



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 3. června 2021¹

Věc C-437/19

**État luxembourgeois
proti
L**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Cour administrative (Správní soudní dvůr,
Lucembursko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Směrnice 2011/16/EU –
Správní spolupráce v oblasti daní – Článek 1 odst. 1 – Článek 5 – Článek 20 – Žádost
o informace finančního úřadu jiného členského státu – Rozhodnutí dožádaného finančního
úřadu o uložení povinnosti poskytnout informace – Předpokládaný význam dožádaných
informací – Skupinová žádost o informace – Identifikovaná a identifikovatelná osoba –
Minimální informace – Listina základních práv Evropské unie – Článek 47 – Právo na účinnou
právní ochranu u soudu – Odůvodnění rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace –
Znalost minimálních informací“

I. Úvod

1. Vzhledem ke stále častější výměně informací mezi daňovými orgány členských států na základě směrnice o správní spolupráci (dále jen „směrnice 2011/16“) přibývají otázky týkající se výkladu této směrnice, jakož i práv dotčených osob ve světle Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“). Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce má v tomto ohledu velmi blízko k rozhodnutím Soudního dvora ve věcech *Berlioz Investment Fund*² a *État luxembourgeois* (soudní ochrana proti žádosti o informace v daňovém právu)³.

2. V těchto řízeních již Soudní dvůr rozhodl, že „předpokládaný význam“ požadovaných informací pro zdanění v dožadujícím státě je podmínkou, kterou musí splňovat žádost o informace. Nyní je nutno vyjasnit otázku, zda žádost splňuje tento požadavek rovněž tehdy, pokud jsou požadovány pouze informace o skupině identifikovatelných, avšak jmenovitě neuvedených a neindividualizovaných daňových poplatníků. Je nutno zejména vyjasnit, jak konkrétně a přesně musí být žádost ohledně daňového poplatníka formulována, aby dožádaný daňový orgán mohl posoudit „předpokládaný význam“ požadovaných informací pro daňové řízení v jiném členském státě.

¹ Původní jazyk: němčina.

² Rozsudek ze dne 16. května 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).

³ Rozsudek ze dne 6. října 2020 (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795).

3. Kromě toho je zapotřebí upřesnit právní ochranu dotčené osoby. V této souvislosti vyvstává mimo jiné otázka, zda dožádaný stát musí před tím, než stanoví správní sankci, poskytnout na základě článku 47 Listiny lhůtu k přezkumu rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace. Tato otázka nabývá na naléhavosti zejména v situaci, kdy se adresát rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace dozví minimální informace uvedené v článku 20 odst. 2 směrnice 2011/16 až v průběhu soudního řízení.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

1. *Listina základních práv Evropské unie*

4. Článek 47 Listiny („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. [...]“

2. *Směrnice 2011/16*

5. Bod 9 odůvodnění směrnice 2011/16⁴ zní takto:

„[...] 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 významné pro daňové záležitosti daného poplatníka. Přestože článek 20 této směrnice obsahuje procesní požadavky, je třeba tato ustanovení vykládat volně, aby nebránila účinné výměně informací.“

6. Článek 1 odst. 1 stanoví předmět směrnice 2011/16:

„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.“

7. Článek 5 směrnice 2011/16 stanoví postup při výměně informací na žádost:

„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.“

⁴ 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); v projednávané věci je směrnice relevantní ve znění pozměněném směrnicí Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016 (Úř. věst. 2016, L 342, s. 1).

8. Článek 20 odst. 2 směrnice 2011/16 („Standardní formuláře a elektronická podoba formulářů“) stanoví:

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. [...]“

B. Mezinárodní smluvní právo

1. Vzorová smlouva OECD o zamezení dvojímu zdanění

9. Rada OECD přijala dne 30. července 1963 doporučení k zamezení dvojímu zdanění (dále jen „vzorová smlouva OECD“) ⁵. Článek 26 odst. 1 vzorové smlouvy OECD se týká výměny informací a stanoví:

„Příslušné orgány smluvních států si budou vyměňovat takové informace, u nichž lze předpokládat, že jsou relevantní ve vztahu k provádění ustanovení této smlouvy nebo ve vztahu ke správě nebo k vymáhání vnitrostátních právních předpisů, které se vztahují na daně všeho druhu a pojmenování ukládané jménem smluvních států nebo jejich nižších správních útvarů nebo místních úřadů, pokud zdanění, které upravují, není v rozporu se smlouvou. [...]“

2. Daňová dohoda mezi Lucemburskem a Francií

10. V době, kdy byla podána žádost o informace, platila daňová dohoda mezi Lucemburskem a Francií ze dne 1. dubna 1958 ve znění změn ze dne 24. listopadu 2006, 3. června 2009 a 5. září 2014. Článek 22 odst. 1 daňové dohody upravuje výměnu informací a jeho znění je shodné s čl. 26 odst. 1 vzorové smlouvy OECD.

⁵ Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. Aktuální znění vzorové smlouvy OECD je ze dne 21. listopadu 2017.

C. Lucemburské právo

1. Zákon ze dne 29. března 2013

11. Lucembursko provedlo směrnici 2011/16 zákonem ze dne 29. března 2013⁶. 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 vymáhání vnitrostátních právních předpisů dožadujícího členského státu týkajících se daní uvedených v článku 1, které má k dispozici nebo které získá ve správních šetřeních.“

2. Zákon ze dne 25. listopadu 2014

12. Následoval zákon ze dne 25. listopadu 2014 o řízení platném pro výměnu informací na žádost v oblasti daní⁷. Jeho čl. 1 odst. 1 stanoví následující:

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

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

13. Článek 2 odst. 1 a 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.“

14. Článek 3 odst. 1 a 3 zákona ze dne 25. listopadu 2014 v tehdejší znění stanoví:

„(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 zasláným 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.“

⁶ Zákon provádějící směrnici 2011/16, Mémorial A 2013, s. 756.

⁷ Mémorial A 2014, s. 4170.

15. 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.“

16. Článek 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanovil toto:

„(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 podat držitel informací k tribunal administratif (nižší správní soud) žalobu na změnu. Tato žaloba musí být podána ve lhůtě jednoho měsíce od doručení rozhodnutí držiteli požadovaných informací. Žaloba má odkladný účinek. Odchylně od právních předpisů upravujících řízení před správními soudy může v řízení o této žalobě předložit každý z účastníků řízení nejvýše jedno vyjádření, včetně vlastní žaloby. Žalobní odpověď musí být podána ve lhůtě jednoho měsíce od data doručení žaloby kanceláři soudu. V zájmu řádného průběhu řízení však může předseda senátu pověřeného projednáním věci uložit účastníkům bez návrhu, aby ve stanovené lhůtě předložili doplňující vyjádření. Správní soud rozhodne ve lhůtě jednoho měsíce od data doručení žalobní odpovědi nebo od uplynutí lhůty pro předložení doplňujících vyjádření.“

3. Zákon ze dne 1. března 2019

17. Zákon ze dne 1. března 2019 pozměňující zákon ze dne 25. listopadu 2014⁸ vstoupil v platnost dne 9. března 2019. Tímto zákonem byly pozměněny zejména čl. 3 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014.

18. Článek 3 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014, ve znění zákona ze dne 1. března 2019, stanoví:

„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. Příslušný daňový orgán se ujistí, že dožádané informace nepostrádají veškerý předpokládaný význam s ohledem na totožnost osoby, které se žádost o výměnu informací týká, na totožnost držitele informací a na potřeby příslušného daňového řízení.“

19. Článek 6 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014, ve znění zákona ze dne 1. března 2019, stanoví:

„Proti rozhodnutí o uložení povinnosti uvedenému v čl. 3 odst. 3 může držitel informací podat žalobu na neplatnost ke správnímu soudu. [...]“

⁸ Mémorial A 2019, s. 112.

III. Spor v původním řízení

20. Základem původního řízení je žádost o informace podaná francouzskou daňovou správou k lucemburské daňové správě. Francouzská daňová správa opírá tuto žádost o daňovou dohodu mezi Lucemburskem a Francií ze dne 1. dubna 1958 a směrnicí 2011/16.

21. V žádosti o informace ze dne 27. dubna 2017 francouzské orgány uvedly, že chtějí prověřit společnost F (se sídlem ve Francii), která údajně pronajímá nemovitost v jedné obci ve Francii. Společnost L se sídlem v Lucembursku je podle nich nejen nepřímou mateřskou společností společnosti F (prostřednictvím společnosti založené podle nizozemského práva), ale zároveň také přímo vlastní další nemovitost ve stejné francouzské obci. Francouzské orgány vysvětlily, že fyzické osoby, které přímo nebo nepřímo vlastní nemovitosti ve Francii, mají povinnost tento majetek přiznat za účelem daně z nemovitosti, a že potřebují zjistit, kdo jsou akcionáři a skuteční vlastníci společnosti L.

22. Dopisem ze dne 28. února 2018 (dále jen „rozhodnutí o uložení povinnosti“) vyzvala lucemburská finanční správa, jak je uvedeno níže, společnost L k poskytnutí určitých informací:

„[...] Dne 27. dubna 2017 nám příslušný orgán francouzské daňové správy zaslal žádost o poskytnutí informací podle směrnice 2011/16 a podle daňové dohody mezi Lucemburskem a Francií [...].

Právní osobou, jíž se žádost týká, je společnost F se sídlem [ve Francii].

Tímto Vás žádám, abyste nám poskytli níže uvedené informace a dokumenty za období od 1. ledna 2012 do 31. prosince 2016 [...]:

- Sdělte nám prosím jména a adresy akcionářů společnosti L a jména a adresy skutečných vlastníků, přímých i nepřímých, nehledě na mezičlánky v rámci vlastnické struktury, a informace o rozdělení základního kapitálu.
- Zašlete nám prosím kopii výpisu cenných papírů společnosti L [...].“

23. Společnost L postupovala proti rozhodnutí o uložení povinnosti právní cestou, ačkoliv článek 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014 žádný opravný prostředek nestanovil. Rozhodnutím ze dne 4. června 2018 byl tento opravný prostředek zamítnut jako nepřípustný. Společnost L podala proti tomuto rozhodnutí žalobu. Ta je nyní předmětem řízení vedeného u Tribunal administratif (správní soud, Lucembursko).

24. Dne 6. srpna 2018 uložila lucemburská finanční správa společnosti L pokutu za nesplnění rozhodnutí o uložení povinnosti. Společnost L proti tomu podala dne 5. září 2018 žalobu ke správnímu soudu. Společnost L se odvolává zejména na skutečnost, že informace dožádané francouzskou daňovou správou nejsou informacemi, „u nichž lze předpokládat význam“ a v rozhodnutí o uložení povinnosti nebyl uveden daňový účel, pro který byly informace požadovány.

25. Správní soud rozsudkem ze dne 18. prosince 2018 žalobě vyhověl a zrušil rozhodnutí o uložení pokuty ze dne 6. srpna 2018 s odůvodněním, že již samotné rozhodnutí o uložení povinnosti je neplatné. Správní soud v zásadě vycházel z toho, že existuje rozpor mezi totožností daňového poplatníka uvedenou v rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018 a vysvětlením

francouzských orgánů ohledně cíle žádosti o informace. Přetrvávají proto nadále pochybnosti ohledně totožnosti daňového poplatníka, jehož se žádost týká. Správní soud konkrétně zdůraznil, že vysvětlení obsažená v žádosti o informace ze dne 27. dubna 2017 vedou k závěru, že se probíhající vyšetřování týká nikoli společnosti F, přestože je uvedena v žádosti o informace jako osoba, proti které je ve Francii vedeno vyšetřování, a jejího vlastního zdanění, ale spíše skutečných vlastníků společnosti L. Tyto fyzické osoby podle francouzských právních předpisů podléhají povinnosti přiznat vlastnictví nemovitostí, které se nachází na francouzském území.

26. Lucemburské velkovévodství podalo proti tomuto rozsudku dne 21. prosince 2018 kasační opravný prostředek ke Cour administrative (Správní soudní dvůr, Lucembursko). Lucembursko má zejména za to, že informace požadované francouzskou daňovou správou splňují podmínku „předpokládaného významu“ a francouzská žádost obsahuje nezbytné informace podle čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16. Navíc jsou splněny rovněž požadavky článku 47 Listiny, jelikož společnost L postupovala právní cestou jak proti rozhodnutí o uložení povinnosti, tak i proti uložení peněžité sankce.

IV. Předkládací rozhodnutí a předběžné otázky

27. Za těchto okolností Cour administrative (Správní soudní dvůr) řízení přerušil usnesením ze dne 23. května 2019 a předložil Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU následující předběžné otázky:

- „1) Musí být čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16 vykládán v tom smyslu, že žádost o výměnu informací podaná orgánem dožadujícího členského státu, ve které jsou poplatníci, kterých se žádost o výměnu týká, definováni pouze na základě svého postavení akcionářů a skutečných vlastníků právnické osoby, aniž tito poplatníci byli nejprve dožadujícím orgánem jmenovitě a individuálně identifikováni, je v souladu s požadavky na identifikaci stanovenými v uvedeném ustanovení?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 téže směrnice vykládány v tom smyslu, že dodržení koncepce ‚předpokládaného významu‘ znamená, že orgán dožadujícího členského státu může za účelem doložení, že nedochází k ‚lovu na informace‘, přestože nejsou dotčení poplatníci individuálně identifikováni, na základě jasných a dostatečných vysvětlení prokázat, že provádí cílené vyšetřování omezené skupiny osob, a nikoli pouhé vyšetřování v rámci obecného daňového dohledu a že je toto vyšetřování odůvodněno důvodnými pochybnostmi ohledně nesplnění konkrétní zákonné povinnosti?
- 3) Musí být článek 47 Listiny základních práv Evropské unie vykládán v tom smyslu, že pokud
 1. účastník správního řízení, kterému příslušný orgán dožádaného členského státu uložil peněžitou správní sankci za nesplnění správního rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost poskytnout informace v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými správami podle směrnice 2011/16 a proti kterému nelze podle vnitrostátního práva dožádaného členského státu podat opravný prostředek, zpochybnil legalitu tohoto rozhodnutí incidenčně v rámci žaloby podané proti peněžité sankci a
 2. získal minimální informace stanovené v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 až během soudního řízení, které bylo zahájeno jeho žalobou proti uvedené sankci,

musí mu být poté, co byla incidenčně definitivně uznána platnost rozhodnutí o uložení povinnosti a rozhodnutí o uložení pokuty, která proti němu byla vydána, poskytnuta odkladná lhůta k zaplacení pokuty, aby mohl poté, co se seznámil se skutečnostmi týkajícími se předpokládaného významu požadovaných informací pravomocně potvrzeného příslušným soudcem, splnit rozhodnutí o uložení povinnosti?“

V. Řízení před Soudním dvorem

28. Usnesením ze dne 15. ledna 2020 bylo řízení nejprve přerušeno do vyhlášení rozsudku ve spojených věcech C-245/19 a C-246/19 dne 6. října 2020. Dne 19. listopadu 2020 bylo řízení po diskusi s předkládajícím soudem znovu zahájeno.

29. Kromě společnosti L předložily písemná vyjádření a písemně odpověděly na otázky Soudního dvora Lucembursko, Francouzská republika, Španělské království, Řecká republika, Polská republika, Finská republika, Irsko, Italská republika a Komise.

VI. Právní analýza

A. K prvním dvěma předběžným otázkám

30. Podstatou prvních dvou předběžných otázek předkládajícího soudu je, zda a za jakých podmínek se s ohledem na výraz „předpokládaný význam“ v čl. 1 odst. 1 a článku 5 směrnice 2011/16, jakož i na ustanovení jejího čl. 20 odst. 2 může žádost o informace týkat skupiny identifikovatelných, avšak neindividualizovaných osob.

31. Projednávaná věc se vyznačuje dvěma zvláštnostmi. Zaprvé se žádost francouzské daňové správy netýká jedné osoby, nýbrž skupiny osob. Zadruhé tato skupina není vymezena jménem nebo jinými kritérii (např. číslem úředního osobního dokladu s fotografií, daňovým číslem nebo číslem účtu), nýbrž ji lze určit pouze na základě společných znaků (akcionáři a skuteční vlastníci společnosti L). Jmenovitá identifikace je právě účelem této žádosti o informace.

32. Ve věcech týkajících se výrazu „předpokládaný význam“, o nichž Soudní dvůr dosud rozhodoval, byla totožnost daňového poplatníka známa⁹. Tyto žádosti se týkaly podrobnějších informací za účelem správného zdanění resp. ověření údajů o daňovém poplatníkovi v dožadujícím státě. Ve věci, o níž je nutno rozhodnout nyní, je naopak důvod zdanění v dožadujícím státě (pozemek ve Francii) jasný. Nejasná je ale totožnost osob, které mají plnit daňové povinnosti v souvislosti s tímto pozemkem. V tomto smyslu se projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce liší od řízení, o nichž Soudní dvůr dosud rozhodoval.

33. První dvě předběžné otázky se týkají výhradně žádosti o informace předložené francouzským orgánem, nikoliv však rozhodnutí o uložení povinnosti vydaného lucemburskou daňovou správou. Odpověď na tyto otázky je přesto relevantní pro posouzení legality uložené správní sankce předkládajícím soudem. Legalita sankce uložené Lucemburskem totiž závisí na legalitě lucemburského rozhodnutí o uložení povinnosti. Předpokládá totiž, že žádost o informace předložená francouzskými orgány je v souladu s právními předpisy.

⁹ Rozsudky ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 24), a ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 22).

34. Vzhledem k tomu, že druhá předběžná otázka logicky vyplývá z první předběžné otázky a obě se v zásadě týkají výkladu ustanovení směrnice 2011/16, lze je zodpovědět společně.

1. K výrazu „předpokládaný význam“

35. Článek 1 odst. 1 směrnice 2011/16 stanoví, že členské státy vzájemně spolupracují za účelem výměny informací, u nichž lze „předpokládat význam“ pro správu a vymáhání jejich vnitrostátních daňových předpisů. Pouze takovéto informace musí být podle článku 5 směrnice v rámci výměny informací na žádost poskytnuty.

36. 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 vyčerpал obvyklé zdroje informací pro toto šetření.

37. Dožadující orgán má sice v tomto ohledu prostor pro uvážení, avšak nemůže požadovat informace, které nemají pro předmětné šetření žádný význam. „Předpokládaný význam“ požadovaných informací tudíž představuje podmínku pro legitimní žádost o ně¹⁰.

38. Pojem „předpokládaný význam“ proto musí být vykládán podle článku 5 směrnice 2011/16 ve spojení s jejím čl. 1 odst. 1. Za tím účelem je nutno primárně posoudit znění a normativní souvislost (k tomu bod a), jakož i účel (k tomu bod b). Vzhledem k tomu, že se obsah komentáře k vzorové smlouvě OECD po přijetí směrnice 2011/16 (k tomu bod c) a znění směrnice ke dni 22. března 2021 (k tomu bod d) změnily, je nutno se navíc věnovat relevantnosti těchto změn v projednávané věci.

a) Znění a normativní souvislost článku 1 směrnice 2011/16 ve spojení s jejím článkem 5 a čl. 20 odst. 2

39. Jak již Soudní dvůr uvedl, smyslem výrazu „předpokládaný význam“ uvedeného v čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16 je umožnit dožadujícímu orgánu, aby si vyžádal a získal všechny informace, o nichž se může důvodně domnívat, že se ukáží jako relevantní pro účely jeho šetření, přičemž mu není dovoleno, aby zjevně překročil rámec šetření nebo uložil dožádanému orgánu nepřiměřenou povinnost¹¹.

40. Článek 5 směrnice 2011/16 odkazuje na tyto informace, jelikož stanoví, že dožádaný orgán sdělí dožadujícímu orgánu 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.

41. Ze znění těchto ustanovení vyplývá, že výraz „u nichž lze předpokládat význam“ označuje vlastnost, kterou požadované informace musí mít. Omezení v tom smyslu, že se žádost o informace může týkat pouze jednotlivých a pouze jmenovitě uvedených daňových poplatníků, přitom ze znění článku 5 směrnice 2011/16 ve spojení s jejím čl. 1 odst. 1 nevyplývá.

¹⁰ Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 64).

¹¹ Rozsudky ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 110), a ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 68).

42. Při výkladu výrazu „předpokládaný význam“ je nutno přihlídnout rovněž k devátému bodu odůvodnění směrnice 2011/16. Podle něj je smyslem koncepce „předpokládaného významu“ stanovit výměnu informací v daňových otázkách v co nejširším rozsahu. Současně je upřesněno, že členské státy nemohou zcela libovolně podnikat kroky za účelem shromáždění informací („*fishing expeditions*“) nebo požadovat informace, které pravděpodobně nejsou významné pro daňové záležitosti daného poplatníka.

43. Z formulace „daného poplatníka“ nevyplývá nepřípustnost žádosti týkající se skupiny daňových poplatníků ani povinnost označit daňové poplatníky jmenovitě. Rozhodující spíše je, že daný daňový poplatník, tedy osoba, která má v dožadujícím státě daňové povinnosti, vůbec existuje a tuto osobu lze přesně identifikovat.

44. Při výkladu výrazu „předpokládaný význam“ je třeba rovněž zohlednit, že dožádaný orgán musí podle judikatury Soudního dvora ověřit, zda nejsou požadovány informace, u nichž nelze předpokládat žádný význam pro šetření vedené dožadujícím orgánem¹².

45. Jak Soudní dvůr již rozhodl, je třeba vyjít z čl. 20 odst. 2 směrnice, v němž jsou uvedeny prvky, které jsou pro účely této kontroly relevantní¹³. Podle čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16 musí standardní formulář zasílaný dožadujícím orgánem obsahovat alespoň „totožnost osoby“, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování. Anglické jazykové znění hovoří o „identity of the person“ a francouzské jazykové znění o „l'identité de la personne“.

46. Výrazy „totožnost“ resp. „identity/identité“ zahrnují rovněž, nikoliv však výhradně, jmenovité uvedení. Ze znění čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16 nevyplývá, že se žádost o informace může týkat pouze jednoho jediného daňového poplatníka. Stejně tak ze znění nevyplývá, že je nezbytné uvést jméno daňového poplatníka nebo daňových poplatníků.

47. Výraz „totožnost“, příp. „identita“ je nutno vykládat spíše v tom smyslu, že obecně zahrnuje všechny vlastnosti nebo charakteristiky, které určitou osobu odlišují od ostatních. Totožnost osoby lze ovšem definovat i na základě jiných charakteristik, než je jméno, pokud tyto charakteristiky rovněž vyloučí možnost záměny.

48. Postačuje proto, pokud dožadující stát uvede všechny skutkové informace a charakteristiky, které dožádanému státu umožní daňového poplatníka identifikovat.

49. Ze znění a obecné systematiky čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16 ve spojení s jejím článkem 5 a čl. 20 odst. 2 písm. a) proto vyplývá, že se žádost o informace může týkat i skupiny daňových poplatníků a totožnost daňového poplatníka, resp. daňových poplatníků lze určit na základě informací dožadujícího orgánu, avšak není nezbytně nutné, aby byli uvedeni jmenovitě.

b) Smysl a účel výrazu „předpokládaný význam“

50. Smysl a účel výrazu „předpokládaný význam“ to potvrzuje. Ohledně materiálního významu informací již totiž Soudní dvůr rozhodl, že dožadující orgán může v rámci svého šetření určit informace, které z hlediska svého vnitrostátního práva považuje za potřebné ke správnému vyměření daní¹⁴.

¹² Rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 78).

¹³ Rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 79).

¹⁴ Rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 69).

1) Vymezení přípustných skupinových žádostí od nepřipustného shromažďování informací

51. Z toho vyplývá, že cílem žádosti o informace podle čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16 ve spojení s jejím článkem 5 nemusí být nutně zaslání dokumentů (např. smluv, faktur a plateb). Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl, že informace zjevně nepostrádají jakýkoliv předpokládaný význam ani v případě, že se týkají smluv, faktur a plateb, které nejsou podrobně určeny, jsou však definovány určitými kritérii¹⁵. Toto měřítko lze přenést rovněž na žádosti, které se týkají osob.

52. Z toho vyplývá, že není nezbytné, aby dožadující stát dotčené osoby již jmenovitě identifikoval. Žádost je zpravidla zasílána v takové fázi šetření, která slouží právě ke shromažďování informací, o nichž dožadující orgán přirozeně nemá přesné a úplné poznatky. Zjištění totožnosti dotčených osob je právě účelem žádosti o informace. Účinnost výměny informací (zejména v předcházení daňovým podvodům a obcházení daní) by proto byla významně omezena, pokud by se žádost mohla týkat pouze osob, které jsou již jmenovitě známy. Ačkoliv Švýcarsko bylo v minulosti známé spíše restriktivní výměnou informací, má samotný Schweizerisches Bundesgericht (Švýcarský spolkový soud) za to, že takovéto skupinové žádosti proto mohou být přípustné¹⁶.

53. Na rozdíl od toho vyplývá z výrazu „předpokládaný význam“, že členské státy nesmí provádět pouhé shromažďování informací¹⁷. Nezbytná je tedy určitá souvislost s konkrétním případem. Žádost nesmí být spekulativní.

54. Týká-li se žádost o informace skupiny daňových poplatníků, jejichž totožnost není uvedena, je ovšem riziko shromažďování informací mimořádně vysoké. Vzhledem k dosud chybějící totožnosti se totiž dožadující stát zpravidla nemůže odvolávat na konkrétní daňové řízení proti těmto osobám.

55. K tomu, aby požadované informace splňovaly podmínku „předpokládaného významu“, tedy aby se jinými slovy jednalo o přípustnou skupinovou žádost, je proto dožadující stát obzvláště povinen žádost odůvodnit a konkretizovat. To je nezbytné i proto, že dožádaný orgán – jak již rozhodl Soudní dvůr¹⁸ – musí ověřit, zda nejsou požadovány informace, u nichž nelze předpokládat žádný význam pro šetření vedené dožadující orgánem. Tyto požadavky na povinnost odůvodnění přitom rostou s rozsahem a citlivostí požadovaných informací¹⁹.

56. Jak jsem již uvedla na jiném místě²⁰, při rozlišování mezi nepřipustným shromažďováním informací a přípustnou žádostí o informace je nutno zohlednit různé faktory. Předně je důležitý předmět šetření dožadujícího orgánu a na základě jakých výtek daňové povahy je vedeno. Dále hraje roli předchozí jednání daňového poplatníka. Konkrétní skutečnosti naznačující porušení daňových povinností odůvodní žádost o informace lépe než pouhé spekulace.

¹⁵ Rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 124).

¹⁶ Schweizerisches Bundesgericht (Švýcarský spolkový soud), rozsudek ze dne 12. září 2016, 2C_276/2016, bod 6.3.

¹⁷ Viz devátý bod odůvodnění směrnice 2011/16.

¹⁸ Rozsudky ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 115), a ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 82).

¹⁹ Viz k tomu rovněž moje stanovisko ve spojených věcech État luxembourgeois (soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:516, bod 138); podobně Schweizerisches Bundesgericht (Švýcarský spolkový soud), rozsudek ze dne 12. září 2016, 2C_276/2016, bod 6.3 ohledně detailů v popisu skutkových okolností.

²⁰ Viz k tomu moje stanovisko ve spojených věcech État luxembourgeois (soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:516, bod 135 a násl.)

2) Požadavek na přesnost žádosti o informace

57. Vystává proto otázka, jak přesná musí být žádost týkající se skupiny individuálně neurčených daňových poplatníků, aby dožádaný orgán mohl tuto povinnost splnit. Na tuto otázku je nutno odpovědět zejména výkladem čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16. Ten stanoví minimální informace, které musí žádost o informace dožadujícího státu obsahovat.

58. Podle čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16 musí být uvedena totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování. Aby bylo možno ověřit, že dožádané informace nejsou informacemi, u nichž nelze předpokládat žádný význam, není - jak již bylo řečeno - nezbytné uvést daňového poplatníka či daňové poplatníky jmenovitě. Spíše je zásadní, aby skupina daňových poplatníků byla popsána tak konkrétně a obsáhle, že je dožádaný stát může jednoznačně identifikovat.

59. Dožadující stát musí navíc podle čl. 20 odst. 2 písm. b) směrnice 2011/16 uvést daňový účel, k němuž jsou informace požadovány. Jinými slovy musí být pro dožádaný stát zjevné, jaké daňové povinnosti musí skupina daňových poplatníků v dožadujícím státě plnit a na jakém skutkovém stavu se žádost zakládá.

60. U skupinových žádostí z toho ohledně dosud neidentifikovaných osob vyplývá, že dožadující členský stát musí doložit, proč existuje důvodné podezření, že dotčené osoby nesplnily určité zákonné povinnosti. Je pravda, že informace zásadně mají „předpokládaný význam“ nezávisle na tom, zda dotčená osoba jednala v souladu se zákonem. Jednání v souladu se zákonem má být však výměnou informací často pouze potvrzeno.

61. U žádosti týkající se neidentifikované skupiny daňových poplatníků však platí některé zvláštnosti. Vzhledem k tomu, že dožadující stát na jedné straně nedokáže osoby identifikovat, pak tyto osoby pravděpodobně nejsou v dožadujícím státě pro dotčené daňové účely dosud registrovány. Na druhé straně však musí mít požadované informace „předpokládaný význam“ pro zdanění v dožadujícím státě, takže skupina v dožadujícím státě musí podléhat konkrétním daňovým povinnostem. Oba aspekty společně implikují, že osoby této skupiny nejednaly v souladu se zákonem.

62. Ve výsledku jsou žádosti týkající se skupiny identifikovatelných, avšak dosud jmenovitě neuvedených daňových poplatníků přípustné. Dožadující stát však musí i) popsat skupinu co možná nejkonkrétněji a nejobsáhleji, ii) vysvětlit, jaké daňové povinnosti musí skupina daňových poplatníků v dožadujícím státě plnit a na jakém skutkovém stavu se žádost zakládá, a iii) vyjasnit, proč existuje důvod se domnívat, že skupina nejednala v souladu se zákonem.

63. Nezbytné vymezení mezi přípustnou skupinovou žádostí a nepřípustným shromažďováním informací je přitom nutno provést v rámci celkového posouzení všech okolností konkrétního případu, a je tedy úkolem předkládajícího soudu.

64. Podle skutkového stavu, který byl sdělen Soudnímu dvoru, se žádost o informace předložená francouzskou daňovou správou týká výslovně akcionářů a skutečných vlastníků společnosti L. Tyto vlastnosti zásadně umožňují identifikaci dotčených osob. Kromě toho musí být zohledněno, že francouzský orgán v žádosti zjevně vysvětlil, že společnost L je nepřímou mateřskou společností společnosti F, která vlastní nemovitost ve Francii. Mimoto společnost L přímo vlastní další nemovitost ve Francii. Z informací francouzských orgánů navíc údajně vyplývá, že fyzické osoby, které přímo či nepřímo vlastní nemovitosti nacházející se ve Francii,

musí tyto nemovitosti přiznat k dani, což se zjevně dosud nestalo. Zdá se tedy, že žádost o informace, s výhradou celkového posouzení předkládajícím soudem, výše uvedené podmínky (bod 62) splňuje.

65. Kromě toho by rovněž neměly existovat ani pochybnosti ohledně nezbytnosti žádosti o informace podle článku 17 směrnice 2011/16. Jak uvedla Francie, v době předložení žádosti o informace v Lucembursku zejména dosud neexistoval rejstřík transparentnosti, jehož vytvoření ukládají směrnice 2015/849²¹ a 2018/843²², takže francouzská daňová správa nebyla schopna sama zjistit skutečné vlastníky. Soudnímu dvoru není známo, zda by podle francouzského daňového práva bylo možné stejně účinné alternativní vymožení daně z dotčeného pozemku, které by případně vedlo k tomu, že by žádost o informace nebyla nezbytná.

c) Relevantnost komentáře ke vzorové smlouvě OECD

66. Tento výkladový závěr, že u skupinové žádosti je předpokládán význam splněn pouze za podmínek uvedených v bodě 62, potvrzují rovněž přepracované komentáře k článku 26 vzorové smlouvy OECD.

67. Vzorová smlouva OECD sice není právně závaznou mnohostrannou mezinárodní smlouvou, nýbrž pouze jednostranným aktem mezinárodní organizace ve formě doporučení svým členským státům²³. Tím spíše nemá žádnou právní závaznost pro Soudní dvůr komentář ke vzorové smlouvě OECD. Autoři tohoto komentáře však dospěli ke správnému závěru.

68. Jak správně vyplývá z bodu 5.1 komentáře k článku 26 vzorové smlouvy OECD, žádost o informace nepředstavuje nepřípustné shromažďování informací jen proto, že neobsahuje jméno nebo adresu daňového poplatníka, proti němuž je vedeno vyšetřování. Dožadující stát musí v tomto případě poskytnout pouze další informace, které umožňují identifikaci daňového poplatníka v dožádaném státě.

69. Bod 5.2 komentáře kromě toho správně uvádí, že se koncepce „předpokládaného významu“ použije jak v případech jednotlivých daňových poplatníků, tak i v případech skupinové žádosti. Směřuje-li však žádost proti skupině daňových poplatníků, kteří nejsou individuálně identifikováni, musí dožadující stát popsat skupinu co možná nejkonkrétněji a nejobsáhleji. Mimoto musí dožadující stát objasnit použitelné právo a skutkový stav, jakož i okolnosti, které jsou důvodem žádosti o informace.

70. Konečně musí dožadující stát podle bodu 5.2 komentáře popsat, proč existuje důvod se domnívat, že skupina nejednala v souladu s uvedeným právem a do jaké míry umožní dožádané informace zjistit, jak jsou v rámci skupiny plněny povinnosti. To odpovídá podmínkám uvedeným výše (bod 62), které platily také již před změnou komentáře ke vzorové smlouvě

²¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 20. května 2015 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES (Úř. věst. 2015, L 141, s. 73).

²² Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 30. května 2018, kterou se mění směrnice (EU) 2015/849 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu a směrnice 2009/138/ES a 2013/36/EU (Úř. věst. 2018, L 156, s. 43).

²³ Moje stanoviska ve věcech N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, body 50 a násl.), T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, body 81 a násl.), Y Danmark (C-117/16, EU:C:2018:145, body 81 a násl.), X Danmark (C-118/16, EU:C:2018:146, body 50 a násl.), C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, body 50 a násl.) a Z Danmark (C-299/16, EU:C:2018:148, body 50 a násl.).

v roce 2014. Zásadní pochybnosti předkládajícího soudu týkající se dodatečného rozšíření pojmového znaku předpokládaného významu aktualizací komentáře ke vzorové smlouvě OECD proto neplatí.

d) Změna směrnice 2011/16 ze dne 22. března 2021

71. Dodatečné vložení čl. 5a odst. 3 směrnice 2011/16 na tomto výkladovém závěru nic nemění. Směrnicí Rady 2021/514 ze dne 22. března 2021²⁴ je v čl. 5a odst. 3 směrnice 2011/16 poprvé vytvořen speciální právní základ pro skupinové žádosti. Členské státy budou muset pozměněnou směrnicí provést do vnitrostátního práva do 31. prosince 2022. Článek 5a odst. 3 směrnice 2011/16 ve znění směrnice 2021/514 proto nemá na rozhodnutí v projednávané věci žádný bezprostřední dopad.

72. Ze čtvrtého bodu odůvodnění směrnice 2021/514 však vyplývá, že by orgány daňové správy měly na základě tohoto nového ustanovení získat jasný právní rámec pro další používání skupinových žádostí. Již z této formulace vyplývá, že se jedná o deklaratorní změnu směrnice a že skupinové žádosti tedy byly přípustné již před tím. Změna byla provedena z důvodů právní jistoty a jednoznačnosti jak pro daňové a informační povinnosti, tak i pro orgány daňové správy.

73. Vložení speciálního ustanovení upravujícího skupinové žádosti článkem 5a odst. 3 směrnice 2011/16, ve znění směrnice 2021/514, proto rovněž nebrání výše podanému autonomnímu výkladu výrazu „předpokládaný význam“ podle unijního práva (k tomu bod 62).

2. Závěr

74. Článek 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 ve spojení s jejím čl. 20 odst. 2 musí být tedy vykládány v tom smyslu, že se žádost o informace může týkat rovněž skupiny neidentifikovaných, avšak na základě jejich vlastnosti jako akcionáře a skutečného vlastníka právnické osoby identifikovatelných osob.

75. „Předpokládaný význam“ jako pojmový znak však vyžaduje, aby dožadující stát v žádosti o informace i) popsal skupinu co možná nejkonkrétněji a nejobsáhleji, ii) vysvětlil, jaké daňové povinnosti musí skupina daňových poplatníků v dožadujícím státě plnit a na jakém skutkovém stavu se žádost zakládá, a iii) vyjasnil, proč existuje důvod se domnívat, že skupina nejednala v souladu se zákonem.

B. Ke třetí předběžné otázce

76. Podstatou třetí předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být adresátovi rozhodnutí o uložení povinnosti²⁵ po ukončení řízení směřujícího proti tomuto rozhodnutí poskytnuta lhůta k zaplacení pokuty za nesplnění rozhodnutí o uložení povinnosti. Tuto otázku

²⁴ Směrnice Rady (EU) 2021/514 ze dne 22. března 2021, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní (Úř. věst. 2021, L 104, s. 1).

²⁵ V rozsudku ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795), označil Soudní dvůr tuto osobu jako osobu mající k dispozici informace; v rozsudku ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C682/15, EU:C:2017:373) jako adresáta veřejné správy.

si předkládající soud klade proto, že adresát neměl žádný přímý prostředek nápravy proti rozhodnutí o uložení povinnosti a až v průběhu soudního řízení obdržel minimální informace podle čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 (k tomu podrobně body 57 a násl., zejména bod 62).

77. Předně vyvstává otázka slučitelnosti lucemburského procesního práva s článkem 47 Listiny. Vzhledem k tomu, že společnost L neměla přímý opravný prostředek proti rozhodnutí o uložení povinnosti, mohla pouze vyčkat na správní sankci a legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti nechat incidenčně přezkoumat v rámci žaloby proti peněžitě sankci.

78. V případě, že tato žaloba nebude mít úspěch, protože žádost o informace a rozhodnutí o uložení pokuty, které se na ní zakládá, byly zákonné a ani v ostatním neexistují opodstatněné námitky proti peněžitě sankci, musí společnost L tuto peněžitou sankci uhradit. Ovšem v případě, že by měla k dispozici prostředek nápravy přímo proti rozhodnutí o uložení povinnosti, zbýval by jí s ohledem na odkladný účinek dostatek času na splnění rozhodnutí o uložení povinnosti. Tím by se vyhnula uložení správní sankce. V tom případě by vůbec nebylo zapotřebí dalšího odkladu platby, jak jej popisuje předkládající soud ve své třetí otázce.

79. Ze třetí otázky předkládajícího soudu mimoto vyplývají pochybnosti týkající se okolnosti, že společnost L obdržela minimální informace podle čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 až v průběhu soudního řízení. S tím ve výsledku souvisí otázka, o níž Soudní dvůr dosud nerozhodoval, zda ze základního práva na účinnou právní ochranu (článek 47 Listiny) vyplývají také určité požadavky na rozhodnutí o uložení povinnosti vydané dožadným státem. Přichází zde do úvahy požadavek dostatečného odůvodnění rozhodnutí o uložení povinnosti, na jehož základě může adresát (v projednávané věci společnost L) posoudit předpokládaný význam. To by mu umožnilo se rozhodnout, zda může mít přímý opravný prostředek proti rozhodnutí o uložení povinnosti, resp. nepřímý opravný prostředek proti následně uložené peněžitě sankci vůbec vyhlídky na úspěch.

1. Porušení článku 47 Listiny

80. Pokud jde o adresáta rozhodnutí o uložení povinnosti, zavedlo Lucembursko zákonem ze dne 1. března 2019 možnost opravného prostředku, který lze podat přímo proti rozhodnutí o uložení povinnosti. To však nemá žádný vliv na přípustnost třetí předběžné otázky. Společnost L totiž podala žalobu ještě před vstupem zákona ze dne 1. března 2019 v platnost. Skutečnost, že společnost L ve skutečnosti postupovala také přímo proti rozhodnutí o uložení povinnosti, na tom nic nemění. Jak totiž uvádí Lucembursko, tento opravný prostředek nebyl v zákoně stanoven, a byl tedy již od počátku nepřipustný.

81. Vzhledem k tomu, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že otázka spadá do oblasti působnosti Listiny²⁶, je nutno zkoumat, zda byl porušen článek 47 Listiny. V tomto smyslu je nutno rozlišovat mezi vyloučením přímého opravného prostředku (k tomu bod a) a požadavky na nezbytný obsah rozhodnutí o uložení povinnosti (k tomu bod b).

²⁶ Rozsudky ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 46), a ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 42).

a) Porušení článku 47 Listiny vyloučením opravného prostředku

82. První pododstavec článku 47 Listiny stanoví, že každý, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, má za podmínek stanovených tímto článkem právo na účinné prostředky nápravy před soudem.

83. Ve věci *État luxembourgeois* (soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu)²⁷ již Soudní dvůr rozhodl, že článek 47 Listiny požaduje možnost adresáta podat proti rozhodnutí o uložení povinnosti přímou žalobu²⁸. Do jaké míry je proto ještě zapotřebí incidenční přezkum legality rozhodnutí o uložení povinnosti v řízení proti správní sankci, které Soudní dvůr dovedl z čl. 47 druhého pododstavce Listiny ve věci *Berlioz Investment Fund*²⁹, není jisté. Podle mého názoru hovoří dobré důvody pro to, že adresát rozhodnutí o uložení povinnosti, který má možnost přímo postupovat proti rozhodnutí o uložení povinnosti, musí tuto možnost také přednostně využít, takže incidenční přezkum pak již není zapotřebí. To zohledňuje rovněž účinek právní moci nenapadeného rozhodnutí o uložení povinnosti.

84. V projednávané věci to v konečném důsledku není relevantní. Společnost L totiž buď neměla zákonem stanovenou možnost podat přímou žalobu proti rozhodnutí o uložení povinnosti. Pak zbývá pouze možnost incidenční právní ochrany. Nebo dosud - ačkoliv byla přímá žaloba proti rozhodnutí o uložení povinnosti vyloučena - probíhá příslušné řízení u správního soudu, a toto rozhodnutí tak dosud ještě nenabýlo právní moci.

85. Vzhledem k tomu, že článek 47 Listiny požaduje, aby adresát měl možnost podat proti rozhodnutí o uložení povinnosti vydanému dožádaným orgánem přímou žalobu a lucemburské právo takovýto prostředek nápravy nestanovilo, je již v tomto ohledu porušen článek 47 Listiny.

b) Dopady článku 47 Listiny na nezbytný obsah rozhodnutí o uložení povinnosti

86. Kromě toho vyvstává otázka, zda článek 47 Listiny vyžaduje, že informace požadované podle čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 musí být adresátovi rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnuty již společně s ním.

87. O tom, zda takováto povinnost odůvodnění může vyplývat také z práva na řádnou správu podle článku 41 Listiny, není potřeba v projednávané věci rozhodovat. Zaprvé se předkládající soud ptá výslovně na dosah článku 47 Listiny. Zadruhé je článek 41 Listiny určen nikoliv členským státním, nýbrž výlučně orgánům, institucím a jiným subjektům Unie³⁰. I když je právo na řádnou správu nadto obecnou zásadou unijního práva uznanou Soudním dvorem³¹, která zavazuje i členské státy, není v projednávané věci jeho použití z důvodu článku 47 Listiny nezbytné.

²⁷ Rozsudek ze dne 6. října 2020 (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795).

²⁸ Rozsudek ze dne 6. října 2020, *État luxembourgeois* (soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu)(C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 69).

²⁹ Rozsudek ze dne 16. května 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).

³⁰ Viz rozsudky ze dne 26. března 2020, *Hungeod a další* (C-496/18 a C-497/18, EU:C:2020:240, bod 63), ze dne 13. září 2018, *UBS Europe a další* (C-358/16, EU:C:2018:715, bod 28), a ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 83).

³¹ K tomu rozsudky ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 84), a ze dne 8. května 2014, *H.N.* (C-604/12, EU:C:2014:302, body 49 a násl.).

88. Z judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že účinnost soudního přezkumu zaručeného článkem 47 Listiny rovněž předpokládá, že dotyčný bude mít možnost seznámit se s důvody přijatého rozhodnutí, které se ho týká³². Pouze tak může účinně hájit svá práva a s plnou znalostí všech okolností rozhodnout, zda je účelné obrátit se na příslušný soud.

89. Ohledně soudního řízení Soudní dvůr již rozhodl, že čl. 47 druhý pododstavec Listiny vyžaduje, aby adresát veřejné správy měl přístup k informacím uvedeným v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16, aby jeho věc, pokud jde o podmínku „předpokládaného významu“, mohla být spravedlivě projednána³³. Adresát veřejné správy nemá naproti tomu právo na přístup k plnému znění žádosti o informace, jelikož ta zůstává v souladu s článkem 16 směrnice tajná.

90. Aby adresát mohl rozhodnout, zda vůbec využije prostředků soudní nápravy proti rozhodnutí o uložení povinnosti, musí být tyto zásady přeneseny na rozhodnutí o uložení povinnosti, které má být případně podrobeno soudnímu přezkumu. Adresátovi rozhodnutí o uložení povinnosti sice nemusí být současně s tímto rozhodnutím poskytnuta celá žádost o informace, musí mu však být poskytnuty v zásadě minimální informace stanovené v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16, které dožadující stát zaslal dožádanému státu.

91. Musí-li mít adresát rozhodnutí o uložení povinnosti podle judikatury Soudního dvora v soudním řízení přístup k těmto informacím, nejsou zjevné žádné důvody, proč mu tyto informace nemají být sděleny již v rozhodnutí o uložení povinnosti. Hovoří pro to zejména skutečnost, že podle názoru Soudního dvora ohledně přezkumu „předpokládaného významu“ platí pro dožádaný orgán a pro soud rozhodující ve věci stejné měřítko kontroly³⁴.

92. Navíc je v souladu se zásadou hospodárnosti řízení, kterou uznává rovněž Soudní dvůr³⁵, aby minimální informace byly adresátovi zpřístupněny již společně s rozhodnutím o uložení povinnosti. V případě, že by musel nejprve podat žalobu, aby se tyto informace dozvěděl, byly by proti rozhodnutí o uložení povinnosti v mnoha případech podávány žaloby, ačkoliv by k tomu - při znalosti minimálních informací - nebyl důvod.

93. Podle judikatury Soudního dvora konečně není přijatelné, aby osoba byla nucena porušit právní povinnost a vystavovat se sankci spojené s jejím porušením, pouze proto, aby získala přístup k soudu³⁶. Tím spíše je to nepřijatelné v situaci, kdy je adresát rozhodnutí o uložení povinnosti nucen podstupovat riziko a náklady soudního řízení, aby získal přístup k minimálním informacím nezbytným pro posouzení legality rozhodnutí o uložení povinnosti.

94. Z článku 47 Listiny proto vyplývá, že informace uvedené v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 musí být adresátovi rozhodnutí o uložení povinnosti zpřístupněny buď již společně s tímto rozhodnutím, nebo musí mít adresát přinejmenším procesně právně možnost, aby rozhodnutí o uložení povinnosti po obdržení těchto informací bez dodatečných nákladů a bez sankcí v přiměřené lhůtě přezkoumal a vyhověl mu.

³² Rozsudky ze dne 8. května 2019, PI (C-230/18, EU:C:2019:383, bod 78), ze dne 4. června 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, bod 53); a ze dne 15. října 1987, Heylens a další (222/86, EU:C:1987:442, bod 15).

³³ Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, body 100 a 101).

³⁴ Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, body 78, 85 a násl.).

³⁵ Viz rozsudky ze dne 18. června 2020, Primart v. EUIPO (C-702/18 P, EU:C:2020:489, bod 54), a ze dne 26. listopadu 2013, Groupe Gascogne v. Komise (C-58/12 P, EU:C:2013:770, bod 80).

³⁶ Rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu)(C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 66).

95. O tom, zda rozhodnutí o uložení povinnosti vydané lucemburskou daňovou správou respektive lucemburské procesní právo uvedené požadavky splňuje, musí být rozhodnuto po posouzení všech okolností konkrétního případu, a přísluší tedy předkládajícímu soudu. Ten musí zmiňované aspekty přezkoumat incidenčně v rámci přezkumu uložení peněžité sankce³⁷.

96. Vzhledem k tomu, že podle informací předkládajícího soudu byla společnost L seznámena s minimálními informacemi podle čl. 2 odst. 2 směrnice 2011/16 až v průběhu soudního řízení zahájeného její žalobou proti uvedené sankci, lze se domnívat, že rozhodnutí o uložení povinnosti uvedeným požadavkům nevyhovovalo. To však v konečném důsledku musí posoudit předkládající soud.

97. Za tímto účelem je nutno rovněž zohlednit, že legalitu žádosti o informace a rozhodnutí o uložení povinnosti je nutno zkoumat odděleně. Legalita žádosti o informace je sice důležitou, nikoliv však jedinou podmínkou legality rozhodnutí o uložení povinnosti.

98. Předkládající soud se proto bude muset zabývat rovněž rozporem mezi žádostí o informace a rozhodnutím o uložení povinnosti, který konstatoval správní soud. Zdá se, že formulace v rozhodnutí o uložení povinnosti vydaném lucemburským orgánem, podle níž se žádost o informace týká společnosti F, není v souladu se skutečnostmi uváděnými francouzskými orgány v žádosti o informace. Minimální informace podle čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 však musí být obsaženy jak v žádosti o informace, tak i v rozhodnutí o uložení povinnosti.

2. Závěr

99. Lze proto konstatovat, že článek 47 Listiny požaduje jak možnost přímé žaloby podané adresátem proti rozhodnutí o uložení povinnosti, tak i uvedení informací stanovených v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 v rozhodnutí o uložení povinnosti přezkoumatelném soudem. To je nezbytné k tomu, aby adresát rozhodnutí o uložení povinnosti mohl po obdržení uvedených informací toto rozhodnutí bez dalších nákladů a sankcí přezkoumat a vyhovět mu. Za těchto podmínek není další odklad platby zapotřebí.

VII. Závěry

100. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr na předběžné otázky předložené Cour administrative (Správní soudní dvůr, Lucembursko) odpověděl takto:

„1) Článek 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 ve spojení s jejím čl. 20 odst. 2 musí být vykládány v tom smyslu, že žádost o výměnu informací podaná orgánem dožadujícího členského státu, ve které jsou daňoví poplatníci, kterých se žádost o výměnu týká, definováni pouze na základě svého postavení akcionářů a skutečných vlastníků právnické osoby, aniž byli předtím dožadujícím orgánem jmenovitě a individuálně identifikováni, je v souladu s požadavky na identifikaci stanovenými v uvedeném ustanovení.

³⁷ Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 56).

Dodržení koncepce předpokládaného významu ovšem vyžaduje, aby orgán dožadujícího členského státu v žádosti o informace i) popsal skupinu daňových poplatníků co možná nejkonkrétněji a nejobsáhleji, ii) vysvětlil, jaké daňové povinnosti musí skupina daňových poplatníků v dožadujícím státě plnit a na jakém skutkovém stavu se žádost zakládá, a iii) vyjasnil, proč existuje důvod se domnívat, že skupina nejednala v souladu se zákonem.

- 2) Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie vyžaduje, aby informace uvedené v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 byly adresátovi rozhodnutí o uložení povinnosti zpřístupněny buď již společně s tímto rozhodnutím, nebo musí být adresátovi přinejmenším procesně právně poskytnuta možnost, aby rozhodnutí o uložení povinnosti po obdržení těchto informací bez dodatečných nákladů a bez sankcí v přiměřené lhůtě přezkoumal a vyhověl mu. Dodatečný odklad platby pak není zapotřebí.“