



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

25. listopadu 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Správní spolupráce v oblasti daní – Směrnice 2011/16/EU – Článek 1 odst. 1, článek 5 a čl. 20 odst. 2 – Žádost o informace – Rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace – Odmítnutí splnit uloženou povinnost – Sankce – ‚Předpokládaný význam‘ požadovaných informací – Absence jmenovité a individuální identifikace dotyčných daňových poplatníků – Pojem ‚totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování‘ – Odůvodnění žádosti o informace – Rozsah – Listina základních práv Evropské unie – Článek 47 – Právo na účinnou soudní ochranu před rozhodnutím o uložení povinnosti sdělit informace – Článek 52 odst. 1 – Omezení – Respektování podstaty práva“

Ve věci C-437/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour administrative (Nejvyšší správní soud, Lucembursko) ze dne 23. května 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 31. května 2019, v řízení

État luxembourgeois

proti

L,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně druhého senátu vykonávající funkci předsedy třetího senátu, J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi (zpravodajka) a N. Wahl, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za L F. Trevisanem a P. Mellinou, avocats,
- za lucemburskou vládu C. Schiltzem, T. Urim a A. Germeauxem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: francouzština.

- za Irsko M. Browne, G. Hodge a J. Quaney, jakož i A. Joycem, jako zmocněnci, ve spolupráci s S. Horan, BL,
 - za řeckou vládu K. Georgiadisem, jakož i M. Tassopoulou a Z. Chatzipavlou, jako zmocněnci,
 - za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,
 - za francouzskou vládu původně A.-L. Desjonquères a C. Mosser, poté A.-L. Desjonquères, jako zmocněnkyněmi,
 - za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
 - za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
 - za finskou vládu M. Pere, jako zmocněnkyní,
 - za Evropskou komisi původně W. Roelsem a N. Gossement, poté W. Roelsem, jako zmocněnci,
- po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 3. června 2021,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), jakož i čl. 1 odst. 1, článku 5 a čl. 20 odst. 2 písm. a) 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).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi État luxembourgeois (lucemburský stát) a L, společností založenou podle lucemburského práva, ohledně legality peněžité sankce, která byla této společnosti uložena za to, že odmítla sdělit některé informace na základě žádosti o výměnu informací mezi členskými státy v daňové oblasti.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Body 1, 2 a 6 až 9 odůvodnění směrnice 2011/16 uvádí:
„(1) Nutnost vzájemné pomoci členských států v oblasti daní v době globalizace rychle roste. 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) Jediný členský stát proto nemůže bez informací pocházejících z jiných členských států spravovat svůj vnitřní daňový systém, zejména co se týče přímých daní. 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. Jasnější pravidla by také měla umožnit zejména zahrnout do působnosti všechny právnické i fyzické osoby v Unii, při zohlednění neustále rostoucí rozmanitosti právních uspořádání, jako jsou nejen tradiční svěřenství, nadace a investiční fondy, ale i veškeré nové nástroje vytvořené daňovými poplatníky v členských státech.

(8) [...] Ke zefektivnění a zrychlení spolupráce by tedy 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 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.“

4 Článek 1 směrnice 2011/16, nadepsaný „Předmět“, v odstavci 1 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.“

5 Článek 3 této směrnice, nadepsaný „Definice“, uvádí:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

[...]

11. ‚osobou‘:

a) fyzická osoba;

b) právnická osoba nebo

- c) pokud tak stanoví platné právní předpisy, sdružení osob uznané jako způsobilé k právním úkonům, avšak bez postavení právnické osoby, nebo
- d) jakékoli jiné právní uspořádání jakékoli povahy a formy, s právní subjektivitou či bez ní, vlastníci nebo spravující majetek, včetně z něj pocházejícího příjmu, jež podléhá některé z daní, na něž se vztahuje tato směrnice;

[...]“

- 6 Článek 5 uvedené směrnice, nadepsaný „Postup výměny informací na žádost“, 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 20 téže směrnice, nadepsaný „Standardní formuláře a elektronická podoba formulářů“, zní takto:

„1. Žádosti o informace a o správní šetření podle článku 5 a odpovědi na ně, potvrzení, žádosti o doplňkové podkladové informace, sdělení o nemožnosti odpovědět nebo odmítnutí odpovědi podle článku 7 jsou pokud možno zasílány pomocí standardního formuláře, který přijme Komise postupem podle čl. 26 odst. 2.

Ke standardním formulářům mohou být připojeny zprávy, výkazy a jiné dokumenty či jejich ověřené opisy nebo výpisy z nich.

2. 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.

[...]“

Lucemburské právo

Zákon ze dne 29. března 2013

- 8 Článek 6 loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (zákon ze dne

29. března 2013, kterým se provádí směrnice 2011/16 a kterým se mění daňový zákoník a zrušuje zákon ze dne 15. března 1979 o mezinárodní správní pomoci v oblasti přímých daní) (Mémorial A 2013, s. 756), stanoví:

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

Zákon ze dne 25. listopadu 2014

9 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“), se použije mimo jiné na žádosti o výměnu informací uvedené v článku 6 zákona ze dne 29. března 2013, zmíněného v předchozím bodě.

10 Článek 2 zákona ze dne 25. listopadu 2014 zní takto:

„(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 povinnost předložit doklady, na nichž jsou tyto informace založeny, v nezměněné podobě.

[...]“

11 Článek 3 tohoto zákona, ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanovil:

„(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. [...]

[...]“

12 Článek 5 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

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

13 Článek 6 tohoto zákona, ve znění použitelném na spor v původním řízení, zněl takto:

„(1) Proti žádosti o výměnu informací a proti rozhodnutí o uložení povinnosti ve smyslu čl. 3 odst. 1 a 3 nelze podat opravný prostředek.

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

Zákon ze dne 1. března 2019

14 Loi du 1er mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale (zákon ze dne 1. března 2019, kterým se mění zákon ze dne 25. listopadu 2014 o postupu výměny informací na žádost v oblasti daní (Mémorial A 2019, s. 112, dále jen „zákon ze dne 1. března 2019“) nabyli účinnosti dne 9. března 2019.

15 Článek 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014, ve znění zákona ze dne 1. března 2019, v odstavcích 1 a 2 stanoví:

„(1) Proti rozhodnutí o uložení povinnosti uvedenému v čl. 3 odst. 3 může držitel informací podat u tribunal administratif [(správní soud)] žalobu na neplatnost. [...]“

(2) Žaloba proti rozhodnutí o uložení povinnosti uvedenému v čl. 3 odst. 3 a rozhodnutí uvedenému v článku 5 musí být podána ve lhůtě jednoho měsíce od doručení rozhodnutí držiteli požadovaných informací. Žaloba má odkladný účinek. [...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

16 Dne 27. dubna 2017 zaslala francouzská daňová správa lucemburské daňové správě zejména na základě směrnice 2011/16 žádost o informace (dále jen „žádost o informace ze dne 27. dubna 2017“).

17 Tato žádost označila F, občanskoprávní společnost pro správu nemovitého majetku založenou podle francouzského práva, jako dotčenou právnickou osobu v dožadujícím státě a L, společnost založenou podle lucemburského práva, jako nepřímou mateřskou společnost společnosti F a zároveň jako dotčenou právnickou osobu v dožádaném státě. Pokud jde o daňový účel uvedené žádosti, tato žádost upřesňovala, že společnost F vlastní nemovitost ve Francii a že společnost L také přímo vlastní další nemovitost ve Francii. V této žádosti bylo v tomto ohledu vysvětleno, že podle francouzských právních předpisů musí fyzické osoby, které přímo či nepřímo vlastní nemovitosti ve Francii, tyto nemovitosti ohlásit a že francouzská daňová správa potřebuje zjistit, kdo jsou akcionáři a skuteční vlastníci společnosti L.

- 18 Dne 28. února 2018 ředitel administration des contributions directes (správa přímých daní, Lucembursko) vyhověl žádosti o informace ze dne 27. dubna 2017 a zaslal společnosti L rozhodnutí, kterým jí byla uložena povinnost sdělit nejpozději do 5. dubna 2018 informace týkající se období od 1. ledna 2012 do 31. prosince 2016 a zahrnující různé údaje, a sice jména a adresy akcionářů společnosti L, jakož i jejich přímých a nepřímých skutečných vlastníků, nehledě na mezičlánky v rámci vlastnické struktury, rozdělení základního kapitálu této společnosti a kopii seznamu akcionářů (dále jen „rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018“). V tomto rozhodnutí bylo upřesněno, že v souladu s článkem 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014, ve znění použitelném na spor v původním řízení, proti němu nelze podat prostředek nápravy.
- 19 Společnost L podala dne 5. dubna 2018 proti uvedenému rozhodnutí formální odvolání. Rozhodnutím ze dne 4. června 2018 prohlásil ředitel správy přímých daní toto odvolání za nepřipustné. Žaloba na neplatnost podaná společností L proti posledně uvedenému rozhodnutí je v současné době projednávána před tribunal administratif (správní soud, Lucembursko).
- 20 Dne 6. srpna 2018 ředitel správy přímých daní zaslal společnosti L rozhodnutí, v němž konstatoval, že nevyhověla rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018, a uložil jí tedy pokutu v souladu s článkem 5 zákona ze dne 25. listopadu 2014 (dále jen „rozhodnutí o uložení sankce ze dne 6. srpna 2018“).
- 21 Návrhem došlým soudní kanceláři tribunal administratif (správní soud) dne 5. září 2018 podala společnost L žalobu, kterou se domáhala změny tohoto rozhodnutí a podpůrně jeho zrušení.
- 22 Rozsudkem ze dne 18. prosince 2018 tribunal administratif (správní soud) zrušil uvedené rozhodnutí z důvodu rozporu mezi totožností daňového poplatníka uvedenou v rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018 a vysvětleními uvedenými v žádosti o informace ze dne 27. dubna 2017 ohledně účelu, pro který jsou tyto informace požadovány, takže přetrvávají pochybnosti o totožnosti daňového poplatníka, kterého se tato žádost týká. Podle tribunal administratif (správní soud) totiž tato vysvětlení vedou k závěru, že šetření vedené francouzskou daňovou správou se týká nikoli společnosti F, přestože je uvedena v žádosti o informace ze dne 27. dubna 2017 coby osoba, ohledně níž je toto šetření vedeno, nýbrž skutečných vlastníků společnosti L, kteří jsou fyzickými osobami a kteří mají podle francouzských právních předpisů ohlašovací povinnost ve vztahu k vlastnictví nemovitostí nacházejících se ve Francii. Tato nejistota ohledně totožnosti daňového poplatníka, kterého se tato žádost týká, má podle uvedeného soudu za následek, že požadované informace musí být považovány za informace, které zjevně postrádají jakýkoli předpokládaný význam.
- 23 Návrhem došlým soudní kanceláři Cour administrative (Nejvyšší správní soud, Lucembursko) dne 21. prosince 2018 podal État luxembourgeois (lucemburský stát) proti tomuto rozsudku odvolání.
- 24 Pokud jde o předpokládaný význam požadovaných informací, Cour administrative (Nejvyšší správní soud) v předkládacím rozhodnutí zaprvé konstatuje, že na rozdíl od toho, co uvedl tribunal administratif (správní soud), neexistuje rozpor mezi totožností daňového poplatníka uvedenou v rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018 a daňovým účelem sledovaným žádostí o informace ze dne 27. dubna 2017.
- 25 Z celkového obsahu této žádosti totiž vyplývá, že společnosti F a L jsou právníckými osobami, vůči nimž se vede daňové šetření v dožadujícím státě jakožto společností, které vlastní nemovitosti nacházející se ve Francii. S ohledem na ohlašovací povinnost akcionářů a skutečných vlastníků takových společností, kteří jsou fyzickými osobami, na základě francouzských právních předpisů

Cour administrative (Nejvyšší správní soud) konstatuje, že takové šetření se může platně vztahovat i na zjištění totožnosti těchto fyzických osob, přičemž upřesňuje, že akcionáři a skuteční vlastníci společnosti L jsou s ohledem na strukturu dotčené společnosti i skutečnými vlastníky společnosti F. Z toho vyplývá, že požadované informace nejsou z tohoto hlediska zjevně zcela irelevantní.

- 26 Cour administrative (Nejvyšší správní soud, Lucembursko) nicméně poznamenává, že žádost o informace ze dne 27. dubna 2017 neobsahuje jmenovitou a individuální identifikaci akcionářů a skutečných vlastníků společnosti L, ale odkazuje na tyto osoby jako na skupinu osob označených obecně na základě společných kritérií vymezených dožadujícím orgánem.
- 27 V souladu s ustanoveními směrnice 2011/16, tak jak byla vyložena Soudním dvorem v rozsudku ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), je přitom uvedení totožnosti daňového poplatníka, ohledně něhož je vedeno šetření v dožadujícím státě, skutečností, kterou musí žádost o informace povinně obsahovat, aby odůvodnila předpokládaný význam požadovaných informací, který představuje podmínku legality takové žádosti.
- 28 Cour administrative (Nejvyšší správní soud) je toho názoru, že přestože tato směrnice blíže neupřesňuje obsah této povinnosti identifikovat daňového poplatníka, kterého se týká šetření v dožadujícím státě, za účelem splnění požadavku identifikace stanoveného uvedenou směrnicí nestačí, aby bylo možné určit totožnost tohoto poplatníka. V běžném slova smyslu totiž identifikace určité osoby předpokládá uvedení skutečností dostatečných k tomu, aby mohla být individualizována.
- 29 Pojem „totožnost“ daňového poplatníka ve smyslu téže směrnice tak musí být podle uvedeného soudu vykládán v tom smyslu, že žádost o informace musí již sama o sobě obsahovat dostatek informací, které umožní individuálně identifikovat jednoho nebo více poplatníků, kterých se týká šetření v dožadujícím státě, a že nestačí, aby se tato žádost omezila na poskytnutí společných prvků umožňujících určit větší či menší skupinu neidentifikovaných osob za účelem získání informací nezbytných k jejich identifikaci.
- 30 Podle uvedeného soudu je pravda, že z rozsudku ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), vyplývá, že za účelem výkladu tohoto pojmu „totožnost“ je třeba rovněž zohlednit článek 26 vzorové daňové smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o daních z příjmu a majetku spolu s příslušnými komentáři. Tyto komentáře přitom v aktualizovaném znění po přijetí směrnice 2011/16 umožňují mít za to, že žádost o informace týkající se skupiny daňových poplatníků, kteří nebyli individuálně identifikováni, může nicméně splňovat podmínku předpokládaného významu, jedná-li se o cílené šetření týkající se omezené skupiny, zaměřené na kontrolu dodržování konkrétní právní povinnosti, a nikoli o pouhé šetření v rámci obecného daňového dohledu.
- 31 Nicméně, i když Cour administrative (Nejvyšší správní soud) připouští, že následné změny uvedených komentářů jsou použitelné a relevantní pro výklad této směrnice, jelikož odrážejí vývoj ve výkladu obecné koncepce předpokládaného významu požadovaných informací, má pochybnosti o tom, zda tento vývoj může vést k odhlédnutí od požadavku stanoveného uvedenou směrnicí, kterým je individuální identifikace daňového poplatníka dotčeného šetřením.
- 32 Pokud jde zadruhé o výkon práva držitele informací na prostředek nápravy proti rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost sdělit informace, Cour administrative (Nejvyšší správní soud) uvádí, že v projednávané věci vzhledem k neexistenci přímého opravného prostředku proti

takovému rozhodnutí podala společnost L žalobu proti rozhodnutí o uložení sankce ze dne 6. srpna 2018, aby incidenčně zpochybnila legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018.

- 33 Cour administrative (Nejvyšší správní soud) v tomto ohledu zdůrazňuje, že čl. 6 odst. 2 zákona ze dne 25. listopadu 2014 spojuje s touto žalobou odkladný účinek na výkon rozhodnutí o uložení sankce ze dne 6. srpna 2018 až do přijetí soudního rozhodnutí, kterým bude o uvedené žalobě konečně rozhodnuto. Podotýká však, že po případném definitivním uznání legality rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018 a rozhodnutí o uložení sankce ze dne 6. srpna 2018 v rámci rozhodnutí o této žalobě by společnost L byla povinna jak poskytnout požadované informace, tak zaplatit peněžitou sankci.
- 34 Cour administrative (Nejvyšší správní soud) přitom konstatuje, že v takové situaci by držitel informací získal minimální informace zejména o daňovém účelu žádosti o informace, na jejímž základě bylo vydáno rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace uvedené v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16, až v rámci své žaloby proti rozhodnutí o uložení sankce za nesplnění této povinnosti. Tato osoba by tedy nikdy neměla k dispozici přiměřenou lhůtu k tomu, aby se s plnou znalostí těchto minimálních informací rozhodla, zda vyhoví či nevyhoví rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace.
- 35 Vystává tedy otázka, zda právo na účinnou právní ochranu zakotvené v článku 47 Listiny znamená, že v návaznosti na případné konečné uznání legality rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace a rozhodnutí o uložení sankce za nesplnění této povinnosti musí být držiteli informací poskytnuta určitá lhůta k tomu, aby mohl vyhovět rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, a že sankce může být vymahatelná pouze tehdy, pokud tato osoba v této lhůtě svou povinnost nesplní.
- 36 Za těchto podmínek se Cour administrative (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru 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 daňoví poplatníci, kterých se žádost o výměnu týká, vymezeni 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 plošnému shánění informací, přestože nejsou dotčení poplatníci individuálně identifikováni, na základě jasných a dostatečných vysvětlení prokázat, že vede cílené šetření týkající se omezené skupiny osob, a nikoli pouhé šetření v rámci obecného daňového dohledu a že je toto šetření odůvodněno důvodnými pochybnostmi ohledně nesplnění konkrétní zákonné povinnosti?
- 3) Musí být článek 47 [Listiny] vykládán v tom smyslu, že pokud
- 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

- 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 soudem, splnit rozhodnutí o uložení povinnosti?“

Řízení před Soudním dvorem

- 37 Rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 15. ledna 2020 bylo řízení v projednávané věci přerušeno na základě čl. 55 odst. 1 písm. b) jednacího řádu Soudního dvora až do vyhlášení rozsudku ve spojených věcech C-245/19 a C-246/19, État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti).
- 38 Rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti)(C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795), byl předkládajícím soudu v tomto řízení doručen za účelem ověření, zda si tento soud přeje setrvat na své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Dopisem ze dne 16. listopadu 2020, došlým kanceláři Soudního dvora dne 17. listopadu 2020, uvedený soud informoval Soudní dvůr o tom, že na této žádosti trvá. Rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 19. listopadu 2020 bylo následně rozhodnuto o pokračování tohoto řízení.
- 39 Dne 2. února 2021 byli účastníci původního řízení a ostatní zúčastnění uvedení v článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie na základě čl. 61 odst. 1 jednacího řád vyzváni, aby písemně odpověděli na některé otázky. Odpůrkyně v původním řízení, lucemburská vláda, Irsko, řecká, španělská, francouzská, italská, polská a finská vláda, jakož i Komise na tyto otázky odpověděly.

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

- 40 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společně, je, zda čl. 1 odst. 1, článek 5 a čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že žádost o informace musí být považována za žádost týkající se informací, které podle všeho zjevně nepostrádají jakýkoliv předpokládaný význam, pokud osoby, u nichž je vedeno šetření nebo vyšetřování ve smyslu posledně uvedeného ustanovení, nejsou touto žádostí identifikovány jmenovitě a individuálně, avšak dožadující orgán na základě jasných a dostatečných vysvětlení prokáže, že vede cílené šetření týkající se omezené skupiny osob, které je podložené důvodnými pochybnostmi ohledně nesplnění konkrétní zákonné povinnosti.

- 41 Za účelem odpovědi na tyto otázky je třeba zaprvé připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že z čl. 1 odst. 1 a článku 5 směrnice 2011/16 vyplývá, že předpokládaný význam informací požadovaných jedním členským státem od jiného členského státu představuje podmínku, kterou musí splňovat každá žádost o informace, aby mohla vzniknout povinnost dožádaného členského státu jí vyhovět, potažmo podmínku legality rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace určeného tímto členským státem držiteli těchto informací a sankčního opatření uloženého tomuto držiteli informací za nevyhovění tomuto rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 74).
- 42 V tomto ohledu ze znění bodu 9 odůvodnění směrnice 2011/16 vyplývá, že smyslem této podmínky předpokládaného významu požadovaných informací 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 kladl na dožádaný orgán nepřiměřenou zátěž [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 68, jakož i ze dne 6. října 2020, *État luxembourgeois* (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 110].
- 43 S ohledem na mechanismus spolupráce mezi daňovými orgány zavedený směrnicí 2011/16, který – jak plyne z bodů 2, 6 a 8 odůvodnění této směrnice – spočívá na pravidlech sloužících k nastolení důvěry mezi členskými státy, umožňujících efektivní a rychlou spolupráci, musí 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. V každém případě dožádaný orgán nemůže posouzení případné užitečnosti požadovaných informací dožadujícím orgánem nahradit vlastním posouzením (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 77).
- 44 I když má tedy dožadující orgán, který vede šetření, pro jehož účely byla žádost o výměnu informací podána, prostor pro uvážení, aby v závislosti na okolnostech věci posoudil předpokládaný význam požadovaných informací, nemůže požadovat od dožádaného orgánu informace, které pro toto šetření nemají žádný význam [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2020, *État luxembourgeois* (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 112 a citovaná judikatura].
- 45 Informace, které by byly požadovány k plošnému podnikání kroků za účelem shromáždění informací, jak je uvedeno v bodě 9 odůvodnění směrnice 2011/16, tak nemohou být v žádném případě považovány za informace mající „předpokládaný význam“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16 [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2020, *État luxembourgeois* (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 113 a 114].
- 46 Dožádaný orgán tedy musí ověřit, zda odůvodnění žádosti o výměnu informací, kterou mu zaslal dožadující orgán, je dostatečné k prokázání, že dotčené informace podle všeho nepostrádají jakýkoliv předpokládaný význam se zřetelem na totožnost daňového poplatníka, u něhož je vedeno šetření, pro jehož účely byla tato žádost podána, se zřetelem na potřeby takového šetření, a – je-li nezbytné získat dotčené informace od osoby, která je jejích držitelem – se zřetelem na totožnost této osoby [rozsudek ze dne 6. října 2020, *État luxembourgeois* (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 115, jakož i citovaná judikatura].

- 47 V této souvislosti z bodu 9 odůvodnění směrnice 2011/16 vyplývá, že mezi prvky relevantní pro účely tohoto ověření, které musí dožadující orgán uvést, patří zejména prvky uvedené v čl. 20 odst. 2 písm. a) a b) této směrnice, a sice totožnost osoby, ohledně níž je vedeno šetření nebo vyšetřování, a daňový účel, k němuž jsou informace požadovány (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 79).
- 48 Za těchto podmínek je tedy třeba konstatovat, že z čl. 1 odst. 1 ve spojení s článkem 5 a čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16, tak jak jsou vykládány judikaturou Soudního dvora připomenutou v bodech 41 až 47 tohoto rozsudku, vyplývá, že údaj o „totožnosti osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování“ ve smyslu posledně uvedeného ustanovení, je jedním z prvků, který musí nutně obsahovat odůvodnění žádosti o informace, aby dožádaný orgán mohl konstatovat, že dotčené informace podle všeho nepostrádají jakýkoliv předpokládaný význam, a aby tak dožádanému státu vznikla povinnost vyhovět této žádosti.
- 49 Zadruhé je třeba poukázat na to, že čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16 neobsahuje žádný odkaz na vnitrostátní právo, pokud jde o význam pojmu „totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování“.
- 50 Tento pojem tak musí být považován za autonomní pojem unijního práva, který musí být na území Unie vykládán jednotně s přihlédnutím nejen ke znění tohoto ustanovení, ale i ke kontextu, do něhož zapadá, a cílům sledovaným právní úpravou, jejíž je součástí [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. června 2021, *Venezuela v. Rada* (Dotčení třetího státu), C-872/19 P, EU:C:2021:507, bod 42 a citovaná judikatura].
- 51 Pokud jde nejprve o znění čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16, je třeba uvést, že výraz „totožnost“ označuje v běžném slova smyslu soubor údajů, které umožňují individualizovat osobu, aniž by se omezoval na individuální identifikaci této osoby na základě jejího jména, jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 46 a 47 svého stanoviska.
- 52 Pokud jde dále o kontext, do něhož uvedené ustanovení zapadá, je třeba zdůraznit, že čl. 3 bod 11 této směrnice definuje pojem „osoba“ široce, neboť se vztahuje nejen na fyzické osoby, ale také na právnické osoby, sdružení osob uznaná jako způsobilá k právním úkonům nebo na jakékoli jiné právní uspořádání jakékoli povahy a formy, s právní subjektivitou či bez ní.
- 53 Tato definice tedy zahrnuje rovněž skupinu právnických osob, jejichž totožnost nelze určit na základě takových osobních údajů, jako jsou údaje týkající se osobního stavu fyzické osoby. Pro účely ověření totožnosti osoby, ohledně níž je vedeno šetření nebo vyšetřování, ve smyslu judikatury citované v bodech 46 a 47 tohoto rozsudku, musí být tedy možné, aby tyto osoby mohly být identifikovány prostřednictvím souboru rozlišujících znaků skutkové a právní povahy.
- 54 Kromě toho je třeba připomenout, že podle bodu 9 odůvodnění směrnice 2011/16 platí, že jelikož cílem koncepce takzvaného „předpokládaného významu“ požadovaných informací je umožnit výměnu informací v daňových otázkách v co nejširším rozsahu, musí být procesní pravidla uvedená v článku 20 této směrnice vykládána dostatečně pružně, aby nebránila účinné výměně informací.
- 55 Požadavek uvedený v čl. 20 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice, aby v žádosti o informace byly uvedeny informace týkající se totožnosti osob, u nichž je vedeno šetření nebo vyšetřování, proto musí být vykládán pružně v tom smyslu, že nutně nevyžaduje individuální a jmenovitou identifikaci těchto osob.

- 56 Pokud jde konečně o cíle směrnice 2011/16, Soudní dvůr již rozhodl, že cíl, kterým je potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem, se projevuje zejména v člancích 5 až 7 této směrnice zavedením postupu výměny informací na žádost umožňujícího příslušným vnitrostátním orgánům navzájem efektivně a rychle spolupracovat při shromažďování informací v rámci šetření vedeného s tím či oním daňovým poplatníkem [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 86 a 89, jakož i citovaná judikatura].
- 57 Za tímto účelem uvedená směrnice v bodě 7 odůvodnění uvádí, že staví na výsledcích směrnice 77/799 a stanoví tam, kde je to nutné, jasnější a přesnější pravidla správní spolupráce mezi členskými státy, aby tato spolupráce byla rozšířena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 47). Z tohoto bodu odůvodnění konkrétně vyplývá, že tato pravidla by měla zejména zahrnout do působnosti všechny právnické i fyzické osoby v Unii, při zohlednění neustále rostoucí rozmanitosti právních uspořádání vytvořených daňovými poplatníky v členských státech.
- 58 Jak přitom v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 52 svého stanoviska, vzhledem k rostoucí komplexnosti stávajících finančních a právních uspořádání by výklad pojmu „totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování“, který by vedl k zákazu všech žádostí o informace, ve kterých dožadující orgán neidentifikuje osoby jmenovitě a individuálně, mohl zbavit nástroj spolupráce, kterým je žádost o informace, jeho užitečného účinku, a byl by tak v rozporu s cílem potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem, který tento nástroj sleduje.
- 59 Takový výklad by totiž vedl k zákazu jakékoli žádosti o informace, jako je žádost dotčená ve věci v původním řízení, jejímž cílem je v rámci daňového šetření, jehož záběr je již určen dožadujícím orgánem, individualizovat za pomoci souhrnu společných vlastností nebo charakteristik, které je odlišují, členy omezené skupiny, u nichž vznikly pochybnosti ohledně údajného porušení nebo opomenutí.
- 60 V tomto ohledu je přitom třeba připomenout, že žádost o informace, stejně jako rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, jsou vydávány během předběžné fáze tohoto šetření nebo tohoto vyšetřování, jejímž cílem je shromáždit informace, s nimiž dožadující orgán již z povahy věci není přesně a úplně obeznámen [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 121].
- 61 Z doslovného, kontextuálního a teleologického výkladu pojmu „totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování“ ve smyslu čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16 tudíž vyplývá, že tento pojem zahrnuje nejen jméno a další osobní údaje, ale i souhrn vlastností nebo rozlišujících znaků, které umožňují identifikovat osobu nebo osoby, ohledně nichž je vedeno toto šetření nebo toto vyšetřování.
- 62 Z toho vyplývá, že uvedení „totožnosti osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování“ ve smyslu tohoto ustanovení jakožto prvku, který musí nutně obsahovat odůvodnění žádosti o informace, aby dožádaný orgán mohl konstatovat, že požadované informace podle všeho nepostrádají jakýkoliv předpokládaný význam ve smyslu bodu 48 tohoto rozsudku, se může týkat nejen osob

jmenovitě a individuálně identifikovaných dožadujícím orgánem, ale rovněž omezené skupiny osob, které mohou být identifikovány na základě souhrnu společných vlastností nebo charakteristik, které je odlišují.

- 63 Je však třeba připomenout, že z judikatury Soudního dvora citované v bodech 44 a 45 tohoto rozsudku vyplývá, že dožadující orgán sice disponuje prostorem pro uvážení při posuzování předpokládaného významu požadovaných informací, avšak nemůže požadovat od dožádaného orgánu informace k plošnému podnikání kroků za účelem shromáždění informací, jak je uvedeno v bodě 9 odůvodnění směrnice 2011/16, jelikož tyto informace nelze považovat za informace, které mají „předpokládaný význam“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 této směrnice.
- 64 Pokud tak jde o žádost o informace, která se netýká jmenovitě a individuálně identifikovaných osob, je třeba zatřetí upřesnit prvky, které musí dožadující orgán poskytnout dožádanému orgánu, aby mu umožnil konstatovat, že informace nejsou požadovány k plošnému podnikání kroků za účelem shromáždění informací, a nepostrádají tedy jakýkoliv předpokládaný význam ve smyslu judikatury citované v bodě 46 tohoto rozsudku. Jak totiž v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 54 svého stanoviska, riziko plošného podnikání kroků za účelem shromáždění informací je obzvláště vysoké, pokud se žádost o informace týká skupiny daňových poplatníků, kteří nejsou jmenovitě a individuálně identifikováni.
- 65 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že z judikatury citované v bodě 47 tohoto rozsudku vyplývá, že prvky odůvodnění týkající se „totožnosti osob, u nichž je vedeno šetření nebo vyšetřování“ ve smyslu čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16, se připojují k prvkům odůvodnění, které se týkají daňového účelu této žádosti ve smyslu čl. 20 odst. 2 písm. b) této směrnice.
- 66 Dále z bodu 9 odůvodnění ve spojení s článkem 20 směrnice 2011/16, tak jak jsou vykládány judikaturou Soudního dvora citovanou v bodech 42 až 45 tohoto rozsudku, vyplývá, že dožadující orgán nemůže požadovat informace, které zjevně překračují rámec daňového šetření vedeného tímto orgánem, ani uložit dožádanému orgánu nadměrnou zátěž.
- 67 Za těchto podmínek je třeba učinit závěr, jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 58 až 62 svého stanoviska, že dožadující orgán je povinen zaprvé poskytnout co nejpodrobnější a nejúplnější popis skupiny daňových poplatníků, u nichž je vedeno šetření nebo vyšetřování, s upřesněním souhrnu společných vlastností nebo charakteristik, které odlišují osoby náležející do této skupiny, tak, aby je dožádaný orgán mohl identifikovat, zadruhé vysvětlit konkrétní daňové povinnosti těchto osob a zatřetí uvést důvody, proč u uvedených osob vznikly pochybnosti ohledně opomenutí nebo porušení, pro která je vedeno šetření nebo vyšetřování.
- 68 Jak uvedla generální advokátka v bodě 64 svého stanoviska, v projednávané věci odůvodnění žádosti o informace dotčené v původním řízení, jak vyplývá z popisu skutkového stavu uvedeného v předkládacím rozhodnutí a shrnutého v bodě 17 tohoto rozsudku, patrně splňuje požadavky uvedené v předcházejícím bodě tohoto rozsudku, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu v rámci celkového posouzení obsahu této žádosti.
- 69 Konečně je třeba dodat, že tento výklad ustanovení směrnice 2011/16 odpovídá výkladu pojmu „předpokládaný význam“ požadovaných informací použitého v čl. 26 odst. 1 vzorové daňové smlouvy OECD o daních z příjmu a majetku, jak vyplývá z komentářů k tomuto článku přijatých Radou OECD dne 17. července 2012.

- 70 Soudní dvůr již totiž uvedl, že pojem „předpokládaný význam“ požadovaných informací uvedený zejména v bodě 9 odůvodnění směrnice 2011/16 odráží pojem použitý v čl. 26 odst. 1 této vzorové smlouvy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 67).
- 71 V této souvislosti je třeba poznamenat, že body 5.1 a 5.2 komentáře k článku 26 uvedené vzorové daňové smlouvy uvádějí, že „žádost o informace není tzv. ‚fishing expedition‘ (plošným shánění informací) ze samotného důvodu, že neuvádí jméno nebo adresu (anebo oboje) daňového poplatníka, u něhož je vedeno šetření nebo vyšetřování“, pokud dožadující stát zahrne do této žádosti „další informace postačující k tomu, aby bylo možné zjistit totožnost poplatníka“. Mimoto tyto body upřesňují, že podmínka předpokládaného významu požadovaných informací může být splněna rovněž v „případech týkajících se více daňových poplatníků (ať již identifikovaných jejich jménem nebo jiným způsobem)“.
- 72 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že čl. 1 odst. 1, článek 5 a čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že žádost o informace musí být považována za žádost týkající se informací, které podle všeho zjevně nepostrádají jakýkoliv předpokládaný význam, pokud osoby, u nichž je vedeno šetření nebo vyšetřování ve smyslu posledně uvedeného ustanovení, nejsou touto žádostí identifikovány jmenovitě a individuálně, avšak dožadující orgán na základě jasných a dostatečných vysvětlení prokáže, že vede cílené šetření týkající se omezené skupiny osob, které je podloženo důvodnými pochybnostmi ohledně nesplnění konkrétní zákonné povinnosti.

K třetí otázce

K pravomoci Soudního dvora

- 73 Lucemburská vláda implicitně zpochybňuje pravomoc Soudního dvora rozhodnout o třetí otázce. Tato vláda v podstatě tvrdí, že se tato otázka týká čistě vnitrostátních aspektů, které se týkají časové působnosti vnitrostátních procesních pravidel, a které proto nemají žádnou spojitost s unijním právem. Vzhledem k tomu, že článek 47 Listiny se na vnitrostátní spor použije pouze tehdy, pokud má tento spor dostatečnou souvislost s unijním právem, nespadá uvedená otázka podle názoru lucemburské vlády do pravomoci Soudního dvora.
- 74 V tomto ohledu je třeba uvést, že zákon ze dne 25. listopadu 2014 v rozsahu, v němž upřesňuje podmínky postupu výměny informací na žádost zavedené směrnicí 2011/16, zejména pak podmínky výkonu a přezkumu legality rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace a rozhodnutí o uložení sankce za nesplnění této povinnosti přijatých za účelem zajištění řádného fungování tohoto postupu, představuje provedení této směrnice, a tudíž spadá do působnosti unijního práva [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 34 až 41, jakož i ze dne 6. října 2020, *État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti)*, C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 45 a 46].
- 75 Z toho vyplývá, že článek 47 Listiny se v souladu s jejím čl. 51 odst. 1 použije [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 42 a 50, jakož i ze dne 6. října 2020, *État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti)*, C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 46] a že Soudní dvůr má pravomoc rozhodnout o třetí otázce.

K přípustnosti

- 76 Lucemburská vláda rovněž vyjadřuje pochybnosti ohledně přípustnosti třetí otázky. Zprv má za to, že ačkoli podle čl. 6 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014, ve znění použitelném na spor v původním řízení, má držitel informací právo podat opravný prostředek jen proti rozhodnutí o uložení sankce za nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, zákon ze dne 1. března 2019 zavedl žalobu na neplatnost proti posledně uvedenému rozhodnutí.
- 77 Vzhledem k tomu, že zákon ze dne 1. března 2019 stanoví procesní pravidla, použije se na situace nastalé ode dne nabytí jeho účinnosti. Vzhledem k tomu, že je tento zákon použitelný na spor v původním řízení, není tedy třetí otázka pro řešení tohoto sporu relevantní, neboť držitel informací má nyní na základě uvedeného zákona právo podat žalobu na neplatnost proti rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace za účelem přímého napadení jeho legality.
- 78 Zadržet tato vláda tvrdí, že v projednávaném případě měla společnost, která je držitelem informací, i za účinnosti zákona ze dne 25. listopadu 2014, ve znění použitelném na spor v původním řízení, právo na účinný opravný prostředek, které jí umožňovalo přímo napadnout legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018.
- 79 Jak totiž vyplývá z bodu 19 tohoto rozsudku, tato společnost současně s žalobou proti rozhodnutí o uložení sankce ze dne 6. srpna 2018 podala žalobu na neplatnost rozhodnutí ředitele správy přímých daní, kterým bylo určeno, že formální odvolání, které podala proti rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018, je nepřípustné. Tato žaloba na neplatnost, u níž je nesporné, že neměla odkladný účinek na posledně uvedené rozhodnutí, je v současnosti projednávána před tribunal administratif (správní soud), který se rozhodl přerušit řízení do doby, než Soudní dvůr odpoví na předběžné otázky položené v projednávané věci.
- 80 V této souvislosti je třeba připomenout, že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že je v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy zavedené článkem 267 SFEU věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání rozsudku, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade. Jestliže se proto položené otázky týkají výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (rozsudek ze dne 18. května 2021, Asociația „Forumul Judecătorilor Din România“ a další, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 a C-397/19, EU:C:2021:393, bod 115, jakož i citovaná judikatura).
- 81 Z toho vyplývá, že k otázkám týkajícím se unijního práva se váže domněnka relevance. Odmítnutí rozhodnout o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem ze strany Soudního dvora je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 18. května 2021, Asociația „Forumul Judecătorilor Din România“ a další, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 a C-397/19, EU:C:2021:393, bod 116, jakož i citovaná judikatura).
- 82 Jak zejména vyplývá ze samotného znění článku 267 SFEU, požadované rozhodnutí o předběžné otázce musí být „nezbytné“ k tomu, aby předkládající soud mohl „vynést rozsudek“ ve věci, která mu byla předložena. Řízení o předběžné otázce tedy zejména předpokládá, že před vnitrostátními soudy skutečně probíhá spor, v jehož rámci mají vnitrostátní soudy vydat rozhodnutí, které může

zohlednit rozsudek vydaný v rámci řízení o předběžné otázce (rozsudek ze dne 18. května 2021, Asociația „Forumul Judecătorilor Din România“ a další, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 a C-397/19, EU:C:2021:393, bod 117, jakož i citovaná judikatura).

- 83 Pokud jde v projednávané věci o přímý opravný prostředek proti rozhodnutím o uložení povinnosti sdělit informace zavedený zákonem ze dne 1. března 2019, je třeba konstatovat, jak uvádí předkládající soud ve své odpovědi týkající se zachování této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, že tento zákon není na spor v původním řízení použitelný. Tento spor totiž vznikl před nabytím účinnosti uvedeného zákona a na jeho počátku stojí žaloba podaná nikoli proti rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, nýbrž proti pozdějšímu rozhodnutí o uložení sankce za nesplnění této povinnosti.
- 84 Pokud jde dále o žalobu na neplatnost zmíněnou v bodě 79 tohoto rozsudku, stačí poznamenat, jak uvádí samotná lucemburská vláda ve své odpovědi na otázky Soudního dvora k písemnému zodpovězení, že i kdyby tato žaloba na neplatnost byla přípustná, stala by se v každém případě bezpředmětnou poté, co by na konci sporu v původním řízení byla v rámci incidenčního řízení případně definitivně uznána zákonnost rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018 a rozhodnutí o uložení sankce ze dne 6. srpna 2018.
- 85 Za těchto podmínek zůstává ve smyslu judikatury připomenuté v bodech 80 až 82 tohoto rozsudku odpověď na třetí otázku relevantní a nezbytná pro vyřešení sporu, který byl předkládajícímu soudu předložen, takže tato otázka je přípustná.

K věci samé

- 86 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda článek 47 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že držitelé informací:
- kterému byla uložena peněžitá správní sankce za nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými správami podle směrnice 2011/16, proti kterému nelze podle vnitrostátního práva dožádaného členského státu podat opravný prostředek, a
 - který zpochybnil legalitu tohoto rozhodnutí incidenčně v rámci žaloby podané proti rozhodnutí o uložení sankce za nesplnění této povinnosti, čímž získal minimální informace uvedené v čl. 20 odst. 2 této směrnice v průběhu soudního řízení o této žalobě,

musí být poté, co byla incidenčně definitivně uznána legalita uvedených rozhodnutí, která vůči němu byla vydána, poskytnuta odkladná lhůta k zaplacení sankce, aby mohl poté, co se seznámil se skutečnostmi týkajícími se předpokládaného významu požadovaných informací pravomocně potvrzeného příslušným soudem, vyhovět rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit tyto informace?

- 87 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba zaprvé podotknout, že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že ochrana jak fyzických, tak právnických osob před svévolnými nebo nepřiměřenými zásahy veřejné moci do jejich soukromé sféry činnosti představuje obecnou zásadu unijního práva. Této ochrany coby práva zaručeného unijním právem ve smyslu čl. 47 prvního pododstavce Listiny se přitom může právnická osoba dovolávat v případě, hodlá-li před soudem napadnout takový akt zasahující do jejího právního postavení, jako je rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace nebo rozhodnutí o uložení sankce za nesplnění této

povinnosti [rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 57 a 58, jakož i citovaná judikatura].

- 88 Z toho vyplývá, že takové právnické osobě, vůči které příslušný vnitrostátní orgán taková rozhodnutí vydal, jako je odpůrkyně v původním řízení, musí být v případě těchto rozhodnutí přiznáno právo na účinnou právní ochranu zaručené článkem 47 Listiny, jehož výkon může být členskými státy omezen pouze tehdy, jsou-li splněny podmínky stanovené v čl. 52 odst. 1 Listiny [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 59, 60 a 64].
- 89 Zadruhé je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že vnitrostátní soud, kterému byla předložena žaloba proti peněžité administrativní sankci uložené účastníkovi správního řízení za nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, musí mít možnost přezkoumat legalitu tohoto rozhodnutí, jinak není dodržen článek 47 Listiny. Účastník správního řízení, jemuž byla uložena peněžitá sankce za nevyhovění rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost poskytnout informace v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými správami na základě směrnice 2011/16, má proto právo napadnout legalitu tohoto rozhodnutí (rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, body 56 a 59).
- 90 V tomto kontextu Soudní dvůr konstatoval, že účinnost soudní kontroly zaručené článkem 47 Listiny vyžaduje, aby vnitrostátní soud byl na základě odůvodnění poskytnutého dožadujícím orgánem schopen provést přezkoumání legality žádosti o informace. S ohledem na prostor pro uvážení, kterým disponuje dožadující orgán ve smyslu judikatury připomenuté v bodech 42 a 44 tohoto rozsudku, musí stejné meze, jaké platí pro kontrolu prováděnou dožádaným orgánem, uvedené v bodech 43 a 46 tohoto rozsudku, platit i pro soudní přezkoumání. Soud tak musí pouze ověřit, že základem rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace je dostatečně odůvodněná žádost dožadujícího orgánu týkající se informací, které podle všeho zjevně nepostrádají jakýkoliv předpokládaný význam s ohledem na skutečnosti uvedené v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16, které se týkají totožnosti osob, u nichž je vedeno šetření nebo vyšetřování, a daňového účelu požadovaných informací (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, body 84 až 86).
- 91 Soudní dvůr dále upřesnil, že i když je pro provedení soudního přezkoumání soudem dožádaného členského státu třeba, aby měl tento soud přístup k žádosti o informace zaslané dožadujícím členským státem dožádanému členskému státu, není nezbytné, aby měl dotyčný účastník správního řízení přístup k celé žádosti o informace, aby jeho věc byla spravedlivě projednána z hlediska podmínky předpokládaného významu požadovaných informací. Za tímto účelem stačí, aby měl v rámci svého opravného prostředku podávaného k soudu proti rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace a rozhodnutí o uložení sankce za nesplnění této povinnosti přístup k minimálním informacím uvedeným v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16, a sice k totožnosti osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování, a daňovému účelu požadovaných informací (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, body 92, 99 a 100).
- 92 V této souvislosti je však třeba zdůraznit, že účinnost soudního přezkoumání zaručeného článkem 47 Listiny předpokládá, že dotyčný bude mít možnost seznámit se s důvody rozhodnutí přijatého správním orgánem, které se ho týká, buď přečtením samotného rozhodnutí, nebo na základě

sdělení těchto důvodů na jeho žádost – aniž je dotčena pravomoc příslušného soudu požadovat od dotčeného orgánu jejich sdělení – aby mu bylo umožněno hájit svá práva za co nejpříznivějších podmínek a rozhodnout se s plnou znalostí věci, zda je účelné obrátit se na příslušný soud, jakož i k tomu, aby byl tento soud plně schopen provést přezkum legality dotčeného vnitrostátního aktu (rozsudek ze dne 24. listopadu 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 a C-226/19, EU:C:2020:951, bod 43, jakož i citovaná judikatura).

- 93 Rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace tak musí být založeno nejen na právoplatné žádosti o informace s ohledem na judikaturu připomenutou v bodech 41 až 47 tohoto rozsudku, ale musí být rovněž řádně odůvodněno, aby adresát tohoto rozhodnutí mohl pochopit jeho rozsah a rozhodnout se, zda se proti němu bude bránit soudní cestou.
- 94 Mimoto Soudní dvůr rovněž připomněl, že z ustálené judikatury vyplývá, že podstata práva na účinnou právní ochranu zakotveného v článku 47 Listiny zahrnuje mimo jiné možnost nositele tohoto práva mít přístup k soudu, který má pravomoc zajistit dodržování práv, která nositeli tohoto práva zaručuje unijní právo, a za tím účelem zkoumat všechny právní a skutkové otázky relevantní pro řešení sporu, který mu je předložen, aniž by byl nucen porušit právní normu nebo povinnost a vystavovat se sankci spojené s jejím porušením [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 66].
- 95 Soudní dvůr již přitom s ohledem na tutéž vnitrostátní právní úpravu, jako je právní úprava použitelná na spor v původním řízení, konstatoval, že podle této právní úpravy platí, že osoba, které je určeno rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, má možnost uvedené rozhodnutí incidenčně napadnout v rámci žaloby, kterou je oprávněna podat proti sankci za jeho nesplnění, pouze pokud uvedená osoba toto rozhodnutí nerespektuje a následně je jí z tohoto důvodu uložena sankce [rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 67].
- 96 V případě rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, které je svévolné nebo nepřiměřené, tak není takové osobě umožněn přístup k soudu, ledaže by toto rozhodnutí porušila tím, že by odmítla splnit povinnost v něm uloženou, a vystavila by se tak sankci spojené s jeho nerespektováním. Na tuto osobu tedy nelze nahlížet tak, že požívá účinné soudní ochrany [rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 68].
- 97 Soudní dvůr proto rozhodl, že uvedená vnitrostátní právní úprava tím, že vylučuje možnost, aby držitel informací, vůči němuž vydá příslušný vnitrostátní orgán rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit tyto informace, podal proti tomuto rozhodnutí přímý opravný prostředek, nerespektuje podstatu práva na účinnou právní ochranu zaručeného článkem 47 Listiny, v důsledku čehož takové právní úpravě brání čl. 52 odst. 1 Listiny [rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právo na prostředek nápravy proti žádosti o informace v daňové oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 69].
- 98 Za těchto podmínek musí být osobě, již je určeno rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, za účelem zajištění účinnosti podstaty tohoto práva za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, v případě, že příslušný soud potvrdí legalitu tohoto rozhodnutí, poskytnuta možnost vyhovět uvedenému rozhodnutí ve lhůtě, která byla za tímto účelem původně

stanovena vnitrostátním právem, aniž by to vedlo k zachování sankce, která této osobě musela být uložena, aby mohla vykonat své právo na účinnou právní ochranu. Uložená sankce se stane oprávněně splatnou pouze v případě, že tento adresát nevyhoví tomuto rozhodnutí v této lhůtě.

99 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět, že článek 47 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že držitelé informací:

- kterému byla uložena peněžité správní sankce za nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými správami podle směrnice 2011/16, proti kterému nelze podle vnitrostátního práva dožádaného členského státu podat opravný prostředek, a
- který zpochybnil legalitu tohoto rozhodnutí incidenčně v rámci žaloby podané proti rozhodnutí o uložení sankce za nesplnění této povinnosti, čímž získal minimální informace uvedené v čl. 20 odst. 2 této směrnice v průběhu soudního řízení o této žalobě,

musí být poté, co byla definitivně uznána legalita uvedených rozhodnutí, která vůči němu byla vydána, poskytnuta možnost vyhovět rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace ve lhůtě, která byla za tímto účelem původně stanovena vnitrostátním právem, aniž by to vedlo k zachování sankce, která této osobě musela být uložena, aby mohla vykonat své právo na účinnou právní ochranu. Uložená sankce se stane oprávněně splatnou pouze v případě, že tato osoba nevyhoví tomuto rozhodnutí v této lhůtě.

K nákladům řízení

100 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 (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) **Článek 1 odst. 1, článek 5 a čl. 20 odst. 2 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS musí být vykládány v tom smyslu, že žádost o informace musí být považována za žádost týkající se informací, které podle všeho zjevně nepostrádají jakýkoliv předpokládaný význam, pokud osoby, u nichž je vedeno šetření nebo vyšetřování ve smyslu posledně uvedeného ustanovení, nejsou touto žádostí identifikovány jmenovitě a individuálně, avšak dožadující orgán na základě jasných a dostatečných vysvětlení prokáže, že vede cílené šetření týkající se omezené skupiny osob, které je podloženo důvodnými pochybnostmi ohledně nesplnění konkrétní zákonné povinnosti.**
- 2) **Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládán v tom smyslu, že držitelé informací:**
 - kterému byla uložena peněžité správní sankce za nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými správami podle směrnice 2011/16, proti kterému nelze podle vnitrostátního práva dožádaného členského státu podat opravný prostředek, a

- který zpochybnil legalitu tohoto rozhodnutí incidenčně v rámci žaloby podané proti rozhodnutí o uložení sankce za nesplnění této povinnosti, čímž získal minimální informace uvedené v čl. 20 odst. 2 této směrnice v průběhu soudního řízení o této žalobě,

musí být poté, co byla definitivně uznána legalita uvedených rozhodnutí, která vůči němu byla vydána, poskytnuta možnost vyhovět rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace ve lhůtě, která byla za tímto účelem původně stanovena vnitrostátním právem, aniž by to vedlo k zachování sankce, která této osobě musela být uložena, aby mohla vykonat své právo na účinnou právní ochranu. Uložená sankce se stane oprávněně splatnou pouze v případě, že tato osoba nevyhoví tomuto rozhodnutí v této lhůtě.

Podpisy.