

**Predmet C-437/19****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

31. svibnja 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Cour administrative (Luksemburg)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

23. svibnja 2019.

**Žalitelj:**

État du Grand-duché de Luxembourg

**Druga stranka u žalbenom postupku:**

L

**I. Predmet i podaci o sporu**

- 1 Dopisom od 28. veljače 2018. directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (ravnatelj Uprave za izravno oporezivanje, Luksemburg) naložio je društvu L (sa sjedištem u Luksemburgu) da mu dostavi određene informacije, na sljedeći način:

*„[...] Nadležno tijelo francuske porezne uprave dostavilo nam je 27. travnja 2017. zahtjev za pružanje informacija na temelju Direktive 2011/16 [...], kao i poreznog sporazuma između Luksemburga i Francuske [...].*

*[...]*

*Pravna je osoba na koju se zahtjev odnosi društvo F, sa sjedištem [u Francuskoj].*

*Molim vas da nam za razdoblje od 1. siječnja 2012. do 31. prosinca 2016. dostavite sljedeće informacije i dokumente [...].*

- Priopćite imena i adrese dioničara društva L, kao i imena i adrese izravnih i neizravnih stvarnih vlasnika društva, neovisno o posredničkim strukturama, te raspodjelu kapitala;
- Dostavite presliku registara vrijednosnih papira društva L.

[...]” (u daljnjem tekstu: nalog).

- 2 Francuska tijela navela su da će provesti provjeru društva F (sa sjedištem u Francuskoj), koje obavlja djelatnost iznajmljivanja nekretnine u općini [...] (Francuska). Društvo L nije samo neizravno društvo majka društva F (posredstvom društva osnovanog u skladu s nizozemskim pravom) nego i izravno posjeduje drugu nekretninu u istoj općini u Francuskoj. Francuska tijela objasnili su da fizičke osobe koje izravno ili neizravno posjeduju nekretnine u Francuskoj trebaju prijaviti te nekretnine i da žele znati tko su dioničari i stvarni vlasnici društva L.
- 3 Ravnatelj je odlukom od 4. lipnja 2018. odbio prigovor društva L, koje je tada podnijelo tužbu tribunalu administratifu (Upravni sud, Luksemburg) o kojoj se još uvijek vodi postupak.
- 4 Ravnatelj luksemburške Uprave za izravno oporezivanje izrekao je 6. kolovoza 2018. društvu L novčanu kaznu zbog neizvršenja naloga.
- 5 Društvo L podnijelo je 5. rujna 2018. tužbu tribunalu administratifu (Upravni sud) protiv odluke kojom se izriče novčana kazna.
- 6 Presudom od 18. prosinca 2018. tribunal administratif (Upravni sud) odlučio je da je tužba osnovana te je poništio odluku od 6. kolovoza 2018. kojom se izriče novčana kazna.
- 7 Taj je sud u biti smatrao da nalog nije valjan zbog proturječnosti između, s jedne strane, identiteta poreznog obveznika navedenog u nalogu od 28. veljače 2018. i, s druge strane, objašnjenja francuskih tijela o tome u koju se svrhu traže informacije, tako da i dalje postoji dvojba u pogledu identiteta poreznog obveznika na kojeg se odnosi zahtjev za pružanje informacija. Konkretnije, istaknuo je da objašnjenja sadržana u zahtjevu za pružanje informacija od 27. travnja 2017. dovode do zaključka da se istraga u tijeku ne odnosi na društvo F, koje se ipak navodi u zahtjevu za razmjenu informacija kao osoba na koju se odnosi istraga u Francuskoj, i njegovo oporezivanje, nego na stvarne vlasnike društva L, fizičke osobe, koji u skladu s francuskim zakonodavstvom podliježu obvezi da prijave posjedovanje više nekretnina koje se nalaze na francuskom državnom području.
- 8 Zahtjevom od 21. prosinca 2018. État du Grand-duché de Luxembourg (Veliko Vojvodstvo Luksemburg, u daljnjem tekstu: Veliko Vojvodstvo) podnio je žalbu na tu presudu.

## II. Predmetne odredbe

### *Pravo Unije*

#### *Povelja Europske unije o temeljnim pravima*

- 9 Člankom 47., naslovljenim „Pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje”, određuje se:

„Svatko čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni ima pravo na djelotvoran pravni lijek pred sudom, u skladu s uvjetima utvrđenima ovim člankom.

Svatko ima pravo da zakonom prethodno ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično, javno i u razumnom roku ispita njegov slučaj. Svatko ima mogućnost biti savjetovan, branjen i zastupan.”

#### *Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ*

- 10 Uvodna izjava 9. glasi kako slijedi:

„[...] Standard ‚predvidive relevantnosti’ ima namjeru osigurati razmjenu informacija u poreznim pitanjima u najširoj mogućoj mjeri te istodobno razjasniti kako države članice nemaju slobodu baviti se ‚traženjem naslijepo’ ili tražiti informacije koje su malo vjerojatno značajne za porezna davanja predmetnog poreznog obveznika. Članak 20. ove Direktive sadrži postupovne zahtjeve, no te se odredbe mogu tumačiti malo šire, kako se ne bi spriječila učinkovita razmjena informacija.”

- 11 Člankom 1., naslovljenim „Predmet”, određuje se:

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

- 12 Člankom 5., naslovljenim „Postupak razmjene informacija na zahtjev”, određuje se:

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

- 13 Člankom 20., naslovljenim „Standardni obrasci i u elektroničkom obliku”, određuje se:

„1. [...]

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

- (a) identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom;
- (b) porezna svrha za koju se traže informacije.

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

### **III. Stajalište žalitelja**

- 14 Veliko Vojvodstvo osporava to da su tražene informacije očito lišene svake predvidive relevantnosti u pogledu predmetnog poreznog obveznika, eventualno upućenih trećih osoba i porezne svrhe koja se želi postići. Konkretnije, prigovara tribunalu administrativu (Upravni sud) jer je smatrao da i dalje postoji dvojba u pogledu identiteta poreznih obveznika na koje se zahtjev odnosi. Tvrdi da se na temelju objašnjenja sadržanih u zahtjevu francuskih tijela mogu identificirati osobe na koje se taj zahtjev odnosi jer je njegov cilj oporezivanje stvarnih vlasnika društva L, fizičkih osoba, koji u skladu s francuskim zakonodavstvom podliježu obvezi prijave nekretnina koje izravno ili neizravno posjeduju u Francuskoj.
- 15 Veliko Vojvodstvo ističe, pri čemu priznaje da se u ovom slučaju ni u zahtjevu francuskih tijela za razmjenu informacija ni u nalogu ne navode imena fizičkih osoba na koje se zahtjev odnosi, nego samo ime francuskog društva F, postupak čije je provjere doveo do istrage povezane s vlasnicima, fizičkim osobama izravno ili neizravno povezanim s tim društvom, da je svrha zahtjeva upravo utvrditi imena tih fizičkih osoba koje su dužne prijaviti sve nekretnine kojima izravno ili neizravno raspolažu u Francuskoj. Dodaje da s obzirom na izostanak suradnje francuskog društva postoje čvrsti razlozi na temelju kojih se može smatrati da te fizičke osobe nisu ispunile svoje porezne obveze i da francuska tijela stoga nastoje dobiti informacije o poreznim obveznicima, za koje je točno da nisu identificirani po imenu, ali su ipak konkretno određeni. Usto, s obzirom na to da društvo L posjeduje nekretninu u Francuskoj i s obzirom na očite veze tog društva s društvom F, francuska su tijela, prema mišljenju Velikog Vojvodstva, jasno utvrdila vezu s poreznom istragom u Francuskoj.
- 16 Veliko Vojvodstvo iz toga zaključuje da se francuska tijela mogu legitimno obratiti nadležnom luksemburškom tijelu kako bi dobila informacije o identitetu vlasnikâ luksemburškog društva. Tvrdi da se taj zahtjev ne može kvalificirati kao očito lišen svake predvidive relevantnosti.

- 17 Veliko Vojvodstvo ustraje na pojmu „predvidiva relevantnost”. Ističe da je društvo F društvo građanskog prava za nekretnine, porezno transparentno i u stopostotnom vlasništvu dioničkog društva N osnovanog u skladu s nizozemskim pravom, koje je pak u stopostotnom vlasništvu društva L. Budući da se u francuskom zakonodavstvu upravo fizičke osobe obvezuju da prijave dohodak od nekretnina koje izravno ili neizravno posjeduju u Francuskoj, Veliko Vojvodstvo smatra da su tražene informacije predvidivo relevantne. Dodaje da je nezamislivo da društvo građanskog prava za nekretnine može jednostavnom strukturom, tako da u drugoj zemlji ima fiktivno društvo i osnuje treće društvo u nekoj trećoj zemlji, izbjeći porezne obveze prijave posjedovanja nekretnine u prvonavedenoj zemlji.
- 18 Kako bi potkrijepilo predvidivu relevantnost informacija koje su tako zatražila francuska tijela, Veliko Vojvodstvo upućuje na komentar članka 26. Predložka porezne konvencije OECD-a o porezu na dohodak i kapital, u kojem se kao prvo pojašnjava da *„zahtjev za pružanje informacija nije nasumično traženje informacija samo zato što se u njemu ne navodi ime ili adresa (ili oboje) poreznog obveznika koji se ispituje ili je pod istragom”*, ali da tada država koja podnosi zahtjev treba *„uključiti druge dostatne informacije na temelju kojih se može identificirati porezni obveznik”*. Kao drugo, taj komentar potvrđuje da je istraga u pogledu određene skupine poreznih obveznika u skladu sa zahtjevima članka 26. stavka 1. Predložka konvencije ako se njome poštuje standard predvidive relevantnosti, ali da je potrebno da *„država koja podnosi zahtjev iznese detaljan opis skupine, kao i činjenice i okolnosti koje su dovele do zahtjeva, objašnjenje primjenjivog zakona te zašto se smatra da porezni obveznici na koje se odnosi skupni zahtjev nisu poštovali taj zakon”*.
- 19 Što se tiče članka 20. stavka 2. točke (a) Direktive 2011/16, Veliko Vojvodstvo tvrdi da se u Direktivi ne pravi razlika između poimenične i pojedinačne identifikacije i identiteta koji se može utvrditi. Stoga Direktiva ničim ne zabranjuje drugi pristup, prema kojem je dovoljno da se identitet dotične osobe može utvrditi. Usto, prema mišljenju Velikog Vojvodstva, okolnost da su u neizravno utvrđivanje fizičkih osoba uključena tri društva, koja se nalaze u trima različitim državama kako bi se prikrio stvarni vlasnik nekretnine u Francuskoj, ne može biti prepreka postojanju predvidivo relevantne veze traženih informacija.
- 20 Naposljetku, Veliko Vojvodstvo smatra da je preuranjeno u ovoj fazi pokrenuti postupak pred Sudom, pri čemu upućuje na prenošenje Direktive 2015/849 od 20. svibnja 2015. o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca [...], kojom se, među ostalim, u svakoj državi članici uspostavlja nacionalni mehanizam radi identifikacije stvarnih vlasnika, i Direktive 2018/822/EU od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje, koja će stupiti na snagu 1. srpnja 2020. i kojom će se uključivanjem stvarnih vlasnika dopuniti Direktiva 2011/16. Na taj će se način stvarni vlasnici i, u širem smislu, informacije u pogledu identifikacije posrednikâ i relevantnih poreznih obveznika, uključujući njihovo ime, datum i

mjesto rođenja (u slučaju pojedinca), rezidentnost u porezne svrhe i, prema potrebi, osobe koje su povezana društva relevantnog poreznog obveznika, odsad priopćavati kanalima između poreznih uprava, prema potrebi automatski i redovito.

#### **IV. Stajalište druge stranke u žalbenom postupku**

- 21 Druga stranka u žalbenom postupku ističe da se u nalogu od 28. veljače 2018. navodi da je porezni obveznik na kojeg se odnosi zahtjev francuskih tijela francusko društvo F. Tvrdi da su objašnjenja koja su francuska porezna tijela navela o poreznoj svrsi očito proturječna navođenju predmetnog poreznog obveznika u nalogu. Zahtjevom za pružanje informacija u stvarnosti se ne traži pojašnjenje porezne situacije društva F, nego, naprotiv, identifikacija jedne ili više još nepoznatih fizičkih osoba koje su bile dužne prijaviti posjedovanje nekretnine u Francuskoj, posredstvom jednog ili više društava koja se pretežno bave nekretninama, te nisu ispunile tu zakonsku obvezu. Prema mišljenju druge stranke u žalbenom postupku, ta „očita proturječnost“ otkriva pokušaj nasumičnog traženja informacija francuskih poreznih tijela koje je podržao ravnatelj u ovom slučaju.
- 22 Drugim riječima, tražene informacije, odnosno identitet dioničara i stvarnih vlasnika druge stranke u žalbenom postupku, odnose se upravo na osobe koje su francuska porezna tijela trebala u svojem zahtjevu identificirati ili barem omogućiti njihovu identifikaciju.
- 23 Druga stranka u žalbenom postupku iz toga zaključuje da se nalogom od 28. veljače 2018. povređuje kriterij predvidive relevantnosti, tako da spornu odluku o novčanoj kazni treba poništiti zbog toga što je donesena na nezakonitoj osnovi.
- 24 Naposljetku, druga stranka u žalbenom postupku upućuje na stanje informacija kojima je raspolagala kad je podnijela tužbu i kojima raspolaže u ovom trenutku kako bi ocijenila predvidivu relevantnost zahtjeva francuskih tijela. Ustraje na tome da su se informacije koje su joj priopćene u pisanim i usmenim razmjenama s Velikim Vojvodstvom promijenile, uzimajući u obzir da nije imala pristup izvornom zahtjevu francuskih poreznih tijela i nije mogla provjeriti pravi sadržaj potonjeg zahtjeva, tako da se morala osloniti na nedosljedna i kratka objašnjenja Velikog Vojvodstva.
- 25 Zahtijeva da se zbog toga postavi prethodno pitanje o članku 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja). Prema mišljenju druge stranke u žalbenom postupku, pravo na djelotvoran pravni lijek, zajamčeno člankom 47. Povelje, zahtijeva da osoba mora moći uputiti upravni akt koji proizlazi iz provedbe prava Unije nepristranom sudu a da ostvarivanje tog prava na djelotvoran pravni lijek ne podrazumijeva rizik, u slučaju nepovoljnog ishoda za osobu, da će joj biti izrečena ili potvrđena upravna novčana kazna ako je ta kazna donesena a da ona nije imala mogućnost prethodno pristupiti minimalnim

informacijama na temelju kojih bi mogla utvrditi jesu li informacije koje se od nje traže u nalogu predvidivo relevantne.

## **V. Ocjena Cour administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg)**

- 26 Cour administrative (Visoki upravni sud) ne slaže se s analizom tribunala administratifa (Upravni sud) prema kojoj i dalje postoji dvojba u pogledu identiteta poreznog obveznika na kojeg se odnosi zahtjev za pružanje informacija, a zbog te nesigurnosti tražene informacije gube svaku predvidivu relevantnost.
- 27 Točno je da se u nalogu od 28. veljače 2018. samo društvo F navodi kao porezni obveznik na kojeg se odnosi istraga francuskih tijela. Osim toga, društvo F i društvo L navode se u zahtjevu francuskih tijela kao pravne osobe na koje se odnosi istraga u Francuskoj kao društva koja posjeduju nekretnine u Francuskoj, odnosno imaju udio u društvu koje posjeduje takve nekretnine. Stoga iz cijelog sadržaja zahtjeva od 27. travnja 2017. proizlazi da su društva F i L pravne osobe na koje se odnosi istraga francuskih tijela koja je u tijeku. Posebnost je te istrage, koja proizlazi iz francuskog zakonodavstva, da izravno posjedovanje nekretnina u Francuskoj, odnosno držanje udjela u društvu koje posjeduje nekretnine u Francuskoj, za fizičke osobe koje su dioničari ili stvarni vlasnici tih društava stvara obvezu da prijave to neizravno posjedovanje nekretnina.
- 28 Iz toga slijedi da, suprotno zaključku tribunala administratifa (Upravni sud) i argumentaciji druge stranke u žalbenom postupku, zahtjev za razmjenu informacija od 27. travnja 2017. ne dovodi do proturječnosti između osoba na koje se stvarno odnosi istraga francuskih tijela koja je u tijeku i porezne svrhe navedene u zahtjevu, tako da tražene informacije nisu očito lišene svake predvidive relevantnosti u pogledu predmetnog poreznog obveznika, eventualno upućenih trećih osoba i porezne svrhe koja se želi postići.
- 29 Međutim, valja podsjetiti da francuska tijela u zahtjevu za pružanje informacija nisu dala nikakve informacije o fizičkim osobama na koje se odnosi istraga u Francuskoj te su samo navela da „francuska porezna uprava želi znati tko su dioničari i stvarni vlasnici društva L”.
- 30 Sud je pak u presudi od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, t. 63. i 64.) protumačio članak 1. stavak 1. i članak 5. Direktive 2011/16 na način da „pojam ‚predvidiva relevantnost’ označava kvalitetu koju trebaju imati zatražene informacije. Obveza koju ima tijelo koje prima zahtjev na temelju članka 5. Direktive 2011/16 da surađuje s tijelom koje podnosi zahtjev ne obuhvaća pružanje informacija koje nemaju tu kvalitetu”, tako da je „kvaliteta ‚predvidive relevantnosti’ zatraženih informacija uvjet [...] zahtjeva koji se na njih odnosi”.
- 31 Sud je presudio da „tijelo koje prima zahtjev mora načelno imati povjerenja u tijelo koje podnosi zahtjev i pretpostaviti da je zahtjev za informacije koji mu je uputilo drugo tijelo u skladu s nacionalnim pravom tijela koje je podnijelo zahtjev

i da je nužan za potrebe njegove istrage”, ali da „svejedno mora provjeriti jesu li zatražene informacije predvidivo relevantne za istragu koju vodi tijelo koje podnosi zahtjev”. Sud je zatim pojasnio da valja uputiti na članak 20. stavak 2. Direktive 2011/16, u kojem se navode elementi relevantni za taj nadzor koji „obuhvaćaju, s jedne strane, podatke koje mora dostaviti tijelo koje podnosi zahtjev, to jest identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom i poreznu svrhu za koju se traže informacije i, s druge strane, eventualno, ime i adresu svake osobe za koju se vjeruje da posjeduje tražene informacije kao i svaki element koji tijelu koje prima zahtjev može olakšati prikupljanje informacija” (presuda od 16. svibnja 2017., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 77., 78. i 79.).

- 32 Valja dodati da se u članku 20. stavku 2. Direktive 2011/16 kao jedna od minimalnih informacija „koje treba osigurati tijelo koje podnosi zahtjev” u njegovoj točki (a) utvrđuje „identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom”.
- 33 Cour administrative (Visoki upravni sud) stoga na temelju relevantnih odredbi Direktive 2011/16 i presude *Berlioz* zaključuje da je identitet poreznog obveznika na kojeg se odnosi istraga u državi članici koja podnosi zahtjev informacija koju nadležno tijelo države koja podnosi zahtjev mora obvezno pružiti državi kojoj se podnosi zahtjev kako bi se opravdala predvidiva relevantnost traženih informacija s obzirom na predmetno oporezivanje i navedenu poreznu svrhu. Samo pod tim uvjetom zahtjev za razmjenu informacija države članice koja ga podnosi odgovara kriteriju „predvidive relevantnosti” i članku 20. stavku 2. Direktive 2011/16 te stvara obvezu za državu članicu kojoj se podnosi zahtjev da surađuje.
- 34 U ovom se slučaju u zahtjevu francuskih tijela dioničari i stvarni vlasnici društva L ne identificiraju poimenično i pojedinačno, nego se u tom zahtjevu te osobe navode kao skupina osoba koje su općenito određene na temelju općih kriterija koje je utvrdilo nadležno tijelo države koja podnosi zahtjev.
- 35 Cour administrative (Visoki upravni sud) podsjeća da se u članku 20. stavku 2. Direktive 2011/16 kao jedna od minimalnih informacija „koje treba osigurati tijelo koje podnosi zahtjev” u njegovoj točki (a) utvrđuje „identitet osobe koja se ispituje ili je pod istragom”. Dodaje da, iako se Direktivom 2011/16 drukčije ne pojašnjava sadržaj te obveze da se identificira porezni obveznik na kojeg se odnosi istraga u državi koja podnosi zahtjev, Sud ipak ne može prihvatiti mišljenje žalitelja koji tvrdi da je dovoljno da se identitet može utvrditi.
- 36 Naime, identifikacija osobe tako podrazumijeva navođenje dostatnih elemenata koji bi omogućili individualizaciju koja isključuje svaku mogućnost zamjene s drugom osobom.
- 37 Na temelju tog općeg shvaćanja pojma identiteta, članak 20. stavak 2. točku (a) Direktive 2011/16 treba tumačiti na način da već sam zahtjev za razmjenu informacija treba sadržavati dostatne naznake na temelju kojih se može pojedinačno identificirati porezni obveznik ili porezni obveznici na koje se odnosi



- istraga u državi koja podnosi zahtjev i da nije dovoljno da se u zahtjevu samo navedu opći elementi na temelju kojih se može utvrditi manja ili veća skupina neidentificiranih osoba, kako bi se upravo od države kojoj se podnosi zahtjev dobile dodatne informacije koje bi joj po potrebi omogućile da poveže sve elemente kako bi identificirala predmetne porezne obveznike.
- 38 U toj fazi Cour administrative (Visoki upravni sud) stoga bi, na temelju tog posebnog zahtjeva koji proizlazi iz članka 20. stavka 2. točke (a) Direktive 2011/16, mogao zaključiti da je uvjet zakonitosti zahtjeva za pružanje informacija da država koja podnosi zahtjev pojedinačno identificira porezne obveznike na koje se konkretno odnosi istraga njezine nacionalne uprave i da takav zahtjev u kojem se samo iznose opća obilježja na temelju kojih se može jedino odrediti krug osoba kojima su ta obilježja zajednička, a da se one pritom ne mogu identificirati pojedinačno, nije u skladu s tom odredbom.
- 39 Što se tiče članka 26. Predložka porezne konvencije OECD-a o porezu na dohodak i kapital i njegova komentara, Cour administrative (Visoki upravni sud) najprije podsjeća da je Sud u presudi Berlioz odlučio da „taj pojam predvidive relevantnosti odražava onaj iz članka 26. predložka porezne konvencije OECD-a što se tiče sličnosti koncepata kojima se koristi kao i u pogledu upućivanja na konvencije OECD-a koje se nalaze u obrazloženju prijedloga Direktive Vijeća COM(2009) 29 *final* od 2. veljače 2009. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja, koji je doveo do donošenja Direktive 2011/16” (presuda od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, t. 67.).
- 40 Međutim, Cour administrative (Visoki upravni sud) ističe da se tim komentaram, u njegovu tekstu koji je donesen 2005. i koji je još vrijedio tijekom razdoblja izrade Direktive 2011/16 od 2009. do 2011., u njegovoj točki 5. pojašnjava da je „*svrha standarda ‚predvidive relevantnosti‘ osigurati razmjenu informacija u poreznim pitanjima u najširoj mogućoj mjeri te istodobno jasno naznačiti da države ugovornice ne mogu ‚nasumično tražiti informacije‘ ili tražiti informacije za koje je malo vjerojatno da su relevantne za razjašnjavanje poreznih davanja određenog poreznog obveznika*”. U toj se točki komentara stoga također upućuje na „*određenog poreznog obveznika*”, koji je uspoređan pojmu „*predmetnog poreznog obveznika*” upotrijebljenom u uvodnoj izjavi 9. Direktive 2011/16. Na temelju te usporednosti može se zaključiti da se, tijekom razdoblja izrade Direktive 2011/16, i Predložak konvencije temeljio na načelnom zahtjevu da država koja podnosi zahtjev identificira poreznog obveznika na kojeg se odnosi razmjena informacija između dviju država.
- 41 Tek je ažuriranjem članka 26. Predložka konvencije i komentara koji se na njega odnosi, koje je Vijeće OECD-a donijelo 17. srpnja 2012. i uvrstilo u Predložak konvencije u srpnju 2014., komentaru dodana točka 5.1., u kojoj se pojašnjava da „*zahtjev za pružanje informacija nije ‚nasumično traženje informacija‘ samo zato što se u njemu ne navodi ime ili adresa (ili oboje) poreznog obveznika koji se ispituje ili je pod istragom. [...] Međutim, kada država koja podnosi zahtjev ne navede ime ili adresu (ili oboje) poreznog obveznika koji se ispituje ili je pod*

*istragom, ona treba uključiti druge dostatne informacije na temelju kojih se može identificirati porezni obveznik”. Isto tako, od tog se ažuriranja u novoj točki 5.2. komentara iznose pojašnjenja prema kojima je, „[...] ako se zahtjev odnosi na skupinu poreznih obveznika koji nisu pojedinačno identificirani [...] stoga potrebno da država koja podnosi zahtjev iznese detaljan opis skupine, kao i činjenice i okolnosti koje su dovele do zahtjeva, objašnjenje primjenjivog zakona te zašto se smatra da porezni obveznici iz skupine na koju se odnosi zahtjev nisu poštovali taj zakon, koji se temelji na jasnoj činjeničnoj osnovi”.*

- 42 Međutim, Cour administrative (Visoki upravni sud) izražava velike dvojbe u pogledu toga da se ažurirani komentar Predloška konvencije iz 2012./2014. može kao takav preuzeti u primjeni Direktive 2011/16, u pogledu utvrđivanja poreznih obveznika na koje se odnosi istraga u državi koja podnosi zahtjev, s obzirom na njezinu kasniju primjenu. U tom pogledu ima dvojbe osobito zato što naznaka identiteta poreznog obveznika na kojeg se odnosi istraga u državi koja podnosi zahtjev, koju zahtijeva članak 20. stavak 2. točka (a) Direktive 2011/16, čini poseban uvjet koji se ne navodi u tekstu članka 26. Predloška konvencije.
- 43 Još važnije, uzimanje u obzir promjena Predloška konvencije i njegova komentara u tumačenju Direktive imalo bi za posljedicu proširenje obveza država članica koje je utvrdilo Vijeće donošenjem Direktive 2011/16 jer bi obveza postupanja u skladu sa zahtjevom za razmjenu informacija nastala i kad se zahtjev odnosi na skupinu poreznih obveznika koji nisu pojedinačno identificirani, a ne samo kad se u zahtjevu navodi identitet predmetnog poreznog obveznika. Drugim riječima, isti standard predvidive relevantnosti sadržan u izvornom tekstu Direktive 2011/16, koji se analizira kao uvjet zakonitosti zahtjeva za razmjenu informacija na koji se osoba koja posjeduje tražene informacije može u svakom slučaju pozvati, tada bi se smatrao ispunjenim u slučajevima koji se prije nisu mogli smatrati usklađenima s tim standardom, dok je tekst članka 20. stavka 2. Direktive 2011/16 ostao nepromijenjen.
- 44 Cour administrative (Visoki upravni sud) smatra da se u tumačenju članka 1. stavka 1., članka 5. i članka 20. stavka 2. Direktive 2011/16 javljaju dvojbe u pogledu zahtjeva za identifikaciju poreznog obveznika na kojeg se odnosi istraga u državi koja podnosi zahtjev, kako je predviđen člankom 20. stavkom 2. točkom (a) Direktive 2011/16, u okviru primjene kriterija predvidive relevantnosti informacija koje jedna država članica traži od druge države članice.
- 45 Cour administrative (Visoki upravni sud) dodaje da ne može prihvatiti argumentacija Velikog Vojvodstva u pogledu preuranjenosti zahtjeva za prethodnu odluku. Naime, Cour administrative (Visoki upravni sud) treba ispitati zakonitost naloga s obzirom na zakonsku situaciju 28. veljače 2018. Međutim, Veliko Vojvodstvo sâmo priznaje da je prethodno navedena Direktiva 2015/849 prenesena Zakonom od 13. siječnja 2019. kojim se uspostavlja registar stvarnih vlasnika i da je stupanje na snagu prethodno navedene Direktive 2018/822 predviđeno za 1. srpnja 2020. Stoga se Veliko Vojvodstvo ne može valjano pozvati na odredbe tih dviju direktiva, s obzirom na to da one još nemaju nikakav

učinak za drugu stranku u žalbenom postupku na datume dviju predmetnih odluka u predmetnoj tužbi.

- 46 Zato Sudu treba postaviti prvo pitanje u pogledu sadržaja zahtjeva za identifikaciju poreznog obveznika na kojeg se odnosi istraga u državi koja podnosi zahtjev, koji proizlazi iz Direktive 2011/16.
- 47 Nadalje, ako Sud priznaje valjanost zahtjeva za razmjenu informacija koji se odnosi na skupinu poreznih obveznika koji nisu pojedinačno identificirani, tada se postavlja pitanje, s obzirom na točku 5.2. komentara članka 26. Predložka konvencije OECD-a, podrazumijeva li poštovanje standarda predvidive relevantnosti da država članica koja podnosi zahtjev, kako bi se utvrdilo da nije riječ o nasumičnom traženju informacija unatoč tomu što predmetni porezni obveznici nisu pojedinačno identificirani, može dokazati da vodi ciljanu istragu koja se odnosi na ograničenu skupinu osoba, a ne samo istragu u svrhu općeg poreznog nadzora i da se ta istraga odnosi na provjeru toga jesu li se poštovale konkretne pravne obveze. Drugim riječima, kako bi se preuzeo tekst iz točke 5.2. komentara članka 26. Predložka konvencije OECD-a, drugo pitanje koje treba postaviti jest zahtijeva li kriterij predvidive relevantnosti, u slučaju zahtjeva koji se odnosi na skupinu osoba, „*da država koja podnosi zahtjev iznese detaljan opis skupine, kao i činjenice i okolnosti koje su dovele do zahtjeva, objašnjenje primjenjivog zakona te zašto se smatra da porezni obveznici iz skupine na koju se odnosi zahtjev nisu poštovali taj zakon, koji se temelji na jasnoj činjeničnoj osnovi*”.
- 48 Naposljetku, druga stranka u žalbenom postupku predlaže da se postavi treće pitanje o poštovanju članka 47. Povelje. Predmetna tužba u biti odgovara tužbi koja je dovela do presude Berlioz, u skladu s kojom je upravni sud dužan podredno ispitati valjanost naloga u okviru tužbe protiv odluke o određivanju novčane kazne donesene nakon tog naloga kad se nacionalnim pravom ne predviđa nikakvo izravno pravno sredstvo protiv naloga. Naime, druga stranka u žalbenom postupku podnijela je predmetnu tužbu protiv odluke o novčanoj kazni od 6. kolovoza 2018. i u tom okviru podredno osporava valjanost naloga od 28. veljače 2018.
- 49 Druga stranka u žalbenom postupku upoznata je s minimalnim informacijama o zahtjevu francuskih tijela za razmjenu informacija tek u okviru svoje tužbe i stoga je tek u toj kasnoj fazi mogla na temelju činjenica ispitati valjanost naloga. Međutim, čim sudska odluka o odbijanju njezine tužbe postane konačna, druga stranka u žalbenom postupku podlijegat će novčanoj kazni utvrđenoj odlukom od 6. kolovoza 2018. Stoga opravdano kritizira činjenicu da ni u jednom trenutku nije imala koristan rok kako bi nakon što se upozna sa svim minimalnim informacijama odlučila postupiti u skladu s nalogom od 28. veljače 2018. tako da ravnatelju dostavi tražene informacije. Ističe relevantno pitanje treba li pravo na djelotvoran pravni lijek zajamčeno člankom 47. Povelje podrazumijevati da, u situaciji kao u ovom slučaju i nakon eventualnog konačnog priznavanja valjanosti naloga i odluke o određivanju novčane kazne koji su doneseni protiv nje, osobi

koja posjeduje informacije treba odobriti određeni rok kako bi mogla postupiti u skladu s nalogom, i da novčana kazna može dospjeti samo ako osoba koja posjeduje informacije ne izvrši nalog u tom roku.

## VI. Prethodna pitanja

50 Cour administrative (Visoki upravni sud) traži od Suda da odluči o sljedećim prethodnim pitanjima:

1. Treba li članak 20. stavak 2. točku (a) Direktive 2011/16 tumačiti na način da je zahtjev za razmjenu informacija tijela države članice koja podnosi zahtjev u kojem se porezni obveznici na koje se odnosi zahtjev za razmjenu informacija određuju samo prema njihovu svojstvu dioničara i stvarnih vlasnika pravne osobe, a da tijelo koje podnosi zahtjev nije prije toga poimenično i pojedinačno identificiralo te porezne obveznike, u skladu sa zahtjevima te odredbe u pogledu identifikacije?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 1. stavak 1. i članak 5. te direktive tumačiti na način da poštovanje standarda predvidive relevantnosti podrazumijeva da tijelo države članice koja podnosi zahtjev, kako bi se utvrdilo da nije riječ o nasumičnom traženju informacija unatoč tomu što predmetni porezni obveznici nisu pojedinačno identificirani, može jasnim i dostatnim objašnjenjima potkrijepiti da vodi ciljanu istragu koja se odnosi na ograničenu skupinu osoba, a ne samo istragu u svrhu općeg poreznog nadzora i da je ta istraga opravdana osnovanim sumnjama u nepoštovanje konkretne pravne obveze?

3. Treba li članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima tumačiti na način da, ako je

- osoba kojoj je nadležno tijelo države članice kojoj je podnesen zahtjev izreklo upravnu novčanu kaznu zbog nepoštovanja upravne odluke kojom joj se nalaže da dostavi informacije u okviru razmjene između nacionalnih poreznih uprava na temelju Direktive 2011/16, protiv koje se u skladu s nacionalnim pravom države članice kojoj je podnesen zahtjev ne može podnijeti pravno sredstvo, podredno osporavala zakonitost te odluke u okviru tužbe podnesene protiv novčane kazne i ako je
- upoznata s minimalnim informacijama navedenima u članku 20. stavku 2. Direktive 2011/16 tek tijekom sudskog postupka pokrenutog podnošenjem pravnog sredstva protiv navedene kazne,

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