



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

16. května 2017*

„Řízení o předběžné otázce — Směrnice 2011/16/EU — Správní spolupráce v oblasti daní — Článek 1 odst. 1 — Článek 5 — Žádost o informace určená třetí osobě — Odmítnutí odpovědět — Sankce — Pojem ‚předpokládaný význam‘ požadovaných informací — Kontrola ze strany dožádaného orgánu — Kontrola ze strany soudu — Rozsah — Listina základních práv Evropské unie — Článek 51 — Uplatňování unijního práva — Článek 47 — Právo na účinný opravný prostředek k soudu — Přístup soudu a třetí osoby k žádosti o informace zaslané dožadujícím orgánem“

Ve věci C-682/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour administrative (Vyšší správní soud, Lucembursko) ze dne 17. prosince 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 18. prosince 2015, v řízení

Berlioz Investment Fund SA

proti

Directeur de l'administration des contributions directes,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, A. Tizzano, místopředseda, M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger a A. Prechal, předsedové senátů, A. Arabadžev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (zpravodaj), C. Vajda a S. Rodin, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: V. Giacobbo-Peyronnel, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. listopadu 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Berlioz Investment Fund SA J.-P. Drescherem, avocat,
- za lucemburskou vládu A. Germeauxem a D. Holderer, jako zmocněnci, ve spolupráci s P.-E. Partschem a T. Evansem, avocats,
- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a M. Jacobs, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem, jako zmocněncem,

* Jednací jazyk: francouzština.

— za francouzskou vládu původně S. Ghiandoni, jako zmocněnkyní, poté E. de Moustier, jako zmocněnkyní,
— za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Garofolim, avvocato dello Stato,
— za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
— za finskou vládu S. Hartikainenem, jako zmocněncem,
— za Evropskou komisi R. Lyalem, J.-F. Brakelandem, H. Krämerem a W. Roelsem, jako zmocněnci,
po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. ledna 2017,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 odst. 1 a článku 5 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1; oprava Úř. věst. 2015, L 20, s. 88), jakož i článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Berlioz Investment Fund SA (dále jen „Berlioz“) a Directeur de l'administration des contributions directes (ředitel správy přímých daní, Lucembursko), jehož předmětem je peněžitá sankce, kterou tento správní orgán uložil jmenované společnosti za to, že odmítla odpovédět na žádost o informace v rámci výměny informací s francouzskou daňovou správou.

Právní rámec

Unijní právo

Listina

- 3 Článek 47 Listiny, nadepsaný „Právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces“, stanoví:

„Každý, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, má za podmínek stanovených tímto článkem právo na účinné prostředky nápravy před soudem.

Každý má právo, aby jeho věc byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, předem zřízeným zákonem. Každému musí být umožněno poradit se, být obhajován a být zastupován.

[...]

Směrnice 2011/16

4 V bodech 1, 2, 6 až 9 a 19 odůvodnění směrnice 2011/16 se uvádí:

„(1) [...] Dochází k obrovskému vývoji mobility daňových poplatníků, počtu přeshraničních transakcí a internacionalizace finančních nástrojů, což členským státům způsobuje těžkosti při správném vyměření daní. Tento rostoucí problém má dopad na fungování daňových systémů a způsobuje dvojí zdanění, což samo o sobě podněcuje k daňovým podvodům a daňovým únikům [...]

(2) [...] K překonání nepříznivých důsledků tohoto jevu je nevyhnutelné rozvíjet mezi daňovými správami členských států novou správní spolupráci. Je třeba, aby existovaly nástroje, které stanovením stejných pravidel, povinností a práv pro všechny členské státy umožní nastolit mezi členskými státy důvěru.

[...]

(6) [...] Za vhodný nástroj účinné správní spolupráce k tomuto účelu je považována nová směrnice.

(7) Tato směrnice staví na výsledcích směrnice [Rady] 77/799/EHS [ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63)], ale stanoví jasnější a přesnější pravidla správní spolupráce mezi členskými státy tam, kde je to nutné, aby byla rozšířena, zejména co do výměny informací. [...]

(8) [...] Ke zefektivnění a zrychlení spolupráce by [...] mělo být zajištěno více přímých kontaktů mezi orgány. [...]

(9) Členské státy by si na žádost jiného členského státu měly navzájem vyměňovat informace o jednotlivých případech a měly by provádět šetření nezbytná k získání těchto informací. Smyslem koncepce „předpokládaného významu“ je stanovit výměnu informací v daňových otázkách v co nejširším rozsahu a současně upřesnit, že členské státy nemohou zcela libovolně podnikat kroky za účelem shromáždění informací nebo požadovat informace, které pravděpodobně nejsou význam[n]é pro daňové záležitosti daného poplatníka. Přestože článek 20 této směrnice obsahuje procesní požadavky, je třeba tato ustanovení vykládat volně, aby nebránila účinné výměně informací.

[...]

(19) Situace, ve kterých může dožádaný členský stát poskytnutí informací odmítnout, by měly být jasně vymezeny a omezeny s přihlédnutím k některým soukromým zájmům, které by měly být chráněny, a k veřejnému zájmu.“

5 Článek 1 odst. 1 směrnice 2011/16 stanoví:

„Tato směrnice stanoví pravidla a postupy, na jejichž základě členské státy vzájemně spolupracují za účelem výměny informací, u nichž lze předpokládat význam pro správu a vymáhání domácích právních předpisů týkajících se daní uvedených v článku 2.“

6 Článek 5 této směrnice stanoví:

„Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán veškeré informace uvedené v čl. 1 odst. 1, které má k dispozici nebo které získá ve správních šetřeních.“

7 Článek 16 odst. 1 uvedené směrnice zní:

„Informace, které byly poskytnuty mezi členskými státy v jakékoli formě na základě této směrnice, podléhají služebnímu tajemství a požívají stejné ochrany jako obdobné informace podle vnitrostátního práva členského státu, který je obdržel. [...]

[...]“

8 Článek 17 této směrnice, nadepsaný „Omezení“, stanoví:

„1. Dožádaný orgán v jednom členském státě poskytne dožadujícímu orgánu v jiném členském státě informace podle článku 5 za předpokladu, že dožadující orgán vyčerpал obvyklé zdroje informací, které mohl za daných okolností použít k získání požadovaných informací, aniž by se vystavoval nebezpečí nedosažení svých cílů.

2. Tato směrnice neukládá dožádanému členskému státu povinnost provést šetření či poskytnout informace, pokud by provedení takového šetření nebo získání požadovaných informací pro vlastní účely bylo v rozporu s jeho právními předpisy.

3. Příslušný orgán dožádaného členského státu může odmítnout poskytnutí informací, pokud dožadující členský stát není z právních důvodů sám schopen poskytovat obdobné informace.

4. Poskytnutí informací může být odmítnuto, pokud by vedlo k vyzrazení obchodního, průmyslového či profesního tajemství nebo obchodního postupu, anebo pokud by odporovalo veřejnému pořádku.

5. Dožádaný orgán sdělí dožadujícímu orgánu důvody zamítnutí žádosti o informace.“

9 Článek 18 směrnice 2011/16, nadepsaný „Povinnosti“, stanoví:

„1. Pokud některý členský stát v souladu s touto směrnicí požaduje informace, použije dožádaný členský stát opatření zaměřená na sběr informací za účelem získání požadovaných informací i v případě, že sám tyto informace pro vlastní daňové účely nepotřebuje. Touto povinností není dotčen čl. 17 odst. 2, 3 a 4, jehož uplatnění se v žádném případě nevykládá tak, že dožádanému členskému státu umožňuje odmítnout poskytnutí informací výhradně z toho důvodu, že sám nemá na těchto informacích zájem.

2. Ustanovení čl. 17 odst. 2 a 4 nelze v žádném případě vykládat tak, že dožádanému orgánu členského státu umožňují odmítnout poskytnutí informací výhradně z toho důvodu, že tyto informace má k dispozici banka, jiná finanční instituce, určená osoba, zástupce nebo zmocněnec, anebo z toho důvodu, že se týkají vlastnických práv k určité osobě.

[...]“

10 Článek 20 odst. 1 směrnice 2011/16 v souvislosti s žádostmi o informace a o správní šetření podle článku 5 této směrnice stanoví používání, pokud možno, formuláře přijatého Komisí. Odstavec 2 tohoto článku 20 zní:

„Ve standardním formuláři podle odstavce 1 uvede dožadující orgán alespoň tyto informace:

- a) totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování;
- b) daňový účel, k němuž jsou informace požadovány.

V souladu s mezinárodním vývojem, a pokud jsou dožadujícímu orgánu známy, může dožadující orgán uvést jméno a adresu jakékoli osoby, o které se domnívá, že má požadované informace, jakož i jakoukoli skutečnost, která může dožádanému orgánu usnadnit shromáždění informací.“

11 Článek 22 směrnice 2011/16 v odst. 1 písm. c) stanoví:

„Členské státy učiní všechna nezbytná opatření, aby:

[...]

c) zajistily plynulé fungování systému správní spolupráce stanoveného touto směrnicí.“

Lucemburské právo

Zákon ze dne 29. března 2013

12 Směrnice 2011/16 byla do lucemburského práva provedena prostřednictvím 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 (zákon ze dne 29. března 2013 o provedení směrnice 2011/16 a kterým se 1. mění daňový řád a 2. zrušuje zákon ze dne 15. března 1979 o mezinárodní správní pomoci v oblasti přímých daní, ve znění pozdějších předpisů) (*Mémorial* A 2013, s. 756, dále jen „zákon ze dne 29. března 2013“).

13 Článek 6 zákona ze dne 29. března 2013 stanoví:

„Na žádost dožadujícího orgánu mu dožádaný lucemburský orgán sdělí informace, u nichž lze předpokládat význam pro správu a uplatňování vnitrostátních právních předpisů dožadujícího členského státu týkajících se daní uvedených v článku 1, které má k dispozici nebo které získá ve správních šetřeních.“

14 Článek 8 odst. 1 zákona ze dne 29. března 2013 stanoví:

„Dožádaný lucemburský orgán předá informace podle článku 6 co nejrychleji a v každém případě do šesti měsíců ode dne obdržení žádosti. Má-li již však dožádaný lucemburský orgán příslušné informace k dispozici, předá je do dvou měsíců od uvedeného dne.“

Zákon ze dne 25. listopadu 2014

15 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 (zákon ze dne 25. listopadu 2014, kterým se stanoví postup výměny informací na žádost v oblasti daní a kterým se mění zákon ze dne 31. března 2010 o schválení daňových dohod a stanovení postupu použitelného v oblasti výměny informací na žádost) (*Mémorial* A 2014, s. 4170; dále jen „zákon ze dne 25. listopadu 2014“), obsahuje následující ustanovení.

16 Článek 1 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanoví:

„Tento zákon se od nabytí účinnosti vztahuje na žádosti o výměnu informací v oblasti daní učiněné příslušným orgánem dožadujícího státu na základě:

[...]

4. zákona ze dne 29. března 2013 o správní spolupráci v oblasti daní [...];

[...]“

17 Článek 2 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanoví:

„1. Daňové orgány jsou oprávněny vyžadovat jakékoli informace, které jsou požadovány na základě výměny informací, jak je upravena smlouvami a zákony, od držitele těchto informací.

2. Držitel informací je povinen poskytnout požadované informace v plném rozsahu, přesně, v nezměněné podobě a ve lhůtě jednoho měsíce od doručení rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout požadované informace. Tato povinnost zahrnuje předložení dokladů, na nichž jsou tyto informace založeny, v nezměněné podobě.

[...]“

18 Článek 3 zákona ze dne 25. listopadu 2014 zní:

„1. Příslušný daňový orgán ověří formální správnost žádosti o výměnu informací. Žádost o výměnu informací je formálně správná, pokud obsahuje údaj o právním základu a příslušném orgánu, od něhož pochází, a pokud obsahuje ostatní údaje stanovené smlouvami a zákony.

[...]

3. Nemá-li příslušný daňový orgán požadované informace k dispozici, ředitel příslušného daňového orgánu nebo jeho zástupce oznámí doporučeným dopisem zaslaným držiteli informací své rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout požadované informace. Doručení rozhodnutí držiteli požadovaných informací se považuje za doručení jakékoli jiné osobě, která je v tomto rozhodnutí uvedena.

4. Žádost o výměnu informací nelze zpřístupnit. Rozhodnutí o uložení povinnosti obsahuje pouze údaje, které jsou nezbytné k tomu, aby držiteli informací umožnily určit požadované informace.

[...]“

19 Článek 5 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanoví:

„Nejsou-li požadované informace poskytnuty do jednoho měsíce od doručení rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout požadované informace, může být držiteli informací uložena daňová správní pokuta do výše 250 000 eur. Výši pokuty stanoví ředitel příslušného daňového orgánu nebo jeho zástupce.“

20 Článek 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanoví:

„1. Proti žádosti o výměnu informací a proti rozhodnutí o uložení povinnosti, uvedeným v čl. 3 odst. 1 a 3, nelze podat opravný prostředek.

2. Proti rozhodnutím uvedeným v článku 5 může držitel informací podat k tribunal administratif (nižší správní soud) žalobu na změnu rozhodnutí. Tato žaloba musí být podána ve lhůtě jednoho měsíce od doručení rozhodnutí držiteli požadovaných informací. Žaloba má odkladný účinek. [...]

Proti rozhodnutím tribunal administratif (nižší správní soud) lze podat odvolání ke Cour administrative (Vyšší správní soud). Odvolání musí být podáno ve lhůtě 15 dní od doručení rozsudku soudní kanceláří. [...] Cour administrative (Vyšší správní soud) rozhodne do jednoho měsíce od doručení vyjádření k oprávněnému prostředku nebo do jednoho měsíce od uplynutí lhůty pro podání tohoto vyjádření.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 21 Berlioz je akciová společnost založená podle lucemburského práva, které její dceřiná společnost Cofima, zjednodušená akciová společnost („société par actions simplifiée“) založená podle francouzského práva, vyplácela dividendy osvobozené od srážkové daně.
- 22 Dne 3. prosince 2014 francouzská daňová správa, která pochybovala o tom, zda osvobození společnosti Cofima od daně bylo v souladu s podmínkami stanovenými francouzským právem, zaslala lucemburské daňové správě žádost o informace, mimo jiné podle směrnice 2011/16, týkající se společnosti Berlioz.
- 23 V návaznosti na tuto žádost přijal ředitel správy přímých daní dne 16. března 2015 rozhodnutí, ve kterém uvedl, že francouzské daňové orgány prověřují daňovou situaci společnosti Cofima a potřebují informace nezbytné k tomu, aby mohly rozhodnout o uplatnění srážkové daně na dividendy vyplácené společností Cofima společnosti Berlioz. V tomto rozhodnutí uložil společnosti Berlioz, na základě čl. 2 odst. 2 zákona ze dne 25. listopadu 2014, povinnost sdělit mu blíže určené informace, a konkrétně povinnost:
- uvést, zda je místo skutečného vedení společnosti v Lucembursku a jaké jsou jeho hlavní charakteristiky, a sice popis tohoto sídla, rozlohu jeho kanceláří, materiální a infromatické vybavení náležející této společnosti, kopii smlouvy o nájmu prostor a adresu, vše s příslušnými doklady;
 - předložit seznam svých zaměstnanců s uvedením jejich funkce v rámci společnosti a označení zaměstnanců, kteří pracují v sídle společnosti;
 - uvést, zda tato společnost najímá pracovní sílu v Lucembursku;
 - uvést, zda mezi společnostmi Berlioz a Cofima existuje nějaká smlouva, a pokud ano, předložit kopii smlouvy;
 - uvést, jaké účasti má společnost Berlioz v dalších společnostech a jak byly tyto účasti financovány, s příslušnými doklady;
 - uvést jména a adresy společníků této společnosti, jakož i výši kapitálu, který drží každý společník, a procentní podíl každého společníka, a
 - uvést částku, v jaké byly zaúčtovány akcie společnosti Cofima do aktiv společnosti Berlioz před valnou hromadou společnosti Cofima dne 7. března 2012, a poskytnout historii pořizovacích hodnot akcií společnosti Cofima vedených jako aktiva při vkladech provedených dne 5. prosince 2002 a dne 31. října 2003 a při pořizení dne 2. října 2007.
- 24 Dne 21. dubna 2015 uvedla společnost Berlioz, že odpovídá na rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 16. března 2015 s výjimkou jmen a adres jejích společníků, výše částek kapitálu drženého každým z nich a procentního podílu každého společníka, a to z důvodu, že se nejedná o informace, u nichž lze

ve smyslu směrnice 2011/16 předpokládat význam pro posouzení, zda z rozdělení dividend její dceřinou společností měla být sražena daň, jež je předmětem kontroly prováděné francouzskou daňovou správou.

- 25 Rozhodnutím ze dne 18. května 2015 uložil ředitel správy přímých daní společnosti Berlioz na základě čl. 5 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 pokutu ve výši 250 000 eur za odmítnutí poskytnout tyto informace.
- 26 Dne 18. června 2015 podala společnost Berlioz k tribunal administratif (nižší správní soud, Lucembursko) žalobu proti rozhodnutí ředitele správy přímých daní, kterým jí byla uložena sankce, a navrhla, aby byla ověřena opodstatněnost rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 16. března 2015.
- 27 Rozsudkem ze dne 13. srpna 2015 tribunal administratif (nižší správní soud) rozhodl, že hlavní žaloba na změnu je částečně důvodná, a snížil pokutu na 150 000 eur, ovšem ve zbývajících částech žalobu zamítl a uvedl, že o vedlejší žalobě na neplatnost není třeba rozhodovat.
- 28 Dne 31. srpna 2015 podala společnost Berlioz odvolání ke Cour administrative (Vyšší správní soud, Lucembursko), v němž tvrdila, že skutečnost, že tribunal administratif (nižší správní soud) s odkazem na čl. 6 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 odmítl ověřit opodstatněnost rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 16. března 2015, představuje porušení jejího práva na účinnou soudní ochranu zaručeného článkem 6 odst. 1 evropské Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950 (dále jen „EÚLP“).
- 29 Cour administrative (Vyšší správní soud) dospěl k názoru, že bude možná nutné vzít v úvahu mimo jiné článek 47 Listiny, který je odrazem práva stanoveného v čl. 6 odst. 1 EÚLP, a vyzval účastníky sporu v původním řízení, aby se k tomu vyjádřili.
- 30 Zmíněný soud si klade otázku, zda takovému adresátovi veřejné správy, jako je Berlioz, svědčí v případě, kdy nemá možnost nechat přezkoumat, alespoň pomocí námítky, platnost rozhodnutí o uložení povinnosti, jež je základem pro sankci, která mu byla uložena, právo na účinnou právní ochranu. Konkrétně se zabývá pojmem „předpokládaný význam“ požadovaných informací, použitým v čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16, a rozsahem kontroly, kterou mají v této souvislosti provádět daňové orgány a soudy dožádaného státu, aniž dojde ke zmaření účelu této směrnice.
- 31 Za těchto podmínek se Cour administrative (Vyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Uplatňuje členský stát unijní právo, a stává se tedy Listina v souladu s jejím čl. 51 odst. 1 použitelnou, v takové situaci, o jakou se jedná v projednávaném případě, kdy účastníkovi správního řízení uloží peněžitou správní sankci z důvodu nesplnění povinností vytýkaných této osobě v souvislosti s její povinností spolupráce, vyplývající z rozhodnutí o uložení povinnosti, které bylo přijato příslušným vnitrostátním orgánem na základě procesních pravidel vnitrostátního práva zavedených za tímto účelem v rámci vyřizování, ze strany tohoto členského státu jakožto dožádaného státu, žádosti jiného členského státu o výměnu informací, kterou posledně uvedený stát opírá mimo jiné o ustanovení směrnice [2011/16] týkající se výměny informací na žádost?

2) Bude-li zjištěno, že Listina se v projednávaném případě použije, může se adresát veřejné správy dovolávat článku 47 Listiny, pokud má za to, že výše uvedená peněžité správní sankce, která mu byla uložena, ho má přinutit poskytnout informace v rámci plnění povinností vyplývajících příslušnému orgánu dožádaného členského státu, v němž má tento účastník bydliště nebo sídlo, ze žádosti jiného členského státu o informace, která postrádá odůvodnění, pokud jde o skutečný daňový cíl, takže legitimní cíl v daném případě chybí, a jež směřuje k získání informací, u nichž nelze předpokládat význam pro dotčený případ zdanění?

- 3) Bude-li zjištěno, že Listina se v projednávaném případě použije, vyžaduje právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces, jak je zakotveno v článku 47 Listiny, přičemž čl. 52 odst. 1 Listiny neumožňuje stanovit omezení, aby příslušný vnitrostátní soud mohl vykonávat přezkum v plné jurisdikci, a mohl tedy přezkoumat, alespoň na základě námitky protiprávnosti, platnost rozhodnutí o uložení povinnosti přijatého příslušným orgánem členského státu v rámci plnění povinností vyplývajících ze žádosti o výměnu informací, předložené příslušným orgánem jiného členského státu na základě mimo jiné směrnice 2011/16, v rámci žaloby podané třetí osobou, která je držitelem informací a které je toto rozhodnutí o uložení povinnosti určeno, a směřující proti rozhodnutí o uložení peněžité správní sankce z důvodu nesplnění povinnosti vytýkaného tomuto právnímu subjektu v souvislosti s jeho povinností spolupráce v rámci plnění povinností vyplývajících z uvedené žádosti?
- 4) Bude-li zjištěno, že Listina se v projednávaném případě použije, musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16, ve světle jednak podobnosti s normou o předpokládaném významu vyplývající ze Vzorové daňové smlouvy [Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)] o daních z příjmu a majetku, a jednak zásady loajální spolupráce zakotvené v článku 4 SEU, ve spojení s cílem směrnice 2011/16 vykládány v tom smyslu, že předpokládaný význam informací požadovaných členským státem od jiného členského státu pro daný případ zdanění a uvedený daňový účel představuje podmínku, kterou musí žádost o informace splňovat, aby příslušnému orgánu dožádaného členského státu vznikla povinnost této žádosti vyhovět a aby bylo legitimní jeho rozhodnutí o uložení povinnosti třetí osobě, která je držitelem informací?
- 5) Bude-li zjištěno, že Listina se v projednávaném případě použije, musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16, jakož i článek 47 Listiny vykládány v tom smyslu, že brání zákonnému ustanovení členského státu, které přezkum platnosti žádosti o informace prováděný příslušným vnitrostátním orgánem jednajícím jako orgán dožádaného státu obecně omezuje na kontrolu formální správnosti, a v tom smyslu, že vnitrostátnímu soudu ukládají, aby v souvislosti s takovou správní žalobou, jako je žaloba popsaná výše ve třetí otázce, kterou projednává, ověřil dodržení podmínky předpokládaného významu požadovaných informací ze všech hledisek, která se týkají souvislosti s konkrétně dotčeným případem zdanění, uvedeným daňovým účelem a dodržením článku 17 směrnice 2011/16?
- 6) Bude-li zjištěno, že Listina se v projednávaném případě použije, brání čl. 47 [druhý pododstavec] Listiny zákonnému ustanovení členského státu, které vylučuje, aby byla příslušnému vnitrostátnímu soudu dožádaného státu v souvislosti s takovou správní žalobou, jako je žaloba popsaná výše ve třetí otázce, kterou projednává, předložena žádost o informace podaná příslušným orgánem jiného členského státu, a vyžaduje, aby tento dokument byl předložen příslušnému vnitrostátnímu soudu a aby třetí osobě, která je držitelem informací, byl umožněn přístup k němu, anebo aby tento dokument byl předložen vnitrostátnímu soudu bez toho, aby třetí osobě, která je držitelem informací, byl umožněn přístup k němu, z důvodu důvěrnosti tohoto dokumentu, pod podmínkou, že všechny obtíže způsobené třetí osobě, která je držitelem informací, omezením jejích práv musí být dostatečně kompenzovány řízením u příslušného vnitrostátního soudu?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 32) Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 51 odst. 1 Listiny vykládán v tom smyslu, že když členský stát ve svých právních předpisech stanoví peněžitou sankci adresátovi veřejné správy, který odmítne poskytnout informace v rámci výměny informací mezi daňovými orgány, jejímž základem jsou mimo jiné ustanovení směrnice 2011/16, uplatňuje tento členský stát unijní právo ve smyslu tohoto ustanovení, takže se Listina použije.

- 33 Podle čl. 51 odst. 1 Listiny jsou ustanovení této Listiny určena členským státům, výhradně pokud uplatňují právo Unie. Je tudíž třeba určit, zda lze vnitrostátní opatření, které takovou sankci stanoví, považovat za uplatňování unijního práva.
- 34 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že směrnice 2011/16 ukládá členským státům určité povinnosti. Konkrétně článek 5 této směrnice stanoví, že dožádaný orgán sdělí dožadujícímu orgánu určité informace.
- 35 Podle článku 18 směrnice 2011/16, nadepsaného „Povinnosti“, dále dožádaný členský stát použije opatření zaměřená na sběr informací za účelem získání požadovaných informací.
- 36 Podle čl. 22 odst. 1 písm. c) směrnice 2011/16 musí navíc členské státy učinit nezbytná opatření, aby zajistily plynulé fungování systému správní spolupráce stanoveného touto směrnicí.
- 37 Směrnice 2011/16 tedy odkazuje na opatření zaměřená na sběr informací existující ve vnitrostátním právu a členským státům ukládá povinnost učinit nezbytná opatření, aby získaly požadované informace tak, aby dostály svým povinnostem v oblasti výměny informací.
- 38 Je přitom třeba konstatovat, že užitečný účinek této směrnice lze zajistit jen tehdy, když tato opatření zahrnují taková opatření, jako je peněžitá sankce dotčená v původním řízení, která zaručuje dostatečnou motivaci adresáta veřejné správy odpovědět na žádosti daňových orgánů, a tím dožádanému orgánu umožňují splnit své povinnosti vůči dožadujícímu orgánu.
- 39 Okolnost, že směrnice 2011/16 výslovně nestanoví uplatňování sankčních opatření, nebrání závěru, že tato opatření jsou případem provádění této směrnice, potažmo uplatňování unijního práva. Pojem „opatření zaměřené na sběr informací“ ve smyslu článku 18 uvedené směrnice a pojem „opatření nezbytná k zajištění plynulého fungování systému správní spolupráce“ ve smyslu čl. 22 odst. 1 téže směrnice mohou totiž taková opatření zahrnovat.
- 40 Skutečnost, že vnitrostátní ustanovení, na němž je založena taková sankce, jako je sankce uložená společnosti Berlioz, je ustanovením zákona, který nebyl přijat k provedení směrnice 2011/16, je za těchto podmínek irelevantní, jelikož prostřednictvím uplatňování tohoto vnitrostátního ustanovení má být zajištěno uplatňování uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 28).
- 41 Taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená v původním řízení, která stanoví sankci za nepodání odpovědi na žádost vnitrostátního daňového orgánu, která mu má umožnit splnění povinnosti stanovené směrnicí 2011/16, musí být tudíž považována za úpravu provádějící tuto směrnici.
- 42 Na první otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 51 odst. 1 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že když členský stát ve svých právních předpisech stanoví peněžitou sankci adresátovi veřejné správy, který odmítne poskytnout informace v rámci výměny informací mezi daňovými orgány, jejímž základem jsou mimo jiné ustanovení směrnice 2011/16, uplatňuje tento členský stát unijní právo ve smyslu tohoto ustanovení, takže se Listina použije.

Ke druhé otázce

- 43 Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 47 Listiny vykládán v tom smyslu, že adresát veřejné správy, kterému byla za nevyhovění správnímu rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost poskytnout informace v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými správami podle směrnice 2011/16, uložena peněžitá sankce, může zpochybnit legalitu tohoto rozhodnutí.

K existenci práva na právní ochranu podle článku 47 Listiny

- 44 Podle článku 47 Listiny, nadepsaného „Právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces“, má každý, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, právo na účinné prostředky nápravy před soudem. Tomuto právu odpovídá povinnost uložená členským státům článkem 19 odst. 1 druhým pododstavcem SEU, aby stanovily prostředky nezbytné k zajištění účinné právní ochrany v oblastech pokrytých právem Unie.
- 45 Některé vlády uvedly, že v takovém případě, jaký nastal ve věci v původním řízení, neexistuje „právo zaručené právem Unie“ ve smyslu článku 47 Listiny, jelikož směrnice 2011/16 jednotlivcům žádné právo nepřiznává. Podle těchto vlád se tato směrnice, stejně jako směrnice 77/799, kterou se Soudní dvůr zabýval v rozsudku ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), vztahuje výhradně na výměnu informací mezi daňovými správami a práva přiznává jen těmto daňovým správám. Takový adresát veřejné správy, jako je Berlioz, se tudíž ve svém tvrzení, že má právo na účinnou právní ochranu, nemůže opírat o článek 47 Listiny.
- 46 V této souvislosti Soudní dvůr v bodech 30 až 36 uvedeného rozsudku rozhodl, že směrnice 77/799, jejímž cílem je úprava spolupráce daňových orgánů členských států, koordinuje předávání informací mezi příslušnými orgány, přičemž členským státům stanoví určité povinnosti, ovšem daňovým poplatníkům nepřiznává žádná konkrétní práva v souvislosti s jejich podílením se na postupu výměny informací mezi těmito orgány. Zejména pak tato směrnice neukládá uvedeným orgánům povinnost vyslechnout daňového poplatníka.
- 47 Co se týče směrnice 2011/16, v bodě 7 jejího odůvodnění se uvádí, že staví na výsledcích směrnice 77/799 a stanoví jasnější a přesnější pravidla správní spolupráce mezi členskými státy tam, kde je to nutné, aby byla rozšířena. Je třeba konstatovat, že směrnice 2011/16 tím sleduje cíl obdobný cíli směrnice 77/799, kterou nahrazuje.
- 48 Z této okolnosti ovšem neplyne, že by adresát veřejné správy v takové situaci, v jaké se nachází společnost Berlioz, nemohl v rámci uplatňování směrnice 2011/16 hájit v souladu s článkem 47 Listiny svou věc před soudem.
- 49 Z ustálené judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že základní práva zaručená v unijním právním řádu se uplatní ve všech situacích, které se řídí unijním právem, a že použitelnost unijního práva s sebou nese použitelnost základních práv zaručených Listinou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, body 19 až 21, jakož i ze dne 26. září 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, body 72 a 73).
- 50 V daném případě se spor v původním řízení týká opatření, kterým byla adresátovi veřejné správy uložena sankce za nevyhovění správnímu rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost poskytnout dožádanému orgánu informace, které tomuto orgánu mají umožnit vyhovět žádosti podané dožadujícím orgánem mimo jiné na základě směrnice 2011/16. Vzhledem k tomu, že základem této sankce bylo vnitrostátní ustanovení, které je – jak vyplývá z odpovědi na první otázku – uplatněním unijního práva ve smyslu článku 51 odst. 1 Listiny, plyne z toho závěr, že na okolnosti sporu v původním řízení se použijí ustanovení této Listiny, konkrétně jejího článku 47 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. září 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, body 74 až 77).
- 51 Konkrétně v souvislosti s požadavkem na právo zaručené unijním právem ve smyslu článku 47 Listiny je třeba připomenout, že ochrana proti svévolným a nepřiměřeným zásahům veřejné moci do soukromé sféry fyzické nebo právnické osoby představuje podle ustálené judikatury obecnou zásadou unijního práva (rozsudky ze dne 21. září 1989, Hoechst v. Komise, 46/87 a 227/88, EU:C:1989:337, bod 19, a ze dne 22. října 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, bod 27, jakož i usnesení o ze dne 17. listopadu 2005, Minoan Lines v. Komise, C-121/04 P, nezveřejněné, EU:C:2005:695, bod 30).

52 Adresát veřejné správy, jako je Berlioz, se může této ochrany dovolávat proti takovým aktům, jež zasahují do jeho právního postavení, jako jsou uložení povinnosti a sankce dotčené v původním řízení, takže se takový subjekt může dovolávat práva zaručeného unijním právem ve smyslu článku 47 Listiny, na jehož základě mu vzniká právo na účinnou právní ochranu.

K předmětu práva na právní ochranu

53 V souvislosti se sankčním opatřením je třeba ověřit, zda právo na právní ochranu proti takovému opatření, podobně jako to stanoví právní úprava dotčená v původním řízení, postačuje adresátovi veřejné správy k tomu, aby mohl uplatnit práva, která dovozuje z článku 47 Listiny, anebo zda musí mít na základě tohoto článku rovněž možnost zpochybnit při této příležitosti i legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti, které bylo základem pro dané sankční opatření.

54 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zásada účinné soudní ochrany je obecnou zásadou unijního práva, která je v současnosti vyjádřena v článku 47 Listiny. Uvedeným článkem 47 je v unijním právu zajištěna ochrana vyplývající z čl. 6 odst. 1 a článku 13 EÚLP. Je tedy třeba vycházet pouze z prvně uvedeného ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2012, Otis a další, C-199/11, EU:C:2012:684, body 46 a 47).

55 Článek 47 druhý pododstavec Listiny stanoví, že každý má právo, aby jeho věc byla projednána nezávislým a nestranným soudem. Dodržení tohoto práva předpokládá možnost následně podrobit rozhodnutí správního orgánu, který sám nesplňuje podmínky nezávislosti a nestrannosti, kontrole ze strany soudu, který musí mít mimo jiné pravomoc rozhodovat o všech relevantních otázkách.

56 Proto vnitrostátní soud, kterému byla předložena žaloba proti peněžité administrativní sankci uložené adresátovi veřejné správy za nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti, musí mít – jak podotkl generální advokát v bodě 80 svého stanoviska – možnost přezkoumat legalitu tohoto rozhodnutí, jinak není dodržen článek 47 Listiny.

57 Komise uvedla, že kdyby adresátovi veřejné správy bylo přiznáno právo na právní ochranu před takovým rozhodnutím o uložení povinnosti, bylo by mu prakticky přiznáno více procesních práv než daňovému poplatníkovi. Podle Komise z bodu 40 rozsudku ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), vyplývá, že žádost o informace zaslaná daňovému poplatníkovi, která spadá do fáze šetření, během níž jsou shromažďovány informace, je jen přípravným aktem pro konečné rozhodnutí a nelze ji napadnout.

58 Je nicméně třeba odlišit okolnosti věci v původním řízení od okolností věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). Citovaná věc se totiž týkala žádostí o informace zaslaných daňovou správou jednoho členského státu daňové správě jiného členského státu, a konkrétně práva daňového poplatníka, vůči kterému bylo v dožadujícím členském státě vedeno daňové šetření, podílet se na postupech souvisejících s těmito žádostmi. Dotyčnému adresátovi veřejné správy ovšem, na rozdíl od společnosti Berlioz ve věci v původním řízení, nebyla zaslána žádná žádost o informace. Ve věci, ve které byl vydán citovaný rozsudek, měl Soudní dvůr rozhodnout o existenci práva daňového poplatníka, jehož se týkaly žádosti o informace mezi vnitrostátními daňovými správami, být vyslechnut v rámci onoho postupu, a nikoli, jako v projednávaném případě, o existenci práva adresáta veřejné správy dožádaného členského státu na právní ochranu před sankčním opatřením uloženým tomuto subjektu za nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti, které vůči němu přijal dožádaný orgán v návaznosti na žádost o informace zaslanou tomuto orgánu dožadujícím orgánem.

59 Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět, že článek 47 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že adresát veřejné správy, kterému byla za nevyhovění správnímu rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost poskytnout informace v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými správami podle směrnice 2011/16, uložena peněžitá sankce, může zpochybnit legalitu tohoto rozhodnutí.

Ke čtvrté otázce

- 60 Podstatou čtvrté předběžné otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba se zabývat dříve než třetí otázkou, je, zda musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 vykládány v tom smyslu, že „předpokládaný význam“ informací požadovaných jedním členským státem od jiného členského státu představuje podmínku, kterou musí splňovat žádost o informace, aby vznikla povinnost dožádaného členského státu jí vyhovět, potažmo podmínku legality rozhodnutí o uložení povinnosti určeného tímto členským státem adresátovi veřejné správy.
- 61 Podle čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16, pojednávajícího o předmětu této směrnice, členské státy vzájemně spolupracují za účelem výměny informací, „u nichž lze předpokládat význam“ pro dožadující správu, a to s ohledem na daňové právní předpisy členského státu, jehož je tato správa součástí.
- 62 Článek 5 směrnice 2011/16 hovoří o těchto informacích a stanoví, že na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán veškeré informace uvedené v čl. 1 odst. 1, které má k dispozici nebo které získá ve správních šetřeních. Článek 5 této směrnice tudíž stanoví dožádanému orgánu povinnost.
- 63 Ze znění těchto ustanovení vyplývá, že výraz „u nichž lze předpokládat význam“ označuje vlastnost, kterou požadované informace musí mít. Povinnost spolupracovat s dožadujícím orgánem, kterou má podle článku 5 směrnice 2011/16 dožádaný orgán, se nevztahuje na sdělování informací, které tuto vlastnost nemají.
- 64 Vlastnost „předpokládaného významu“ požadovaných informací tudíž představuje podmínku žádosti o ně.
- 65 Dále je třeba určit, kdo a jak tuto vlastnost posuzuje a zda adresát veřejné správy, na kterého se dožádaný orgán obrací, aby získal informace požadované dožadujícím orgánem, může namítat, že dané informace tuto vlastnost nemají.
- 66 V této souvislosti je třeba poukázat na znění bodu 9 odůvodnění směrnice 2011/16, podle kterého je smyslem koncepce „předpokládaného významu“ umožnit výměnu informací v daňových otázkách v co nejširším rozsahu a současně upřesnit, že členské státy nemohou zcela libovolně podnikat kroky za účelem shromáždění informací nebo požadovat informace, které pravděpodobně nejsou významné pro daňové záležitosti daného poplatníka.
- 67 Jak podotkly některé vlády a Komise, tento pojem „předpokládaný význam“ je odrazem pojmu použitého v článku 26 vzorové úmluvy OECD o daních, a to jak z důvodu podobnosti použitých institutů, tak z důvodu odkazu na úmluvy OECD v důvodové zprávě k návrhu směrnice Rady ze dne 2. února 2009, COM(2009) 29 final, o správní spolupráci v oblasti daní, který vedl k přijetí směrnice 2011/16. Podle komentáře k tomuto článku, přijatého Radou OECD dne 17. července 2012, smluvní státy nemohou „pořádat lov na informace“ ani požadovat informace, o nichž je málo pravděpodobné, že budou mít význam pro objasnění daňových záležitostí určitého daňového poplatníka. Musí naopak existovat rozumná možnost, že se požadované informace ukážou jako významné.
- 68 Účelem pojmu „předpokládaný význam“ vyplývajícím z bodu 9 odůvodnění směrnice 2011/16 je tedy umožnit dožadujícímu orgánu získat veškeré informace, které se mu jeví jako důvodné pro jeho šetření, a nikoli mu dovolit, aby zjevně překročil rámec šetření nebo aby uložil dožádanému orgánu nepřiměřenou povinnost.
- 69 Je totiž nutné, aby dožadující orgán mohl v rámci svého šetření určit informace, které z hlediska svého vnitrostátního práva považuje za potřebné, jak je uvedeno v bodě 1 odůvodnění směrnice 2011/16, ke správnému vyměření daní.

- 70 Tomuto orgánu, který vede šetření, z něhož vzešla žádost o informace, tedy náleží, aby předpokládaný význam požadovaných informací pro toto šetření posoudil podle okolností dané věci v závislosti na vývoji řízení a na tom, jak stanoví čl. 17 odst. 1 směrnice 2011/16, zda vyčerpal obvyklé zdroje informací, které mohl za daných okolností použít.
- 71 Dožadující orgán má sice v tomto ohledu prostor pro uvážení, avšak nemůže požadovat informace, které nemají pro předmětné šetření žádný význam.
- 72 Taková žádost by totiž nebyla v souladu s články 1 a 5 směrnice 2011/16.
- 73 Pokud jde o adresáta veřejné správy v případě, kdy se na něj dožádaný orgán obrátí prostřednictvím případného rozhodnutí o uložení povinnosti za účelem získání požadovaných informací, vyplývá z odpovědi na druhou otázku, že mu musí být přiznáno právo namítnout před soudem nesoulad této žádosti o informace s článkem 5 směrnice 2011/16 a z toho vyplývající protiprávnost rozhodnutí o uložení povinnosti.
- 74 Na čtvrtou otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že „předpokládaný význam“ informací požadovaných jedním členským státem od jiného členského státu představuje podmínku, kterou musí splňovat žádost o informace, aby vznikla povinnost dožádaného členského státu jí vyhovět, potažmo podmínku legality rozhodnutí o uložení povinnosti určeného tímto členským státem adresátovi veřejné správy a sankčního opatření uloženého tomuto adresátovi za nevyhovění tomuto rozhodnutí.

Ke třetí a páté otázce

- 75 Podstatou třetí a páté předběžné otázky předkládajícího soudu, jimiž je třeba se zabývat společně, je, zda musí být článek 47 Listiny vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní soud může v rámci řízení o žalobě adresáta veřejné správy proti sankčnímu opatření, jež tomuto subjektu uložil dožádaný orgán v důsledku nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti, které tento orgán přijal v návaznosti na žádost o informace zaslanou dožadujícím orgánem podle směrnice 2011/16, provádět v plné jurisdikci přezkum legality tohoto rozhodnutí o uložení povinnosti. Předkládající soud se dále táže, zda musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16, jakož i článek 47 Listiny, vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byl přezkum platnosti žádosti dožadujícího orgánu o informace prováděný dožádaným orgánem omezen na formální správnost takové žádosti, a v tom smyslu, že vnitrostátnímu soudu ukládají povinnost ověřit v rámci řízení o takové žalobě, zda byla dodržena podmínka předpokládaného významu, ze všech hledisek, tedy i s ohledem na článek 17 směrnice 2011/16.
- 76 Zprvce ke kontrole prováděné dožádaným orgánem je třeba uvést, jak bylo již zdůrazněno výše v bodech 70 a 71 tohoto rozsudku, že dožadující orgán má při posuzování předpokládaného významu informací požadovaných od dožádaného orgánu prostor pro uvážení, i když rozsah kontroly prováděné dožádaným orgánem je značně omezený.
- 77 S ohledem na mechanismus spolupráce mezi daňovými orgány zavedený směrnicí 2011/16, který – jak plyne z bodů 2, 6 a 8 odůvodnění směrnice 2011/16 – spočívá na pravidlech sloužících k nastolení důvěry mezi členskými státy, umožňujících efektivní a rychlou spolupráci, musí totiž dožádaný orgán dožadujícímu orgánu v zásadě důvěřovat a předpokládat, že žádost o informace, která je mu předložena, je v souladu s vnitrostátním právem dožadujícího orgánu i nezbytná pro účely jeho šetření. Dožádaný orgán zpravidla nemá důkladnou znalost faktického a právního rámce v dožadujícím státě a není ani možné po něm takovou znalost požadovat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. dubna 2000, W.N., C-420/98, EU:C:2000:209, bod 18). V každém případě dožádaný orgán nemůže posouzení případné užitečnosti požadovaných informací dožadujícím orgánem nahradit svým vlastním posouzením.

- 78 Dožádaný orgán musí nicméně ověřit, zda nejsou požadovány informace, u nichž nelze předpokládat žádný význam pro šetření vedené dožadujícím orgánem.
- 79 V této souvislosti plyne z bodu 9 odůvodnění směrnice 2011/16, že je třeba vyjít z jejího čl. 20 odst. 2, v němž jsou uvedeny prvky, které jsou pro účely této kontroly relevantní. Mezi tyto prvky náležejí informace, které musí dožadující orgán poskytnout, a sice totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování, a daňový účel, k němuž jsou informace požadovány, a případně též kontaktní údaje jakékoli osoby, o které se domnívá, že má požadované informace, jakož i jakoukoli informaci, která může dožádanému orgánu usnadnit shromáždění informací.
- 80 Aby dožádaný orgán mohl provést ověření popsané výše v bodech 78 a 79 tohoto rozsudku, musí dožadující orgán uvést náležité odůvodnění účelu, k němuž jsou informace v rámci daňového řízení vedeného proti daňovému poplatníkovi označenému v žádosti o informace požadovány.
- 81 Podle potřeby může dožádaný orgán pro účely tohoto ověření požádat dožadující orgán v rámci správní spolupráce zavedené směrnicí 2011/16 v daňové oblasti o dodatečné informace, které z jeho pohledu mohou být nezbytné pro vyloučení zjevné neexistence předpokládaného významu požadovaných informací vzhledem k prvkům uvedeným výše v bodech 78 a 79 tohoto rozsudku.
- 82 Kontrola prováděná dožádaným orgánem se tudíž neomezuje na stručné a formální ověření správnosti žádosti o informace z hlediska uvedených prvků, ale tento orgán musí být na jejím základě schopen ověřit, že nejsou požadovány informace, u nichž nelze s ohledem na totožnost dotyčného daňového poplatníka a případně uvedené třetí osoby a na potřeby předmětného daňového šetření předpokládat žádný význam.
- 83 Z druhého ke kontrole prováděné soudem projednávajícím žalobu adresáta veřejné správy proti sankci, která byla tomuto subjektu uložena na základě rozhodnutí o uložení povinnosti přijatého dožádaným orgánem, aby vyhověl žádosti dožadujícího orgánu o informace, je třeba uvést, že tato kontrola se může vztahovat nejen na přiměřenost této sankce, a případně vést k její změně, ale i na legalitu tohoto rozhodnutí, jak vyplývá z odpovědi na druhou otázku.
- 84 V této souvislosti účinnost soudní kontroly zaručená v článku 47 Listiny vyžaduje, aby vnitrostátní soud byl na základě odůvodnění poskytnutého dožadujícím orgánem schopen provést přezkum žádosti o informace (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. června 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, bod 53, a ze dne 23. října 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, bod 20).
- 85 S ohledem na závěry o prostoru dožadujícího orgánu pro uvážení, uvedené výše v bodech 70 a 71 tohoto rozsudku, je nutno uzavřít, že stejné meze, jaké platí pro kontrolu prováděnou dožádaným orgánem, musí platit i pro kontrolu prováděnou soudem.
- 86 Soud musí tudíž jen ověřit, že základem rozhodnutí o uložení povinnosti je dostatečně odůvodněná žádost dožadujícího orgánu týkající se informací, o kterých nelze podle všeho mít zjevně za to, že s ohledem na dotyčného daňového poplatníka a případně uvedenou třetí osobu a na sledovaný daňový účel u nich nelze předpokládat žádný význam.
- 87 Předkládající soud se také táže, zda soud musí ověřit dodržení ustanovení článku 17 směrnice 2011/16, která stanoví omezení pro poskytování informací požadovaných orgánem některého z členských států.
- 88 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že tato ustanovení, z nichž některá sice lze zohlednit při určování legality žádosti o informace zaslané adresátovi veřejné správy, se však neuplatní při kontrole předpokládaného významu těchto informací. Jak přitom vyplývá ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a z písemných a ústních vyjádření společnosti Berlioz, odmítnutí této společnosti sdělit některé z požadovaných informací se zakládá výlučně na údajné neexistenci předpokládaného významu těchto informací, a nikoli na odkazu na „omezení“ ve smyslu článku 17 směrnice 2011/16.

89 Na třetí a pátou otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že ověření prováděné dožádaným orgánem, kterému dožadující orgán zaslal žádost o informace podle této směrnice, se neomezuje na formální správnost této žádosti, nýbrž tak, že na jeho základě musí být tento dožádaný orgán s to ověřit, že nejsou požadovány informace, u nichž s ohledem na totožnost dotyčného daňového poplatníka a případně uvedené třetí osoby a na potřeby předmětného daňového šetření nelze předpokládat žádný význam. Tatáž ustanovení směrnice 2011/16 a článek 47 Listiny musí být vykládány v tom smyslu, že v rámci řízení o žalobě adresáta veřejné správy proti sankčnímu opatření, jež tomuto subjektu uložil dožádaný orgán v důsledku nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti, které tento orgán přijal v návaznosti na žádost o informace zaslanou dožadujícím orgánem podle směrnice 2011/16, vnitrostátní soud může vedle provedení změny uložené sankce provést přezkum legality tohoto rozhodnutí o uložení povinnosti. Co se týče podmínky legality uvedeného rozhodnutí, související s předpokládaným významem požadovaných informací, je soudní přezkum omezen na ověření zjevné neexistence takového významu.

K šesté otázce

90 Podstatou šesté předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 47 druhý pododstavec Listiny vykládán v tom smyslu, že soud dožádaného členského státu musí mít při výkonu soudního přezkumu přístup k žádosti o informace zaslané dožadujícím členským státem dožádanému členskému státu a zda tento dokument musí být poskytnut i dotyčnému adresátovi veřejné správy v dožádaném členském státě, aby jeho věc mohla být spravedlivě projednána, nebo zda mu může být z důvodů zachování důvěrnosti odepřen.

91 V této souvislosti je nutno poukázat na to, že případná zjevná neexistence předpokládaného významu požadovaných informací se musí posuzovat ve vztahu k tomuto dokumentu.

92 Soud dožádaného členského státu tedy může provést soudní přezkum jen tehdy, může-li mít přístup k žádosti o informace zaslané dožadujícím členským státem dožádanému členskému státu. V tomto ohledu může soud v případě potřeby požádat dožádaný orgán o dodatečné informace, které tento orgán získal od dožadujícího orgánu a které z jeho pohledu mohou být nezbytné pro vyloučení zjevné neexistence předpokládaného významu požadovaných informací.

93 K existenci práva adresáta veřejné správy na přístup k žádosti o informace je třeba uvést, že je nutné zohlednit tajnost, která se vztahuje na tento dokument podle článku 16 směrnice 2011/16.

94 Tato tajnost má svůj původ v mlčenlivosti, k níž je za běžných okolností povinen dožadující orgán ve fázi shromažďování informací a kterou může oprávněně očekávat od dožádaného orgánu, aby nesnižoval efektivitu jeho šetření.

95 Tajnost žádosti o informace lze tedy v rámci šetření namítat vůči každému.

96 V rámci soudního řízení je třeba připomenout, že zásada „rovnosti zbraní“, která je logickým následkem samotného pojmu „spravedlivý proces“, znamená povinnost nabídnout každému účastníku řízení přiměřenou možnost prezentovat svoji věc včetně důkazů za podmínek, které ho nestaví do jasně nevýhodnější situace oproti jeho protivníkovi (rozsudek ze dne 6. listopadu 2012, Otis a další, C-199/11, EU:C:2012:684, bod 71).

97 Soudní dvůr také rozhodl, že porušení práva na obhajobu, včetně práva na přístup ke spisu, musí být posuzováno v závislosti na specifických okolnostech každého konkrétního případu, zejména na povaze dotčeného aktu, kontextu jeho přijetí a právních pravidlech upravujících dotyčnou oblast (viz rozsudky ze dne 18. července 2013, Komise a další v. Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P a C-595/10 P, EU:C:2013:518, bod 102, jakož i ze dne 10. září 2013, G. a R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, body 32 a 34).

- 98 S ohledem na tyto úvahy je třeba ověřit, zda takový adresát veřejné správy, jako je Berlioz, který má za to, že u informací, o které byl formou uložení povinnosti požádán, nelze předpokládat význam, musí mít přístup k žádosti o informace zaslané dožadujícím orgánem dožádanému orgánu, aby svou věc mohl před soudem hájit v plném rozsahu.
- 99 V této souvislosti z odpovědí na třetí a pátou otázku vyplývá, že k určení, že rozhodnutí o uložení povinnosti vydané na základě žádosti o informace a sankční opatření uložené za nevyhovění tomuto rozhodnutí jsou protiprávní, je nezbytné, avšak dostačující, prokázat, že u požadovaných informací nebo u některých z nich zjevně nelze s ohledem na totožnost dotyčného daňového poplatníka a na daňový účel, k němuž jsou informace požadovány, předpokládat význam pro prováděné šetření.
- 100 K tomu není nezbytné, aby dotyčný adresát veřejné správy měl pro účely spravedlivého projednání své věci týkající se podmínky předpokládaného významu přístup k celé žádosti o informace. Postačí, když bude mít přístup alespoň k informacím uvedeným v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16, a sice k totožnosti dotyčného daňového poplatníka a k daňovému účelu, k němuž jsou informace požadovány. Dospěje-li ovšem soud dožádaného členského státu k závěru, že tyto minimální informace v tomto ohledu nestačí, a požádá-li dožádaný orgán o dodatečné informace ve smyslu uvedeném výše v bodě 92 tohoto rozsudku, musí tento soud poskytnout tyto dodatečné informace dotyčnému adresátovi veřejné správy, přičemž náležitě zohlední případnou důvěrnost některých informací.
- 101 Na šestou otázku je tudíž třeba odpovědět, že článek 47 druhý pododstavec Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že soud dožádaného členského státu musí mít při výkonu soudního přezkumu přístup k žádosti o informace zaslané dožadujícím členským státem dožádanému členskému státu. Adresát veřejné správy nemá naproti tomu právo na přístup k plnému znění této žádosti o informace, která v souladu s článkem 16 směrnice 2011/16 zůstává tajná. K tomu, aby jeho věc týkající se neexistence předpokládaného významu požadovaných informací mohla být v plném rozsahu projednána, v zásadě postačí, aby měl k dispozici informace uvedené v čl. 20 odst. 2 této směrnice.

K nákladům řízení

- 102 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 51 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládán v tom smyslu, že když členský stát ve svých právních předpisech stanoví peněžitou sankci adresátovi veřejné správy, který odmítne poskytnout informace v rámci výměny informací mezi daňovými orgány, jejímž základem jsou mimo jiné ustanovení směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, uplatňuje tento členský stát unijní právo ve smyslu tohoto ustanovení, takže se Listina základních práv Evropské unie použije.**
- 2) Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládán v tom smyslu, že adresát veřejné správy, kterému byla za nevyhovění správnímu rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost poskytnout informace v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými správami podle směrnice 2011/16, uložena peněžitá sankce, může zpochybnit legitimitu tohoto rozhodnutí.**

- 3) Článek 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že „předpokládaný význam“ informací požadovaných jedním členským státem od jiného členského státu představuje podmínku, kterou musí splňovat žádost o informace, aby vznikla povinnost dožádaného členského státu jí vyhovět, potažmo podmínku legality rozhodnutí o uložení povinnosti určeného tímto členským státem adresátovi veřejné správy a sankčního opatření uloženého tomuto adresátovi za nevyhovění tomuto rozhodnutí.
- 4) Článek 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že ověření prováděné dožádaným orgánem, kterému dožadující orgán zaslal žádost o informace podle této směrnice, se neomezuje na formální správnost této žádosti, nýbrž tak, že na jeho základě musí být tento dožádaný orgán s to ověřit, že nejsou požadovány informace, u nichž s ohledem na totožnost dotyčného daňového poplatníka a případně uvedené třetí osoby a na potřeby předmětného daňového šetření nelze předpokládat žádný význam. Tatáž ustanovení směrnice 2011/16 a článek 47 Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládány v tom smyslu, že v rámci řízení o žalobě adresáta veřejné správy proti sankčnímu opatření, jež tomuto subjektu uložil dožádaný orgán v důsledku nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti, které tento orgán přijal v návaznosti na žádost o informace zaslanou dožadujícím orgánem podle směrnice 2011/16, vnitrostátní soud může vedle provedení změny uložené sankce provést přezkum legality tohoto rozhodnutí o uložení povinnosti. Co se týče podmínky legality uvedeného rozhodnutí, související s předpokládaným významem požadovaných informací, je soudní přezkum omezen na ověření zjevné neexistence takového významu.
- 5) Článek 47 druhý pododstavec Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládán v tom smyslu, že soud dožádaného členského státu musí mít při výkonu soudního přezkumu přístup k žádosti o informace zaslané dožadujícím členským státem dožádanému členskému státu. Adresát veřejné správy nemá naproti tomu právo na přístup k plnému znění této žádosti o informace, která v souladu s článkem 16 směrnice 2011/16 zůstává tajná. K tomu, aby jeho věc týkající se neexistence předpokládaného významu požadovaných informací mohla být v plném rozsahu projednána, v zásadě postačí, aby měl k dispozici informace uvedené v čl. 20 odst. 2 této směrnice.

Podpisy.