen 47 Listine in svojo zadevo zagovarja pred sodiščem.<sup>15</sup>

54. Na vprašanje, ali so bile naslovníku odredbe za predložitev informacij morda kršene temeljne pravice iz Listine in, v primeru, da so mu bile, konkretno katere, ni treba odgovoriti. Kot je namreč Sodišče že presodilo v zadevi Berlioz, ta možnost v zvezi z naslovníkom obremenilnega ukrepa javnega organa vedno obstaja.<sup>16</sup>

55. To enako velja za naslovníka odredbe za predložitev informacij in naslovníka odločbe o globi. V nasprotju s trditvami nekaterih držav članic je namreč za naslovníka že odredba za predložitev informacij obremenilni pravni akt. Naložitev take obveznosti predložitve informacij, za neizpolnitev katere je poleg tega zagrožena tudi globa, ni zgolj pripravljalni ukrep. Po eni strani se naslovníku neposredno naloži, da mora nekaj storiti – v tem primeru predložiti informacije. Po drugi strani tudi ne gre za pripravo obremenilnega ukrepa za osebo, ki je zavezana predložiti informacije. Z izdajo odredbe za predložitev informacij se morda pripravlja le davčna odločba za davčnega zavezanca. Odredba za predložitev informacij tudi ni pripravljalni ukrep za odločbo o globi. Z odločbo o globi se namreč kaznuje nespoštovanje odredbe za predložitev informacij in ta odločba ni cilj odredbe.

56. V nasprotju s stališčem Luksemburga tudi možnost posrednega pravnega sredstva – kot jo je Sodišče uveljavilo v zadevi Berlioz s tem, da je priznalo možnost vložitve pravnega sredstva zoper morebitno naložitev denarne sankcije<sup>17</sup> – ne spremeni te ugotovitve.

57. V pravni državi in pravni uniji ni sprejemljivo zahtevati od zadevne osebe, naj krši upravno odredbo zato, da bi lahko posredno izpodbijala zakonitost odredbe.<sup>18</sup> To velja še toliko bolj, če, kot v obravnavanem primeru, o primernosti začetka prekrškovnega postopka – na kar pravilno opozarja Komisija – odloča finančni organ. V tem primeru bi namreč lahko finančni organ s tem, da ne bi začel prekrškovnega postopka, preprečil preizkus zakonitosti zaprosila za pridobitev informacij.

14 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 42 in točka 1 izreka).

15 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 45 in naslednje).

16 Ustaljena sodna praksa, sodbi z dne 13. septembra 2018, UBS Europe in drugi (C-358/16, EU:C:2018:715, točka 56), in z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 51); sklep z dne 17. novembra 2005, Minoan Lines/Komisija (C-121/04 P, neobjavljen, EU:C:2005:695, točka 30), ter sodbi z dne 22. oktobra 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, točka 27), in z dne 21. septembra 1989, Hoechst/Komisija (46/87 in 227/88, EU:C:1989:337, točka 19).

17 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 59 in točka 2 izreka).

18 Glej sodbi z dne 3. oktobra 2013, Inuit Tapiriit Kanatami in drugi/Parlament in Svet (C-583/11 P, EU:C:2013:625, točka 104), in z dne 13. marca 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, točka 64).

c) Predlog

58. Naslovník odredbe za predložitev informacij, ki je bila izdana v okviru izmenjave informacij med nacionalnimi davčnimi organi na podlagi Direktive 2011/16, ima v skladu s členom 47 Listine pravico izpodbijati zakonitost te odredbe pred sodiščem. Če se naslovníku odredbe za predložitev informacij ne omogoči pravno varstvo, se s tem torej krši člen 47 Listine.

2. Kršitev člena 47 Listine v razmerju do davčnega zavezanca, na katerega se nanaša odredba za predložitev informacij (C-246/19)

59. Poleg tega je treba pojasniti, ali se s tem, ko se izključi možnost vložitve pravnega sredstva, davčnemu zavezancu, na katerega se posredno nanaša odredba za predložitev informacij, *naslovljena na drugo osebo*, kršijo pravice iz člena 47 Listine.

60. Z izdajanjem odredb za predložitev informacij v okviru čezmejne izmenjave informacij finančnih organov se izvaja pravo Unije. To pomeni, da se Listina v obravnavanem primeru uporablja (glej zgoraj točko 49 in naslednje).

a) Možna kršitev temeljnih pravic davčnega zavezanca, na katerega se posredno nanaša odredba za predložitev informacij

61. Pogoju za uporabo člena 47 Listine je, da so kršene pravice in svoboščine davčnega zavezanca. Če finančni organ nekomu drugemu (v zadevi C-246/19 banki) naloži, naj sporoči podatke o bančnih računih, kapitalskih deležih in finančnem premoženju davčnega zavezanca, gre morda za poseg v temeljno pravico tega davčnega zavezanca do varstva osebnih podatkov.

62. V skladu s členom 8(1) Listine ima vsakdo pravico do varstva osebnih podatkov, ki se nanj nanašajo.

63. Osební podatki pomenijo vse informacije v zvezi z določeno ali določljivo fizično osebo.<sup>19</sup> Informacije o višini dohodka so osebni podatki.<sup>20</sup> Enako velja za informacije o bančnih podatkih. V zvezi s tem je mogoče uporabiti tudi bogato sodno prakso Evropskega sodišča za človekove pravice v zvezi s členom 8 EKČP.<sup>21</sup>

64. V obravnavanem primeru gre za informacije o računih, stanjih na računih, drugem premoženju in kapitalskih deležih fizične osebe, kar pomeni, da gre za osebne podatke. Torej velja varstvo člena 8 Listine.

65. V temeljno pravico davčnega zavezanca se posega že s tem, ko je naslovníku odredbe za predložitev informacij naloženo, naj posreduje te podatke finančni upravi. V nasprotju s stališčem nekaterih držav članic posega ni mogoče zanikati z argumentom, da je obremenilni pravni akt šele izvedba odredbe, ne pa že sama odredba. Za naslovníka je namreč že odredba neposredno (v zvezi s tem zgoraj točka 61),

19 Sodbe z dne 3. oktobra 2019, A in drugi (C-70/18, EU:C:2019:823, točka 54); z dne 16. januarja 2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, točka 54); z dne 17. oktobra 2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, točka 26); z dne 24. novembra 2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 in C-469/10, EU:C:2011:777, točka 42), in z dne 9. novembra 2010, Volker und Markus Schecke in Eifert (C-92/09 in C-93/09, EU:C:2010:662, točka 52).

20 Glej sodbe z dne 1. oktobra 2015, Bara in drugi (C-201/14, EU:C:2015:638, točki 14 in 29); z dne 16. decembra 2008, Satakunnan Markkinapörssi in Satamedia (C-73/07, EU:C:2008:727, točka 35), in z dne 20. maja 2003, Österreichischer Rundfunk in drugi (C-465/00, C-138/01 in C-139/01, EU:C:2003:294, točka 73).

21 ESČP, 22. december 2015, G.S.B. proti Švici (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, točka 51), in 7. julij 2015, M.N. in drugi proti San Marinu (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, točka 51).

za davčnega zavezanca pa posredno obremenilni pravni akt. Že dolžnost ukrepanja naslovnika pomeni tudi nevarnost za temeljne pravice davčnega zavezanca. S tem, ko se mu naloži izpolnitev obveznosti, namreč organ oblasti dobi dostop do osebnih podatkov, ne da bi oseba, pri kateri so ti podatki, s tem soglašala.<sup>22</sup>

66. Sodna praksa ESČP temu ne nasprotuje. V skladu z njo se v pravico do spoštovanja zasebnega življenja iz člena 8 EKČP poseže *najpozneje*, ko se bančni podatki davčnega zavezanca posredujejo davčnim organom države prosilke.<sup>23</sup> Vendar to ne pomeni, da se vanjo ne poseže tudi že pred tem.

67. Glede na navedeno se s tem, ko se tretji osebi naloži, naj posreduje osebne podatke davčnega zavezanca, vsekakor posega v njegovo temeljno pravico iz člena 8 Listine. Zato ni treba odgovoriti na vprašanje, ali se poleg tega posega tudi v njegovo temeljno pravico iz člena 7 Listine (spoštovanje zasebnega in družinskega življenja).

*b) Kršitev člena 47 Listine zaradi izključitve možnosti vložitve pravnega sredstva kljub možnosti izpodbijanja davčne odločbe*

68. Možnosti vložitve pravnega sredstva pred sodišči zaprosene države, v tem primeru Luksemburga, naj ne bi bilo treba zagotoviti, če zadostuje, da lahko davčni zavezanec pozneje izpodbija davčno odločbo, ki mu jo bodo v tem primeru verjetno izdali španski finančni organi prosilci. Če lahko davčni zavezanec v tem sporu uveljavlja tudi napake pri pridobivanju dokazov, naj bi bilo mogoče zavzeti stališče, da je pravno sredstvo, ki mu je dovoljeno v Španiji, dovolj učinkovito, da onemogoča kršitev člena 47 Listine.

69. Argument za to je, da člen 47 Listine ne določa konkretno oblike učinkovitega pravnega sredstva, ampak samo, da lahko vsak pri sodišču vloži učinkovito pravno sredstvo. Iz tega ne izhaja, da mora biti to pravno sredstvo vloženo neposredno zoper akt javne oblasti. V skladu s sodno prakso Sodišča je lahko pod določenimi pogoji učinkovito tudi zgolj posredno pravno sredstvo.<sup>24</sup> Na podlagi tega zlasti Luksemburg, Francija in Španija sklepajo, da možnost vložitve pravnega sredstva zoper davčno odločbo zadostuje.

70. To stališče bi bilo mogoče utemeljiti s ciljem Direktive 2011/16, in sicer učinkovitim bojem proti mednarodnim davčnim utajam in izogibanju davkom.<sup>25</sup> Možnost vlaganja pravnih sredstev že pred posredovanjem informacij in zoper njega v najboljšem primeru privede do podaljšanja postopka.

71. Vendar gre za dva različna, medsebojno neodvisna posega v zasebnost nosilca temeljnih pravic, ki ju je treba pravno razlikovati. V enem primeru se osebni podatki zahtevajo pri nekom drugem. S tem se posega v zasebnost davčnega zavezanca, ki jo na ravni prava Unije varujeta člena 7 in 8 Listine. V drugem primeru se davčnemu zavezancu naloži obveznost plačila. S tem se običajno ne posega v temeljno pravico do varovanja zasebnosti, ampak morda v temeljne pravice iz člena 20 (enakost pred zakonom) ter členov 16 in 17 Listine (svoboda gospodarske pobude in lastninska pravica).

22 Glej v tem smislu mnenje 1/15 z dne 26. julija 2017 (EU:C:2017:592, točki 125 in 126) ter sodbe z dne 21. decembra 2016, Tele2 Sverige in Watson in drugi (C-203/15 in C-698/15, EU:C:2016:970, točka 100); z dne 1. oktobra 2015, Bara in drugi (C-201/14, EU:C:2015:638, točka 29), in z dne 20. maja 2003, Österreichischer Rundfunk in drugi (C-465/00, C-138/01 in C-139/01, EU:C:2003:294, točka 74).

23 ESČP, 22. december 2015, G.S.B. proti Švici (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, točka 50).

24 Sodbi z dne 21. novembra 2019, Deutsche Lufthansa (C-379/18, EU:C:2019:1000, točka 61), in z dne 13. marca 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, točke 47, 50 in 53).

25 Glej sodbi z dne 22. oktobra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, točka 32), in z dne 27. septembra 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, točki 30 in 31); za utemeljitve na podlagi temeljnih svoboščin glej sodbe z dne 3. marca 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, točka 47); z dne 25. julija 2018, TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, točka 57), in z dne 26. maja 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, točka 59).

72. Medsebojna neodvisnost teh dveh posegov je razvidna tudi iz tega, da zgolj to, da ima davčna odločba napake, ne pomeni, da je bilo pridobivanje podatkov nezakonito. Za davčno odločbo se tudi ne šteje nujno, da ima napake, samo zato, ker je bilo pridobivanje podatkov nezakonito. Če so se nezakonito pridobljeni podatki uporabili v davčni odločbi, pravo Unije vsekakor ne določa absolutne prepovedi uporabe.<sup>26</sup>

73. Poleg tega ni jasno, ali in kdaj bo izdana davčna odločba. Če je na podlagi pridobljenih podatkov na primer treba ugotoviti, da država prosilka nima pravice odmeriti davka, nikoli ni izdana ustrezna obremenilna davčna odločba, ki bi jo lahko davčni zavezanec izpodbijal. Enako velja, če pridobljeni podatki niso bili pomembni za odmero davka, vendar se davčna odločba izda iz drugih razlogov. Davčni zavezanec v pravnem sredstvu zoper to davčno odločbo ne bi mogel očitati nezakonitosti „neuspešnega“ pridobivanja podatkov.

74. Glede na vse navedeno posredno pravno sredstvo zoper pridobivanje podatkov v obliki pravnega sredstva zoper davčno odločbo ni učinkovito pravno sredstvo v smislu člena 47 Listine. Tako pravno sredstvo ne more več učinkovito preprečiti posega v varstvo osebnih podatkov. Poseg je bil izveden že, ko so se pridobivali podatki. Morebitna poznejša uporaba podatkov je zgolj nadaljevanje tega posega, tako da pravno sredstvo zoper uporabo podatkov v davčnem postopku – tudi če bi obstajala ustrezna prepoved take uporabe – tudi zgolj preprečuje nadaljevanje tega posega, ne pa samega posega.

75. Čezmejna upravna pomoč je učinkovita kljub možnosti vložitve pravnega sredstva, kar se kaže pri drugih državah članicah, pri katerih ta možnost obstaja.<sup>27</sup> Njena učinkovitost je namreč odvisna od oblike pravnega sredstva. Pri oblikovanju pravnih sredstev je vsekakor mogoče upoštevati interes za učinkovito in hitro upravno pomoč, omenjen v uvodnih izjavah 6, 27 in 29 Direktive 2011/16. Izključitev možnosti vložitve kakršnih koli pravnih sredstev pa je v nasprotju z jamstvom iz člena 47 Listine.

76. Sicer tudi sama Direktiva 2011/16 določa pravno omejeno obveznost upravne pomoči. Država prosilka namreč lahko povprašuje samo po verjetno pomembnih informacijah (glej člen 1(1) in člen 5 ter uvodno izjavo 9 Direktive 2011/16). Naslovnik lahko izpolnitev tega pogoja izpodbija pri sodišču tako, da izpodbija odločbo o globi<sup>28</sup> ali da izpodbija samo odredbo (v zvezi s tem zgoraj točka 52 in naslednje).

77. Nenazadnje je mogoče tudi na podlagi člena 23(1) Konvencije o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah vložiti pravno sredstvo zoper ukrepe, ki jih je sprejela zaprosena država (glej člen 1(3) Direktive 2011/16).

78. V nasprotju s trditvami skoraj vseh udeležencev ta ugotovitev tudi ni v nasprotju s sodbo v zadevi Sabou<sup>29</sup>. Ta se ni nanašala niti na položaj v zadevi Berlioz<sup>30</sup> niti na obravnavani položaj.

79. V zadevi Sabou je šlo namreč za to, ali je potrebno (dodatno) zaslišanje med upravnim postopkom v zvezi z zaprosilom za informacije, ki je potekal med dvema davčnima organoma. Konkretno je šlo za to, ali mora organ prosilec zaslišati in vključiti v postopek davčnega zavezanca, preden preveri njegove informacije z zaprosilom za informacije, ki ga naslovi na finančne organe druge države članice.

26 Sodba z dne 10. aprila 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, točka 75), in moji sklepní predlogi v združenih zadevah IN in JM (C-469/18 in C-470/18, EU:C:2019:597, točka 70 in naslednje) – tudi na podlagi sodbe z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), ni mogoče sklepati o absolutni prepovedi uporabe dokazov.

27 Glej za primer Zvezne republike Nemčije sodbe Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija) z dne 12. septembra 2018 – 2 K 814/18; z dne 13. aprila 2018 – 2 V 174/18; z dne 23. februarja 2018 – 2 V 814/17, in z dne 20. oktobra 2017 – 2 V 1055/17.

28 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 59 in točka 2 izreka).

29 Sodba z dne 22. oktobra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678).

30 Tako izrecno sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 58).

80. Medtem ko je šlo v zadevi Sabou za poizvedovanje pri drugem organu oblasti, gre v obravnavanem primeru za odredbo, ki se nanaša na osebo zasebnega prava in za nespoštovanje katere je zagrožena sankcija. Dokler davčni organ, kot v zadevi Sabou, zgolj poizveduje pri davčnem organu druge države članice, na podlagi prava Unije ni zavezan o tem obvestiti davčnega zavezanca in pridobiti njegovega stališča.<sup>31</sup> V skladu z Listino ni treba omogočiti pravnega sredstva zoper vsak vmesni korak v upravnem postopku.<sup>32</sup> Vendar odredbe za predložitev informacij, ki se nanašajo na tretje osebe, presegajo tako pripravljalno preiskovanje davčnih organov.

81. Poleg tega je bil davčni zavezanec v zadevi Sabou že zaslišan, saj je sam podal podatke, ki jih je bilo treba preveriti. Zato je Sodišče zavrnilo pravico do izjave v zvezi z vmesnim korakom v upravnem postopku.<sup>33</sup> V obravnavanem primeru pa ne gre za pravico do izjave v upravnem postopku. Gre namreč za pravico do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem, s katerim bi vlagatelj pravnega sredstva izpodbijal upravno odločbo, naslovljeno na drugo osebo zasebnega prava, ki se nanaša nanj. Zato sodba Sabou za ta obravnavani položaj ni upoštevana.

### *c) Predlog*

82. Davčni zavezanec, na katerega se nanaša izmenjava podatkov med davčnimi organi držav članic na podlagi Direktive 2011/16, lahko torej v skladu s členom 47 Listine pred sodiščem izpodbija zakonitost odredbe za predložitev informacij, ki je naslovljena na nekoga drugega in se nanaša na njegove osebne podatke. Izključitev možnosti pravnega varstva pomeni kršitev člena 47 Listine.

### *3. Kršitev člena 47 Listine v razmerju do tretje osebe, na katero se nanaša odredba za predložitev informacij (C-246/19)*

83. Tako je treba v okviru prvega vprašanja za predhodno odločanje v obeh zadevah pojasniti še, ali je treba člen 47 Listine razlagati tako, da mora biti tudi tretjim osebam, na katere se nanaša odredba za predložitev informacij, dovoljeno vložiti pravno sredstvo zoper odredbe zaprosenega davčnega organa.

84. Pri tem te tretje osebe niso niti naslovnice odredb zaprosenega davčnega organa (v zvezi s temi zgoraj točka 47 in naslednje) niti stranke davčnega postopka, ki ga vodi davčni organ prosilec (v zvezi s temi zgoraj točka 59 in naslednje).

85. V postopku, na katerem temelji zadeva C-246/19, je luksemburška finančna uprava banko A pozvala, naj predloži zlasti informacije o bančnih računih in premoženju, ki se nanašajo tudi na tretje osebe (družbe B, C in D). Z odredbo za predložitev informacij se kot davčnemu zavezancu (v zvezi s tem zgoraj točka 62 in naslednje) „pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije“ (člen 47 Listine) verjetno kršijo tudi zadevnim tretjim osebam.

86. Tudi v zvezi s tem so udeleženci zavzeli nasprotna stališča. Medtem ko Francija in Luksemburg menita, da tem tretjim osebam ni treba zagotoviti pravnega varstva, Komisija meni, da taka pravica izhaja iz člena 47 Listine.

31 Sodba z dne 22. oktobra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, točka 41).

32 Glej sodbo z dne 22. oktobra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, točka 44).

33 Sodba z dne 22. oktobra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, točka 46 in točka 1 izreka), in moji sklepní predlogi v tej zadevi (EU:C:2013:370, točka 62).

*a) Možna kršitev temeljnih pravic tretjih oseb, na katere se posredno nanaša odredba za predložitev informacij*

87. Pojasniti je torej treba, ali se v smislu člena 47 Listine kršijo pravice in svoboščine tretjih oseb, v tem primeru različnih družb, če finančni organ drugim naloži, naj posredujejo informacije o bančnih računih in premoženju teh družb. Tudi v tem primeru gre lahko za kršitev temeljnih pravic iz členov 7 in 8 Listine.

88. V skladu s svojim besedilom bi bil člen 8 Listine („oseba“, „osebni podatki“) sicer primeren. Vendar v skladu s sodno prakso Sodišča ob upoštevanju določb sekundarnega prava o varstvu podatkov<sup>34</sup> na področje uporabe temeljne pravice do varstva podatkov iz člena 8 Listine načeloma spadajo samo fizične osebe. Pravne osebe pa naj bi se lahko sklicevale na varstvo „osebnih podatkov“ na podlagi člena 8 Listine samo, če je iz njihovega uradnega imena razvidna fizična oseba.<sup>35</sup> Na vprašanje, ali to velja za obravnavani primer, ni treba odgovoriti, saj se lahko družbe v obravnavanem primeru morda sklicujejo na pravico iz člena 7 Listine.

89. Člen 7 Listine določa temeljno pravico vsakogar do spoštovanja zasebnega in družinskega življenja. Ta pravica se glede obdelave osebnih podatkov nanaša na vse informacije v zvezi z določeno ali določljivo fizično osebo.<sup>36</sup> Varstvo zasebnega življenja zajema tudi poklicne ali poslovne dejavnosti, vključno s transakcijami, ki so povezane z njimi.<sup>37</sup> K njim spadajo tudi informacije o bančnih podatkih.<sup>38</sup>

90. Glede na navedeno se lahko na člen 7 Listine sklicujejo tudi pravne osebe.<sup>39</sup> V okviru utemeljevanja posega v člen 7 Listine se lahko pri pravnih osebah uporabijo druga merila kot pri fizičnih osebah.<sup>40</sup> Vendar to, ko se ugotavlja obstoj pravice do učinkovitega pravnega sredstva na podlagi člena 47 Listine, ni pomembno.

91. V obravnavanem primeru so se zahtevale informacije o bančnih računih in premoženju, ki se nanašajo tudi na družbe B, C in D. Zato se lahko te pravne osebe sklicujejo na člen 7 Listine.

92. V nasprotju s trditvami nekaterih držav članic je lahko poseg v člen 7 Listine za tretje osebe, na katere se nanaša odredba za predložitev informacij, podobno pomemben kot za naslovnika odredbe zaprosenega organa in davčnega zavezanca. Zato Komisija pravilno poudarja, da bi lahko zaprosilo za informacije in odredba, ki bi jo na podlagi tega zaprosila izdal zaproseni organ, temeljila na napačnih

34 Konkretno sta to člen 2(a) Direktive Evropskega parlamenta in Sveta 95/46/ES z dne 24. oktobra 1995 o varstvu posameznikov pri obdelavi osebnih podatkov in o prostem pretoku takih podatkov oziroma člen 2(a) Uredbe (ES) št. 45/2001 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 18. decembra 2000 o varstvu posameznikov pri obdelavi osebnih podatkov v institucijah in organih Skupnosti in o prostem pretoku takih podatkov.

35 Sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 79), in z dne 9. novembra 2010, Volker und Markus Schecke in Eifert (C-92/09 in C-93/09, EU:C:2010:662, točki 52 in 53).

36 Sodbe z dne 3. oktobra 2019, A in drugi (C-70/18, EU:C:2019:823, točka 54); z dne 16. januarja 2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, točka 54); z dne 17. oktobra 2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, točka 26); z dne 24. novembra 2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 in C-469/10, EU:C:2011:777, točka 42), in z dne 9. novembra 2010, Volker und Markus Schecke in Eifert (C-92/09 in C-93/09, EU:C:2010:662, točka 52).

37 ESČP, 7. julij 2015, M.N. in drugi proti San Marinu (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, točka 51); člen 7 Listine se ujema s členom 8(1) EKČP, sodba z dne 14. februarja 2019, Buivids (C-345/17, EU:C:2019:122, točka 65).

38 ESČP, 22. december 2015, G.S.B. proti Švici (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, točka 51), in 7. julij 2015, M.N. in drugi proti San Marinu (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, točka 51).

39 Sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 80), in z dne 14. februarja 2008, Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, točka 48); v tem smislu tudi sodba z dne 9. novembra 2010, Volker und Markus Schecke in Eifert (C-92/09 in C-93/09, EU:C:2010:662, točka 87, v kateri je Sodišče v zvezi s členom 7 Listine opravilo preizkus sorazmernosti); glej tudi ESČP, 16. junij 2015 (sklep), Othymia Investments proti Nizozemski (CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, točka 37); 14. marec 2013, Bernh Larsen Holding in drugi proti Norveški (CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, točka 104), in 16. april 2002, Stes Colas in drugi proti Franciji (CE:ECHR:2002:0416JUD003797197, točka 41).

40 Tako je treba v skladu s sodno prakso ESČP informacije, ki so zgolj finančne, varovati manj kot intimne podatke, glej ESČP, 22. december 2015, G.S.B. proti Švici (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, točka 93).

dejavstvih, ki se nanašajo na tretje osebe. S posredovanjem podatkov organu oblasti dobi tuja oseba dostop do teh podatkov ne glede na to, ali oseba, pri kateri so ti podatki, s tem soglašala. Prav to pa se želi s členom 7 Listine preprečiti. Ta primer kaže, da zadevne tretje osebe v praksi potrebujejo učinkovita pravna sredstva zoper take odredbe.

93. Za obstoj posega v temeljno pravico do spoštovanja zasebnega življenja v skladu s sodno prakso Sodišča tudi ni pomembno, ali so zadevni podatki občutljivi, niti to, ali so bile zadevne osebe zaradi tega posega oškodovane ali ne.<sup>41</sup>

94. Če se nekomu drugemu naloži, naj posreduje te podatke finančni upravi, se s tem tudi že posega v temeljno pravico zadevnih tretjih družb.<sup>42</sup>

95. V nasprotju s stališčem Francije odredbe zaprosenega organa ni mogoče obravnavati kot pripravljalni akt za pridobivanje informacij, ki še nima obremenilnih učinkov, ki bi pomenili poseg v člen 7 Listine. Nadaljnega pravnega akta, ki bi se nanašal na zadevne tretje osebe in ki naj bi se pripravljala s pomočjo te odredbe, namreč ni. Kot sem že navedla (glej zgoraj točka 68 in naslednje), se z odredbo pripravlja kvečjemu davčna odločba za davčnega zavezanca, ne pa pravni akt, ki bi se nanašal na zadevne tretje osebe.

96. Poseg je namreč s tem, ko se drugi osebi zasebnega prava odredi posredovanje podatkov finančnemu organu, že dokončan. Člen 7 Listine ne določa, da mora nastati še nadaljnja finančna ali nepremoženjska škoda, ki bi jo bilo mogoče nato naknadno drugje odpraviti.

97. V nasprotju s stališčem Luksemburga stališču, da gre za poseganje v temeljne pravice zadevnih tretjih oseb, tudi ne nasprotuje sklep ESČP v zadevi Othymia Investments proti Nizozemski. Ta se je nanašal samo na izpodbijanje zaprosila za informacije med finančnima organoma. ESČP je zgolj ugotovilo, da člen 8 EKČP ne nalaga, da je treba o izmenjavi informacij pri davčnih zadevah predhodno obvestiti vse možne osebe, na katere bi se ta izmenjava lahko nanašala.<sup>43</sup> V tem sklepu se je tako obravnavala le obveznost obveščanja, ne pa pravno varstvo zoper odredbo za predložitev informacij.

98. Če finančni organ drugemu naloži, naj mu posreduje podatke o bančnih računih in premoženju tretjih oseb, jim s tem morda krši pravice, ki jih imajo na podlagi člena 7 Listine.

*b) Kršitev člena 47 Listine zaradi izključitve možnosti vlaganja pravnih sredstev*

99. Preizkusiti je torej treba, ali je zaradi izključitve možnosti vložitve pravnega sredstva zoper odredbo za predložitev informacij zadevnim tretjim osebam kršena pravica, ki jo imajo na podlagi člena 47 Listine. Ta pravica jim je kršena, če zadevnim tretjim osebam ni zagotovljeno učinkovito pravno sredstvo.

100. Posebnost pri zadevnih tretjih osebah je to, da neposredno niso udeležene v nobenem upravnem postopku. Neposredno niso vključene niti v davčni upravni postopek, tako kot davčni zavezanec, niti v postopek za pridobitev informacij, tako kot oseba, ki je zavezana predložiti informacije. Zato tretje osebe nimajo pravic udeležencev, kot je na primer pravica do izjave.

41 Sodbe z dne 6. oktobra 2015, Schrems (C-362/14, EU:C:2015:650, točka 87); z dne 8. aprila 2014, Digital Rights Ireland in drugi (C-293/12 in C-594/12, EU:C:2014:238, točka 33), in z dne 20. maja 2003, Österreichischer Rundfunk in drugi (C-465/00, C-138/01 in C-139/01, EU:C:2003:294, točka 75).

42 Glej ESČP, 7. julij 2015, M.N. in drugi proti San Marinu (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, točka 54).

43 ESČP, 16. junij 2015 (sklep), Othymia Investments proti Nizozemski (CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, točka 44).



101. Vendar se odredbe zaprosenega organa nanašajo na tretje osebe, ker zaproseni organ od druge osebe zasebnega prava zahteva osebne podatke zadevnih tretjih oseb. Zadevne tretje osebe pa se nasprotno od naslovnika in davčnega zavezanca ne morejo pritožiti niti proti morebitni sankciji zaradi kršitve odredbe niti proti poznejši davčni odločbi. To pomeni, da zadevne tretje osebe v okviru obravnavane ureditve sploh nimajo pravnega sredstva zoper odredbe zaprosenega organa za predložitev informacij, ki se nanašajo nanje, kar pomeni, da tudi nimajo učinkovitega pravnega sredstva za ta namen.

102. Tudi posredno pravno sredstvo v okviru poznejšega postopka uveljavljanja odgovornosti države – v nasprotju s stališčem Francije – ni učinkovito pravno sredstvo v smislu člena 47 Listine. S tem pravnim sredstvom, za katero morajo biti poleg tega izpolnjeni tudi drugi pogoji, ni mogoče preprečiti kršitve temeljnih pravic, ampak kvečjemu nadomestiti škodo, ki so jo utrpele zadevne tretje osebe. Zgolj sekundarne možnosti za povrnitev škode pa niso učinkovito pravno sredstvo.<sup>44</sup>

103. Tudi sklicevanje Francije na pravno sredstvo v davčnem postopku, ki bo pozneje, med drugim, uveden tudi proti zadevnim tretjim osebam, ni upravičeno. Kot sem navedla že zgoraj, ta argumentacija že glede davčnega zavezanca ne vzdrži, ker ob poseganju v temeljne pravice sploh ni jasno, ali bo sploh prišlo do odmere davka (v zvezi s tem zgoraj točka 68 in naslednje). To še toliko bolj velja pri zadevnih tretjih osebah.

104. Francija sicer navaja „hipotezo“, da gre pri zadevnih tretjih osebah v obravnavanem primeru za „zgolj umetne“ družbe, v katerih ima davčni zavezanec deleže. Njihovi interesi naj bi se ujemali z interesi davčnega zavezanca. Zato naj bi zadostovalo, da ima pravno sredstvo davčni zavezanec. Vendar imajo tudi take družbe lastno pravno osebnost in so lahko nosilke lastnih temeljnih pravic. To velja tudi, če jih nadzirajo drugi. Tudi če bi se izkazalo, da obstaja sum, da gre za strukturo, ki pomeni zlorabo, bi te družbe še vedno obstajale, z njimi pa bi že zato, da bi lahko pred sodiščem ovrgle ta sum, obstajala tudi njihova pravica do učinkovitega pravnega sredstva.

105. Sicer pa tudi niso vse tretje osebe, na katere se lahko nanašajo odredbe zaprosenih organov, povezane z davčnim zavezancem. Zato z ugovorom Francije ni mogoče ovreči ugotovitev v zvezi s pravico zadevnih tretjih oseb do učinkovitega pravnega varstva.

106. Nazadnje navedbe v zvezi s členom 23 Konvencije o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah, ki se nanašajo na davčnega zavezanca (v zvezi s tem zgoraj točka 77), enako veljajo tudi za zadevne tretje osebe.

107. Zaradi tega ostajam pri ugotovitvi, da se z izključitvijo možnosti vlaganja pravnih sredstev zoper odredbe za predložitev informacij, ki jih izda zaproseni organ, tretjim osebam, na katere se te odredbe nanašajo, krši pravica do učinkovitega pravnega sredstva, ki jo imajo na podlagi člena 47 Listine.

### *c) Predlog*

108. Tretje osebe, na katere se nanaša odredba za predložitev informacij, izdana v okviru izmenjave podatkov med davčnimi organi držav članic na podlagi Direktive 2011/16, lahko to odredbo na podlagi člena 47 Listine izpodbijajo pred sodiščem. Izključitev možnosti vložitve pravnega sredstva pomeni kršitev člena 47 Listine.

44 ESČP, 7. julij 2015, M.N. in drugi proti San Marinu (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, točka 81).

**B. Drugo vprašanje za predhodno odločanje v obeh zadevah: verjetna pomembnost v smislu člena 1(1) Direktive 2011/16**

109. Drugo vprašanje za predhodno odločanje je v obeh zadevah, C-245/19 in C-246/19, skoraj enako. Edina razlika je pri informacijah, za katere je država članica prosilka, Španija, zaprosila zaproseno državo članico, Luksemburg.

110. Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, kako je treba razlagati merilo „verjetne pomembnosti“ iz člena 5 v povezavi s členom 1(1) Direktive 2011/16. Vendar vprašanje, ali je to merilo v posameznem konkretnem primeru izpolnjeno, ni vprašanje razlage, ampak uporabe prava Unije, kar pomeni, da mora nanj odgovoriti nacionalno sodišče.

111. V zvezi s tem je Sodišče v zadevi *Berlioz* že presodilo, da iz besedila člena 1(1) in člena 5 Direktive 2011/16 izhaja, da se izraz „verjetno pomembne“ nanaša na lastnosti, ki jih morajo izpolnjevati zaprosene informacije. Obveznost, ki je zaprosenemu organu naložena v skladu s členom 5 Direktive 2011/16, in sicer da sodeluje z organom prosilcem, ne zajema posredovanja informacij, ki ne bi imele takšne lastnosti.<sup>45</sup>

112. „Verjetna pomembnost“ zaprosenih informacij je torej pogoj za zaprosilo.<sup>46</sup> Obravnavani primer je priložnost, da se pojasni, na podlagi katerih meril je treba presojati ta element.

113. Pojem verjetne pomembnosti tako odraža pojem, ki je uporabljen v členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD. Sodišče je to pravilno obrazložilo s tem, da sta si splošna pojma, uporabljena v Direktivi 2011/16 in členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD, podobna. Zato je v obrazložitvenem memorandumu predloga, na podlagi katerega je bila sprejeta Direktiva 2011/16,<sup>47</sup> sklicevanje na konvencijo OECD.<sup>48</sup>

114. Tudi iz komentarja k členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD<sup>49</sup> izhaja, da države pogodbenice ne smejo izvajati „iskanj na slepo“. Ne smejo zahtevati informacij, za katere ni verjetno, da bodo pomembne za razjasnitev davčnih zadev določenega davčnega zavezanca. Obstajati mora razumna možnost, da bodo zaprosene informacije pomembne.<sup>50</sup> V komentarju k členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD so v oddelku 8 navedeni tipični primeri<sup>51</sup>, v katerih je mogoče šteti, da obstaja verjetna pomembnost. Mednje so bili naknadno vstavljeni položaji, v katerih se poizveduje o bančnih računih.<sup>52</sup> Zaradi tega predložitveno sodišče sprašuje, ali so te spremembe pomembne za razlago Direktive 2011/16.

115. V nadaljevanju bom najprej obravnavala vprašanje, ali so naknadne spremembe komentarja vzorčne davčne konvencije OECD pomembne za razlago Direktive 2011/16 (v zvezi s tem pod 1). Nato bom razložila merilo verjetne pomembnosti (v zvezi s tem pod 2).

**1. Ali so spremembe komentarja vzorčne davčne konvencije OECD pomembne za razlago Direktive 2011/16?**

116. Predložitveno sodišče sprašuje zlasti, ali je treba pri razlagi člena 1(1) in člena 5 Direktive 2011/16 po potrebi upoštevati spremembe v zvezi z razlago člena 26 vzorčne davčne konvencije OECD.

45 Sodba z dne 16. maja 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 63).

46 Sodba z dne 16. maja 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 64).

47 Predlog Direktive Sveta o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja, COM(2009) 29 final z dne 2. februarja 2009.

48 Sodba z dne 16. maja 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 67).

49 Svet OECD, Komentar vzorčne davčne konvencije OECD, komentar k členu 26, stanje 21. november 2017.

50 Oddelek 5 komentarja k členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD.

51 V skladu z oddelkom 4.4 komentarja k členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD gre pri položajih, navedenih v oddelku 8, za primere.

52 Oddelek 8(e) komentarja k členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD.

117. Komentar vzorčne davčne konvencije OECD pojasnjuje, kako države pogodbenice razumejo oziroma razlagajo vzorčno davčno konvencijo,<sup>53</sup> in se redno pregleduje in spreminja.

118. Kot sem že obrazložila v drugih zadevah,<sup>54</sup> vzorčna davčna konvencija OECD ni pravno zavezujoča, večstranska pogodba mednarodnega prava, temveč enostranski akt mednarodne organizacije v obliki priporočil za njene države članice. Tudi organizacija OECD teh priporočil ne razume kot zavezujoče. Države članice OECD jih morajo namreč v skladu s poslovníkom OECD preučiti, da ugotovijo, ali se jim jih zdi primerno upoštevati.<sup>55</sup> To še toliko bolj velja za komentarje, ki jih je izdala organizacija OECD.

119. Na razlago direktive ta pravna stališča k vzorčni davčni konvenciji OECD ne morejo neposredno vplivati. To velja tudi, kadar so pojmi, uporabljeni v vzorčni konvenciji in direktivi, enaki. Ti komentarji odražajo le stališča strokovnjakov, ki so jih odposlale vlade držav članic OECD,<sup>56</sup> ne pa stališč parlamentarnih zakonodajalcev na ravni Unije ali njihovih držav članic.<sup>57</sup>

120. Sodišče je že pravilno ugotovilo, da določba konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, razložena ob upoštevanju komentarjev k vzorčni davčni konvenciji OECD, ne more omejevati prava Unije.<sup>58</sup> To še toliko bolj velja za spremembe vzorčne davčne konvencije OECD in komentarjev, ki so bili pripravljene po sprejetju direktive. V nasprotnem primeru bi lahko države pogodbenice OECD, ki niso nujno države članice Evropske unije, odločale o razlagi direktive EU.

121. Zato se zaradi spremembe razlage člena 26 vzorčne davčne konvencije OECD v komentarju k tej konvenciji ne spremeni nujno tudi razlaga člena 5 v povezavi s členom 1(1) Direktive 2011/16. Čeprav se strokovnjaki držav članic OECD zdaj strinjajo, da je zaprosilo za informacije v zvezi z vsemi računi davčnega zavezanca in vsemi računi drugih oseb, povezanih z zadevnim davčnim zavezancem, ki niso natančno določeni, pri neki banki primer verjetne pomembnosti v smislu člena 26 vzorčne davčne konvencije OECD, to ne pomeni nujno, da to velja tudi za člen 1(1) in člen 5 Direktive 2011/16.

122. Sodišče lahko, če ga razlaga člena 26 vzorčne davčne konvencije OECD prepriča, prevzame pristop OECD in Direktivo razlaga podobno. Vendar pravnega avtomatizma v zvezi s tem ni.

123. Zato je treba preveriti, ali so komentarji k členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD prepričljivi in jih je mogoče uporabiti. Spremembe komentarja vzorčne davčne konvencije OECD, opravljene po sprejetju pravnega akta Unije, bi bilo treba preveriti natančneje kot različico komentarjev, ki je veljala ob sprejetju tega pravnega akta. Naknadne spremembe namreč ne morejo biti izraz volje zakonodajalca Unije.

53 Oddelek 3 uvoda komentarja k členu 26 vzorčne davčne konvencije OECD.

54 Moji sklepi predlogi v zadevah N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, točka 50 in naslednje); T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, točka 81 in naslednje); Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, točka 81 in naslednje); X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, točka 50 in naslednje); C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, točka 50 in naslednje), in Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, točka 50 in naslednje).

55 Pravilo 18(b) Poslovníka OECD: „Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation“. Dostopno na <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

56 Oddelek 29 uvoda komentarja vzorčne davčne konvencije OECD.

57 Moji sklepi predlogi v zadevah N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, točka 52); T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, točka 83); Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, točka 83); X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, točka 52); C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, točka 52), in Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, točka 50 in naslednje).

58 Sodba z dne 19. januarja 2006, Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, točki 50 in 56).

124. Predložitveno sodišče opozarja, da se z zaprosili za informacije na podlagi Direktive 2011/16 posega v temeljne pravice državljanov Unije. V skladu s členom 52(1) Listine mora biti tako omejevanje predpisano z zakonom. To pomeni, da mora temeljiti na odločitvi nacionalnega zakonodajalca ali zakonodajalca Unije. Te zahteve ne izpolnjujeta niti vzorčna davčna konvencija OECD niti njen komentar. Sodišče tudi v sodbi v zadevi N Luxembourg 1 in drugi<sup>59</sup>, ki jo je navedlo predložitveno sodišče, ni določilo kot osnovno načelo, da se v primeru sprememb vzorčne konvencije ali komentarja, ki se opravijo po sprejetju direktive, vedno spremeni tudi razlaga te direktive.

125. Glede na navedeno je treba pojem „verjetna pomembnost“ iz člena 5 v povezavi s členom 1(1) Direktive 2011/16 razlagati avtonomno na podlagi prava Unije. Zato sta odločilna zlasti njegovo besedilo in njegov namen.

## 2. Dva cilja, ki se uresničujeta z merilom „verjetne pomembnosti“

126. Na podlagi uvodne izjave 9 Direktive 2011/16 je namen merila „verjetne pomembnosti“ zagotoviti izmenjavo podatkov o davčnih zadevah v čim večjem obsegu. Hkrati pa je namen razjasniti, da se države članice ne morejo lotiti „iskanj na slepo“ (*fishing expeditions*) ali zaprositi za informacije, ki najverjetneje niso pomembne za davčne zadeve določenega davkoplačevalca.<sup>60</sup>

127. Iz tega po mojem mnenju po eni strani izhaja, da morajo biti zelene informacije v določeni meri vsebinsko pomembne za odmero davka v državi članici prosilki (vsebinski vidik, v zvezi s tem pod a). Po drugi strani pa se državam članicam ne sme dovoliti zgolj „iskanj na slepo“ (to so zaprosila za informacije brez jasnega cilja ali *fishing expeditions*) (formalni vidik, v zvezi s tem pod b).

### a) Omejen preizkus verjetne pomembnosti v zaproseni državi članici zaradi lažje izmenjave informacij

128. Sodišče je vsebinski vidik že zelo obsežno obravnavalo v zadevi Berlioz. V skladu z njegovo presojo mora organ prosilec glede na okoliščine zadeve presoditi verjetno pomembnost zaprosenih informacij za to preiskavo, glede na potek postopka in izrabo običajnih virov informacij, ki bi jih lahko uporabil. Organ prosilec ima v zvezi s tem določeno diskrecijsko pravico.<sup>61</sup> Obseg nadzora, ki ga opravlja zaproseni organ, je omejen.<sup>62</sup>

129. Tako mora zaproseni organ načeloma zaupati organu prosilcu in domnevati, da je zaprosilo po podatkih, ki ga prejme, v skladu z nacionalnim pravom organa prosilca in nujno za potrebe njegove preiskave. Poleg tega zaproseni organ načeloma ne pozna podrobno dejanskih in pravnih okoliščin, ki obstajajo v državi prosilki. Zato zaproseni organ s svojo presojo glede verjetne pomembnosti zaprosenih informacij ne more nadomestiti presoje organa prosilca.<sup>63</sup>

130. Nadzor, ki ga opravi zaproseni organ, je omejen na to, da preveri, da zaprosene informacije niso verjetno nepomembne ob upoštevanju identitete zadevnega davčnega zavezanca in identitete tretje osebe, ki je morebiti omenjena v zaprosilu za informacije, ter potreb zadevne davčne preiskave.<sup>64</sup> Omejitve, ki se uporabljajo za nadzor, ki ga opravi zaproseni organ, veljajo tudi za nadzor, ki ga opravijo sodišča v zaproseni državi članici.<sup>65</sup> Torej zaprosene informacije ne smejo biti očitno nepomembne za potrebe davčne preiskave pri organu prosilcu.

59 Sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi (C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točke od 90 do 93).

60 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 66).

61 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točki 70 in 71).

62 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 76).

63 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 77).

64 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 82).

65 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 85).

131. Organ prosilec mora za to, da se zaprosenemu organu sploh omogoči taka – čeprav omejena – preučitev, predložiti zadostno obrazložitev svojega zaprosila za informacije. V njej mora biti opredeljen namen informacij, zaprosenih v okviru davčnega postopka, uvedenega zoper davčnega zavezanca, ki je opredeljen v zaprosilu za informacije.<sup>66</sup> Ta obrazložitev mora nacionalnemu sodišču omogočiti, da lahko opravi nadzor nad zakonitostjo zaprosila za informacije.<sup>67</sup> Zgolj formalna obrazložitev, iz katere ni razvidno, zakaj so želene informacije na podlagi nacionalnega prava pomembne za davčni postopek v državi članici prosilki, ne izpolnjuje teh zahtev. Vendar mora obrazložitev obravnavanega zaprosila za informacije preveriti predložitveno sodišče.

b) *Države članice ne smejo „iskati na slepo“*

132. Namen merila „verjetne pomembnosti“ je na podlagi uvodne izjave 9 Direktive 2011/16 hkrati razjasniti, da se države članice ne morejo lotiti „iskanja na slepo“ (*fishing expeditions*) (točki 126 in 127 teh sklepnih predlogov). S tem naj bi se med drugim tudi zagotovilo učinkovito delovanje sistema za izmenjavo informacij in preprečilo njegovo preobremenitev zaradi zaprosil „brez jasnega cilja“.

133. Zato je odločilno vprašanje, kdaj gre na podlagi Direktive 2011/16 za nedopustno „iskanje na slepo“ oziroma kdaj je upravna pomoč za ugotovitev dejanskega stanja dopustna. Sodišče tega vprašanja v okviru čezmejne upravne pomoči še ni pojasnilo.

134. Vendar je podobno problematiko obravnavalo v konkurenčnem pravu. Komisija namreč lahko zaradi odkrivanja in kaznovanja protikonkurenčnih ravnanj podjetij na zadevna podjetja naslovi odločbe o pregledu.<sup>68</sup> Iz člena 20(4), drugi stavek, Uredbe št. 1/2003 v zvezi s tem izhaja, da morata biti v njih navedena zlasti predmet in namen vsakega pregleda.<sup>69</sup> Tako naj bi se preprečilo, da Komisija preiskave opravi brez konkretnih indicev in na slepo<sup>70</sup> – praksa, za katero se tudi pogosto uporablja izraz *fishing expeditions*.

135. Kot sem v zvezi s tem že navedla,<sup>71</sup> mora Komisija v odločbi o pregledu natančno navesti, kaj išče in na kaj naj bi se nanašal pregled.<sup>72</sup> Z drugimi besedami: iz obrazložitve odločbe o pregledu mora izhajati, katere domneve namerava Komisija preverjati.<sup>73</sup> S tem je mišljen opis kršitev pravil o konkurenci, za katere Komisija domneva, da so bile storjene, na način, ki je za zadevna podjetja razumljiv.

136. Te ideje je mogoče kot izhodišče uporabiti za obravnavani položaj čezmejne upravne pomoči. Tudi v tem položaju je treba zaprosenemu organu omogočiti, da lahko ugotovi, kaj organ prosilec namerava preiskati. Omogočeno mu mora biti – kot sem navedla zgoraj – vsaj, da preveri, da informacije niso očitno nepomembne. Poleg tega je taka obrazložitev pomembna za pravno sredstvo

66 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 80).

67 Sodba z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 84).

68 Glej sodbe z dne 25. junija 2014, Nexans in Nexans France/Komisija (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, točka 33); z dne 22. oktobra 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, točka 42), in z dne 21. septembra 1989, Hoechst/Komisija (46/87 in 227/88, EU:C:1989:337, točka 25).

69 Glej sodbe z dne 30. januarja 2020, České dráhy/Komisija (C-538/18 P in C-539/18 P, EU:C:2020:53, točka 40); z dne 25. junija 2014, Nexans in Nexans France/Komisija (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, točka 34); z dne 22. oktobra 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, točka 47), in z dne 21. septembra 1989, Hoechst/Komisija (46/87 in 227/88, EU:C:1989:337, točka 29).

70 V zvezi s tem glej moje sklepné predloge v zadevah Nexans France in Nexans/Komisija (C-606/18 P, EU:C:2020:207, točka 55); Nexans in Nexans France/Komisija (C-37/13 P, EU:C:2014:223, točki 43 in 52), in Solvay/Komisija (C-109/10 P, EU:C:2011:256, točka 138).

71 Moji sklepní predlogi v zadevah Nexans France in Nexans/Komisija (C-606/18 P, EU:C:2020:207, točki 55 in 56), ter Nexans in Nexans France/Komisija (C-37/13 P, EU:C:2014:223, točka 52).

72 Sodba z dne 22. oktobra 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, točka 83).

73 Sodbe z dne 25. junija 2014, Nexans in Nexans France/Komisija (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, točka 35); z dne 17. oktobra 1989, Dow Chemical Ibérica in drugi/Komisija (od 97/87 do 99/87, EU:C:1989:380, točka 45), in Dow Benelux/Komisija (85/87, EU:C:1989:379, točka 9), ter z dne 21. septembra 1989, Hoechst/Komisija (46/87 in 227/88, EU:C:1989:337, točka 41). Glej tudi moje sklepné predloge v zadevi Solvay/Komisija (C-109/10 P, EU:C:2011:256, točka 138).

naslovnika (v zvezi s tem zgoraj točka 47 in naslednje), zadevnega davčnega zavezanca (v zvezi s tem točka 59 in naslednje) in morebitnih tretjih oseb, na katere se nanaša odredba za predložitev informacij (v zvezi s tem točka 83 in naslednje), ki mora biti zagotovljeno zaradi spoštovanja temeljnih pravic, da se lahko ti učinkovito branijo pred neupravičeno zahtevo zaprosenega organa za predložitev informacij.

137. Če mora organ prosilec navesti, katere domneve namerava preverjati z zaprosilom za informacije, potem poizvedba v zvezi z vsemi računi „drugih oseb, povezanih z zadevnim davčnim zavezancem, ki niso natančno določene“ ne izpolnjuje nujno teh zahtev.

138. Običajno mora namreč organ prosilec v zaprosilu za informacije navesti, katera dejstva namerava preveriti, ali vsaj konkretne indice za ta dejstva in njihovo pomembnost za davčni postopek. Ta obrazložitev mora biti taka, da lahko zaprosena država z njo pred nacionalnimi sodišči upraviči upravno pomoč, ki se izvede z ustreznimi posegi v temeljne pravice (naslovnika, davčnega zavezanca ali zadevnih tretjih oseb). Tem večji je obseg zaprosenih informacij in tem bolj občutljive so te informacije, tem strožje zahteve veljajo za obveznost obrazložitve.<sup>74</sup>

139. Zato se za zaprosilo za upravno pomoč šteje, da ni verjetno pomembno, če se za pridobitev dokazov predloži na slepo in brez konkretne povezave z davčnimi postopki, ki so v teku.<sup>75</sup>

140. Pri razmejitvi verjetno pomembnih informacij od nedopustnih „iskanj na slepo“ je treba upoštevati različne dejavnike. Najprej je treba upoštevati predmet preiskave organa prosilca in njegove očitke na podlagi davčne zakonodaje. Nato so upoštevna tudi predhodna ravnanja<sup>76</sup> davčnega zavezanca. Zato je pravilna presoja Schweizerisches Bundesgericht (švicarsko zvezno sodišče, Švica), da morajo obstajati konkretni indici za nespoštovanje obveznosti na podlagi davčne zakonodaje.<sup>77</sup>

141. Ti bi v obravnavanem primeru obstajali na primer, če bi davčni zavezanec v preteklosti že zamolčal račune tretjih oseb ali razmerja s tretjimi osebami, s katerimi je povezan, ali če bi v davčnem postopku podal navedbe, ki si nasprotujejo. Nazadnje je treba upoštevati tudi, katere okoliščine je finančna uprava prosilka doslej že ugotovila. Predložitev zaprosila za informacije je lahko na primer potrebna zlasti pri razvejanih mrežah podjetij, za katere so značilne nepojasnjene medsebojne finančne transakcije. Enako velja, če si ugotovitve v zvezi s tem na podlagi dosedanje preiskave nasprotujejo, s pomočjo banke A pa naj bi se te ugotovitve zdaj razjasnile.

142. Zato mora španska finančna uprava v obravnavanem primeru na primer navesti indice za to, zakaj domneva, da ima davčni zavezanec pri banki A še druge račune, zakaj domneva, da ima še druge prihodke, ki jih je zamolčal, in zakaj domneva, da je prišlo do premikov premoženja med davčnim zavezancem in družbami B, C in D.

143. Zaposilo za informacije, ki se nanaša na poizvedbo pri banki glede vseh računov davčnega zavezanca in vseh računov tretjih oseb, kakor koli povezanih z zadevnim davčnim zavezancem, ki niso natančno določeni, brez takih konkretnih indicev na podlagi Direktive 2011/16 ni dopustno, ampak gre v tem primeru za nedopustno „iskanje na slepo“ (*fishing expeditions*).

144. Potrebno razmejitev pa je treba opraviti celovito in na podlagi presoje vseh okoliščin posameznega primera, zato je to naloga predložitvenega sodišča.

74 Podobno Schweizerisches Bundesgericht (švicarsko zvezno sodišče, Švica), sodba z dne 12. septembra 2016 – 2C\_276/2016 – točka 6.3 glede tega, kako podrobno mora biti opisano dejansko stanje.

75 V tem smislu tudi Schweizerisches Bundesgericht (švicarsko zvezno sodišče), sodba z dne 26. julija 2019 – 2C\_653/2018 – točka 6.1.2 in naslednje, in z dne 12. septembra 2016 – 2C\_276/2016 – točka 6.1.2 in naslednje.

76 Izrecno tako tudi Schweizerisches Bundesgericht (švicarsko zvezno sodišče), sodba z dne 12. septembra 2016 – 2C\_276/2016 – točka 6.4.3. Odločilna so ravnanja komitenta, na podlagi katerih je mogoče domnevati, da zadevna oseba dejansko ni pravilno napovedala premoženja oziroma prihodkov.

77 Schweizerisches Bundesgericht (švicarsko zvezno sodišče), sodba z dne 26. julija 2019 – 2C\_653/2018 – točka 6.2.2.

145. Če bo predložitveno sodišče ugotovilo, da gre pri zaprosilu za informacije za nedopustno „iskanje na slepo“, zaprosena finančna uprava ne bi smela ugoditi zaprosilu za informacije. Iz člena 1(1) in člena 5, ob upoštevanju uvodne izjave 9 Direktive 2011/16, izhaja, da se države članice ne smejo lotiti „iskanj na slepo“ (*fishing expeditions*).

### 3. Predlog glede drugega vprašanja za predhodno odločanje v obeh zadevah

146. Člen 1(1) in člen 5 Direktive 2011/16 je treba razlagati tako, da mora organ prosilec zaprosilo za informacije obrazložiti tako, da lahko zaproseni organ preveri, da ni očitno, da so zaprosene informacije za to, da bi organ prosilec lahko odmeril davek, verjetno nepomembne. Iz zaprosila morajo biti razvidni konkretni indici za davčno pomembna dejstva ali dogodke, tako da je mogoče izključiti, da gre za nedopustno „iskanje na slepo“ (*fishing expedition*).

## VI. Predlog

147. Zato predlagam, naj Sodišče na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Cour administrative (višje upravno sodišče), odgovori:

1. Člen 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah je treba razlagati tako, da lahko oseba, ki ji je organ, ki je bil na podlagi Direktive 2011/16 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja zaprosen za pomoč, z odredbo naložil predložitev informacij o davčnem zavezancu ali tretjih osebah, davčni zavezanec in tretje osebe, na katere se nanaša odredba za predložitev informacij, pred sodišči zaprosene države članice izpodbijajo to odredbo.
2. Člen 1(1) in člen 5 Direktive 2011/16 je treba razlagati tako, da mora organ prosilec zaprosilo za informacije obrazložiti tako, da lahko zaproseni organ preveri, da ni očitno, da so zaprosene informacije za to, da bi organ prosilec lahko odmeril davek, verjetno nepomembne. Iz zaprosila morajo biti razvidni konkretni indici za davčno pomembna dejstva ali dogodke, tako da je mogoče izključiti, da gre za nedopustno „iskanje na slepo“ (*fishing expedition*).