



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

6. října 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2011/16/EU – Správní spolupráce v oblasti daní – Články 1 a 5 – Uložení povinnosti sdělit informace příslušnému orgánu členského státu jednajícím na základě žádosti o výměnu informací podané příslušným orgánem jiného členského státu – Osoba mající k dispozici informace, jejichž sdělení nařídil příslušný orgán prvně uvedeného členského státu – Daňový poplatník, s nímž je vedeno šetření, pro jehož účely byla podána žádost příslušného orgánu druhého členského státu – Třetí osoby, s nimiž tento daňový poplatník udržuje právní, bankovní, finanční či obecně hospodářské vztahy – Soudní ochrana – Listina základních práv Evropské unie – Článek 47 – Právo na účinnou právní ochranu – Článek 52 odst. 1 – Omezení – Právní základ – Respektování podstaty práva na účinnou právní ochranu – Existence prostředku nápravy umožňujícího daným jednotlivcům domoci se účinného přezkumu všech relevantních skutkových i právních otázek a účinné soudní ochrany práv, která jsou jim zaručena unijním právem – Cíl obecného zájmu uznávaný Uníí – Boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem – Proporcionalita – ‚Předpokládaný význam‘ informací, jejichž sdělení bylo nařízeno – Soudní přezkum – Rozsah – Osobní, časová a věcná hlediska, která je nutno vzít v úvahu“

Ve spojených věcech C-245/19 a C-246/19,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Cour administrative (Vyšší správní soud, Lucembursko) ze dne 14. března 2019, došlými Soudnímu dvoru dne 20. března 2019, v řízeních

État luxembourgeois

proti

B (C-245/19),

a

État luxembourgeois

proti

B,

C,

D,

F. C.,

* Jednací jazyk: francouzština.

za přítomnosti:

A (C-246/19),

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, R. Silva de Lapuerta, místopředsedkyně, J.-C. Bonichot, A. Arabadžev, E. Regan a S. Rodin, předsedové senátů, M. Ilešič, J. Malenovský (zpravodaj), D. Šváby, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, A. Kumin, N. Jääskinen a N. Wahl, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M.-A. Gaudissart, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. května 2020,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za B, C, D a F. C.: C. Henlé, avocate,
- za lucemburskou vládu původně D. Holderer a T. Urim, poté T. Urim, jako zmocněnci,
- za belgickou vládu S. Baeyensem, P. Cottinem a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu A. Dimitrakopoulou, M. Tassopoulou a G. Konstantinosem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu původně A. Alidière, E. de Moustier, D. Colasem a E. Toutainem, poté A. Alidière, E. de Moustier a E. Toutainem, jako zmocněnci,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi původně N. Gossement, H. Kranenborgem, W. Roelsem a P. J. O. Van Nuffelem, poté H. Kranenborgem, W. Roelsem a P. J. O. Van Nuffelem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 2. července 2020,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají jednak výkladu článků 7, 8 a 47 a čl. 52 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“) a jednak výkladu čl. 1 odst. 1 a článku 5 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1, a oprava v Úř. věst. 2015, L 20, s. 88), ve znění směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014 (Úř. věst. 2014, L 359, s. 1) (dále jen „směrnice 2011/16“).
- 2 Tyto žádosti byly podány v rámci dvou sporů, a to zaprvé mezi État luxembourgeois (lucemburský stát) a společností B a zadruhé mezi lucemburským státem na jedné straně a společnostmi B, C a D a paní F. C. na straně druhé, ohledně dvou rozhodnutí directeur de l'administration des contributions directes

(ředitel správy přímých daní, Lucembursko), kterými byla společnost B a banka A uložena povinnost sdělit mu určité informace na základě žádostí o výměnu informací mezi členskými státy v daňové oblasti.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2011/16

3 Body 1, 2, 9 a 27 odůvodnění směrnice 2011/16 znějí:

„(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.

[...]

(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. [...]

[...]

(27) Na veškerou výměnu informací podle této směrnice se vztahují předpisy provádějící směrnici Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů [(Úř. věst. 1995, L 281, s. 31; Zvl. vyd. 13/15, s. 355)] [...]. Je však vhodné omezit některá práva a povinnosti stanovené směrnicí [95/46], aby byly chráněny zájmy uvedené v čl. 13 odst. 1 písm. e) zmíněné směrnice. Tato omezení jsou nezbytná a přiměřená s přihlédnutím k potenciálním ztrátám příjmů členských států a k zásadnímu významu informací, na něž se vztahuje tato směrnice, pro účinný boj proti podvodům.“

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 5 této 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.“

- 6 Článek 7 této směrnice stanoví, že informace podle jejího článku 5 musí být poskytnuty co nejrychleji a až na zvláštní případy ve lhůtě dvou měsíců nebo šesti měsíců v závislosti na tom, zda dožádaný orgán již požadované informace má, nebo nemá k dispozici.

- 7 Článek 25 směrnice 2011/16 nadepsaný „Ochrana údajů“ v odstavci 1 stanoví:

„Na veškerou výměnu informací podle této směrnice se vztahují předpisy provádějící směrnici [95/46]. Pro účely správného uplatňování této směrnice však členské státy omezí rozsah povinností a práv uvedených v článku 10, čl. 11 odst. 1 a člincích 12 a 21 směrnice [95/46] v míře nezbytné pro ochranu zájmů stanovených v čl. 13 odst. 1 písm. e) uvedené směrnice.“

Směrnice 95/46

- 8 Článek 10 směrnice 95/46 stanoví pravidla informování fyzických osob coby subjektů zpracování osobních údajů v případě, že jsou tyto údaje shromažďovány od nich, její čl. 11 odst. 1 upravuje pravidla informování těchto fyzických osob v případě, že uvedené údaje neposkytují tyto osoby, článek 12 pak stanoví právo uvedených fyzických osob na přístup k příslušným údajům a článek 21 se týká zveřejnění zpracování osobních údajů.

- 9 Článek 13 odst. 1 písm. e) této směrnice stanoví, že členské státy mohou přijmout legislativní opatření s cílem omezit rozsah povinností a práv uvedených mimo jiné v článku 10, v čl. 11 odst. 1 a v člincích 12 a 21 téže směrnice, pokud toto omezení představuje opatření nezbytné pro zajištění významného hospodářského nebo finančního zájmu členského státu nebo Unie včetně měnové, rozpočtové a daňové oblasti.

- 10 Článek 22 téže směrnice stanoví:

„Aniž je tím dotčena možnost opravného prostředku ve správním řízení, který je možno podat, [...] stanoví všechny členské státy, že každá osoba má právo v případě porušení práv, jež jí jsou zaručena vnitrostátními předpisy, které se uplatní na dotčené zpracování, předložit věc soudu.“

Nařízení (EU) 2016/679

- 11 Směrnice 95/46 byla s účinností od 25. května 2018 zrušena nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů) (Úř. věst. 2016, L 119, s. 1, a oprava v Úř. věst. 2018, L 127, s. 2), v jehož článku 1, nadepsaném „Předmět a cíle“, se mimo jiné uvádí, že toto nařízení stanoví pravidla týkající se ochrany fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a chrání základní práva a svobody fyzických osob, a zejména jejich právo na ochranu osobních údajů. V článku 94 odst. 2 tohoto nařízení se rovněž upřesňuje, že odkazy na směrnici 95/46 se nyní považují za odkazy na toto nařízení.

- 12 Do článků 13, 14 a 15 nařízení 2016/679 byla v pozměněné podobě převzata ustanovení původně obsažená v článku 10, čl. 11 odst. 1 a článku 12 směrnice 95/46.

- 13 Článek 23 odst. 1 písm. e) tohoto nařízení, do něhož bylo v pozměněné podobě převzato ustanovení původně obsažené v čl. 13 odst. 1 písm. e) této směrnice, stanoví, že unijní právo a právo členských států mohou prostřednictvím legislativního opatření omezit rozsah povinností a práv uvedených mimo jiné v člancích 13 až 15 téhož nařízení, jestliže takové omezení respektuje podstatu základních práv a svobod a představuje nezbytné a přiměřené opatření v demokratické společnosti s cílem zajistit určité důležité cíle obecného veřejného zájmu, zejména důležitý hospodářský nebo finanční zájem Unie nebo členského státu, včetně peněžních, rozpočtových a daňových záležitostí, veřejného zdraví a sociálního zabezpečení.
- 14 Článek 79 odst. 1 nařízení 2016/679, do něhož byl v pozměněné podobě převzat článek 22 směrnice 95/46, stanoví, že aniž je dotčena jakákoli dostupná správní či mimosoudní ochrana, má každá fyzická osoba, jejíž osobní údaje jsou zpracovávány, právo na účinnou soudní ochranu, pokud má za to, že její práva podle tohoto nařízení byla porušena v důsledku zpracování těchto údajů v rozporu s tímto nařízením.

Lucemburské právo

Zákon ze dne 29. března 2013

- 15 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 1. mění daňový zákoník a 2. zrušuje zákon ze dne 15. března 1979 o mezinárodní správní pomoci v oblasti přímých daní, ve znění pozdějších předpisů) (*Mémorial* A 2013, s. 756), stanoví.

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

Zákon ze dne 25. listopadu 2014

- 16 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (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 tohoto rozsudku.
- 17 Článek 2 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanoví:

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

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

[...]“

18 Článek 3 tohoto zákona, ve znění použitelném na spory v původních řízeních, 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. Doručení rozhodnutí držiteli požadovaných informací se považuje za doručení jakékoli jiné osobě, která je v tomto rozhodnutí uvedena.

[...]“

19 Článek 5 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

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

20 Článek 6 tohoto zákona, ve znění použitelném na spory v původních řízeních, stanovil:

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

(2) Proti rozhodnutím uvedeným v článku 5 může podat držitel informací k tribunal administratif [(správní soud)] žalobu na změnu těchto rozhodnutí. [...] Žaloba má odkladný účinek. [...]

[...]“

Zákon ze dne 1. března 2019

21 Loi du 1^{er} 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“) nabyl účinnosti dne 9. března 2019.

22 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.“

23 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 u tribunal administratif [(správní soud)] žalobu na neplatnost. [...]“

Spory v původním řízení a předběžné otázky

24 Oba spory v původních řízeních mají původ v žádosti o výměnu informací zaslané daňovým orgánem Španělského království daňovému orgánu Lucemburského velkovévodství za účelem získání informací o F. C., fyzické osobě s bydlištěm ve Španělsku, kde je s ní jako s daňovým poplatníkem vedeno šetření, jehož cílem je určit její situaci z hlediska vnitrostátních daňových právních předpisů.

Věc C-245/19

25 Dne 18. října 2016 zaslal španělský daňový orgán lucemburskému daňovému orgánu první žádost o výměnu informací ohledně F. C.

26 Dne 16. června 2017 directeur de l'administration des contributions directes (ředitel správy přímých daní) této žádosti vyhověl a zaslal společnosti B rozhodnutí, kterým jí uložil povinnost sdělit informace za období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2014 týkající se následujících skutečností:

- smlouvy uzavřené společností B se společnostmi E a F ohledně práv F. C.;
- jakékoli jiné smlouvy, které byly uzavřeny buď v průběhu daného období, nebo před ním či po něm, avšak nabyly účinku v jeho průběhu a týkají se F. C.;
- veškeré vystavené nebo došlé faktury v souvislosti s těmito smlouvami a údaje o způsobu jejich vypořádání a o jejich zaplacení;
- údaje o bankovních účtech a finančních ústavech, u kterých je uložena hotovost vykázaná v rozvaze.

27 V tomto rozhodnutí bylo rovněž upřesněno, že v souladu s článkem 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014 proti němu nelze podat prostředek nápravy.

28 Návrhem došlým soudní kanceláři tribunal administratif (správní soud, Lucembursko) dne 17. července 2017 podala společnost B žalobu, kterou se domáhala změny uvedeného rozhodnutí a podpůrně jeho zrušení.

29 Rozsudkem ze dne 26. června 2018 tribunal administratif (správní soud) prohlásil, že má pravomoc o této žalobě rozhodnout v rozsahu, v němž směřuje k zrušení rozhodnutí ze dne 16. června 2017, a toto rozhodnutí částečně zrušil. V otázce své pravomoci dospěl k názoru, že čl. 6 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 není v souladu s článkem 47 Listiny, jelikož vylučuje možnost podání přímé žaloby proti rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace daňovému orgánu, takže toto ustanovení nelze použít. Po meritorní stránce měl za to, že u některých z informací, které požadoval directeur de l'administration des contributions directes (ředitel správy přímých daní), nebylo možné předpokládat význam pro šetření vedené španělským daňovým orgánem, v důsledku čehož muselo být rozhodnutí ze dne 16. června 2017 zrušeno v rozsahu, v němž společnosti B ukládá povinnost tyto informace sdělit.

30 Návrhem došlým soudní kanceláři Cour administrative (Vyšší správní soud, Lucembursko) dne 24. července 2018 podal lucemburský stát proti tomuto rozsudku odvolání.

31 V rámci tohoto odvolání tvrdí, že čl. 6 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 není v rozporu s článkem 47 Listiny, jelikož nebrání tomu, aby osoba, která je adresátem rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace daňovému orgánu a má požadované informace k dispozici, mohla v případě, že tomuto rozhodnutí nevyhověla, a z tohoto důvodu jí byla uložena sankce, incidenčně napadnout uvedené rozhodnutí v rámci žaloby na změnu, kterou může proti této sankci podat na základě čl. 6 odst. 2 uvedeného zákona. Podle lucemburského státu tedy tribunal administratif (správní

soud) postupoval nesprávně, když vyloučil použití čl. 6 odst. 1 uvedeného zákona a prohlásil, že má pravomoc rozhodnout o žalobě na neplatnost, která mu byla předložena. Podle lucemburského státu rovněž dospěl k nesprávnému závěru, že některé z informací uvedených v rozhodnutí ze dne 16. června 2017 neměly předpokládaný význam ve smyslu směrnice 2011/16.

- 32 Cour administrative (Vyšší správní soud) se v předkládacím rozhodnutí zaprvé táže, zda články 7, 8, 47 a 52 Listiny ukládají povinnost přiznat osobě, která je adresátem rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit daňovému orgánu informace, jež má k dispozici, právo podat přímou žalobu proti tomuto rozhodnutí vedle možnosti takové osoby incidenčně toto rozhodnutí napadnout na základě zákona ze dne 25. listopadu 2014 vykládaného ve světle rozsudku ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373) v případě, že tomuto rozhodnutí nevyhoví, a z tohoto důvodu je jí následně uložena sankce.
- 33 Pro případ kladné odpovědi na tuto první otázku se předkládající soud zadruhé táže, jaký je z hlediska článků 1 a 5 směrnice 2011/16 rozsah přezkumu v otázce předpokládaného významu předmětných informací, k jehož provedení může být soud v rámci řízení o takové přímé žalobě povolán.
- 34 Za těchto podmínek se Cour administrative (Vyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Musí být články 7 a 8 a čl. 52 odst. 1 Listiny [...], případně ve spojení s článkem 47 Listiny, vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která v rámci režimu postupu výměny informací na žádost zavedeného zejména za účelem provedení [směrnice 2011/16] vylučuje možnost třetí osoby, která má v držení informace, podat jakýkoli prostředek nápravy, zejména k soudu, proti rozhodnutí, kterým jí příslušný orgán tohoto členského státu uložil povinnost poskytnout mu informace, aby vyhověl žádosti o výměnu informací pocházející z jiného členského státu?
- 2) Je-li odpověď na první předběžnou otázku kladná, musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 vykládány, případně s přihlédnutím ke změnám výkladu článku 26 vzorové daňové smlouvy [Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o daních z příjmu a majetku], v tom smyslu, že žádost o výměnu informací, společně s rozhodnutím o uložení povinnosti vydaným příslušným orgánem dožadovaného členského státu na základě takové žádosti, splňují kritérium absence zjevného nedostatku předpokládaného významu, pokud dožadující členský stát uvede totožnost dotyčného daňového poplatníka, období, kterého se týká šetření probíhající v dožadujícím státě, a totožnost držitele předmětných informací, přičemž požaduje informace o smlouvách a s nimi souvisejících fakturách a platbách, které nejsou podrobně určeny, ale jsou definovány zaprvé tím, že dané smlouvy byly uzavřeny určeným držitelem informací, zadruhé tím, že byly účinné ve zdaňovacích obdobích, kterých se týká šetření vedené orgány dožadujícího státu, a zatřetí tím, že mají vazbu na určeného daňového poplatníka?“

Věc C-246/19

- 35 Dne 16. března 2017 zaslal španělský daňový orgán lucemburskému daňovému orgánu druhou žádost o výměnu informací týkající se F. C.
- 36 Dne 29. května 2017 directeur de l'administration des contributions directes (ředitel správy přímých daní) této žádosti vyhověl a zaslal bance A rozhodnutí, kterým jí uložil povinnost sdělit informace za období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2014 týkající se těchto dokumentů a údajů:
- jméno stávajícího majitele či majitelů určeného bankovního účtu;
 - jméno osoby či osob oprávněných provádět transakce na tomto účtu;

- jméno osoby či osob, které daný účet zřídily;
 - výpisy z účtu za dané období;
 - skutečný vlastník či vlastníci daného účtu;
 - zda byl u banky A po 31. prosinci 2014 zřízen jiný bankovní účet a zda prostředky vložené na tento účet pocházejí z účtu dříve zřízeného u této banky;
 - výkazy všech finančních aktiv, které za předmětné období F. C. vlastnila ve společnosti B, ve společnosti D nebo v jakékoli jiné společnosti, kterou F. C. ovládá, a
 - výkazy finančních aktiv, u nichž se F. C. v tomto období jeví jako skutečný vlastník.
- 37 V tomto rozhodnutí bylo rovněž upřesněno, že v souladu s čl. 6 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 proti němu nelze podat prostředek nápravy.
- 38 Návrhem došlým soudní kanceláři tribunal administratif (správní soud) dne 17. července 2017 podaly společnosti B, C a D a paní F. C. žalobu, kterou se domáhaly změny uvedeného rozhodnutí a podpůrně jeho zrušení.
- 39 Rozsudkem ze dne 26. června 2018 tribunal administratif (správní soud) prohlásil, že má pravomoc o této žalobě rozhodnout v rozsahu, v němž směřuje ke zrušení rozhodnutí ze dne 29. května 2017, a toto rozhodnutí částečně zrušil, přičemž vycházel z důvodů obdobných důvodům shrnutým v bodě 29 tohoto rozsudku.
- 40 Návrhem došlým soudní kanceláři Cour administrative (Vyšší správní soud) dne 24. července 2018 podal lucemburský stát proti tomuto rozsudku odvolání.
- 41 Cour administrative (Vyšší správní soud) si v předkládacím rozhodnutí pokládá otázky obdobné těm, které jsou shrnuty v bodech 32 a 33 tohoto rozsudku, přičemž zdůrazňuje skutečnost, že ve věci C-246/19 nejde o žaloby podané osobou, která je adresátem rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit daňovému orgánu členského státu informace, které má k dispozici, jako je tomu ve věci C-245/19, nýbrž o žaloby podané osobami, které mají jiné postavení, a to jednak postavení daňového poplatníka, s nímž je vedeno šetření zahájené daňovým orgánem jiného členského státu, a jednak postavení třetích osob udržujících s tímto daňovým poplatníkem právní, bankovní, finanční či obecně hospodářské vztahy.
- 42 Za těchto podmínek se Cour administrative (Vyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být články 7 a 8 a čl. 52 odst. 1 Listiny [...], případně ve spojení s článkem 47 Listiny, vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která v rámci režimu postupu výměny informací na žádost zavedeného zejména za účelem provedení [směrnice 2011/16] vylučuje možnost daňového poplatníka, s nímž je vedeno šetření v [jiném členském státě], a dotčené třetí osoby podat jakýkoli prostředek nápravy, zejména k soudu, proti rozhodnutí, kterým příslušný orgán prvního členského státu uložil držiteli informací povinnost poskytnout mu informace, aby vyhověl žádosti o výměnu informací pocházející z tohoto jiného členského státu?
 - 2) Je-li odpověď na první předběžnou otázku kladná, musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 vykládány, případně s přihlédnutím ke změnám výkladu článku 26 vzorové daňové smlouvy OECD [o daních z příjmu a majetku], v tom smyslu, že žádost o výměnu informací, společně s rozhodnutím o uložení povinnosti vydaným příslušným orgánem dožádaného členského státu na základě takové žádosti, splňují kritérium absence zjevného nedostatku předpokládaného

významu, pokud dožadující členský stát uvede totožnost dotyčného daňového poplatníka, období, kterého se týká šetření probíhající v dožadujícím státě, a totožnost držitele předmětných informací, přičemž požaduje informace o bankovních účtech a finančních aktivech, které nejsou podrobně určeny, ale jsou definovány zaprvé tím, že je má v držení určený držitel informací, zadruhé tím, že souvisí se zdaňovacími obdobími, kterých se týká šetření vedené orgány dožadujícího státu, a zatřetí tím, že mají vazbu na určeného daňového poplatníka?“

- 43 Rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 3. května 2019 byly věci C-245/19 a C-246/19 spojeny pro účely písemné i ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

K prvním otázkám ve věcech C-245/19 a C-246/19

Úvodní poznámky

- 44 Podstatou prvních otázek předkládajícího soudu ve věcech C-245/19 a C-246/19 je, zda musí být článek 47 Listiny, ve spojení s jejími články 7 a 8 a čl. 52 odst. 1, vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby právní předpisy členského státu, jimiž se provádí postup výměny informací na žádost zavedený směrnicí 2011/16, vyloučily možnost, aby rozhodnutí, kterým příslušný orgán tohoto členského státu uloží držiteli informací povinnost poskytnout mu tyto informace na základě žádosti o výměnu informací pocházející od příslušného orgánu jiného členského státu, bylo napadeno prostředkem nápravy podaným zaprvé takovýmto držitelem informací, zadruhé daňovým poplatníkem, s nímž je v tomto jiném členském státě vedeno šetření, pro jehož účely byla tato žádost podána, a zatřetí třetími osobami, kterých se předmětné informace týkají.
- 45 Jak vyplývá z čl. 51 odst. 1 Listiny, jsou její ustanovení určena členskými státem, výhradně pokud uplatňují unijní právo.
- 46 O takové uplatňování unijního práva, v jehož důsledku se použije Listina, se jedná i v případě, kdy členský stát přijme právní úpravu, která upřesňuje pravidla postupu výměny informací na žádost zavedeného směrnicí 2011/16 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, body 34 až 37), zejména stanovením možnosti příslušného orgánu přijmout rozhodnutí ukládající držiteli informací povinnost mu tyto informace poskytnout.
- 47 Článek 47 Listiny v prvním pododstavci stanoví, že každý, jehož práva a svobody zaručené unijním právem byly porušeny, má za podmínek stanovených tímto článkem právo na účinné prostředky nápravy před soudem. Tomuto právu odpovídá povinnost uložená členskými státem v čl. 19 odst. 1 druhém pododstavci SEU, aby stanovily prostředky nezbytné k zajištění účinné právní ochrany v oblastech pokrytých unijním právem.
- 48 Článek 7 Listiny zakotvuje právo na respektování soukromého života a její článek 8 upravuje právo na ochranu osobních údajů.
- 49 Žádné z těchto tří práv nepředstavuje absolutní výsadu, neboť každé z nich musí být nahlíženo ve vztahu k jeho společenské funkci (v souvislosti s právem na účinnou právní ochranu viz rozsudek ze dne 18. března 2010, Alassini a další, C-317/08 až C-320/08, EU:C:2010:146, bod 63 a citovaná judikatura, a v souvislosti s právem na respektování soukromého života a právem na ochranu osobních údajů viz rozsudek ze dne 16. července 2020, Facebook Ireland a Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, bod 172 a citovaná judikatura).

- 50 Jedná-li se v určité věci současně o více práv zaručených Listinou a mohou-li se tato práva dostat do vzájemného střetu, je možné, aby nutné vyvážení těchto práv s cílem zajistit spravedlivou rovnováhu mezi ochranou spojenou s každým z nich vedlo k omezení těchto práv (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. ledna 2008, *Promusicae*, C-275/06, EU:C:2008:54, body 63 až 65, a ze dne 27. března 2014, *UPC Telekabel Wien*, C-314/12, EU:C:2014:192, bod 46).
- 51 Článek 52 odst. 1 Listiny mimoto stanoví, že omezení výkonu práv a svobod zaručených Listinou mohou být zavedena za podmínky, že zaprvé jsou tato omezení stanovena zákonem, zadruhé respektují podstatu dotčených práv a svobod a zatřetí jsou při dodržení zásady proporcionality nezbytná a skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého.
- 52 V projednávané věci se však ona tři základní práva, o něž tu jde, nemohou dostat do vzájemného střetu, nýbrž se uplatní navzájem komplementárním způsobem. Účinnost ochrany, kterou má článek 47 Listiny poskytovat nositeli práva zaručeného tímto článkem, se totiž může projevit a posuzovat pouze ve vztahu k takovým hmotným právům, jaká jsou uvedena v člancích 7 a 8 Listiny.
- 53 Z prvních otázek ve věcech C-245/19 a C-246/19, posuzovaných ve světle jejich odůvodnění, konkrétně vyplývá, že se předkládající soud táže, zda musí být článek 47 Listiny vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní právní úprava může zbavit držitele informací, daňového poplatníka, s nímž je vedeno daňové šetření, a třetí osoby, kterých se tyto informace týkají, možnosti podat přímou žalobu proti rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit uvedené informace daňovému orgánu, o kterémžto rozhodnutí má předkládající soud za to, že může zasáhnout do práv zaručených těmito jednotlivým osobám v člancích 7 a 8 Listiny.

K právu na účinnou právní ochranu zaručenému v článku 47 Listiny

- 54 Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, právo na účinnou právní ochranu je uplatnitelné již na základě samotného článku 47 Listiny, aniž by jeho obsah musel být upřesněn dalšími ustanoveními unijního práva nebo ustanoveními vnitrostátního práva členských států (rozsudky ze dne 17. dubna 2018, *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, bod 78, a ze dne 29. července 2019, *Torubarov*, C-556/17, EU:C:2019:626, bod 56).
- 55 Přiznání tohoto práva v určitém konkrétním případě však předpokládá, jak vyplývá z čl. 47 prvního pododstavce Listiny, že se osoba, která je uplatňuje, dovolává práv nebo svobod zaručených unijním právem.

– K právu na účinnou právní ochranu držitele informací, jemuž příslušný orgán nařídil sdělení těchto informací

- 56 Jak vyplývá z vyjádření předkládajícího soudu shrnutých v bodě 26 tohoto rozsudku a z vnitrostátních ustanovení citovaných v bodech 17 až 19 tohoto rozsudku, je držitelem informací, o něhož jde ve věcech v původním řízení, právnická osoba, které příslušný vnitrostátní orgán rozhodnutím uložil povinnost tyto informace sdělit, jejíž nesplnění může vést k uložení sankce.
- 57 Pokud jde zaprvé o otázku, zda musí být takové osobě přiznáno v případě takového rozhodnutí právo na účinnou právní ochranu zaručené článkem 47 Listiny, je třeba předeslat, 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 je obecnou zásadou unijního práva (rozsudky ze dne 21. září 1989, *Hoechst v. Komise*, 46/87 a 227/88, EU:C:1989:337, bod 19, a ze dne 13. září 2018, *UBS Europe a další*, C-358/16, EU:C:2018:715, bod 56).

- 58 Tého 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 uložení povinnosti sdělit informace nebo sankce uložená za nesplnění této povinnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 51 a 52).
- 59 Z toho vyplývá, že právnické osobě, které příslušný vnitrostátní orgán vydal takové rozhodnutí ukládající povinnost sdělit informace, jako jsou rozhodnutí v původních řízeních, musí být v případě takového rozhodnutí přiznáno právo na účinnou právní ochranu zaručené článkem 47 Listiny.
- 60 Pokud jde zadruhé o otázku, zda může být výkon tohoto práva omezen vnitrostátními právními předpisy, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že výkon práva na účinnou právní ochranu před soudem zakotveného v článku 47 Listiny může být omezen unijním normotvůrcem nebo – neexistuje-li unijní právní úprava v dané oblasti – členskými státy, jsou-li splněny podmínky stanovené v čl. 52 odst. 1 Listiny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2016, *Star Storage a další*, C-439/14 a C-488/14, EU:C:2016:688, body 46 a 49)
- 61 Z žádného ustanovení směrnice 2011/16, kterou provádějí právní předpisy, o něž jde v původních řízeních, v daném případě nevyplývá, že by měl unijní normotvůrce v úmyslu omezit výkon práva na účinnou právní ochranu v případě takového rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, jako jsou rozhodnutí v původních řízeních.
- 62 Směrnice 2011/16 mimoto v čl. 25 odst. 1 odkazuje na unijní právní úpravu týkající se zpracování osobních údajů, když stanoví, že se na veškerou výměnu informací podle této směrnice vztahují ustanovení směrnice 95/46, která – jak bylo připomenuto v bodě 11 tohoto rozsudku – byla s účinností od 25. května 2018, tedy po přijetí rozhodnutí, o něž jde v původních řízeních, zrušena a nahrazena nařízením 2016/679, jehož cílem je zejména zajistit a upřesnit právo na ochranu osobních údajů zaručené článkem 8 Listiny.
- 63 V článku 22 směrnice 95/46, který byl v podstatě převzat do článku 79 nařízení 2016/679, se přitom zdůrazňuje, že každá osoba musí mít v případě porušení práv, která jí zaručují předpisy použitelné na zpracování takových údajů, právo předložit věc soudu.
- 64 Z toho vyplývá, že unijní normotvůrce sám neomezil výkon práva na účinnou právní ochranu zakotveného v článku 47 Listiny a že členské státy mohou tento výkon omezit za podmínky, že dodrží požadavky stanovené v čl. 52 odst. 1 Listiny.
- 65 Jak bylo připomenuto v bodě 51 tohoto rozsudku, toto ustanovení zejména vyžaduje, aby každé omezení výkonu práv a svobod zaručených Listinou respektovalo jejich podstatu.
- 66 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora 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 (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. listopadu 2012, *Otis a další*, C-199/11, EU:C:2012:684, bod 49, a ze dne 12. prosince 2019, *Aktiva Finants*, C-433/18, EU:C:2019:1074, bod 36). Tato osoba mimoto nemůže být za účelem přístupu k takovému soudu nucena porušit právní normu nebo povinnost a vystavovat se sankci spojené s jejím porušením (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 1. dubna 2004, *Komise v. Jégo-Quére*, C-263/02 P, EU:C:2004:210, bod 35, ze dne 13. března 2007, *Unibet*, C-432/05, EU:C:2007:163, bod 64, a ze dne 3. října 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami a další v. Parlament a Rada*, C-583/11 P, EU:C:2013:625, bod 104).

- 67 V projednávaném případě přitom z vyjádření předkládajícího soudu shrnutých v bodě 32 tohoto rozsudku vyplývá, že s ohledem na právní úpravu, o níž jde ve věcech v původním řízení, platí, že pouze pokud osoba, které je určeno takové rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, jako jsou rozhodnutí v původních řízeních, toto rozhodnutí nerespektuje a následně je jí z tohoto důvodu uložena sankce, má tato osoba možnost uvedené rozhodnutí incidenčně napadnout v rámci žaloby, kterou je oprávněna podat proti takové sankci.
- 68 Z toho vyplývá, že v případě rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, které by bylo svévolné nebo nepřiměřené, 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.
- 69 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava v původních řízeních, která vylučuje možnost, aby držitel informací, vůči němuž vydá příslušný vnitrostátní orgán rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit tyto informace, podal proti tomuto rozhodnutí přímou žalobu, nerespektuje podstatu práva na účinnou právní ochranu zaručeného článkem 47 Listiny, v důsledku čehož takové právní úpravě brání čl. 52 odst. 1 Listiny.

– K právu na účinnou právní ochranu daňového poplatníka, s nímž je vedeno šetření, pro jehož účely bylo vydáno rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace

- 70 Jak vyplývá z vyjádření předkládajícího soudu shrnutých v bodě 24 tohoto rozsudku, daňovým poplatníkem v původních řízeních je fyzická osoba, která má bydliště v jiném členském státě, než je členský stát orgánu, který vydal rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, o něž jde v původních řízeních, a s níž je v prvně uvedeném členském státě vedeno šetření směřující k určení její situace z hlediska daňových právních předpisů tohoto členského státu.
- 71 Ze znění rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, o něž jde v původních řízeních, převzatého v bodech 26 a 36 tohoto rozsudku, dále vyplývá, že informace, které mají být podle těchto rozhodnutí sděleny orgánu, který je vydal, se týkají bankovních účtů a finančních aktiv, jejichž majitelem nebo skutečným vlastníkem je tato osoba, jakož i různých právních, bankovních, finančních nebo obecně hospodářských operací, které mohly být uskutečněny touto osobou nebo třetími osobami jednajícími na její účet nebo v jejím zájmu.
- 72 Pokud jde na prvním místě o otázku, zda má být takové osobě v případě takových rozhodnutí přiznáno právo na účinnou právní ochranu zakotvené v článku 47 Listiny, je třeba uvést, že tato osoba je zjevně nositelem práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 Listiny i práva na ochranu osobních údajů zaručeného v čl. 8 odst. 1 Listiny, které v případě fyzických osob úzce souvisí s právem na respektování jejich soukromého života [rozsudky ze dne 9. listopadu 2010, Volker und Markus Schecke a Eifert, C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 47, a ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparentnost sdružování), C-78/18, EU:C:2020:476, body 123 a 126].
- 73 Z ustálené judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že sdělení informací týkajících se identifikované či identifikovatelné fyzické osoby třetí osobě, včetně orgánu veřejné moci, a opatření ukládající nebo umožňující toto sdělení představují – aniž je tím dotčena jejich případná odůvodněnost – zásahy do práva této osoby na respektování jejího soukromého života i do jejího práva na ochranu osobních údajů, které se jí týkají, bez ohledu na to, zda se jedná o informace citlivé, či nikoli, a bez ohledu na jejich následné použití, ledaže k tomuto sdělení došlo při dodržení ustanovení unijního práva a případně za tím účelem přijatých ustanovení vnitrostátního práva [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparentnost sdružování), C-78/18, EU:C:2020:476, body 124 a 126, a ze dne 16. července 2020, Facebook Ireland a Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, bod 171 a citovaná judikatura].

- 74 Skutečnost, že jsou orgánu veřejné moci sděleny takové informace týkající se identifikované nebo identifikovatelné fyzické osoby, jako jsou informace uvedené v bodě 71 tohoto rozsudku, a opatření, které podobně jako rozhodnutí uvedená v témže bodě ukládá toto sdělení, tak mohou porušit právo na respektování soukromého života dotčené osoby, jakož i její právo na ochranu osobních údajů, které se jí týkají.
- 75 Takovému daňovému poplatníkovi, jako je poplatník uvedený v bodě 70 tohoto rozsudku, tudíž musí být v případě takového rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, jako jsou rozhodnutí v původních řízeních, přiznáno právo na účinnou právní ochranu zaručené článkem 47 Listiny.
- 76 Pokud jde na druhém místě o otázku, zda může být výkon tohoto práva na základě čl. 52 odst. 1 Listiny omezen tak, že bude vyloučena možnost takové osoby podat proti tomuto rozhodnutí přímou žalobu, je třeba připomenout, že takové omezení musí být zaprvé stanoveno zákonem, což zejména implikuje, jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, že jeho právní základ musí jasně a přesně definovat jeho rozsah (rozsudky ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 81, a ze dne 8. září 2020, *Recorded Artists Actors Performers*, C-265/19, EU:C:2020:677, bod 86).
- 77 V daném případě ze znění vnitrostátních právních předpisů, o něž jde v původních řízeních, vyplývá, že tento požadavek je naplněn.
- 78 Zadruhé musí být respektována podstata práva na účinnou právní ochranu, přičemž tento požadavek musí být posuzován zejména z hlediska skutečností uvedených v bodě 66 tohoto rozsudku.
- 79 Z judikatury Soudního dvora v tomto ohledu vyplývá, že uvedený požadavek jako takový neznamená, že nositel tohoto práva musí mít k dispozici přímý prostředek nápravy určený hlavně ke zpochybnění daného opatření, jestliže vedle toho existuje jeden nebo více prostředků nápravy k různým příslušným vnitrostátním soudům, které mu umožňují domoci se incidenčně soudního přezkumu tohoto opatření, aby bylo zajištěno dodržování práv a svobod, které mu unijní právo zaručuje, aniž by se za tím účelem musel vystavovat riziku uložení sankce za nedodržení daného opatření (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. března 2007, *Unibet*, C-432/05, EU:C:2007:163, body 47, 49, 53 až 55, 61 a 64, a ze dne 21. listopadu 2019, *Deutsche Lufthansa*, C-379/18, EU:C:2019:1000, bod 61).
- 80 V daném případě je třeba v této souvislosti uvést, že se postavení daňového poplatníka, s nímž je vedeno šetření, liší od postavení držitele informací týkajících se tohoto daňového poplatníka. Jak je totiž uvedeno v bodě 68 tohoto rozsudku, tento držitel informací by v případě, že by neexistovala možnost podat přímou žalobu proti rozhodnutí, které je mu určeno a ukládá mu právní povinnost sdělit dotčené informace, byl zbaven jakékoliv účinné soudní ochrany. Daňový poplatník naproti tomu není adresátem takového rozhodnutí a nevztahuje se na něj žádná právní povinnost, kterou by toto rozhodnutí ukládalo, a tudíž ani riziko, že mu bude uložena sankce za nedodržení tohoto rozhodnutí. Z toho důvodu není takový daňový poplatník nucen jednat v rozporu s právem, aby mohl uplatnit své právo na účinnou právní ochranu, takže se na něj judikatura citovaná ve druhé větě bodu 66 tohoto rozsudku nevztahuje.
- 81 Takové rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, o něž jde v původních řízeních, je mimoto vydáno v rámci předběžné fáze šetření vedeného s příslušným daňovým poplatníkem, během níž jsou shromažďovány informace týkající se daňové situace tohoto daňového poplatníka a která není kontradiktorní povahy. Pouze následná fáze tohoto šetření, která je zahájena zasláním návrhu na opravu nebo na dodatečné vyměření daně příslušnému daňovému poplatníkovi, totiž jednak vykazuje kontradiktorní povahu, což znamená, že má tento daňový poplatník možnost uplatnit své právo být vyslechnut (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2013, *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, body 40 a 44), a jednak může vést k přijetí rozhodnutí o opravě nebo o dodatečném vyměření daně určeného tomuto daňovému poplatníkovi.

- 82 Právě toto posledně uvedené rozhodnutí je přitom aktem, ve vztahu k němuž musí mít dotčený daňový poplatník právo na účinný prostředek nápravy, což předpokládá, že soud, kterému bude spor předložen, bude příslušný k přezkumu všech právních a skutkových otázek relevantních pro vyřešení tohoto sporu, jak je uvedeno v bodě 66 tohoto rozsudku, a zejména k ověření, že důkazy, na kterých je tento akt založen, nebyly získány nebo použity v rozporu s právy a svobodami, které jsou dotyčné osobě zaručeny unijním právem (obdobně viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, body 87 až 89).
- 83 Pokud tedy takové rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, o něž jde v původních řízeních, vede vnitrostátní orgán, který o tyto informace požádal, k přijetí rozhodnutí o opravě nebo o dodatečném vyměření daně, které se na těchto informacích zakládá jakožto na důkazech, může daňový poplatník, s nímž je vedeno šetření, incidenčně zpochybnit první z těchto rozhodnutí a podmínky získání a použití důkazů, které byly na základě tohoto rozhodnutí shromážděny, v rámci prostředku nápravy, který může podat proti druhému z uvedených rozhodnutí.
- 84 Proto je třeba mít za to, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava v původních řízeních, nezasahuje do podstaty práva na účinnou právní ochranu zaručeného dotčenému daňovému poplatníkovi. Navíc neomezuje přístup této osoby k prostředkům nápravy stanoveným v souladu s čl. 79 odst. 1 nařízení 2016/679, do něhož je v pozměněné podobě převzat článek 22 směrnice 95/46, pokud má uvedený daňový poplatník za to, že práva, která mu přiznává toto nařízení, byla porušena v důsledku zpracování osobních údajů, které se ho týkají.
- 85 Zatřetí, jak je uvedeno v bodě 51 tohoto rozsudku, musí být takové vnitrostátní právní předpisy při dodržení zásady proporcionality nezbytné a musí skutečně odpovídat cíli obecného zájmu, který uznává Unie. Je tedy třeba postupně ověřit, zda tyto právní předpisy odpovídají cíli obecného zájmu, který uznává Unie, a pokud ano, zda dodržují zásadu proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. července 2017, *Fries*, C-190/16, EU:C:2017:513, bod 39, a ze dne 12. července 2018, *Spika a další*, C-540/16, EU:C:2018:565, bod 40).
- 86 Předkládající soud v tomto ohledu zdůrazňuje, že právní předpisy, o něž jde v původních řízeních, provádějí směrnicí 2011/16, jejíž bod 27 odůvodnění předpokládá zavedení nezbytných a přiměřených omezení ochrany fyzických osob v souvislosti se zpracováním jejich osobních údajů, jak je zajištěna směrnicí 95/46, a v jejichž bodech 1 a 2 odůvodnění se uvádí, že jejím cílem je přispět k boji proti mezinárodním daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem posílením spolupráce mezi příslušnými vnitrostátními orgány v této oblasti.
- 87 Tento cíl je přitom cílem obecného zájmu uznávaným Unií ve smyslu čl. 52 odst. 1 Listiny [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. října 2013, *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, bod 32, ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 76, a ze dne 26. února 2019, *X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích)*, C-135/17, EU:C:2019:136, body 74 a 75], který umožňuje zavést omezení výkonu práv zaručených články 7, 8 a 47 Listiny, ať už jsou nahlíženy samostatně, nebo společně.
- 88 Z toho vyplývá, že cíl sledovaný vnitrostátní právní úpravou, o níž jde v původních řízeních, představuje cíl obecného zájmu, který Unie uznává.
- 89 Tento cíl, kterým je boj proti mezinárodním daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, se projevuje zejména v člancích 5 až 7 směrnice 2011/16 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 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 46, 47 a 77).

- 90 Zájem na efektivnosti a rychlosti této spolupráce, v němž se konkretizuje cíl spočívající v boji proti mezinárodním daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, na kterém stojí směrnice 2011/16, přitom vyžaduje zejména dodržení všech lhůt stanovených v článku 7 této směrnice.
- 91 S ohledem na tuto situaci je třeba mít za to, že vnitrostátní právní úprava, která vylučuje možnost podat přímou žalobu proti takovému rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, jako jsou rozhodnutí v původních řízeních, ze strany daňového poplatníka, s nímž je vedeno šetření, pro jehož účely byla podána žádost o výměnu informace, na jejímž základě příslušný vnitrostátní orgán přijal toto rozhodnutí, je způsobilá dosáhnout cíle směrnice 2011/16 spočívajícího v boji proti mezinárodním daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem a je nezbytná k dosažení tohoto cíle.
- 92 Kromě toho se tato právní úprava nejeví jako nepřiměřená, neboť takové rozhodnutí neukládá dotyčnému daňovému poplatníkovi žádnou právní povinnost ani ho nevystavuje riziku sankce a tento daňový poplatník má možnost toto rozhodnutí incidenčně napadnout v rámci prostředku nápravy podaného proti pozdějšímu rozhodnutí o opravě nebo o dodatečném vyměření daně.
- 93 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že článek 47 Listiny, ve spojení s jejími články 7 a 8 a čl. 52 odst. 1, nebrání tomu, aby takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou právní předpisy v původních řízeních, vyloučily možnost, aby rozhodnutí, kterým příslušný orgán členského státu uloží držiteli informací povinnost poskytnout mu tyto informace na základě žádosti o výměnu informací pocházející od příslušného orgánu jiného členského státu, bylo napadeno přímou žalobou podanou daňovým poplatníkem, s nímž je v tomto jiném členském státě vedeno šetření, pro jehož účely byla tato žádost podána.
- *K právu na účinnou právní ochranu dotčených třetích osob*
- 94 Jak vyplývá z bodů 26, 36 a 71 tohoto rozsudku, dotčené třetí osoby, na které poukazuje předkládající soud, jsou právnické osoby, se kterými daňový poplatník, s nímž je vedeno šetření, pro jehož účely byla vydána rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, o něž jde v původních řízeních, udržuje nebo může udržovat právní, bankovní, finanční nebo obecně hospodářské vztahy.
- 95 Na prvním místě je třeba určit, zda takovým třetím osobám musí být v takové situaci, jako je situace v původních řízeních, přiznáno právo na účinnou právní ochranu zakotvené v článku 47 Listiny.
- 96 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že stejně jako právnická osoba, která je držitelem informací a vůči níž příslušný vnitrostátní orgán vydá rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit tyto informace, se tyto třetí osoby mohou dovolávat ochrany – které požívají všechny fyzické nebo právnické osoby na základě obecné zásady unijního práva uvedené v bodě 57 tohoto rozsudku – před svévolnými nebo nepřiměřenými zásahy veřejné moci do jejich soukromé sféry činnosti, i když sdělení právních, bankovních, finančních nebo obecně hospodářských informací, které se jich týkají, orgánu veřejné moci nemůže být nijak považováno za úkony týkající se samotného těžiště této činnosti [v tomto smyslu viz EŠLP, 16. června 2015 (rozh.), Othymia Investments BV v. Nizozemsko, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, bod 37, 7. července 2015, M. N. a další v. San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, body 51 a 54, a 22. prosince 2015, G. S. B. v. Švýcarsko, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, body 51 a 93].
- 97 Takovým třetím osobám tedy musí být v případě rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, které by mohlo porušovat jejich právo na tuto ochranu, přiznáno právo na účinnou právní ochranu.
- 98 Pokud jde na druhém místě o otázku, zda výkon práva na účinnou právní ochranu zaručeného třetím osobám, kterých se předmětné informace týkají, může být omezen tak, že by tyto osoby nemohly v případě takového rozhodnutí podat přímou žalobu, je třeba zaprvé zdůraznit, že vnitrostátní právní úprava, o níž jde ve věcech v původním řízení, jasně a přesně vymezuje omezení výkonu tohoto práva.

- 99 Pokud jde zadruhé o požadavek respektování podstaty práva na účinnou právní ochranu, je třeba uvést, že třetí osoby, kterých se předmětné informace týkají, nepodléhají – na rozdíl od držitele těchto informací, vůči němuž vydal příslušný orgán členského státu rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit tyto informace – právní povinnosti uvedené informace sdělit, a tudíž ani nejsou vystaveny riziku, že jim bude uložena sankce za nesplnění takové právní povinnosti. Judikatura citovaná ve druhé větě bodu 66 tohoto rozsudku se na ně tudíž nevztahuje.
- 100 Dále je pravda, že sdělení informací týkajících se uvedených třetích osob orgánu veřejné moci osobou, již je určeno rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit je tomuto orgánu veřejné moci, může zasáhnout do práva těchto třetích osob na ochranu před svévolnými nebo nepřiměřenými zásahy orgánů veřejné moci do jejich soukromé sféry činnosti, a tím jim způsobit újmu.
- 101 Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že možnost jednotlivce podat žalobu k soudu za účelem určení, že došlo k porušení práv, která mu jsou zaručena unijním právem, a získání náhrady škody, která mu byla způsobena tímto porušením, zajišťuje tomuto jednotlivci účinnou soudní ochranu, pokud má soud, kterému byl spor předložen, možnost přezkoumat akt nebo opatření, které toto porušení a tuto újmu způsobily (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, bod 58).
- 102 Z toho v daném případě plyne, že respektování podstaty práva na účinnou právní ochranu nevyžaduje, aby takoví jednotlivci, jako jsou třetí osoby, kterých se předmětné informace týkají, ale které nepodléhají právní povinnosti tyto informace sdělit, a tudíž ani nejsou vystaveny riziku, že jim bude uložena sankce za nesplnění takové právní povinnosti, měli kromě toho možnost podat přímou žalobu proti rozhodnutí o uložení povinnosti tyto informace sdělit.
- 103 Zatřetí je třeba připomenout, že vnitrostátní právní předpisy, o něž jde v původních řízeních, sledují cíl obecného zájmu, který uznává Unie, jak je uvedeno v bodech 86 až 88 tohoto rozsudku.
- 104 Pokud jde o požadavek nezbytnosti a přiměřenosti těchto právních předpisů z hlediska takového cíle, je třeba jej považovat, jak vyplývá z bodů 90 až 92 tohoto rozsudku, za splněný vzhledem ke lhůtám, které musí být dodrženy k zajištění efektivnosti a rychlosti postupu výměny informací, ve kterém se konkretizuje cíl spočívající v boji proti mezinárodním daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, na němž stojí směrnice 2011/16, a vzhledem k možnosti dotčených osob podat žalobu k soudu za účelem určení, že došlo k porušení práv, která jim jsou zaručena unijním právem, a získání náhrady škody.
- 105 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázky ve věcech C-245/19 a C-246/19 odpovědět tak, že článek 47 Listiny, ve spojení s jejími články 7 a 8 a čl. 52 odst. 1, musí být vykládán v tom smyslu, že:
- brání tomu, aby právní předpisy členského státu, jimiž se provádí postup výměny informací na žádost zavedený směrnicí 2011/16, vyloučily možnost, aby rozhodnutí, kterým příslušný orgán tohoto členského státu uloží držiteli informací povinnost poskytnout mu tyto informace na základě žádosti o výměnu informací pocházející od příslušného orgánu jiného členského státu, bylo napadeno prostředkem nápravy podaným takovýmto držitelem informací, a
 - nebrání tomu, aby takové právní předpisy vyloučily možnost, aby bylo takové rozhodnutí napadeno prostředkem nápravy podaným daňovým poplatníkem, s nímž je v tomto jiném členském státě vedeno šetření, pro jehož účely byla tato žádost podána, a třetími osobami, kterých se předmětné informace týkají.

Ke druhé otázce ve věci C-245/19

- 106 S ohledem na odpovědi na první otázky ve věcech C-245/19 a C-246/19 a na skutečnost, že druhé otázky v těchto věcech byly položeny pouze pro případ kladné odpovědi na tyto otázky, je třeba odpovědět pouze na druhou otázku ve věci C-245/19.
- 107 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 vykládány v tom smyslu, že rozhodnutí, kterým příslušný orgán členského státu uloží držiteli informací povinnost sdělit mu tyto informace na základě žádosti o výměnu informací od příslušného orgánu jiného členského státu, je třeba – posuzováno společně s touto žádostí – považovat za rozhodnutí týkající se informací, které se nejeví jako zjevně postrádající jakýkoli předpokládaný význam, uvádí-li toto rozhodnutí totožnost držitele předmětných informací, totožnost daňového poplatníka, s nímž je vedeno šetření, pro jehož účely byla žádost o výměnu informací podána, a období, na které se tato žádost vztahuje, a týká-li se smluv, faktur a plateb, které sice nejsou podrobně určeny, ale jsou definovány zaprvé tím, že je uzavřel či uskutečnil držitel informací, zadruhé tím, že se tak stalo v období, na které se toto šetření vztahuje, a zatřetí tím, že mají vazbu na určeného daňového poplatníka.
- 108 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.
- 109 Článek 5 této směrnice stanoví, že na žádost vnitrostátního orgánu, který má v úmyslu získat takové informace, nazývaného „dožadující orgán“, mu orgán, kterému je tato žádost adresována, nazývaný „dožádaný orgán“, tyto informace sdělí, případně poté, co je získá v šetření.
- 110 Smyslem výrazu „předpokládaný význam“ uvedeného v čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16 je, jak již Soudní dvůr uvedl, 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 povinnost (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 63 a 66 až 68).
- 111 Kromě toho musí být tento výraz vykládán ve světle obecné zásady unijního práva – uvedené v bodě 57 tohoto rozsudku – týkající se ochrany fyzických nebo právnických osob před svévolnými nebo nepřiměřenými zásahy veřejné moci do jejich soukromé sféry činnosti.
- 112 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že i když má 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 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 70 a 71).
- 113 Rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, které by dožádaný orgán vydal na základě žádosti dožadujícího orgánu o výměnu informací, jejímž cílem by bylo libovolně podnikat kroky za účelem shromáždění informací, jak je uvedeno v bodě 9 odůvodnění směrnice 2011/16, by bylo obdobou svévolného nebo nepřiměřeného zásahu veřejné moci.
- 114 Z toho vyplývá, že informace, které by byly požadovány k libovolnému podnikání kroků za účelem shromáždění informací, nemohou být v žádném případě považovány za mající „předpokládaný význam“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16.

- 115 V tomto ohledu musí dožadující orgán ověřit, zda odůvodnění žádosti o výměnu informací, které mu zaslal dožadující orgán, je dostatečné k prokázání, že se dotčené informace nejeví jako zcela postrádající předpokládaný význam se zřetelem k totožnosti daňového poplatníka, s nímž je vedeno šetření, pro jehož účely byla tato žádost podána, se zřetelem k potřebám takového šetření, a – je-li nezbytné získat dotčené informace od osoby, která je jejich držitelem – se zřetelem k totožnosti této osoby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 76, 78, 80 a 82).
- 116 Kromě toho v případě, že tato osoba podala žalobu proti rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace, které jí bylo určeno, musí příslušný soud ověřit, zda odůvodnění tohoto rozhodnutí a žádosti, o kterou se toto rozhodnutí opírá, je dostatečné k prokázání, že se dotčené informace nejeví jako zjevně postrádající jakýkoli předpokládaný význam se zřetelem k totožnosti příslušného daňového poplatníka, se zřetelem k osobě, která je držitelem těchto informací, a se zřetelem k potřebám daného šetření (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 86).
- 117 Právě z hlediska těchto skutečností je tedy třeba určit, zda se takové rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, jako je rozhodnutí v původním řízení ve věci C-245/19, posuzované společně s žádostí o výměnu informací, o kterou se opírá, týká informací, které se nejeví jako zjevně postrádající jakýkoli předpokládaný význam.
- 118 V této souvislosti je třeba uvést, že takové rozhodnutí, posuzované společně s takovou žádostí, se očividně týká informací, které se nejeví jako zjevně postrádající jakýkoli předpokládaný význam, jelikož uvádí totožnost daňového poplatníka, s nímž je vedeno šetření, pro jehož účely byla tato žádost podána, dále období, na které se toto šetření vztahuje, a totožnost osoby, která je držitelem informací týkajících se smluv, faktur a plateb, které byly uzavřeny či uskutečněny během tohoto období a mají vazbu na příslušného daňového poplatníka.
- 119 Pochybnosti předkládajícího soudu nicméně vyplývají ze skutečnosti, že se toto rozhodnutí, posuzované společně s touto žádostí, týká smluv, faktur a plateb, které nejsou podrobně určeny.
- 120 Zprv je třeba poznamenat, že se uvedené rozhodnutí, posuzované společně s uvedenou žádostí, nepochybně týká informací, které se nejeví jako zjevně postrádající jakýkoli předpokládaný význam, neboť se týká smluv, faktur a plateb, které byly uzavřeny či uskutečněny v období, na které se šetření vztahuje, osobou, která je držitelem s nimi souvisejících informací, a mají vazbu na daňového poplatníka, s nímž je šetření vedeno.
- 121 Zadruhé je třeba připomenout, že uvedené rozhodnutí bylo přijato a uvedená žádost byla učiněna – jak vyplývá z bodu 81 tohoto rozsudku – během předběžné fáze uvedeného šetření, jejímž cílem je shromáždit informace, s nimiž dožadující orgán již z povahy věci není přesně a úplně obeznámen.
- 122 Za těchto okolností lze předpokládat, že některé z informací, kterých se týká rozhodnutí o uložení povinnosti sdělit informace, z něhož vzešel spor v původním řízení ve věci C-245/19, posuzované společně s žádostí o výměnu informací, o kterou se opírá, se nakonec po provedeném šetření dožadujícího orgánu ukáží z hlediska výsledků tohoto šetření jako nevýznamné.
- 123 S ohledem na závěry v bodech 118 a 120 tohoto rozsudku však tato situace nemůže znamenat, že by dotčené informace mohly být pro účely přezkumu uvedeného v bodech 115 a 116 tohoto rozsudku považovány za zjevně postrádající jakýkoli předpokládaný význam, a tudíž za informace nesplňující požadavky vyplývající z čl. 1 odst. 1 a z článku 5 směrnice 2011/16.
- 124 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku ve věci C-245/19 odpovědět tak, že čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že rozhodnutí, kterým příslušný orgán členského státu uloží držiteli informací povinnost sdělit mu tyto informace na základě

žádosti o výměnu informací od příslušného orgánu jiného členského státu, je třeba – posuzováno společně s touto žádostí – považovat za rozhodnutí týkající se informací, které se nejeví jako zjevně postrádající jakýkoli předpokládaný význam, uvádí-li toto rozhodnutí totožnost držitele předmětných informací, totožnost daňového poplatníka, s nímž je vedeno šetření, pro jehož účely byla žádost o výměnu informací podána, a období, na které se tato žádost vztahuje, a týká-li se smluv, faktur a plateb, které sice nejsou podrobně určeny, ale jsou definovány zaprvé tím, že je uzavřel či uskutečnil držitel informací, zadruhé tím, že se tak stalo v období, na které se toto šetření vztahuje, a zatřetí tím, že mají vazbu na určeného daňového poplatníka.

K nákladům řízení

¹²⁵ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původních řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporům probíhajícím před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

- 1) Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie, ve spojení s jejími články 7 a 8 a čl. 52 odst. 1, musí být vykládán v tom smyslu, že:
 - brání tomu, aby právní předpisy členského státu, jimiž se provádí postup výměny informací na žádost zavedený směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, ve znění směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014, vyloučily možnost, aby rozhodnutí, kterým příslušný orgán tohoto členského státu uloží držiteli informací povinnost poskytnout mu tyto informace na základě žádosti o výměnu informací pocházející od příslušného orgánu jiného členského státu, bylo napadeno prostředkem nápravy podaným takovýmto držitelem informací, a
 - nebrání tomu, aby takové právní předpisy vyloučily možnost, aby bylo takové rozhodnutí napadeno prostředkem nápravy podaným daňovým poplatníkem, s nímž je v tomto jiném členském státě vedeno šetření, pro jehož účely byla tato žádost podána, a třetími osobami, kterých se předmětné informace týkají.
- 2) Článek 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16, ve znění směrnice 2014/107, musí být vykládány v tom smyslu, že rozhodnutí, kterým příslušný orgán členského státu uloží držiteli informací povinnost sdělit mu tyto informace na základě žádosti o výměnu informací od příslušného orgánu jiného členského státu, je třeba – posuzováno společně s touto žádostí – považovat za rozhodnutí týkající se informací, které se nejeví jako zjevně postrádající jakýkoli předpokládaný význam, uvádí-li toto rozhodnutí totožnost držitele předmětných informací, totožnost daňového poplatníka, s nímž je vedeno šetření, pro jehož účely byla žádost o výměnu informací podána, a období, na které se tato žádost vztahuje, a týká-li se smluv, faktur a plateb, které sice nejsou podrobně určeny, ale jsou definovány zaprvé tím, že je uzavřel či uskutečnil držitel informací, zadruhé tím, že se tak stalo v období, na které se toto šetření vztahuje, a zatřetí tím, že mají vazbu na určeného daňového poplatníka.

Podpisy.