Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

6. listopada 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2011/16/EU – Upravna suradnja u području oporezivanja – Članci 1. i 5. – Nalog za dostavu informacija nadležnom tijelu države članice koje postupa slijedom zahtjeva za razmjenu informacija nadležnog tijela druge države članice – Osoba koja posjeduje informacije, kojoj nadležno tijelo prve države članice upućuje nalog – Porezni obveznik na kojeg se odnosi istraga na kojoj se temelji zahtjev nadležnog tijela druge države članice – Treće osobe s kojima taj porezni obveznik ima pravne, bankarske, financijske ili općenito ekonomske odnose – Sudska zaštita – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članak 47. – Pravo na djelotvoran pravni lijek – Članak 52. stavak 1. – Ograničenje – Pravna osnova – Poštovanje bitnog sadržaja prava na djelotvoran pravni lijek – Postojanje pravnog lijeka koji omogućava osobama o kojima je riječ da ostvare djelotvoran nadzor nad svim relevantnim činjeničnim i pravnim okolnostima i djelotvornu sudsku zaštitu prava koju im jamči pravo Unije – Cilj u općem interesu koji priznaje Unija – Borba protiv međunarodne porezne prijevare i porezne utaje – Proporcionalnost – Informacije koje su ‚predvidivo relevantne', a na koje se odnosi nalog za dostavu informacija – Sudski nadzor – Doseg – Osobni, vremenski i materijalni elementi koje treba uzeti u obzir"

U spojenim predmetima C-245/19 i C-246/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Cour administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg), odlukama od 14. ožujka 2019., koje je Sud zaprimio 20. ožujka 2019., u postupcima

État luxembougeois

protiv

B (C-245/19),

i

État luxembougeois

protiv

B,

C,

D,

F. C.,

* Jezik postupka: francuski

uz sudjelovanje:

A (C-246/19),

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan i S. Rodin, predsjednici vijeća, M. Ilešič, J. Malenovský (izvjestitelj), D. Šváby, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, A. Kumin, N. Jääskinen i N. Wahl, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M.-A. Gaudissart, zamjenik tajnika,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 26. svibnja 2020.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za osobe B, C, D i F. C., C. Henlé, *avocate*,

– za luksemburšku vladu, D. Holderer i T. Uri, a zatim T. Uri, u svojstvu agenata,

– za belgijsku vladu, S. Baeyens, P. Cottin i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata,

– za vladu Helenske Republike, A. Dimitrakopoulou, M. Tassopoulou i G. Konstantinos, u svojstvu agenata,

– za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,

– za francusku vladu, A. Alidière, E. de Moustier, D. Colas i E. Toutain, a zatim A. Alidière, E. de Moustier i E. Toutain, u svojstvu agenata,

– za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, N. Gossement, H. Kranenborg, W. Roels i P. J. O. Van Nuffel, a zatim potonja trojica, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 2. srpnja 2020.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje, s jedne strane, članaka 7., 8. i 47. te članka 52. stavka 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) i, s druge strane, 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2014/107/EU od 9. prosinca 2014. (SL 2014., L 359, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2011/16).

2 Zahtjevi su upućeni u okviru dvaju sporova između Luksemburške Države i, u prvom sporu, društva B odnosno, u drugom sporu, društava B, C, D i osobe F. C., u vezi s dvjema odlukama ravnatelja administration des contributions directes (Luxembourg) (Uprava za izravno oporezivanje, Luksemburg), kojima se društvu B i banci A nalaže da mu ostave određene informacije na temelju zahtjeva za razmjenu informacija između država članica u području oporezivanja.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2011/16

3 Uvodne izjave 1., 2., 9. i 27. Direktive 2011/16 određuju:

„(1) Potreba država članica za uzajamnom pomoći u području oporezivanja u eri globalizacije ubrzano raste. Mobilnost poreznih obveznika, broj prekograničnih transakcija i internalizacije [internacionalizacija] financijskih instrumenata se sve brže povećava[ju], 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 […]

(2) Prema tome, pojedinačna država članica ne može upravljati svojim unutarnjim poreznim sustavom vezano uz izravno oporezivanje bez da prima informacije iz drugih država članica. Kako bi se nadišli negativni učinci ovog fenomena, nužno je razviti novu upravnu suradnju između poreznih uprava država članica. Postoji potreba za instrumentima koji bi vjerojatno stvorili povjerenje između država članica, postavljajući ista pravila, obveze i prava za sve države članice.

[…]

(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. […]

[…]

(27) Sva razmjena informacija spomenuta u ovoj Direktivi podliježe odredbama provedbene Direktive 95/46/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 24. listopada 1995. o zaštiti pojedinaca u vezi s obradom osobnih podataka i o slobodnom protoku takvih podataka [(SL 1995., L 281, str. 31.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 7., str. 88.)] […]. Međutim, prikladno je razmotriti ograničenja određenih prava i obveza utvrđenih Direktivom [95/46] kako bi se zajamčili interesi navedeni u članku 13. stavku 1. točki (e) te Direktive. Takva su ograničenja potrebna i razmjerna s obzirom na mogući gubitak prihoda država članica i presudnu važnost informacija obuhvaćenih ovom Direktivom za učinkovitost borbe protiv prijevare."

4 Članak 1. Direktive 2011/16, naslovljen „Predmet”, u stavku 1. određuje:

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

5 Članak 5. te direktive, naslovljen „Postupak razmjene informacija na zahtjev”, glasi:

„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.”

6 Članak 7. navedene direktive predviđa da se informacije navedene u njezinu članku 5. moraju dostaviti što je prije moguće, i to, osim u posebnim slučajevima, u roku od dva ili šest mjeseci, ovisno o tome posjeduje li tijelo koje prima zahtjev zatražene informacije.

7 Članak 25. Direktive 2011/16, naslovljen „Zaštita podataka”, u stavku 1. određuje:

„Sva razmjena informacija u skladu s ovom Direktivom podliježe odredbama za provedbu Direktive 95/46/EZ. Međutim, države članice u svrhu ispravne primjene ove Direktive ograničavaju opseg obveza i prava predviđenih člankom 10., člankom 11. stavkom 1., člankom 12. i 21. Direktive 95/46/EZ u mjeri u kojoj je to potrebno kako bi se očuvali interesi navedeni u članku 13. stavku 1. točki (e) te Direktive.”

Direktiva 95/46/EZ

8 Članak 10., članak 11. stavak 1. i članci 12. i 21. Direktive 95/46 predviđaju, prvi, načine obavješćivanja fizičkih osoba koje su uključene u obradu osobnih podataka u slučaju kada se ti podaci prikupljaju od njih, drugi, načine obavješćivanja tih fizičkih osoba u slučaju da ti podaci nisu prikupljeni od njih, treći, pravo na pristup tih fizičkih osoba podacima o kojima je riječ, a četvrti objavljivanje osobnih podataka.

9 Članak 13. stavak 1. točka (e) te direktive predviđa da države članice mogu donijeti propise za ograničavanje područja primjene obveza i prava, među ostalim, iz članka 10., članka 11. stavka 1. i članaka 12. i 21. navedene direktive, kada takvo ograničavanje predstavlja potrebne mjere za zaštitu važnoga gospodarskog ili financijskog interesa države članice ili Unije, uključujući novčana, proračunska i porezna pitanja.

10 U članku 22. te direktive navodi se:

„Ne dovodeći u pitanje pravne lijekove u upravnom postupku koji se mogu propisati […], prije upućivanja sudskom tijelu države članice utvrđuju pravo svake osobe na pravni lijek za slučaj kršenja prava koje joj je osigurano nacionalnim pravom koje se primjenjuje na tu obradu.”

Uredba (EU) 2016/679

11 Direktiva 95/46 stavljena je izvan snage, s učinkom od 25. svibnja 2018., Uredbom (EU) 2016/679 Europskog parlamenta i Vijeća od 27. travnja 2016. o zaštiti pojedinaca u vezi s obradom osobnih podataka i o slobodnom kretanju takvih podataka te o stavljanju izvan snage Direktive 95/46/EZ (Opća uredba o zaštiti podataka) (SL 2016., L 119, str. 1. i ispravak SL 2018., L 127, str. 2.), čiji članak 1., naslovljen „Predmet i ciljevi”, određuje, među ostalim, da se njome utvrđuju pravila povezana sa zaštitom pojedinaca u pogledu obrade osobnih podataka i da se njome štite temeljna

prava i slobode pojedinaca, a posebno njihovo pravo na zaštitu osobnih podataka. Osim toga, članak 94. stavak 2. te uredbe pojašnjava da se upućivanja na Direktivu 95/46 sada tumače kao upućivanja na navedenu uredbu.

12 Člancima 13., 14. i 15. Uredbe 2016/679 preuzete su, uz izmjene, odredbe koje su se prije nalazile u članku 10., članku 11. stavku 1. i članku 12. Direktive 95/46.

13 Članak 23. stavak 1. točka (e) navedene uredbe, u kojem je uz izmjenu preuzeta odredba koja se prije nalazila u članku 13. stavku 1. točki (e) te direktive, propisuje da se na temelju prava Unije i prava država članica zakonskim mjerama može ograničiti opseg obveza i prava predviđenih, među ostalim, u člancima 13. do 15. te uredbe, ako se takvim ograničenjem poštuje bit temeljnih sloboda i prava te ako ono predstavlja nužnu i razmjernu mjeru u demokratskom društvu za zaštitu određenih važnih ciljeva od općeg javnog interesa, osobito važnog gospodarskog ili financijskog interesa Unije ili države članice, što uključuje monetarna, proračunska i porezna pitanja, javno zdravstvo i socijalnu sigurnost.

14 Članak 79. stavak 1. Uredbe 2016/679, u kojem se uz izmjenu preuzima članak 22. Direktive 95/46, predviđa da, ne dovodeći u pitanje nijedan dostupan upravni ili izvansudski pravni lijek, ispitanik ima pravo na učinkovit pravni lijek ako smatra da su mu zbog obrade njegovih osobnih podataka protivno toj uredbi prekršena njegova prava iz navedene uredbe.

Luksemburško pravo

Zakon od 29. ožujka 2013.

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

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

Zakon od 25. studenoga 2014.

16 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Zakon od 25. studenoga 2014. koji propisuje postupak primjenjiv na razmjenu informacija na zahtjev u području oporezivanja i kojim se mijenja Zakon od 31. ožujka 2010. o odobravanju poreznih sporazuma i propisivanju postupka primjenjivog na razmjenu informacija na zahtjev) (*Mémorial* A 2014., str. 4170., u daljnjem tekstu: Zakon od 25. studenoga 2014.) primjenjuje se, među ostalim, na zahtjeve za razmjenu informacija iz članka 6. Zakona od 29. ožujka 2013., navedenog u prethodnoj točki ove presude.

17 U skladu s člankom 2. Zakona od 25. studenoga 2014.:

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

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

[…]”

18 Članak 3. tog zakona, u verziji koja se primjenjuje na glavne postupke, predviđao je:

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

[…]

3. Ako nadležna porezna uprava ne posjeduje zatražene informacije, ravnatelj nadležne porezne uprave ili osoba koju on ovlasti dostavit će preporučenim pismom osobi 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 navedenima u toj odluci.

[…]”

19 Članak 5. stavak 1. navedenog zakona određuje:

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

20 Članak 6. tog zakona, u verziji koja se primjenjuje na glavne postupke, glasio je:

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

2. Protiv odluka iz članka 5. osoba kod koje se nalaze informacije može podnijeti tužbu radi preinake tribunalu administratif [(Upravni sud)]. […] Tužba ima odgodni učinak. […]

[…]”

Zakon od 1. ožujka 2019.

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

22 Članak 3. stavak 1. Zakona od 25. studenoga 2014., kako je izmijenjen Zakonom od 1. ožujka 2019., određuje:

„Nadležna porezna uprava provjerava formalnu valjanost zahtjeva za razmjenu informacija. Zahtjev za razmjenu informacija formalno je valjan ako sadržava navode o pravnoj osnovi i nadležnom tijelu koje je postavilo zahtjev kao i ostale navode predviđene konvencijama i zakonima. Nadležna porezna uprava mora se uvjeriti da su zatražene informacije predvidivo relevantne s obzirom na identitet dotičnog poreznog obveznika i osobe koja posjeduje informacije kao i s obzirom na potrebe predmetne porezne istrage."

23 Članak 6. stavak 1. Zakona od 25. studenoga 2014., kako je izmijenjen Zakonom od 1. ožujka 2019., glasi:

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

Glavni postupci i prethodna pitanja

24 Svaki od glavnih postupaka proizlazi iz zahtjeva za razmjenu informacija koji je porezna uprava Kraljevine Španjolske uputila poreznoj upravi Velikog Vojvodstva Luksemburga s ciljem dobivanja informacija o fizičkoj osobi F. C., koja ima boravište u Španjolskoj, gdje je kao porezni obveznik predmet istrage s ciljem utvrđivanja njezine situacije s obzirom na nacionalno porezno zakonodavstvo.

Predmet C-245/19

25 Dana 18. listopada 2016. španjolska porezna uprava uputila je luksemburškoj poreznoj upravi prvi zahtjev za razmjenu informacija u vezi s osobom F. C.

26 Ravnatelj Uprave za izravno oporezivanje udovoljio je 16. lipnja 2017. tom zahtjevu te je društvu B izdao odluku kojom mu se nalaže da dostavi informacije koje se odnose na razdoblje od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2014. i sljedeće elemente:

– ugovore koje je društvo B sklopilo s društvima E i F u vezi s pravima osobe F. C.;

– bilo koji drugi ugovor sklopljen tijekom predmetnog razdoblja, ili prije ili nakon tog razdoblja, ali koji stupa na snagu tijekom tog razdoblja i koji se odnosi na osobu F. C.;

– sve račune koji su izdani ili primljeni u vezi s tim ugovorima te njihov način naplate i njihovo plaćanje te

– pojedinosti o bankovnim računima i financijskim institucijama u kojima su deponirana novčana sredstva knjižena u bilanci.

27 Osim toga, u toj je odluci istaknuto da se protiv nje ne može podnijeti žalba u skladu s člankom 6. Zakona od 25. studenoga 2014.

28 Tužbom podnesenom tajništvu tribunala administratif (Upravni sud, Luksemburg) 17. srpnja 2017. društvo B zatražilo je preinaku navedene odluke, a podredno njezino poništenje.

29 Presudom od 26. lipnja 2018. tribunal administratif (Upravni sud) proglasio se nadležnim za odlučivanje o toj tužbi u dijelu u kojem se odnosila na poništenje odluke od 16. lipnja 2017. te ju je djelomično poništio. Što se tiče njegove nadležnosti, smatrao je da članak 6. stavak 1. Zakona od

25. studenoga 2014. nije u skladu s člankom 47. Povelje jer isključuje postojanje izravnog pravnog sredstva protiv odluke kojom se nalaže dostava informacija poreznoj upravi, tako da tu odredbu treba izuzeti iz primjene. Glede merituma, smatrao je da određene informacije koje je zatražio ravnatelj Uprave za izravno oporezivanje ne mogu biti značajne za istragu koju provodi španjolska porezna uprava, zbog čega odluku od 16. lipnja 2017. treba poništiti u dijelu u kojem se njome društvu B nalaže da dostavi te informacije.

30 Luksemburška Država podnijela je 24. srpnja 2018. tajništvu Coura administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg) žalbu protiv te presude.

31 U okviru te žalbe ističe da se člankom 6. stavkom 1. Zakona od 25. studenoga 2014. ne krši članak 47. Povelje jer mu se ne protivi to da osoba koja je adresat odluke kojom se nalaže dostava informacija poreznoj upravi i koja posjeduje tražene informacije može, u slučaju da nije postupila u skladu s tom odlukom i da joj je zbog toga izrečena sankcija, posredno osporavati navedenu odluku u okviru tužbe radi preinake koju može podnijeti protiv takve sankcije, na temelju članka 6. stavka 2. tog zakona. Slijedom toga, tribunal administratif (Upravni sud) pogrešno je odbio primjenu članka 6. stavka 1. navedenog zakona te se proglasio nadležnim za odlučivanje o tužbi za poništenje koja mu je podnesena. Osim toga, taj je sud pogrešno smatrao da određene informacije iz odluke od 16. lipnja 2017. nisu predvidivo relevantne u smislu Direktive 2011/16.

32 Cour administrative (Visoki upravni sud) u svojoj odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku pita se, kao prvo, nalaže li se člancima 7., 8., 47. i 52. Povelje da se osobi koja je adresat odluke kojom joj se nalaže da poreznoj upravi dostavi informacije koje posjeduje prizna pravo podnošenja izravnog pravnog sredstva protiv te odluke, uz mogućnost da takva osoba posredno pobija navedenu odluku, u slučaju da je nije poštovala i da joj je zbog toga naknadno izrečena sankcija, na temelju Zakona od 25. studenoga 2014., kako se tumači s obzirom na presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373).

33 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev pita se, u slučaju potvrdnog odgovora na to prvo pitanje, koji je doseg nadzora koji sud može biti pozvan provesti u okviru takvog izravnog pravnog sredstva o predvidivoj relevantnosti predmetnih informacija s obzirom na članke 1. i 5. Direktive 2011/16.

34 U tim je okolnostima Cour administrative (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članke 7. i 8. te članak 52. stavak 1. Povelje […], eventualno u vezi s člankom 47. navedene Povelje, tumačiti na način da im je protivno […] zakonodavstvo države članice kojim se, u okviru postupovnog režima u području razmjene informacija na zahtjev koji je osobito uspostavljen radi provedbe Direktive Vijeća 2011/16 […], isključuje mogućnost da treća osoba koja posjeduje informacije podnese bilo kakvo pravno sredstvo, osobito sudsko, protiv odluke kojom joj nadležno tijelo te države članice nalaže da mu dostavi informacije kako bi postupilo po zahtjevu za razmjenu informacija koji je podnijela druga država članica?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16 tumačiti, prema potrebi s obzirom na promjenu tumačenja članka 26. predloška porezne konvencije [Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) o porezu na dohodak i kapital], na način da zahtjev za razmjenu, zajedno s nalogom nadležnog tijela države članice koja prima zahtjev i po njemu postupa, ispunjavaju kriterij nepostojanja očitog nedostatka predvidive relevantnosti, s obzirom na to da država članica koja podnosi zahtjev navodi identitet dotičnog poreznog obveznika, razdoblje na koje se odnosi istraga države članice koja podnosi zahtjev i identitet osobe koja posjeduje odnosne informacije, tražeći pritom informacije o ugovorima te povezanim neodređenim računima i plaćanjima koji su utvrđeni kriterijima koji se odnose, kao prvo, na činjenicu da ih je sklopila identificirana osoba koja posjeduje informacije, kao drugo, na

njihovu primjenjivost tijekom godina oporezivanja na koje se odnosi istraga tijelâ države koja podnosi zahtjev i, kao treće, na njihovu povezanost s identificiranim dotičnim poreznim obveznikom?”

Predmet C-246/19

35 Španjolska porezna uprava uputila je 16. ožujka 2017. luksemburškoj poreznoj upravi drugi zahtjev za razmjenu informacija u vezi s osobom F. C.

36 Ravnatelj Uprave za izravno oporezivanje udovoljio je 29. svibnja 2017. tom zahtjevu te je banci A uputio odluku kojom joj je naložio da dostavi informacije koje se odnose na razdoblje od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2014. te sljedeće dokumente i elemente:

– ime postojećeg nositelja (imena postojećih nositelja) određenog bankovnog računa;

– ime osobe ovlaštene (imena osoba ovlaštenih) za obavljanje transakcija na tom računu;

– ime osobe koja je otvorila (imena osoba koje su otvorile) navedeni račun;

– izvatke tog računa tijekom predmetnog razdoblja;

– stvarnog korisnika (stvarne korisnike) predmetnog računa;

– je li drugi bankovni račun otvoren nakon 31. prosinca 2014. u banci A i potječu li sredstva isplaćena na taj račun s računa koji je prethodno otvoren u toj banci;

– izvještaje o bilo kakvoj financijskoj imovini koju F. C. drži u društvu B, društvu D ili bilo kojem drugom društvu koje je bilo pod kontrolom te osobe tijekom predmetnog razdoblja i

– izvještaje o financijskoj imovini koje je osoba F. C. u tom razdoblju bila stvarni korisnik.

37 Osim toga, u toj je odluci istaknuto da se protiv nje ne može podnijeti žalba u skladu s člankom 6. stavkom 1. Zakona od 25. studenoga 2014.

38 Tužbom podnesenom tajništvu tribunala administratif (Upravni sud) 17. srpnja 2017. društva B, C i D te osoba F. C. zatražili su preinaku navedene odluke, a podredno njezino poništenje.

39 Presudom od 26. lipnja 2018. tribunal administratif (Upravni sud) proglasio se nadležnim za odlučivanje o toj tužbi u dijelu u kojem se odnosila na poništenje odluke od 29. svibnja 2017. te ju je djelomično poništio, temeljeći svoju odluku na razlozima sličnima onima koji su sažeti u točki 29. ove presude.

40 Luksemburška Država podnijela je 24. srpnja 2018. tajništvu Coura administrative (Visoki upravni sud) žalbu protiv te presude.

41 U svojoj odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku Cour administrative (Visoki upravni sud) iznosi pitanja slična onima sažetima u točkama 32. i 33. ove presude, pri čemu ističe činjenicu da je predmet C-246/19 pokrenut na temelju tužbi koje nije podnijela osoba adresat odluke kojom joj se nalaže da dostavi informacije koje posjeduje poreznoj upravi države članice, kao što je to slučaj u predmetu C-245/19, nego osobe koje imaju druga svojstva, odnosno, s jedne strane, svojstvo poreznog obveznika obuhvaćenog istragom koju je pokrenula porezna uprava druge države članice i, s druge strane, svojstvo trećih osoba s kojima taj porezni obveznik ima pravne, bankarske, financijske ili općenito ekonomske odnose.

42 U tim je okolnostima Cour administrative (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članke 7. i 8. te članak 52. stavak 1. Povelje […], eventualno u vezi s člankom 47. navedene Povelje, tumačiti na način da im je protivno […] zakonodavstvo države članice kojim se, u okviru postupovnog režima u području razmjene informacija na zahtjev koji je osobito uspostavljen radi provedbe Direktive Vijeća 2011/16 […], isključuje mogućnost da porezni obveznik obuhvaćen istragom u [drugoj državi članici] i treća osoba o kojoj je riječ podnesu bilo kakvo pravno sredstvo, osobito sudsko, protiv odluke kojom nadležno tijelo [prve] države članice nalaže osobi koja posjeduje informacije da mu ih dostavi kako bi postupilo po zahtjevu za razmjenu informacija koji je podnijela [ta] druga država članica?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16 tumačiti, prema potrebi s obzirom na promjenu tumačenja članka 26. predloška porezne konvencije [Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) o porezu na dohodak i kapital], na način da zahtjev za razmjenu, zajedno s nalogom nadležnog tijela države članice koja prima zahtjev i po njemu postupa, ispunjavaju kriterij nepostojanja očitog nedostatka predvidive relevantnosti, s obzirom na to da država članica koja podnosi zahtjev navodi identitet dotičnog poreznog obveznika, razdoblje na koje se odnosi istraga države članice koja podnosi zahtjev i identitet osobe koja posjeduje odnosne informacije, tražeći pritom informacije o ugovorima te povezanim neodređenim računima i plaćanjima koji su utvrđeni kriterijima koji se odnose, kao prvo, na činjenicu da ih je sklopila identificirana osoba koja posjeduje informacije, kao drugo, na njihovu primjenjivost tijekom godina oporezivanja na koje se odnosi istraga tijelâ države koja podnosi zahtjev i, kao treće, na njihovu povezanost s identificiranim dotičnim poreznim obveznikom?”

43 Odlukom predsjednika Suda od 3. svibnja 2019. predmeti C-245/19 i C-246/19 spojeni su u svrhu pisanog i usmenog dijela postupka i u svrhu donošenja presude.

O prethodnim pitanjima

Prva pitanja u predmetima C-245/19 i C-246/19

Uvodne napomene

44 Svojim prvim pitanjima u predmetima C-245/19 i C-246/19 sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 47. Povelje, u vezi s njezinim člancima 7. i 8. te člankom 52. stavkom 1., tumačiti na način da mu se protivi to da zakonodavstvo države članice kojim se provodi postupak za razmjenu informacija na zahtjev uspostavljen Direktivom 2011/16 isključuje mogućnost da odluka kojom nadležno tijelo te države članice obvezuje osobu koja posjeduje informacije da mu ih dostavi, kako bi postupilo po zahtjevu za razmjenu informacija od nadležnog tijela druge države članice, bude predmet pravnih sredstava koja podnesu, kao prvo, takve osobe, kao drugo, porezni obveznik na kojeg se u toj drugoj državi članici odnosi istraga na kojoj se temelji navedeni zahtjev i, kao treće, treće osobe na koje se predmetne informacije odnose.

45 Kao što to proizlazi iz članka 51. stavka 1. Povelje, njezine se odredbe odnose na države članice samo kada provode pravo Unije.

46 Takvu provedbu prava Unije, koja za sobom povlači primjenjivost Povelje, predstavlja donošenje države članice zakonodavstva kojim se uređuju pravila postupka za razmjenu informacija na zahtjev uspostavljenog Direktivom 2011/16 (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 34. do 37.), među ostalim, predviđanjem mogućnosti da nadležno tijelo donese odluku kojom se osobu koja posjeduje informacije obvezuje da mu ih dostavi.

47 Članak 47. Povelje u prvom stavku propisuje da svatko čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni ima pravo na djelotvoran pravni lijek, u skladu s uvjetima utvrđenima tim člankom. Tom pravu odgovara obveza 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.

48 U članku 7. Povelje utvrđeno je pravo na poštovanje privatnog života, a u njezinu članku 8. pravo na zaštitu osobnih podataka.

49 Nijedno od tih triju temeljnih prava nije apsolutno pravo, s obzirom na to da se svako od njih mora uzeti u obzir u odnosu na svoju ulogu u društvu (vidjeti, glede prava na djelotvoran pravni lijek, presudu od 18. ožujka 2010., Alassini i dr., C-317/08 do C-320/08, EU:C:2010:146, t. 63. i navedenu sudsku praksu, a glede prava na poštovanje privatnog života i zaštitu osobnih podataka presudu od 16. srpnja 2020., Facebook Ireland i Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, t. 172. i navedenu sudsku praksu).

50 Stoga, ako u pojedinom slučaju postoji više prava zajamčenih Poveljom koja mogu biti u suprotnosti jedno s drugim, nužno usklađivanje koje mora postojati između tih prava kako bi se osigurala pravedna ravnoteža između zaštite povezane sa svakim od njih može dovesti do njihova ograničenja (vidjeti u tom smislu presude od 29. siječnja 2008., Promusicae, C-275/06, EU:C:2008:54, t. 63. do 65. i od 27. ožujka 2014., UPC Telekabel Wien, C-314/12, EU:C:2014:192, t. 46.).

51 Osim toga, članak 52. stavak 1. Povelje predviđa da se ostvarivanje njome priznatih prava i sloboda može ograničiti pod uvjetom, kao prvo, da su ta ograničenja predviđena zakonom, kao drugo, da se njima poštuje bit prava i sloboda o kojima je riječ te, kao treće, da su ona, podložno načelu proporcionalnosti, potrebna i da zaista odgovaraju ciljevima od općeg interesa koje priznaje Unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba.

52 Međutim, u ovom slučaju tri predmetna temeljna prava ne mogu biti u suprotnosti jedno s drugim, nego se primjenjuju komplementarno. Naime, djelotvornost zaštite koju članak 47. Povelje treba pružiti nositelju njome zajamčenog prava može se očitovati i ocijeniti samo u odnosu na materijalna prava, poput onih iz članaka 7. i 8. Povelje.

53 Konkretno, iz prvih pitanja u predmetima C-245/19 i C-246/19, tumačenih s obzirom na obrazloženje na kojem se temelje, proizlazi da sud koji je uputio zahtjev pita treba li članak 47. Povelje tumačiti na način da nacionalno zakonodavstvo može oduzeti osobi koja posjeduje informacije, poreznom obvezniku obuhvaćenom poreznom istragom i trećim osobama na koje se te informacije odnose mogućnost podnošenja izravnog pravnog sredstva protiv odluke kojom se nalaže dostava navedenih informacija poreznoj upravi, a za koju taj sud smatra da se njome povređuju prava koja su tim različitim osobama zajamčena člancima 7. i 8. Povelje.

Pravo na djelotvoran pravni lijek, zajamčeno člankom 47. Povelje

54 Kao što to proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda, na pravo na djelotvoran pravni lijek moguće se pozvati samo na temelju članka 47. Povelje a da njegov sadržaj ne mora biti pojašnjen drugim odredbama prava Unije ili odredbama nacionalnog prava država članica (presude od 17. travnja 2018., Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, t. 78. i od 29. srpnja 2019., Torubarov, C-556/17, EU:C:2019:626, t. 56.).

55 S obzirom na navedeno, priznanje tog prava u određenom slučaju pretpostavlja, kao što to proizlazi iz članka 47. prvog stavka Povelje, da se osoba koja se na njega poziva koristi pravima ili slobodama zajamčenima pravom Unije.

– *Pravo na djelotvoran pravni lijek osobe koja posjeduje informacije, kojoj nadležno tijelo odluči naložiti njihovu dostavu*

56 Kao što to proizlazi iz navoda suda koji je uputio zahtjev sažetih u točki 26. ove presude i nacionalnih odredbi navedenih u njezinim točkama 17. do 19., osoba koja posjeduje informacije o kojima je riječ u glavnom postupku pravna je osoba kojoj je nadležno nacionalno tijelo uputilo nalog za dostavu tih informacija, čije nepoštovanje može dovesti do izricanja sankcije.

57 Što se tiče, kao prvo, pitanja treba li takvoj osobi priznati pravo na djelotvoran pravni lijek, zajamčeno člankom 47. Povelje u slučaju takve odluke, najprije valja istaknuti da iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da je zaštita od intervencija javne vlasti, svojevoljnih ili neproporcionalnih, u sferu privatnih aktivnosti osoba, fizičkih ili pravnih, opće načelo prava Unije (presude od 21. rujna 1989., Hoechst/Komisija, 46/87 i 227/88, EU:C:1989:337, t. 19. i od 13. rujna 2018., UBS Europe i dr., C-358/16, EU:C:2018:715, t. 56.).

58 Na tu se zaštitu može pozvati pravna osoba kao na pravo zajamčeno pravom Unije, u smislu članka 47. prvog stavka Povelje, kako bi pred sudom osporila akt koji na nju negativno utječe, kao što je to nalog za dostavu informacija ili sankcija izrečena zbog nepoštovanja tog naloga (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 51. i 52.).

59 Iz toga slijedi da se pravnoj osobi kojoj je nadležno nacionalno tijelo uputilo odluku kojom se nalaže dostava informacija, poput odluka o kojima je riječ u glavnom postupku, mora priznati pravo na djelotvoran pravni lijek, zajamčeno člankom 47. Povelje u slučaju takve odluke.

60 Kao drugo, što se tiče pitanja može li se ostvarivanje tog prava ograničiti nacionalnim zakonodavstvom, iz sudske prakse Suda proizlazi da ostvarivanje prava na djelotvoran pravni lijek pred sudom iz članka 47. Povelje može ograničiti zakonodavac Unije ili, ako ne postoje propisi Unije u tom području, države članice, ako su poštovani uvjeti predviđeni člankom 52. stavkom 1. Povelje (vidjeti u tom smislu presudu od 15. rujna 2016., Star Storage i dr., C-439/14 i C-488/14, EU:C:2016:688, t. 46. i 49.).

61 U ovom slučaju ni iz jedne odredbe Direktive 2011/16, čiju provedbu osigurava zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku, ne proizlazi da je zakonodavac Unije namjeravao ograničiti ostvarivanje prava na djelotvoran pravni lijek u slučaju naloga za dostavu informacija poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku.

62 Osim toga, Direktiva 2011/16 u članku 25. stavku 1. upućuje na propise Unije o obradi osobnih podataka, propisujući da sva razmjena informacija u skladu s tom direktivom podliježe odredbama Direktive 95/46, koja je, kao što je to navedeno u točki 11. ove presude, stavljena izvan snage i zamijenjena s učinkom od 25. svibnja 2018., to jest nakon donošenja odluka o kojima je riječ u glavnom postupku, Uredbom 2016/679, čiji je cilj, među ostalim, osigurati i pojasniti pravo na zaštitu osobnih podataka, zajamčeno člankom 8. Povelje.

63 Članak 22. Direktive 95/46, čiji je sadržaj preuzet u članku 79. Uredbe 2016/679, naglašava da svaka osoba ima pravo na pravni lijek za slučaj kršenja prava koja su joj zajamčena odredbama primjenjivima na obradu takvih podataka.

64 Iz toga slijedi da zakonodavac Unije nije sam ograničio ostvarivanje prava na djelotvoran pravni lijek iz članka 47. Povelje i da države članice mogu ograničiti to ostvarivanje, pod uvjetom da poštuju zahtjeve predviđene u članku 52. stavku 1. Povelje.

65 Kao što je to navedeno u točki 51. ove presude, tom se odredbom zahtijeva, među ostalim, da svako ograničenje pri ostvarivanju prava i sloboda zajamčenih Poveljom poštuje njihov bitan sadržaj.

66 S tim u vezi, iz sudske prakse Suda proizlazi da bitan sadržaj prava na djelotvoran pravni lijek, propisanog člankom 47. Povelje, uključuje, među ostalim elementima, ono koje se sastoji od toga da osoba koja je nositelj tog prava može pristupiti sudu nadležnom za osiguranje poštovanja prava koja joj jamči pravo Unije i, u tu svrhu, za ispitivanje svih pravnih i činjeničnih pitanja relevantnih za rješavanje spora koji se pred njim vodi (vidjeti u tom smislu presude od 6. studenoga 2012., Otis i dr., C-199/11, EU:C:2012:684, t. 49. i od 12. prosinca 2019., Aktiva Finants, C-433/18, EU:C:2019:1074, t. 36.). Osim toga, navedena osoba ne bi smjela biti prisiljena povrijediti pravilo ili pravnu obvezu kako bi pristupila spomenutom sudu i izložiti se sankciji zbog počinjenja te povrede (vidjeti u tom smislu presude od 1. travnja 2004., Komisija/Jégo-Quéré, C-263/02 P, EU:C:2004:210, t. 35.; od 13. ožujka 2007., Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, t. 64. i od 3. listopada 2013., Inuit Tapiriit Kanatami i dr./Parlament i Vijeće, C-583/11 P, EU:C:2013:625, t. 104.).

67 U ovom slučaju iz navoda suda koji je uputio zahtjev sažetih u točki 32. ove presude proizlazi da, s obzirom na zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku, samo ako osoba koja je adresat odluke kojom se nalaže dostava informacija poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ne poštuje tu odluku, s jedne strane, i ako joj je kasnije zbog toga izrečena sankcija, s druge strane, ona ima posrednu mogućnost osporiti navedenu odluku, u okviru pravnog sredstva koje može podnijeti protiv takve sankcije.

68 Iz toga slijedi da, kada postoji odluka kojom se nalaže dostava informacija koja bi bila svojevoljna ili neproporcionalna, takva osoba mogla bi pristupiti sudu samo ako povrijedi tu odluku tako da odbije postupiti u skladu s njom i tako se izloži kazni zbog nepoštovanja te odluke. Stoga se ne može smatrati da ta osoba uživa djelotvornu sudsku zaštitu.

69 U tim okolnostima treba smatrati da nacionalno zakonodavstvo poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku – koje isključuje mogućnost da osoba koja posjeduje informacije, kojoj je nadležno nacionalno tijelo izdalo nalog za dostavu tih informacija, podnese izravno pravno sredstvo protiv te odluke – ne poštuje bitan sadržaj prava na djelotvoran pravni lijek, zajamčenog člankom 47. Povelje, i, slijedom toga, da se takvo zakonodavstvo protivi njezinu članku 52. stavku 1.

– Pravo na djelotvoran pravni lijek poreznog obveznika obuhvaćenog istragom koja je dovela do izdavanja naloga za dostavu informacija

70 Kao što to proizlazi iz navoda suda koji je uputio zahtjev sažetih u točki 24. ove presude, porezni obveznik o kojem je riječ u glavnom postupku fizička je osoba s boravištem u državi članici različitoj od one tijela donositelja odluka kojima se nalaže dostava informacija u glavnom postupku, koja je u toj državi članici obuhvaćena istragom radi utvrđivanja njezine situacije s obzirom na porezno zakonodavstvo navedene države članice.

71 Osim toga, iz teksta odluka kojima se nalaže dostava informacija o kojima je riječ u glavnom postupku, navedenih u točkama 26. i 36. ove presude, proizlazi da se informacije čija se dostava tijelu koje ih je donijelo tim odlukama nalaže odnose na bankovne račune i financijsku imovinu kojih je ta osoba nositelj ili korisnik kao i na različite pravne, bankarske, financijske ili općenito ekonomske transakcije koje mogu izvršiti navedena osoba ili treće osobe koje djeluju za njezin račun ili u njezinu interesu.

72 Što se tiče, kao prvo, pitanja treba li takvoj osobi u slučaju takvih odluka priznati pravo na djelotvoran pravni lijek iz članka 47. Povelje, valja istaknuti da je ta osoba očito nositelj, s jedne strane, prava na poštovanje privatnog života, zajamčenog člankom 7. Povelje, i, s druge strane, prava na zaštitu osobnih podataka, zajamčenog njezinim člankom 8. stavkom 1., koje je glede fizičkih osoba usko povezano s pravom na poštovanje njihova privatnog života (presude od 9. studenoga 2010., Volker und Markus Schecke i Eifert, C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, t. 47. i od 18. lipnja 2020., Komisija/Mađarska (Transparentnost udruživanja), C-78/18, EU:C:2020:476, t. 123. i 126.).

73 Osim toga, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da dostava informacija koje se odnose na fizičku osobu čiji je identitet utvrđen ili se može utvrditi trećoj osobi, uključujući javno tijelo, kao i mjera koja nameće ili dopušta tu dostavu, predstavljaju, ne dovodeći u pitanje njihovo eventualno opravdanje, zadiranje u pravo te osobe na poštovanje privatnog života i pravo na zaštitu osobnih podataka koji se na nju odnose, neovisno o tome jesu li ti podaci osjetljivi i na koji se način oni kasnije rabe, osim ako se navedena dostava odvija u skladu s odredbama prava Unije i, ovisno o slučaju, odredbama nacionalnog prava predviđenima u tu svrhu (vidjeti u tom smislu presude od 18. lipnja 2020., Komisija/Mađarska (Transparentnost udruživanja), C-78/18, EU:C:2020:476, t. 124. i 126. i od 16. srpnja 2020., Facebook Ireland i Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, t. 171. i navedenu sudsku praksu).

74 Stoga se dostavom nadležnom nacionalnom tijelu informacija o fizičkoj osobi čiji je identitet utvrđen ili se može utvrditi, poput informacija navedenih u točki 71. ove presude, i mjerom koja, poput odluka navedenih u toj točki, nameće tu dostavu mogu povrijediti pravo na poštovanje privatnog života osobe o kojoj je riječ i njezino pravo na zaštitu osobnih podataka koji se na nju odnose.

75 Poreznom obvezniku poput onoga iz točke 70. ove presude mora se stoga priznati pravo na djelotvoran pravni lijek, zajamčeno člankom 47. Povelje, ako postoji odluka kojom se nalaže dostava informacija, poput odluka o kojima je riječ u glavnom postupku.

76 Što se tiče, kao drugo, pitanja može li se ostvarivanje tog prava ograničiti, na temelju članka 52. stavka 1. Povelje, isključivanjem mogućnosti da takva osoba podnese izravno pravno sredstvo protiv te odluke, valja podsjetiti na to da takvo ograničenje treba, kao prvo, biti predviđeno zakonom, što osobito podrazumijeva, kao što to proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda, da njegova pravna osnova jasno i precizno definira njegov doseg (presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 81. i od 8. rujna 2020., Recorded Artists Actors Performers, C-265/19, EU:C:2020:677, t. 86.).

77 U ovom slučaju iz teksta nacionalnog zakonodavstva o kojem je riječ u glavnom postupku proizlazi da je taj zahtjev ispunjen.

78 Kao drugo, mora se poštovati bitan sadržaj prava na djelotvoran pravni lijek, pri čemu se taj zahtjev mora ocijeniti osobito s obzirom na elemente navedene u točki 66. ove presude.

79 S tim u vezi, iz sudske prakse Suda proizlazi da navedeni zahtjev sam po sebi ne podrazumijeva da nositelj tog prava raspolaže izravnim pravnim sredstvom čiji je glavni cilj dovesti u pitanje određenu mjeru, pod uvjetom da pred različitim nadležnim nacionalnim sudovima postoji jedno ili više pravnih sredstava koja mu omogućuju da posredno ishodi sudski nadzor te mjere koja osigurava poštovanje prava i sloboda koje mu jamči pravo Unije a da se u tu svrhu ne mora izložiti opasnosti od izricanja

sankcije u slučaju nepoštovanja predmetne mjere (vidjeti u tom smislu presude od 13. ožujka 2007., Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, t. 47., 49., 53. do 55., 61. i 64. te od 21. studenoga 2019., Deutsche Lufthansa, C-379/18, EU:C:2019:1000, t. 61.).

80 U ovom slučaju s tim u vezi valja istaknuti da je situacija poreznog obveznika obuhvaćenog istragom različita od one osobe koja posjeduje informacije o njemu. Naime, kao što je to navedeno u točki 68. ove presude, ta bi osoba, u nedostatku mogućnosti podnošenja izravnog pravnog sredstva protiv odluke koja joj je upućena i kojom joj se nalaže pravna obveza dostave predmetnih informacija, bila lišena svake djelotvorne sudske zaštite. S druge strane, dotični porezni obveznik nije adresat takve odluke i ne podliježe nikakvoj pravnoj obvezi iz te odluke niti je, prema tome, izložen riziku od izricanja sankcije u slučaju njezina nepoštovanja. Slijedom toga, takav porezni obveznik nije primoran postupiti na nezakonit način kako bi ostvario svoje pravo na djelotvoran pravni lijek, tako da se na njega ne primjenjuje sudska praksa navedena u drugoj rečenici točke 66. ove presude.

81 Osim toga, odluka kojom se nalaže dostava informacija, poput odluka o kojima je riječ u glavnom postupku, donosi se u okviru prethodne faze istrage koja se odnosi na predmetnog poreznog obveznika, tijekom koje su prikupljene informacije o njegovoj poreznoj situaciji i koja nije kontradiktorne naravi. Naime, samo kasnija faza navedene istrage, koja se otvara slanjem prijedloga za ispravak ili ponovni razrez poreza predmetnom poreznom obvezniku, s jedne strane, ima kontradiktornu narav, što podrazumijeva da se tom poreznom obvezniku omogući ostvarivanje njegova prava na saslušanje (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2013., Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, t. 40. i 44.), i, s druge strane, može dovesti do odluke o ispravku ili ponovnom razrezu poreza koja je upućena navedenom poreznom obvezniku.

82 Međutim, potonja odluka predstavlja akt u odnosu na koji dotični porezni obveznik mora raspolagati pravom na djelotvoran pravni lijek, pod pretpostavkom da je sud koji odlučuje u sporu nadležan za ispitivanje svih pravnih i činjeničnih pitanja relevantnih za rješavanje tog spora, kao što je to navedeno u točki 66. ove presude, i osobito za provjeru da dokazi na kojima se temelji taj akt nisu bili prikupljeni ili korišteni protivno pravima i slobodama koji su zainteresiranoj osobi zajamčeni pravom Unije (vidjeti po analogiji presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 87. do 89.).

83 Stoga, kada odluka kojom se nalaže dostava informacija, poput odluka o kojima je riječ u glavnom postupku, navede nacionalno tijelo koje je zatražilo te informacije na donošenje odluke o ispravku ili ponovnom razrezu poreza koja se temelji na navedenim informacijama kao dokazima, porezni obveznik obuhvaćen istragom ima mogućnost posredno osporavati prvu od tih odluka kao i uvjete pribavljanja i korištenja dokaza prikupljenih zahvaljujući toj istrazi, u okviru pravnog sredstva koje može podnijeti protiv druge od navedenih odluka.

84 Slijedom toga, treba smatrati da se nacionalnim zakonodavstvom poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku ne povređuje bitan sadržaj prava na djelotvoran pravni lijek, zajamčenog dotičnom poreznom obvezniku. Osim toga, njime se ne ograničava pristup tog poreznog obveznika pravnim sredstvima predviđenima u skladu s člankom 79. stavkom 1. Uredbe 2016/679, u kojem je uz izmjene preuzet članak 22. Direktive 95/46, ako navedeni porezni obveznik smatra da su prava koja su mu dodijeljena tom uredbom povrijeđena zbog obrade osobnih podataka koji se na njega odnose.

85 Kao treće, kao što je to navedeno u točki 51. ove presude, takvo nacionalno zakonodavstvo mora, uz poštovanje načela proporcionalnosti, biti potrebno i zaista odgovarati cilju od općeg interesa koji priznaje Unija. Stoga valja redom provjeriti odgovara li ono cilju od općeg interesa koji priznaje Unija i, u slučaju potvrdnog odgovora, poštuje li se njime načelo proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presude od 5. srpnja 2017., Fries, C-190/16, EU:C:2017:513, t. 39. i od 12. srpnja 2018., Spika i dr., C-540/16, EU:C:2018:565, t. 40.).

86 S tim u vezi, sud koji je uputio zahtjev ističe da zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku provodi Direktivu 2011/16, čija uvodna izjava 27. predviđa potrebna i razmjerna ograničenja zaštite pojedinaca u vezi s obradom osobnih podataka koji se na njih odnose, kako je osigurana Direktivom 95/46, i čije uvodne izjave 1. i 2. propisuju da je njezin cilj doprinijeti borbi protiv međunarodne porezne prijevare i porezne utaje, jačanjem suradnje između nacionalnih nadležnih tijela u tom području.

87 Taj cilj predstavlja cilj od općeg interesa koji priznaje Unija, u smislu članka 52. stavka 1. Povelje (vidjeti u tom smislu presude od 22. listopada 2013., Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, t. 32.; od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 76. i od 26. veljače 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u trećim zemljama), C-135/17, EU:C:2019:136, t. 74. i 75.), a koji dopušta ograničavanje izvršavanja prava zajamčenih člancima 7., 8. i 47. Povelje, promatranih samostalno ili zajednički.

88 Iz toga slijedi da je cilj koji se želi postići nacionalnim zakonodavstvom o kojem je riječ u glavnom postupku cilj od općeg interesa koji priznaje Unija.

89 Taj cilj borbe protiv međunarodne porezne prijevare i porezne utaje odražava se, među ostalim, u člancima 5. do 7. Direktive 2011/16, u uspostavljanju postupka razmjene informacija na zahtjev koji nadležnim nacionalnim tijelima omogućuje učinkovitu i brzu međusobnu suradnju, kako bi se prikupile informacije u okviru istraga koje se odnose na određenog poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 46., 47. i 77.).

90 Interes učinkovitosti i brzine te suradnje, kojom se konkretizira cilj borbe protiv međunarodne porezne prijevare i porezne utaje na kojem se temelji Direktiva 2011/16, nalaže, među ostalim, poštovanje svih rokova propisanih u članku 7. te direktive.

91 S obzirom na tu situaciju, valja smatrati da je nacionalno zakonodavstvo koje isključuje mogućnost podnošenja izravnog pravnog sredstva protiv odluke kojom se nalaže dostava informacija, poput odluka o kojima je riječ u glavnom postupku, od strane poreznog obveznika obuhvaćenog istragom na kojoj se temelji zahtjev za dostavu informacija koje su navele nadležno nacionalno tijelo na donošenje te odluke prikladno za ostvarenje cilja borbe protiv međunarodne porezne prijevare i porezne utaje, koji se želi postići Direktivom 2011/16, i nužno za ostvarenje tog cilja.

92 Osim toga, ono nije neproporcionalno zato što, s jedne strane, takva odluka poreznom obvezniku ne nameće nikakvu pravnu obvezu niti ga izlaže riziku od sankcija i zato što, s druge strane, taj porezni obveznik može tu odluku posredno osporavati u okviru tužbe protiv kasnije odluke o ispravku ili ponovnom razrezu poreza.

93 U tim okolnostima valja smatrati da se članku 47. Povelje, u vezi s njezinim člancima 7. i 8. te člankom 52. stavkom 1., ne protivi to da se nacionalnim zakonodavstvom poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku isključi mogućnost da odluka kojom nadležno tijelo države članice obvezuje osobu koja posjeduje informacije da mu ih dostavi, kako bi postupilo po zahtjevu za razmjenu informacija od nadležnog tijela druge države članice, bude predmet pravnih sredstava koja podnese porezni obveznik na kojeg se u toj drugoj državi članici odnosi istraga na kojoj se temelji taj zahtjev.

– Pravo na djelotvoran pravni lijek odnosnih trećih osoba

94 Kao što to proizlazi iz točaka 26., 36. i 71. ove presude, treće osobe koje navodi sud koji je uputio zahtjev pravne su osobe s kojima porezni obveznik obuhvaćen istragom koja je dovela do izdavanja naloga za dostavu informacija o kojima je riječ u glavnom postupku održava ili može održavati pravne, bankarske, financijske ili općenito ekonomske odnose.

95 Kao prvo, valja utvrditi treba li takvim trećim osobama, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, priznati pravo na djelotvoran pravni lijek iz članka 47. Povelje.

96 S tim u vezi, valja primijetiti da se – poput pravne osobe koja posjeduje informacije, a kojoj nadležno nacionalno tijelo uputi odluku kojom se nalaže njihova dostava – te treće osobe mogu pozvati na zaštitu koju svaka fizička ili pravna osoba uživa, na temelju općeg načela prava Unije navedenog u točki 57. ove presude, od svojevoljnih ili neproporcionalnih intervencija javne vlasti u sferu svojih privatnih aktivnosti, čak i ako se ni u kojem slučaju ne može smatrati da dostava javnom tijelu pravnih, bankarskih, financijskih ili općenito ekonomskih informacija utječe na bit te aktivnosti (vidjeti u tom smislu ESLJP, 16. lipnja 2015. (odl.), Othymia Investments BV protiv Nizozemske, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, t. 37.; od 7. srpnja 2015., M. N. i dr. protiv San Marina, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, t. 51. i 54. kao i od 22. prosinca 2015., G. S. B. protiv Švicarske, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, t. 51. i 93.).

97 Stoga se tim trećim osobama mora priznati pravo na djelotvoran pravni lijek ako postoji odluka kojom se nalaže dostava informacija koja bi mogla povrijediti njihovo pravo na tu zaštitu.

98 Kao drugo, što se tiče pitanja može li se ostvarivanje prava na djelotvoran pravni lijek, koje je zajamčeno trećim osobama na koje se odnose predmetne informacije, ograničiti na način da one ne mogu podnijeti izravno pravno sredstvo u slučaju takve odluke, valja istaknuti, kao prvo, da nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku jasno i precizno definira ograničenje izvršavanja tog prava.

99 Što se tiče, kao drugo, zahtjeva glede poštovanja bitnog sadržaja prava na djelotvoran pravni lijek, valja istaknuti da treće osobe na koje se odnose predmetne informacije – za razliku od osobe koja posjeduje te informacije, a kojoj je nadležno tijelo države članice uputilo odluku kojom se nalaže njihova dostava – ne podliježu pravnoj obvezi dostave navedenih informacija niti su, prema tome, izložene riziku od izricanja sankcije u slučaju nepoštovanja takve pravne obveze. Stoga se sudska praksa navedena u drugoj rečenici točke 66. ove presude na njih ne primjenjuje.

100 Osim toga, točno je da dostava informacija koje se odnose na navedene treće osobe tijelu javne vlasti, od strane osobe kojoj je upućen nalog za njihovu dostavu tom javnom tijelu, može ugroziti pravo tih trećih osoba na zaštitu od svojevoljnih ili neproporcionalnih intervencija javnih tijela u sferu njihovih privatnih aktivnosti i time im nanijeti štetu.

101 Međutim, iz sudske prakse Suda proizlazi da mogućnost da pojedinac pokrene postupak pred sudom radi utvrđenja povrede prava koja su mu zajamčena pravom Unije i za ostvarivanje naknade štete koja mu je nanesena tom povredom osigurava djelotvornu sudsku zaštitu toj osobi jer sud pred kojim se vodi spor može nadzirati akt ili mjeru koja je dovela do navedene povrede i navedene štete (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2007., Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, t. 58.).

102 Iz toga slijedi da u ovom slučaju poštovanje bitnog sadržaja prava na djelotvoran pravni lijek ne zahtijeva da pojedinci kao što su treće osobe na koje se odnose predmetne informacije, a koje ipak ne podliježu pravnoj obvezi dostave tih informacija niti se, prema tome, izlažu riziku od izricanja sankcije u slučaju nepoštovanja takve pravne obveze, imaju, osim toga, mogućnost podnošenja izravnog pravnog sredstva protiv te odluke kojom se nalaže dostava navedenih informacija.

103 Kao treće, treba podsjetiti na to da nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku slijedi cilj od općeg interesa koji priznaje Unija, kao što je to navedeno u točkama 86. do 88. ove presude.

104 Što se tiče zahtjeva koji se odnosi na nužnost i proporcionalnost tog zakonodavstva s obzirom na takav cilj, treba ga smatrati ispunjenim, kao što to proizlazi iz točaka 90. do 92. ove presude, uzimajući u obzir, s jedne strane, rokove koji se moraju poštovati kako bi se osigurala učinkovitost i brzina

postupka razmjene informacija kojim se konkretizira cilj borbe protiv međunarodne porezne prijevare i porezne utaje, na kojem se temelji Direktiva 2011/16, i, s druge strane, mogućnost da odnosne osobe pokrenu postupak pred sudom radi utvrđenja povrede prava koja su im zajamčena pravom Unije i naknade štete nanesene tom povredom.

105 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prva pitanja u predmetima C-245/19 i C-246/19 valja odgovoriti tako da članak 47. Povelje, u vezi s njezinim člancima 7. i 8. te člankom 52. stavkom 1., treba tumačiti na način:

– da mu se protivi to da zakonodavstvo države članice kojim se provodi postupak za razmjenu informacija na zahtjev uspostavljen Direktivom 2011/16 isključuje mogućnost da odluka kojom nadležno tijelo te države članice obvezuje osobu koja posjeduje informacije da mu ih dostavi, kako bi postupilo po zahtjevu za razmjenu informacija od nadležnog tijela druge države članice, bude predmet pravnih sredstava koja podnese takva osoba i

– da mu se ne protivi to da takvo zakonodavstvo isključuje mogućnost da protiv takve odluke pravna sredstva podnesu porezni obveznik na kojeg se u toj drugoj državi članici odnosi istraga na kojoj se temelji navedeni zahtjev kao i treće osobe na koje se predmetne informacije odnose.

Drugo pitanje u predmetu C-245/19

106 S obzirom na odgovore na prva pitanja u predmetima C-245/19 i C-246/19 te na okolnost da su druga pitanja u tim predmetima postavljena samo u slučaju potvrdnog odgovora na ta pitanja, valja odgovoriti samo na drugo pitanje u predmetu C-245/19.

107 Tim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16 tumačiti na način da za odluku kojom nadležno tijelo jedne države članice obvezuje osobu koja posjeduje informacije da mu ih dostavi, kako bi postupilo po zahtjevu za razmjenu informacija koji potječe od nadležnog tijela druge države članice, treba smatrati, zajedno s tim zahtjevom, kao da se odnosi na informacije koje očito nisu bez ikakve predvidive relevantnosti kada se u toj odluci navodi identitet osobe koja posjeduje odnosne informacije, identitet poreznog obveznika obuhvaćenog istragom na kojoj se temelji zahtjev za dostavu informacija i razdoblje koje je njime obuhvaćeno te da se odnosi na ugovore, račune i plaćanja koji su, iako nisu precizno identificirani, ograničeni kriterijima koji se odnose, kao prvo, na činjenicu da ih je sklopila, izdala ili izvršila osoba koja posjeduje informacije, kao drugo, na okolnost da je do njih došlo tijekom razdoblja obuhvaćenog tom istragom i, kao treće, na njihovu vezu s odnosnim poreznim obveznikom.

108 Članak 1. stavak 1. Direktive 2011/16 predviđa da države članice međusobno surađuju s ciljem razmjene informacija koje su predvidivo relevantne za administraciju i primjenu njihova nacionalnog poreznog zakonodavstva.

109 Članak 5. te direktive propisuje pak da, na zahtjev nacionalnog tijela koje želi da mu se dostave takve informacije, nazvanog „tijelo koje podnosi zahtjev”, tijelo kojem je zahtjev upućen, nazvano „tijelo koje prima zahtjev”, dostavlja tijelu koje podnosi zahtjev te informacije, prema potrebi, nakon što ih pribavi u istrazi.

110 Izraz „predvidivo relevantne” iz članka 1. stavka 1. Direktive 2011/16 ima za cilj, kao što je to Sud već istaknuo, omogućiti tijelu koje podnosi zahtjev da zatraži i dobije sve informacije za koje može razumno smatrati da su relevantne za potrebe njegove istrage a da ga pritom ne ovlašćuje na to da na očit način prekorači okvir te istrage niti da tijelu koje prima zahtjev nametne prekomjeran teret (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 63. i 66. do 68.).

111 Osim toga, taj izraz treba tumačiti s obzirom na opće načelo prava Unije koje se odnosi na zaštitu fizičkih ili pravnih osoba od svojevoljnih ili neproporcionalnih intervencija javne vlasti u sferu njihovih privatnih aktivnosti, navedeno u točki 57. ove presude.

112 U tom pogledu valja primijetiti da – iako tijelo koje podnosi zahtjev, koje vodi istragu na kojoj se temelji zahtjev za razmjenu informacija, raspolaže marginom prosudbe za ocjenjivanje, ovisno o okolnostima predmeta, predvidive relevantnosti zatraženih informacija – ono ipak ne može od tijela koje prima zahtjev zatražiti informacije koje uopće nisu relevantne za tu istragu (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 70. i 71.).

113 Stoga bi odluka kojom se nalaže dostava informacija, a kojom bi tijelo koje prima zahtjev udovoljilo molbi tijela koje podnosi zahtjev za razmjenu informacija s ciljem traženja informacija „naslijepo”, kako je navedeno u uvodnoj izjavi 9. Direktive 2011/16, predstavljala svojevoljnu ili neproporcionalnu intervenciju javne vlasti.

114 Iz toga proizlazi da se informacije koje se zahtijevaju u svrhu takvog traženja „naslijepo” ni u kojem slučaju ne mogu smatrati „predvidivo relevantnima” u smislu članka 1. stavka 1. Direktive 2011/16.

115 S tim u vezi, tijelo koje prima zahtjev mora provjeriti je li obrazloženje zahtjeva za razmjenu informacija koji mu je uputilo tijelo koje podnosi zahtjev dovoljno kako bi se utvrdilo da predmetne informacije očito nisu bez ikakve predvidive relevantnosti s obzirom na identitet poreznog obveznika obuhvaćenog istragom na kojoj se temelji taj zahtjev, potrebe takve istrage i, u slučaju da je potrebno dobiti predmetne informacije od osobe koja ih posjeduje, identitet te osobe (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 76., 78., 80. i 82.).

116 Nadalje, u slučaju da je ta osoba podnijela pravno sredstvo protiv upućene joj odluke kojom se nalaže dostava informacija, nadležni sud mora provjeriti je li obrazloženje te odluke i zahtjeva na kojem se ona temelji dovoljno kako bi se utvrdilo da predmetne informacije očito nisu bez ikakve predvidive relevantnosti s obzirom na identitet poreznog obveznika obuhvaćenog istragom na kojoj se temelji taj zahtjev, identitet osobe koja posjeduje te informacije i potrebe predmetne istrage (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 86.).

117 Stoga s obzirom na te elemente valja utvrditi odnosi li se odluka kojom se nalaže dostava informacija poput one koja je dovela do spora u predmetu C-245/19, zajedno sa zahtjevom za razmjenu informacija na kojem se temelji, na informacije koje očito nisu bez ikakve predvidive relevantnosti.

118 U tom pogledu valja istaknuti da se takva odluka, zajedno s takvim zahtjevom, stvarno odnosi na informacije koje očito nisu bez ikakve predvidive relevantnosti jer se u njoj navodi identitet poreznog obveznika obuhvaćenog istragom na kojoj se temelji taj zahtjev, razdoblje obuhvaćeno tom istragom kao i identitet osobe koja posjeduje informacije o ugovorima, računima i plaćanjima sklopljenima, izdanima ili izvršenima tijekom tog razdoblja i povezanima s odnosnim poreznim obveznikom.

119 Međutim, dvojbe suda koji je uputio zahtjev proizlaze iz činjenice da se ta odluka, zajedno s tim zahtjevom, odnosi na ugovore, račune i plaćanja koji nisu precizno utvrđeni.

120 Treba primijetiti, s jedne strane, da se navedena odluka, zajedno s navedenim zahtjevom, nedvojbeno odnosi na informacije koje nisu očito lišene svake predvidive relevantnosti u dijelu u kojem se odnosi na ugovore, račune i plaćanja koje je tijekom razdoblja obuhvaćenog istragom sklopila, izdala ili izvršila osoba koja posjeduje informacije o njima i koje su povezane s poreznim obveznikom na kojeg se odnosi ta istraga.

121 S druge strane, valja podsjetiti na to da su i navedena odluka i navedeni zahtjev podneseni, kao što to proizlazi iz točke 81. ove presude, tijekom prethodne faze navedene istrage, čiji je cilj prikupljanje informacija za koje se pretpostavlja da tijelo koje podnosi zahtjev o njima nema precizno i potpuno znanje.

122 U tim okolnostima, čini se vjerojatnim da će se za neke od informacija na koje se odnosi odluka kojom se nalaže dostava informacija sporna u glavnom postupku u predmetu C-245/19, zajedno sa zahtjevom za razmjenu informacija na kojem se temelji, u konačnici pokazati, po završetku istrage tijela koje je podnijelo zahtjev, da nisu relevantne s obzirom na rezultate te istrage.

123 Međutim, uzimajući u obzir ocjene iz točaka 118. i 120. ove presude, ta situacija ne može podrazumijevati da se za predmetne informacije, u svrhu nadzora iz točaka 115. i 116. te presude, može smatrati da očito nisu predvidivo relevantne i da stoga ne ispunjavaju zahtjeve koji proizlaze iz članka 1. stavka 1. i članka 5. Direktive 2011/16.

124 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo pitanje u predmetu C-245/19 valja odgovoriti tako da članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16 treba tumačiti na način da za odluku kojom nadležno tijelo jedne države članice obvezuje osobu koja posjeduje informacije da mu ih dostavi, kako bi postupilo po zahtjevu za razmjenu informacija koji potječe od nadležnog tijela druge države članice, treba smatrati, zajedno s tim zahtjevom, kao da se odnosi na informacije koje očito nisu bez ikakve predvidive relevantnosti kada se u toj odluci navodi identitet osobe koja posjeduje odnosne informacije, identitet poreznog obveznika obuhvaćenog istragom na kojoj se temelji zahtjev za dostavu informacija i razdoblje koje je njime obuhvaćeno te da se odnosi na ugovore, račune i plaćanja koji su, iako nisu precizno identificirani, ograničeni kriterijima koji se odnose, kao prvo, na činjenicu da ih je sklopila, izdala ili izvršila osoba koja posjeduje informacije, kao drugo, na okolnost da je do njih došlo tijekom razdoblja obuhvaćenog tom istragom i, kao treće, na njihovu vezu s odnosnim poreznim obveznikom.

Troškovi

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

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

1. **Članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima, u vezi s njezinim člancima 7. i 8. te člankom 52. stavkom 1., treba tumačiti na način:**

   – **da mu se protivi to da zakonodavstvo države članice kojim se provodi postupak za razmjenu informacija na zahtjev uspostavljen Direktivom Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2014/107/EU od 9. prosinca 2014., isključuje mogućnost da odluka kojom nadležno tijelo te države članice obvezuje osobu koja posjeduje informacije da mu ih dostavi, kako bi postupilo po zahtjevu za razmjenu informacija od nadležnog tijela druge države članice, bude predmet pravnih sredstava koja podnese takva osoba i**

   – **da mu se ne protivi to da takvo zakonodavstvo isključuje mogućnost da protiv takve odluke pravna sredstva podnesu porezni obveznik na kojeg se u toj drugoj državi članici odnosi istraga na kojoj se temelji navedeni zahtjev kao i treće osobe na koje se predmetne informacije odnose.**

2. **Članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2014/107, treba tumačiti na način da za odluku kojom nadležno tijelo jedne države članice obvezuje osobu koja posjeduje informacije da mu ih dostavi, kako bi postupilo po zahtjevu za razmjenu informacija koji potječe od nadležnog tijela druge države članice, treba smatrati, zajedno s tim zahtjevom, kao da se odnosi na informacije koje očito nisu bez ikakve predvidive relevantnosti kada se u toj odluci navodi identitet osobe koja posjeduje odnosne informacije, identitet poreznog obveznika obuhvaćenog istragom na kojoj se temelji zahtjev za dostavu informacija i razdoblje koje je njime obuhvaćeno te da se odnosi na ugovore, račune i plaćanja koji su, iako nisu precizno identificirani, ograničeni kriterijima koji se odnose, kao prvo, na činjenicu da ih je sklopila, izdala ili izvršila osoba koja posjeduje informacije, kao drugo, na okolnost da je do njih došlo tijekom razdoblja obuhvaćenog tom istragom i, kao treće, na njihovu vezu s odnosnim poreznim obveznikom.**

Potpisi