Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 10. ledna 2017 [1] [i]

Věc C-682/15

Berlioz Investment Fund SA
proti
Directeur de l'administration des Contributions directes

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Cour administrative (vyšší správní soud, Lucembursko)]

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2011/16/EU – Článek 1 odst. 1 – Článek 5 – Správní spolupráce v oblasti daní – Výměna informací mezi daňovými správami – Pojem ‚předpokládaný význam' požadovaných informací – Odmítnutí třetí osoby v dožádaném státě sdělit určité informace – Sankce – Uplatňování Listiny základních práv – Článek 47 – Článek 51 odst. 1 – Právo na účinnou soudní ochranu – Právo na opravný prostředek proti žádosti o poskytnutí informací určené třetí osobě"

I – Úvod

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká v podstatě výkladu článku 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 [2], jakož i článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina").

2. Tato žádost byla podána ve specifické atmosféře poznamenané nedávnými odhaleními „finančních skandálů" [3] a dalších případných daňových výhod poskytovaných některými zeměmi nadnárodním společnostem, o kterých se v posledních měsících významně zmiňoval tisk [4]. Tyto události vyvolaly u velkého počtu občanů touhu po větší transparentnosti a spravedlnosti v této oblasti a u některých dokonce neporozumění vzhledem k neexistující daňové harmonizaci v Evropské unii.

3. V tomto kontextu jsou právní nástroje, které umožňují úspěšnější boj proti daňovým únikům – takové jako směrnice 2011/16 – členskými státy stále více využívány. Častější využívání těchto nástrojů nevyhnutelně vyvolává otázku rovnováhy mezi administrativní účinností a dodržováním občanských práv, mezi nimi práva na účinný procesní prostředek.

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Úř. věst. 2011, L 64, s. 1.

3 – Mám na mysli pátrání vedená novináři z různých zemí, sdruženými v International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ, Mezinárodní konzorcium investigativních novinářů), která vedla k odhalením označovaným jako LuxLeaks, SwissLeaks nebo Panama Papers.

4 – Komise zahájila několik šetření vůči různým členským státům, které přiznaly některým podnikům výhodné daňové sazby, jako Nizozemské království společnosti Starbucks, Irsko společnosti Apple, Lucemburské velkovévodství společnostem Mc Donald a Amazon nebo vůči Belgii kvůli jejímu systému označovanému jako „excess profits rulings".

4. Právě tato křehká rovnováha je v konečném důsledku ústředním bodem předběžných otázek položených Cour administrative (vyšší správní soud) (Lucembursko).

II – Právní rámec

A – Unijní právo

1. Listina

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

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

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

Bezplatná právní pomoc je poskytnuta všem, kdo nemají dostatečné prostředky, pokud je to nezbytné k zajištění účinného přístupu ke spravedlnosti.“

2. Směrnice 2011/16

6. Bod 9 odůvodnění směrnice 2011/16 stanoví:

„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.“

7. Podle čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16:

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

8. Článek 5 směrnice 2011/16 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.“

9. Článek 7 odst. 4 směrnice 2011/16 upřesňuje:

„Dožádaný orgán do jednoho měsíce od obdržení žádosti oznámí dožadujícímu orgánu případné nedostatky v ní a případnou nutnost dodat doplňkové podkladové informace. V takovém případě začínají lhůty stanovené v odstavci 1 plynout prvním dnem poté, co dožádaný orgán obdržel potřebné doplňující informace.“

10. Podle článku 17 směrnice 2011/16 nadepsaného „Omezení“:

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

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

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

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

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

11. Podle článku 18 směrnice 2011/16, nadepsaného „Povinnosti“:

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

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

[…]“

12. Konečně čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 upřesňuje minimální informace, které musí být uvedeny ve standardních formulářích používaných v rámci výměny informací. Toto ustanovení zní:

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

a) totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování;

b) daňový účel, k němuž jsou informace požadovány.

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

B – Lucemburské právo

1. Zákon ze dne 29. března 2013

13. Směrnice 2011/16 byla do lucemburského práva provedena zákonem ze dne 29. března 2013, „kterým se provádí směrnice 2011/16/ […]“ (dále jen „zákon ze dne 29. března 2013“).

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

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

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

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

2. Zákon ze dne 25. listopadu 2014

16. 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“ (dále jen „zákon ze dne 25. listopadu 2014“), obsahuje následující ustanovení.

17. Článek 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanoví:

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

[…]

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

[…]“

18. Podle článku 2 zákona ze dne 25. listopadu 2014:

„1. Daňové orgány jsou oprávněny vyžadovat jakékoliv 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.

[…]“

19. Podle článku 3 zákona ze dne 25. listopadu 2014:

„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, který ji podává, 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 jakékoliv jiné osobě, která je v tomto rozhodnutí uvedena.

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

[…]“

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

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

21. Podle článku 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014:

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

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

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

III – Skutkový základ sporu v původním řízení

22. Dne 3. prosince 2014 zaslal příslušný orgán francouzské daňové správy lucemburské daňové správě v rámci zkoumání daňových záležitostí zjednodušené akciové společnosti (société par actions simplifiée) podle francouzského práva Cofima SAS. žádost o informace na základě směrnice 2011/16. Tato žádost se týkala několika informací o společnosti, která vlastnila společnost Cofima, a sice akciové společnosti založené podle lucemburského práva Berlioz Investment SA (dále jen „Berlioz“).

23. Berlioz totiž obdržela dividendy, které jí vyplatila její dceřiná společnost Cofima, osvobozené od srážkové daně a francouzská daňová správa zkoumala, zda byly dodrženy podmínky stanovené v této oblasti francouzským právem. Od svého lucemburského protějšku si přála získat několik informací.

24. Po této žádosti o pomoc přijal ředitel lucemburské správy přímých daní (dále jen „ředitel“) dne 16. března 2015 rozhodnutí, kterým společnosti Berlioz uložil, aby mu sdělila určité informace (dále jen „rozhodnutí o uložení povinnosti“), přičemž se jí zejména dotázal:

– zda je místo skutečného vedení společnosti v Lucembursku a jaké jsou hlavní charakteristiky jejích postupných sídel (popis sídla, rozloha kanceláří společnosti Berlioz, věcné a informatické vybavení náležející společnosti Berlioz, kopie smlouvy o nájmu prostor, adresa), s příslušnými doklady;

– požádal o předložení seznamu zaměstnanců společnosti Berlioz s uvedením jejich funkce v rámci společnosti a označení zaměstnanců, kteří pracují v sídle společnosti;

– zda společnost Berlioz v Lucembursku najímá pracovní sílu;

– zda mezi společnostmi Berlioz a Cofima existuje nějaká smlouva, a pokud ano, požádal o kopii smlouvy;

– požádal, aby uvedla, jaké účasti má společnost Berlioz v dalších společnostech a jak byly tyto účasti financovány, s příslušnými doklady;

– požádal, aby uvedla jména a adresy společníků společnosti Berlioz, jakož i výši kapitálu, který drží každý společník, a procentní podíl každého společníka, a

– požádal, aby uvedla částku, v jaké byly zaúčtovány akcie společnosti Cofima do aktiv společnosti Berlioz před valnou hromadou společnosti Cofima dne 7. března 2012, a aby poskytla historii pořizovacích hodnot akcií společnosti Cofima v aktivech při vkladu provedeném dne 5. prosince 2002, vkladu dne 31. října 2003 a pořízení dne 2. října 2007.

25. Dne 21. dubna 2015 odpověděla společnost Berlioz na příkaz s výjimkou jmen a adres jejích společníků, výše částek kapitálu drženého každým z nich a procentního podílu každého společníka z důvodu, že se nejedná o informace, u nichž lze předpokládat význam ve smyslu směrnice 2011/16 pro kontrolu prováděnou francouzskou daňovou správou.

26. Dne 22. dubna 2015 přikázal ředitel společnosti Berlioz, aby mu vyžádané informace sdělila do 29. dubna 2015 s tím, že pokud je nesdělí, může jí být na základě článku 5 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 uložena daňová správní pokuta. Společnost Berlioz setrvala na odmítnutí poskytnutí informací a ředitel jí dne 18. května 2015 uložil správní pokutu ve výši 250 000 eur.

27. Po uložení této pokuty podala společnost Berlioz k tribunal administratif (nižší správní soud, Lucembursko) žalobu proti rozhodnutí ředitele, kterým jí byla uložena sankce, a požadovala ověření opodstatněnosti rozhodnutí o uložení povinnosti.

28. Rozsudkem ze dne 13. srpna 2015 tribunal administratif (nižší správní soud) rozhodl, že hlavní žaloba na změnu je částečně opodstatněná a snížil pokutu na 150 000 eur. Ve zbývající části žalobu zamítl a uvedl, že není třeba rozhodovat o vedlejší žalobě na neplatnost.

29. Dne 31. srpna 2015 podala společnost Berlioz odvolání ke Cour administrative (vyšší správní soud) a tvrdila, že odmítnutí tribunal administratif (nižší správní soud) ověřit opodstatněnost rozhodnutí o uložení povinnosti v souladu s čl. 6 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 porušuje její právo na účinnou soudní ochranu, jak je zaručeno článkem 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950 [5].

5 – Dále jen „EÚLP“.

30. Cour administrative (vyšší správní soud) měl za to, že bude možná nutné vzít v úvahu Listinu, zejména její článek 47. Poté, co vyzval účastníky sporu v původním řízení, aby se k tomu vyjádřili, přerušil Cour administrative (vyšší správní soud) řízení a rozhodl se předložit Soudnímu dvoru předběžné otázky.

IV – Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

31. Rozhodnutím ze dne 17. prosince 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 18. prosince 2015, se Cour administrative (vyšší správní soud) rozhodl položit Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU následující předběžné otázky:

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

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

3) Bude-li zjištěno, že Listina se v projednávaném případě použije, vyžaduje právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces, jak je zakotveno v článku 47 Listiny, aniž čl. 52 odst. 1 Listiny umožňuje stanovit omezení, aby příslušný vnitrostátní soud mohl vykonávat přezkum v plné jurisdikci a mohl tedy přezkoumat, alespoň na základě námitky protiprávnosti, platnost rozhodnutí o uložení povinnosti přijatého příslušným orgánem členského státu v rámci plnění žádosti o výměnu informací, předložené příslušným orgánem jiného členského státu na základě mimo jiné směrnice 2011/16, v rámci žaloby podané třetí osobou, která je držitelem informací a které je toto rozhodnutí o uložení povinnosti určeno, a směřující proti rozhodnutí o uložení peněžité správní sankce z důvodu nesplnění povinnosti vytýkaného tomuto právnímu subjektu v souvislosti s jeho povinností spolupráce v rámci plnění uvedené žádosti?

4) Bude-li zjištěno, že Listina se v projednávaném případě použije, musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16, ve světle jednak souběžnosti s normou předpokládaného významu vyplývající ze Vzorové daňové smlouvy [Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj] o daních z příjmu a majetku a jednak zásady loajální spolupráce zakotvené v článku 4 SEU, spolu s cílem směrnice 2011/16, vykládány v tom smyslu, že předpokládaný význam, ve vztahu k danému případu zdanění a uvedenému daňovému účelu, informací požadovaných členským státem od jiného členského státu představuje podmínku, kterou musí žádost o informace splňovat, aby příslušnému orgánu dožádaného členského státu vznikla povinnost této žádosti vyhovět a aby bylo legitimní jeho rozhodnutí o uložení povinnosti třetí osobě, která je držitelem informací?

5) Bude-li zjištěno, že Listina se v projednávaném případě použije, musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 ve spojení s článkem 47 Listiny vykládány v tom smyslu, že brání zákonnému ustanovení členského státu, které obecně omezuje přezkum platnosti žádosti o informace ze strany příslušného vnitrostátního orgánu, jednajícího jako orgán dožádaného státu, na kontrolu formální

správnosti, a že vnitrostátnímu soudu ukládají, aby v souvislosti s takovou žalobou, jaká je popsána výše ve třetí otázce, kterou projednává, ověřil dodržení podmínky předpokládaného významu požadovaných informací ze všech hledisek, která se týkají souvislosti s konkrétně dotčeným případem zdanění, uvedeným daňovým účelem a dodržením článku 17 směrnice 2011/16?

6) Bude-li zjištěno, že Listina se v projednávaném případě použije, brání čl. 47 druhý pododstavec Listiny zákonnému ustanovení členského státu, které vylučuje, aby byla příslušnému vnitrostátnímu soudu dožádaného státu v souvislosti s takovou žalobou, jaká je popsána výše ve třetí otázce, kterou projednává, předložena žádost o informace podaná příslušným orgánem jiného členského státu, a vyžaduje, aby tento dokument byl předložen příslušnému vnitrostátnímu soudu a aby třetí osobě, která je držitelem informací, k němu byl umožněn přístup, anebo aby tento dokument byl předložen vnitrostátnímu soudu bez toho, aby třetí osobě, která je držitelem informací, k němu byl umožněn přístup, z důvodu důvěrnosti tohoto dokumentu, pod podmínkou, že všechny obtíže způsobené třetí osobě, která je držitelem informací, omezením jejích práv musí být dostatečně kompenzovány řízením u příslušného vnitrostátního soudu?“

32. Písemná vyjádření předložily společnost Berlioz, lucemburská, belgická, italská, polská a finská vláda, jakož i Evropská komise.

33. Zástupce lucemburské vlády a Komise se vyjádřili při jednání konaném dne 8. listopadu 2016. Zástupce německé vlády a zástupce francouzské vlády, kteří nepředložili písemná vyjádření, měli také možnost přednést na tomto jednání své argumenty.

V – Analýza

A – Úvodní poznámka k článku 47 Listiny a právu, které zakotvuje

34. Článek 47 Listiny je nadepsaný „Právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces“. Tímto ustanovením Listina uznává právo na účinnou právní ochranu zakotvené v článku 13 EÚLP, jakož i právo na spravedlivý proces uznané v čl. 6 odst. 1 EÚLP.

35. Spojitost mezi těmito články EÚLP a článkem 47 Listiny je výslovně zmíněna ve Vysvětleních k Listině základních práv: čl. 47 první pododstavec Listiny „je založen na článku 13 EÚLP“, druhý pododstavec „odpovídá čl. 6 odst. 1 EÚLP“ [6].

36. V souladu s čl. 52 odst. 3 Listiny tedy musí mít právo na účinnou právní ochranu, zakotvené v článku 47 uvedené Listiny, stejný smysl a rozsah jako ty, které jim přikládá EÚLP. Toto ustanovení však upřesňuje, že nebrání tomu, aby unijní právo poskytovalo širší ochranu.

37. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že článek 47 Listiny se ukazuje být náročnějším než článek 13 EÚLP, protože první požaduje zajištění účinného prostředku nápravy před „soudem“, zatímco článek 13 EÚLP se spokojuje s „národním orgánem“. Kromě toho věcná působnost článku 47 Listiny je širší. Použije se, pokud „práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny“ (ať už jsou obsažena

6 – Úř. věst. 2007, C 303, s. 17 až 35, zvláště s. 29 a 30. V tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 30. června 2016, Toma a Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, bod 40). Ohledně judikatury Soudního dvora k této otázce viz Lebrun, G., „De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne“, *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106, s. 433 až 459, zvláště s. 440.

v Listině či nikoliv), zatímco článek 13 EÚLP vyžaduje porušení „práv a svobod přiznaných [*EÚLP*]“ [7]. A dále, čl. 6 odst. 1 EÚLP omezuje právo na spravedlivý proces na spory týkající se občanských práv nebo závazků nebo oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění. Takové omezení není v článku 47 druhém pododstavci Listiny [8] obsaženo.

38. Konečně článek 47 Listiny nemůže být posuzován nezávisle na čl. 19 druhém pododstavci SEU, protože toto ustanovení členským státům ukládá stanovit „prostředky nezbytné k zajištění účinné právní ochrany v oblastech pokrytých právem Unie“ [9].

39. S těmito poznámkami na mysli je třeba posuzovat předběžné otázky položené předkládajícím soudem.

B – K první předběžné otázce

40. První otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda členský stát uplatňuje unijní právo, a v důsledku toho činí použitelnou Listinu, když ve svých právních předpisech stanoví finanční sankci účastníkovi správního řízení, který odmítne poskytnout informace v rámci výměny informací mezi daňovými orgány na základě směrnice.

41. Podle čl. 51 odst. 1 Listiny je uplatňování unijního práva skutečně podmínkou *sine qua non* použitelnosti Listiny členskými státy. To však podle lucemburské a finské vlády není případ vnitrostátního zákona dotčeného v původním řízení, neboť finanční sankce, kterou zavádí, není stanovena směrnicí 2011/16.

42. S tímto argumentem tyto členské státy odlišují projednávanou věc od té, v níž byl vydán rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105). V tomto rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že článek 2, čl. 250 odst. 1 a článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [10], jakož i čl. 4 odst. 3 SEU stanoví použití opatření nezbytných pro výběr daně. Na základě tohoto konstatování měl za to, že takové daňové sankce a trestní stíhání, jaké byly stanoveny dotčenými vnitrostátními právními předpisy, představovaly uplatnění unijního práva, což způsobilo použitelnost Listiny.

43. Zaprvé nesouhlasím s tvrzením lucemburské a finské vlády, neboť se domnívám, že rozlišení, které činí, není namístě.

44. Nejprve je třeba upřesnit, že v bodě 28 rozsudku ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), Soudní dvůr rovněž rozhodl, že není nutné, aby dotčené vnitrostátní zákony *samy* měly jako předmět provedení směrnice Unie, pokud jejich použití směřovalo k potrestání porušení ustanovení uvedené směrnice. Jinými slovy, musí se jednat o provedení specifické, nikoliv však nutně výslovně uvedené povinnosti.

7 – Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska. V tomto smyslu viz Braibant, G., *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Éditions du Seuil, Paříž, 2001, s. 235 a 236.

8 – V tomto smyslu viz Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial“, *in* Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., a Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197 až 1275, zvláště č. 47.44.

9 – V tomto smyslu viz Hofmann, H. Ch., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial“, *in* Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., a Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, s. 1197 až 1275, zvláště č. 47.50.

10 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

45. Dále článek 22 směrnice 2011/16 ukládá členským státům stejně obecně jako ustanovení posuzovaná v rozsudku ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105)[11], aby učinily „všechna nezbytná opatření, aby [...] zajistily plynulé fungování systému správní spolupráce stanoveného touto směrnicí […]“. Sankční mechanismus je zajisté opatření nezbytné pro zajištění účinnosti systému výměny informací založeného směrnicí 2011/16[12]. Bez hrozby sankcí není norma, která ukládá určité chování, účinná.

46. Zadruhé je velmi zvláštní, že lucemburská vláda tvrdí, že zákon ze dne 25. listopadu 2014 neprovádí unijní právo. Podle článku 1 tohoto zákona (který podle svého názvu stanoví postup použitelný při výměně informací na žádost v daňové oblasti) je totiž zákon použitelný na žádosti vydané příslušným orgánem dožadujícího státu „podle [...] pozměněného zákona ze dne 29. března 2013 o správní spolupráci v oblasti daní“. Právě tento zákon přitom provádí směrnici 2011/16.

47. Podle mne lze tedy jen stěží tvrdit, že uvedený zákon, který upravuje postup pro získání informací požadovaných členským státem na základě směrnice 2011/16, tuto směrnici neprovádí. Každé opatření přijaté „v rámci“ vytyčeném povinností, která vyplývá z unijního práva, spadá pod toto právo a představuje jeho provedení[13].

48. Zatřetí Soudní dvůr již potvrdil, že pravidla týkající se žádostí o informace a jejich použití spadají do působnosti unijního práva. V rozsudku ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), který se týkal výkladu směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní[14], která předcházela směrnici 2011/16, měl Soudní dvůr za to, že „položené otázky […] se […] týka[ly] *uplatňování* unijního práva a [že] Soudní dvůr m[ěl] pravomoc zkoumat v daném kontextu uplatňování základních práv“[15]. Když v této věci Soudní dvůr odmítl uplatnění Listiny, bylo tomu výhradně proto, že vstoupila v platnost po sporném postupu při vzájemné pomoci.

49. S ohledem na předcházející úvahy mám za to, že pokud členský stát ve svých právních předpisech stanoví finanční sankci účastníkovi správního řízení, který odmítne poskytnout informace v rámci výměny informací mezi daňovými orgány založené zejména na ustanoveních směrnice 2011/16, uplatňuje unijní právo, což vede k uplatnění Listiny.

C – Ke druhé předběžné otázce

50. Druhou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda se účastník správního řízení může dovolávat článku 47 Listiny, pokud má za to, že peněžitá správní sankce, která mu byla uložena (z důvodu, že odmítl sdělit informace v rámci výměny informací mezi daňovými orgány), je založena na žádosti o informace, jejíž platnost zpochybňuje.

11 – Podle článku 273 prvního pododstavce směrnice 2006/112: „Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně [z přidané hodnoty] a k předcházení daňovým únikům [...]“. Článek 2 směrnice 2006/112 definuje plnění, která jsou předmětem DPH a čl. 250 odst. 1 téže směrnice se týká přiznání k DPH, které musí podat osoba povinná k dani.

12 – V tomto ohledu skutečnost, že směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní (Úř. věst. 2016, L 148, s. 8), doplňuje do směrnice 2011/16 nový článek 25a, který výslovně stanoví, že členské státy stanoví sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých na základě uvedené směrnice týkající se konkrétního článku (nový článek 8aa), není takové povahy, aby změnila rozsah pravidla uvedeného v článku 22 směrnice 2011/16.

13 – V tomto smyslu viz Safjan, M., Düsterhaus, D., a Guérin, A., „La Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne et les ordres juridiques nationaux, de la mise en œuvre à la mise en balance“, *RTD Eur.*, 2016, s. 219 až 247, zvláště s. 229.

14 – Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63.

15 – Bod 27 tohoto rozsudku. Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

51. Podle článku 47 prvního pododstavce Listiny „[k]aždý, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, má za podmínek stanovených tímto článkem právo na účinné prostředky nápravy před soudem“. Druhá předběžná otázka položená předkládajícím soudem je tedy zásadní, neboť vyžaduje, aby Soudní dvůr upřesnil rozsah působnosti článku 47 Listiny. Nejedná se totiž o nic víc ani o nic míň než o zodpovězení otázky, zda uplatnění Listiny způsobí automatické použití jejího článku 47 nebo zda je použitelnost tohoto článku podmíněna tvrzeným porušením práva nebo svobody zaručených unijním právem.

52. Znění článku 47 prvního pododstavce Listiny, zdá se, podporuje druhou alternativu. Myslím si nicméně, že tento výklad nelze přijmout.

53. Takový doslovný výklad článku 47 Listiny by odporoval procesu uznání práva na účinnou právní ochranu v unijním právu. Toto právo totiž bylo původně zakotveno v judikatuře Soudního dvora jako obecná právní zásada. Systematické určení konkrétního práva nebo svobody jako podmínky použití práva na účinnou právní ochranu z něj však nevyplývá (viz oddíl 1 níže).

54. Tento výklad by byl kromě toho v rozporu s rozdíly ve znění článku 47 Listiny v porovnání s články 6 a 13 EÚLP (viz oddíl 2 níže).

1. Stručný přehled historického vývoje uznání práva na účinnou soudní ochranu v unijním právu

55. Nejprve připomínám, že již před formálním zařazením do Listiny považoval Soudní dvůr možnost soudní ochrany za obecnou zásadu unijního práva.

56. U základního práva, jako je právo volného pohybu pracovníků, totiž měl Soudní dvůr za to, že „existence možnosti soudní ochrany proti každému rozhodnutí vnitrostátního orgánu, kterým odmítl toto právo, je zásadní pro zajištění účinné ochrany práva jednotlivce. Jak připustil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. května 1986 (Johnston, 222/84, [EU:C:1986:206]), *tento požadavek představuje obecnou zásadu práva Společenství*, která vyplývá z ústavních tradic společných členským státům a která našla své zakotvení v článcích 6 a 13 evropské úmluvy o lidských právech“ [16].

57. Je pravda, že tato věc zpochybňovala porušení práva, a to práva na volný pohyb. Ale Soudní dvůr následně učinil další krok, když spojil obecnou právní zásadu práva na účinnou právní ochranu se zakotvením Unie jako „Unie práva“.

58. Podle Soudního dvora totiž tento pojem znamená, že „*ani jeho členské státy*, ani jeho orgány nejsou vyňaty z přezkumu souladu svých aktů se základní ústavní listinou, kterou je Smlouva“ [17], jakož i „s obecnými právními zásadami [a] základními právy [18].

59. V tomto kontextu se zdá logické, že systematické určení konkrétního práva nebo svobody, které je zaručeno unijním právem, jako podmínky použití práva na účinnou právní ochranu, není v judikatuře Soudního dvora vyžadováno.

16 – Rozsudek ze dne 15. října 1987, Heylens a další (222/86, EU:C:1987:442, bod 14). Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

17 – Rozsudek ze dne 23. dubna 1986, Les Verts v. Parlament (294/83, EU:C:1986:166, bod 23). Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

18 – Rozsudky ze dne 3. října 2013, Inuit Tapiriit Kanatami a další v. Parlament a Rada (C-583/11 P, EU:C:2013:625, bod 91), a ze dne 19. prosince 2013, Telefónica v. Komise (C-274/12 P, EU:C:2013:852, bod 56).

60. Rozsudek ze dne 26. září 2013, Texdata Software (C-418/11, EU:C:2013:588), ilustruje přístup Soudního dvora. V tomto rozsudku měl Soudní dvůr nejprve za to, že vnitrostátní právní předpisy, které zavádějí sankce ukládané v případě nedodržení povinnosti zveřejnit účetní dokumenty [19], představují uplatnění unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny [20]. Z toho Soudní dvůr dále vyvodil, že ustanovení Listiny jsou použitelná [21]. Konečně, aniž by Soudní dvůr pátral po určení porušení konkrétního práva nebo zásady, pokračoval s přezkumem dodržení článku 47 Listiny [22].

2. Výklad článku 47 prvního pododstavce Listiny

61. Kromě toho, jak jsem uvedl ve své úvodní poznámce, věcná působnost článku 47 Listiny je širší než věcná působnost EÚLP.

62. Zatímco pro uplatnění článku 13 EÚLP se vyžaduje porušení „práv a svobod přiznan[ých] [EÚLP]“, článek 47 se uplatní, pokud „práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny“, ať již jsou uvedena v Listině či nikoliv.

63. Podle čl. 51 odst. 1 Listiny přitom může být tato proti členským státům použita výhradně tehdy, pokud uplatňují unijní právo. V důsledku toho již uznání použití Listiny nezbytně předpokládá existenci práva zaručeného unijním právem [23]. Vyžadovat, aby tato norma unijního práva, která způsobí použitelnost Listiny, navíc přiznávala jednotlivci konkrétní subjektivní právo, které mohlo být porušeno, se mi zdá být v rozporu s liberálním záměrem, ze kterého vychází článek 47 Listiny.

64. Kromě toho spatřuji potvrzení tohoto záměru připustit automatické použití článku 47 Listiny, pokud je sama Listina použitelná, v užití pojmu „věc“ ve druhém pododstavci.

65. Kromě zpřístupnění soudní ochrany pro veškeré unijní právo totiž článek 47 druhý pododstavec Listiny přiznává každému právo, aby jeho „věc“ byla projednána nezávislým a nestranným soudem tam, kde čl. 6 odst. 1 EÚLP omezuje pojem „záležitost“ na spory týkající se občanských *práv nebo závazků* nebo oprávněnosti trestního *obvinění*.

66. Konečně, pokud se tak jako v projednávané věci jedná o zpochybnění rozhodnutí, které nepříznivě zasahuje do právního postavení, jeví se použitelnost článku 47 jako podmínka *sine qua non* Unie práva. Jak jsem již připomněl výše, Unie práva znamená, že ani členské státy, ani unijní orgány se nevyhnou přezkumu souladu svých aktů.

67. Domnívám se tedy, že právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces zakotvené v článku 47 Listiny nezbytně zahrnuje *právo na přístup ke spravedlnosti*, tedy možnost jednotlivce podrobit přísnému soudnímu přezkumu každý akt, který může poškodit jeho zájmy [24]. A právě členským státům přitom ukládá článek 19 druhý pododstavec SEU, aby stanovily „prostředky nezbytné k zajištění účinné právní ochrany v oblastech pokrytých právem Unie“.

19 – Povinnost stanovená jedenáctou směrnici Rady 89/666/EHS ze dne 21. prosince 1989 o zveřejňování poboček vytvořených v členském státě některými formami společností řídících se právem jiného členského státu (Úř. věst. 1989, L 395, s. 36; Zvl. vyd. 17/01, s. 100).

20 – Viz bod 75 tohoto rozsudku.

21 – Viz bod 76 tohoto rozsudku.

22 – Viz bod 77 a násl. tohoto rozsudku.

23 – V tomto smyslu viz Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial“, *in* Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., a Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, s. 1197 až 1275, zvláště č. 47.01 a 47.46.

24 – V tomto smyslu viz Pliakos, A., *Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire*, Sakkoulas/Bruylant, Athènes/Bruxelles, 1997, s. 102, jakož i Prechal, S., „The Court of justice and effective judicial protection: what has the Charte changed?“ in Paulussen, C., Takács, T., Lazic, V. a Van Rompuy, B. (éd.), *Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective*, Springer, Berlín, 2016, s. 143 až 157, zvláště s. 148.

68. V důsledku toho mám za to, že účastník správního řízení se může dovolávat článku 47 Listiny, pokud má za to, že peněžitá správní sankce, která mu byla uložena, je založena na žádosti o informace, jejíž platnost zpochybňuje, je-li tato žádost podána v rámci postupu, kterým se uplatňuje unijní právo.

D – Ke třetí a páté předběžné otázce

69. Třetí otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces, jak je zakotveno v článku 47 Listiny, vyžaduje, aby vnitrostátní soud v rámci žaloby podané proti peněžité správní sankci uložené žalobci z důvodu jeho odmítnutí sdělit informace v rámci výměny daňových informací mezi členskými státy disponoval pravomocí k přezkumu v plné jurisdikci.

70. Touto optikou tedy požadavek přezkumu v plné jurisdikci znamená možnost vnitrostátního soudu posoudit přiměřenost sankce, ale rovněž možnost přezkoumat legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti, na základě kterého byla tato sankce uložena.

71. Pátá otázka položená předkládajícím soudem se týká rozsahu přezkumu, který má být proveden. Touto otázkou chce Cour administrative (vyšší správní soud) totiž zjistit, zda se přezkum, který musí provést daňový orgán a soud dožádaného státu – za předpokladu, že mu je pravomoc přezkumu v plné jurisdikci přiznána – omezuje na formální správnost žádosti o informace.

72. Protože mám za to, že článek 47 Listiny ukládá přezkum správnosti rozhodnutí o uložení povinnosti, na kterém je založena peněžitá sankce následující po odmítnutí vyhovět uvedenému rozhodnutí o uložení povinnosti, budu zkoumat obě otázky společně.

1. Požadavek pravomoci k přezkumu v plné jurisdikci

73. Jak jsem již uvedl, čl. 52 odst. 3 Listiny stanoví, že práva uznaná Listinou, která odpovídají právům zaručeným EÚLP, musí mít stejný smysl a rozsah jako ta, která jim přikládá uvedená úmluva. S výhradou poznámek vyjádřených úvodem to je případ článku 47 Listiny ve vztahu k čl. 6 odst. 1 a článku 13 EÚLP.

74. Podle vysvětlení k čl. 52 odst. 3 Listiny jsou smysl a rozsah zaručených práv určeny nejen zněním EÚLP, ale také judikaturou Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) [25]. Je přitom nutno konstatovat, že judikatura ESLP, která se týká požadavku na účinnou právní ochranu je ustálená: v případě systému správních pokut – jako jsou daňová penále – vyžaduje právo na spravedlivý proces (zaručené článkem 6 odst. 1 EÚLP a článkem 47 druhým pododstavcem Listiny), aby rozhodnutí správního orgánu, které samo o sobě nesplňuje podmínky tohoto článku, bylo podrobeno pozdějšímu přezkumu soudním orgánem v plné jurisdikci [26].

75. Podle ESLP „mezi charakteristiky takového soudního orgánu patří pravomoc změnit napadené rozhodnutí nižšího orgánu ve všech bodech. Musí mít zejména pravomoc rozhodovat o všech skutkových a právních otázkách relevantních pro spor, který mu byl předložen“ [27].

25 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, bod 35).

26 – V tomto smyslu viz ESLP, 7. června 2012, Segame SA v. Francie, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, body 54 a 55.

27 – ESLP, 7. června 2012, Segame SA v. Francie, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, bod 55. Ohledně zpochybnění občanskoprávních práv a povinností viz rovněž ESLP, 15. září 2015, Tsanova-Gecheva v. Bulharsko, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, bod 92, jakož i ESLP, 13. února 2003, Chevrol v. Francie, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, bod 77.

76. Z ustálené judikatury ESLP kromě toho rovněž vyplývá, že soud může být vázán správním rozhodnutím podstatným pro spor jen tehdy, pokud bylo dotčené rozhodnutí vydáno v rámci správního postupu, který samotný splňuje požadavky čl. 6 odst. 1 EÚLP [28].

77. V projednávané věci jsou závazná dvě zjištění. Článek 5 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 výslovně označuje opatření, které trestá odmítnutí sdělení požadovaných informací, jako „daňovou správní pokutu“. A z článku 6 tohoto zákona vyplývá, že jednotlivci mají k dispozici pouze opravný prostředek proti rozhodnutí, kterým byla uložena peněžitá sankce, přičemž příslušný soud je implicitně vázán rozhodnutím o uložení povinnosti.

78. Je tedy nepopiratelné, že postup správní spolupráce v daňové oblasti založený směrnicí 2011/16, provedenou do lucemburského práva zákonem ze dne 29. března 2013, a následná rozhodnutí o uložení povinnosti a o uložení sankce přijatá při výkonu těchto norem neposkytují záruky podle článku 47 Listiny. S ohledem na cíl účinné spolupráce mezi správami, kterým jsou vedena tato rozhodnutí [29], totiž nejsou tato rozhodnutí logicky přijímána nezávislým a nestranným orgánem poté, co byla věc dotčeného účastníka spravedlivě a veřejně projednána.

79. Jestliže samotná směrnice 2011/16 nepřiznává jednotlivcům žádná práva [30], uložení peněžité správní sankce stanovené s cílem zajistit dodržování směrnice naopak vyžaduje přístup k soudu.

80. V důsledku toho mám za to, že aby byl dodržen článek 47 Listiny, musí mít soud, kterému byla předložena žaloba proti peněžité administrativní sankci, možnost přezkoumat legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti, na jehož základě byla sankce uložena. Vnitrostátní soud nemůže být vázán rozhodnutím o uložení povinnosti, které bylo přijato jednostranně správou. Kromě toho legalita tohoto rozhodnutí o uložení povinnosti je zajisté pro spor a jeho řešení relevantní právní otázkou.

2. Rozsah plné jurisdikce

81. Z judikatury Soudního dvora, jakož i z judikatury ESLP plyne, že právo na přístup k soudu není právem absolutním [31]. Výkon práva na účinnou právní ochranu tedy může být upraven.

a) Možnost omezit právo na účinnou právní ochranu

82. Podle Soudního dvora „z ustálené judikatury vyplývá, že základní práva nejsou absolutními výsadami, avšak mohou být předmětem omezení za podmínky, že tato omezení skutečně odpovídají cílům obecného zájmu sledovaným dotčeným opatřením a nejsou vzhledem ke sledovanému cíli nepřiměřeným a neúnosným zásahem, jímž je ohrožena samotná podstata takto zaručených práv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. června 2006, Dokter a další [C-28/05, EU:C:2006:408], bod 75 a citovaná judikatura, jakož i [ESLP], rozsudek Fogarty v. Spojené království ze dne 21. listopadu 2001, *Sbírka rozsudků a rozhodnutí* 2001-XI, § 33)“ [32].

28 – V tomto smyslu viz ESLP, 16. dubna 2013, Fazliyski v. Bulharsko, CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, body 59 a 60, ESLP, 24. listopadu 2005, Capital Bank AD v. Bulharsko, CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, body 99 až 108, jakož i ESLP, 28. dubna 2005, I.D. v. Bulharsko, CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, body 50 až 55.

29 – Viz zejména body 3 a 12 odůvodnění směrnice 2011/16. Podle Soudního dvora měla směrnice 77/799 za cíl „potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem, a byla tedy přijata za účelem úpravy spolupráce daňových orgánů členských států“ (rozsudek ze dne 22. října 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, bod 32). Tyto cíle se s přijetím směrnice 2011/16 nezměnily.

30 – V tomto smyslu ohledně směrnice 77/799 viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 bod 31). Stále ohledně směrnice 77/799 a konkrétně ve vztahu k poplatníkovi, který je předmětem žádosti o informace, viz rovněž rozsudek ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 36).

31 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. června 2016, Toma a Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, bod 44 a citovaná judikatura).

32 – Rozsudek ze dne 18. března 2010, Alassini a další (C-317/08 až C-320/08, EU:C:2010:146, bod 63).

83. Tento přístup je velmi podobný přístupu ESLP, když přezkoumává omezení práv zaručených články 6 a 13 EÚLP [33].

84. Ve skutečnosti se nejedná o nic více a o nic méně než o dodržení předpisu článku 52 odst. 1 Listiny, podle kterého „omezení práva na účinné prostředky nápravy před soudem ve smyslu článku 47 Listiny […] je odůvodněné pouze tehdy, pokud je stanoveno zákonem, respektuje podstatu uvedeného práva a při dodržení obecné zásady proporcionality je nezbytné a skutečně odpovídá cílům obecného zájmu, které uznává Evropská unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého“ [34].

85. Výkon práva na účinnou právní ochranu tedy může být omezen za podmínky, že *podstata* práva není dotčena. Z tohoto hlediska ESLP rovněž upřesnil, že role článku 6 EÚLP není zaručit přístup k soudu, který by mohl *nahradit* názor správních orgánů svým vlastním [35].

86. Pro posouzení dostatečnosti rozsahu přezkumu, který může být proveden příslušným vnitrostátním soudem, musí být zohledněn předmět napadeného rozhodnutí. Tento prvek je o to důležitější, pokud rozhodnutí „souvisí se specifickou oblastí, která vyžaduje specializované znalosti nebo jestliže, a v jakém rozsahu, předpokládá výkon diskreční pravomoc správy“ [36].

87. Za těchto podmínek mám za to, že přezkum platnosti rozhodnutí o uložení povinnosti, na jehož základě byla uložena peněžitá správní sankce, může být omezen za podmínky, že toto omezení neohrozí podstatu práva na účinnou právní ochranu, sleduje legitimní cíl a mezi použitými prostředky a cílem, kterého má být dosaženo, existuje náležitý vztah přiměřenosti [37].

b) Rozsah přezkumu správnosti (správou dožádaného státu) a legality (soudem téhož státu) v rámci žádosti o informace na základě směrnice 2011/16

88. Zaprvé připomínám, že směrnice 77/799 měla za cíl boj proti mezinárodním daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem [38]. První dva body odůvodnění směrnice 2011/16 tento cíl potvrzují. Tento účel může být rovněž dovozen z čl. 23 odst. 2 uvedené směrnice 2011/16, podle kterého „[č]lenské státy poskytují Komisi veškeré důležité informace nezbytné pro hodnocení účinnosti správní spolupráce podle této směrnice v *boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem*“ [39].

89. Z ustálené judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že cíl boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem může být považován za legitimní a představuje naléhavý důvod obecného zájmu [40].

90. Zadruhé Soudní dvůr rozhodl, že dožádaný stát je v zásadě *povinen* odpovědět na žádost o informace předloženou příslušným orgánem jiného členského státu [41].

33 – V tomto smyslu viz Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial“, *in* Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., a Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, s. 1197 až 1275, zvláště č. 47.84.

34 – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Star Storage a další (C-439/14 a C-488/14, EU:C:2016:688, bod 49).

35 – V tomto smyslu viz ESLP, 15. září 2015, Tsanova-Gecheva v. Bulharsko, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, bod 97.

36 – ESLP, 15. září 2015, Tsanova-Gecheva v. Bulharsko, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, bod 98.

37 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, bod 60).

38 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 30), a ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 32).

39 – Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

40 – V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 60), a ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, body 40, 45 a 46).

41 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 34).

91. V tomto ohledu použití oznamovacího způsobu přítomného času v článku 5 směrnice 2011/16 potvrzuje povinný charakter předání informací. Podle tohoto článku totiž „[n]a žádost dožadujícího orgánu *sdělí* dožádaný orgán veškeré informace uvedené v čl. 1 odst. 1 […]“ [42]. Výhrada, která byla dříve uvedena v čl. 2 odst. 1 směrnice 77/799 je nadále obsažena ve zvláštním článku směrnice 2011/16 nadepsaném „Omezení“, a sice článku 17. Nicméně článek 18 této směrnice upřesňuje, že ustanovení čl. 17 odst. 2, 3 a 4 „se v žádném případě nevyklád[ají] tak, že dožádanému členskému státu umožňuj[í] odmítnout poskytnutí informací výhradně z toho důvodu, že sám nemá na těchto informacích zájem“.

92. Zatřetí je úplně jasné, že dožadující stát nemůže požadovat jakoukoli daňovou informaci. Odkaz provedený článkem 5 směrnice 2011/16 na první článek téže směrnice totiž ukládá jasné omezení: tato směrnice stanovuje pravidla a postupy, které členským státům umožňují vzájemně spolupracovat za účelem výměny informací *pravděpodobně významných* pro správu a použití vnitrostátních právních předpisů týkajících se daní a poplatků [43].

93. Toto omezení je výslovně uvedeno v bodě 9 odůvodnění směrnice 2011/16 podle kterého „[s]myslem 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 […]“.

94. Z tohoto ustanovení a jeho vysvětlení vyplývá, že dodržení koncepce „pravděpodobného významu“ podmiňuje správnost žádosti o informace. Ta proto musí být v tomto bodě ověřena dožádaným orgánem. Článek 7 odst. 4 směrnice 2011/16 ostatně umožňuje oznámit dožadujícímu orgánu případné nedostatky v žádosti.

95. V důsledku toho tento koncept rovněž představuje kritérium, na jehož základě je třeba posuzovat legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti, a to soudem ve smyslu článku 47 Listiny.

96. Začtvrté jsou v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem zjevně důležité rychlost a diskrétnost, což potvrzují body 4 a 8 odůvodnění směrnice 2011/16. Z tohoto důvodu byly v článku 7 této směrnice stanoveny lhůty pro sdělení informací [44].

97. Z předcházejících čtyř poznámek vyplývá, že ověření správnosti žádosti o informace daňovým orgánem dožádaného státu a následný přezkum legality provedený vnitrostátním soudem musí mít určité meze, v opačném případě by byl mechanismus spolupráce zavedený směrnicí 2011/16 z velké části zbaven účinnosti. Takové omezení je odůvodněné ve vztahu ke sledovanému cíli obecného zájmu, jímž je boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

98. V tomto ohledu článek 20 směrnice 2011/16 definuje parametry užitečné pro definici přezkumu, který má být proveden, když stanoví minimální informace, které musí být obsaženy ve standardním formuláři, jehož použití je zákonodárcem navrhováno pro žádosti o informace podle čl. 5 směrnice 2011/16 a pro odpovědi, které jsou poskytnuty. Bod 9 odůvodnění směrnice 2011/16, který obsahuje koncept „pravděpodobného významu“ ostatně výslovně odkazuje na článek 20.

42 – Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

43 – S výjimkou daně z přidané hodnoty, cel, spotřebních daní, na něž se vztahují jiné právní předpisy Unie o správní spolupráci mezi členskými státy, jakož i příspěvků na sociální zabezpečení (čl. 2 odst. 2 směrnice 2011/16).

44 – Viz bod 12 odůvodnění směrnice 2011/16. Tak například, když dožádaný orgán má v úmyslu oznámit dožadujícímu orgánu nedostatky zjištěné v žádosti o informace, ukládá mu čl. 7 odst. 4 směrnice 2011/16 učinit tak v měsíci následujícím po obdržení žádosti o informace.

99. Údaje uvedené v čl. 20 odst. 2 prvním pododstavci směrnice 2011/16 jsou totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování, a daňový účel, k němuž jsou informace požadovány. Druhý pododstavec dodává, že dožadující orgán rovněž může uvést jméno a adresu jakékoli osoby, o které se domnívá, že má požadované informace.

100. Na základě těchto údajů musí být dožádaný orgán schopen určit, zda jsou požadované informace *pravděpodobně významné* pro dosažení cíle popsaného dožadujícím orgánem, totiž zda se skutečně týkají daňových záležitostí dotčeného poplatníka a mohou dožadujícímu orgánu pomoci při správném stanovení výše splatné daně.

101. Jinými slovy, orgán dožádaného státu musí být schopen odpovědět na otázku, zda požadované informace *mohou souviset* se stanovením daně, kterou se snaží vyměřit dožadující orgán [45].

102. Tento výklad je podpořen komentářem k článku 26 vzorové smlouvy OECD o daních z příjmu a majetku, kterou se inspiroval též samotný unijní normotvůrce [46]. Podle vysvětlení týkajících se výše uvedeného článku úmluvy musí existovat „*rozumná* možnost, že se požadované informace *ukáží* být relevantními“ [47]. Pojem „pravděpodobného významu“ má zabránit tomu, aby stát požadoval informace, „u kterých je *malá pravděpodobnost*, že by měly *spojitost* s probíhajícím šetřením nebo přezkumem“ [48].

103. Legitimní cíl sledovaný směrnicí 2011/16 vyžaduje, aby stejné limity platily pro přezkum legality rozhodnutí o uložení povinnosti vykonávaný v rámci žaloby podané proti peněžité sankci uložené osobě, která odmítla sdělit požadované informace.

104. Konkrétně vnitrostátní soud musí být s to ověřit, že rozhodnutí o uložení povinnosti je založeno na žádosti o informace, která ukazuje spojení mezi požadovanými informacemi, dotčeným poplatníkem, případně informovanou třetí osobou na jedné straně a sledovaným daňovým účelem na druhé straně.

105. Nepřiměřenost mezi žádostí o informace a sledovaným daňovým účelem musí být zjevná, aby byla sankcionována. Požadovat po soudu dožádaného státu provedení detailní právní analýzy by předpokládalo důkladnou znalost faktického a právního rámce v dožadujícím státě, což po něm není možné požadovat a ani by to ostatně nebylo realistické [49]. Sdílím názor vyjádřený Komisí, podle něhož pojem „pravděpodobný význam“ vyžaduje „[jen] ‚stručné a formální‘ věcné ověření“ [50].

45 – Poznamenávám, že v návrhu směrnice Rady o správní spolupráci v oblasti daní ze dne 2. února 2009 [COM(2009)29 final] stanovil čl. 5 odst. 1 „veškeré informace, které *by mohly být důležité* pro správné vyměření daní“. Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

46 – Viz bod 570 důvodové zprávy návrhu směrnice Rady o správní spolupráci v oblasti daní ze dne 2. února 2009 [COM(2009)29 final]. Soudní dvůr již uznal za legitimní skutečnost, že se členské státy inspirují vzorovou úmluvou OECD. Viz například, ohledně vzorové úmluvy o zamezení dvojímu zdanění, rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 32).

47 – Komentář ustanovení článku 26 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku z roku 2014, bod 5. Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

48 – Komentář ustanovení článku 26 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku z roku 2014. Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

49 – V tomto smyslu, ohledně směrnice 77/799, viz rozsudek ze dne 13. dubna 2000, W. N. (C-420/98, EU:C:2000:209, bod 18).

50 – Viz bod 50 písemného vyjádření Komise.

106. Stejně nemám za to, že by bylo nutné brát v úvahu omezení povinnosti sdělit informace obsažená v článku 17 směrnice 2011/16. Dožádaný orgán je totiž v zásadě povinen na žádost o informace odpovědět [51] a omezení uvedená v článku 17 uvedené směrnice jsou jen *možnosti* nepředání informací, ponechané na úvaze dožádaného orgánu [52]. Jak již dříve uvedl Soudní dvůr ohledně dožadujícího státu, použitím výrazu „může“ unijní zákonodárce naznačil, že vnitrostátní daňové správy mají možnost volby [53]. A je to právě toto sloveso, které je použito v čl. 17 odst. 3 a 4 směrnice 2011/16 [54].

107. Soudu tedy nepřísluší posuzovat *a posteriori* vhodnost použití těchto možností, pokud to nepovažoval za užitečné dožádaný orgán, když obdržel žádost o informace.

c) Mezitímní závěr o rozsahu přezkumu správnosti a legality v rámci žádosti o informace založené na směrnici 2011/16

108. Směrnice 2011/16 sama o sobě nepřiznává jednotlivcům žádná práva.

109. Nicméně před přijetím rozhodnutí o uložení povinnosti musí být dožádaný orgán schopen určit, zda požadované informace jsou pravděpodobně významné pro dosažení cíle popsaného dožadujícím orgánem, a tedy ověřit, že se týkají daňových záležitostí dotčeného poplatníka a mohou dožadujícímu orgánu pomoci správně vyměřit výši splatné daně.

110. Uložení peněžité správní sankce stanovené s cílem donutit k dodržování směrnice kromě toho vyžaduje přístup k soudu ve smyslu článku 47 Listiny. To předpokládá, že soud, kterému byla žaloba proti peněžité sankci předložena, může přezkoumat legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti, na jejímž základě byla uložena.

111. Legitimní cíl boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem sledovaný směrnicí 2011/16 vyžaduje, aby byl přezkum legality omezen takto: soud musí být pouze schopen na základě stručného přezkumu ověřit, že rozhodnutí o uložení povinnosti je založeno na žádosti o informace, která ukazuje spojení mezi požadovanými informacemi, dotčeným poplatníkem, jakož i případně informovanou třetí osobou na jedné straně a sledovaným daňovým účelem na straně druhé. Pro konstatování nezákonnosti musí být nepřiměřenost mezi žádostí o informace a daňovým cílem zjevná.

112. Takto koncipován nezbavuje tento druh přezkumu podle mého názoru právo na účinnou právní ochranu zaručené článkem 47 Listiny jeho podstaty. Kromě toho respektuje zásadu proporcionality, pokud jsou stanovená omezení nezbytná pro zajištění účinnosti postupu správní spolupráce v oblasti daní zavedené směrnicí 2011/16 a nepřekračují to, co je nezbytné pro dosažení cíle boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

51 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 34).

52 – Pouze čl. 17 odst. 1 směrnice 2011/16 podmiňuje odpověď dožádaného orgánu. Je nicméně nemožné, aby tento orgán ověřil dodržení podmínky. Podle tohoto ustanovení totiž dožádaný orgán poskytne informace uvedené v článku 5 „za předpokladu, že dožadující orgán vyčerpal obvyklé zdroje informací, které mohl za daných okolností použít k získání požadovaných informací, aniž by se vystavoval nebezpečí nedosažení svých cílů“. Tato podmínka se tedy vztahuje na dožadující orgán. Podle zásady loajální spolupráce, na které je tato směrnice založena, musí dodržení této podmínky dožádaný orgán nutně předpokládat. Za normálních okolností se dožadující orgán ke směrnici uchýlí, pouze pokud sám nezbytnými informacemi nedisponuje.

53 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 33), jakož i ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 32).

54 – Článek 17 odst. 2 směrnice 2011/16, uvádí, že směrnice „*neukládá* dožádanému členskému státu povinnost provést šetření či poskytnout informace, pokud by provedení takovéhoto šetření nebo získání požadovaných informací pro vlastní účely bylo v rozporu s jeho právními předpisy“ (zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska).

d) Závěrečná poznámka o neexistenci nesoudržnosti se situací poplatníka

113. V rozsudku ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), Soudní dvůr rozhodl, že v rámci postupů daňové kontroly je třeba odlišovat fázi šetření – do které patří žádost o informace jedné daňové správy druhé – od kontradiktorní fáze. Podle Soudního dvora „dodržování práva daňového subjektu na obhajobu nevyžaduje, aby se podílel na žádosti o informace adresované žádajícím členským státem dožádanému členskému státu“ [55].

114. Podle Komise by se stejné odůvodnění mělo použít pro třetí osobu, po které jsou požadovány informace, v opačném případě by měla dožádaná třetí osoba více procesních práv než daňový poplatník, kterého se týká daňové šetření, i když daňové záležitosti prvního nejsou dotčeny [56]. V důsledku toho by dožádaná třetí osoba neměla mít právo zpochybňovat pravděpodobný význam žádosti o informace.

115. Tento argument nelze přijmout, neboť daňový poplatník, kterého se týká šetření, a dožádaná třetí osoba se nenacházejí v porovnatelné situaci.

116. To, co odůvodňuje neexistenci povinného uznání procesních práv daňového poplatníka v rozsudku ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), je totiž kritérium rozlišení použité Soudním dvorem v řízení o daňové kontrole mezi fází šetření a fází kontradiktorní [57]. Tato fáze začíná odesláním návrhu na opravu daňovému poplatníku. Tato druhá etapa přitom nezbytně zahrnuje dodržení určitých práv daňového poplatníka, mezi nimi práva napadnout případné konečné rozhodnutí u soudu.

117. Dožádaná třetí osoba se neúčastní druhé fáze řízení o daňové kontrole. Nemůže v ní tedy uplatnit svá práva. Kromě toho, na rozdíl od situace daňového poplatníka, lze vůbec skutečně hovořit o šetření vůči dožádané třetí osobě, zvláště pokud je jí uložena peněžitá sankce? Za těchto podmínek není nesoudržné dát ohledně práva na účinnou právní ochranu odlišnou odpověď podle toho, zda se jedná o daňového poplatníka, u kterého se dožadující stát snaží vypočítat daň, nebo třetí osobu, které je určeno rozhodnutí o uložení povinnosti následující po žádosti o informace.

E – Ke čtvrté předběžné otázce

118. Čtvrtou otázkou se předkládající soud táže na rozsah pojmu „pravděpodobný význam“ uvedený v čl. 1 odst. 1 a v článku 5 směrnice 2011/16. Cour administrative (vyšší správní soud) se v podstatě táže, zda se jedná o podmínku platnosti žádosti o informace zaslané dožadujícím orgánem dožádanému orgánu a následného rozhodnutí o uložení povinnosti.

119. Při zkoumání třetí a páté otázky jsem uvedl, že odkaz provedený článkem 5 směrnice 2011/16 na článek 1 této směrnice stanoví jasné vymezení povinnosti uložené dožádanému orgánu.

120. V souladu s těmito dvěma články totiž směrnice 2011/16 stanoví pravidla a postupy, které členským státům ukládají vzájemně spolupracovat výhradně za účelem výměny informací, u nichž *lze předpokládat význam* pro správu a vymáhání domácích právních předpisů týkajících se daní [58].

55 – Bod 44 tohoto rozsudku.

56 – Viz bod 70 písemného vyjádření Komise.

57 – V tomto ohledu viz body 56 až 59 stanoviska generální advokátky J. Kokott ve věci Sabou (C-276/12, EU:C:2013:370). Pokud jde o právní nauku, viz rovněž Aubert, M., Broussy, E. a Cassagnabère, H., „Chronique de jurisprudence de la CJUE“, *L'actualité juridique; droit administratif*, 2013, s. 2309; Van Eijsden, A., „Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request“, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, č. 3, s. 131 až 134, zvláště s. 132 a 133.

58 – S výjimkou daně z přidané hodnoty, cel, spotřební daně, na něž se vztahují jiné právní předpisy Unie o správní spolupráci mezi členskými státy, jakož i s výjimkou příspěvků na sociální zabezpečení. (čl. 2 odst. 2 směrnice 2011/16).

121. Z toho jsem dovodil, že dodržení takzvané koncepce „pravděpodobného významu“ podmiňuje správnost žádosti o informace, jakož i následného rozhodnutí o uložení povinnosti, a že představuje rovněž kritérium, podle kterého by měla být soudem přezkoumána legalita rozhodnutí o uložení povinnosti ve smyslu článku 47 Listiny [59].

122. Jinými slovy, pravděpodobný význam informací požadovaných členským státem od jiného členského státu představuje podmínku, kterou musí splňovat žádost o informace, aby vznikla povinnost dožádaného členského státu jí vyhovět.

F – K šesté předběžné otázce

123. Svou šestou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda čl. 47 odst. 2 Listiny vyžaduje, aby byla žádost o informace, zaslaná dožadujícím orgánem dožádanému orgánu, sdělena adresátovi rozhodnutí o uložení povinnosti a soudu v rámci žaloby podané proti peněžité sankci, která byla uložena v důsledku odmítnutí odpovědět na toto rozhodnutí.

124. Otázka není bez významu. Týká se zásady kontradiktornosti, která je považována za základní zásadu, protože umožňuje výkon práva na obhajobu a zjištění pravdy před soudem [60].

125. V rámci směrnice 2011/16 jsou prvky, které mohou prokázat spojení mezi požadovanými informacemi a daňovým účelem sledovaným dožadujícím orgánem – tedy pravděpodobný význam požadovaných informací – nezbytně popsány v žádosti o informace. Naproti tomu není jisté, že uvedené prvky jsou zopakovány v návrhu na vydání rozhodnutí o uložení povinnosti oznámeném dožádané třetí osobě. Naopak, čl. 3 odst. 4 zákona ze dne 25. listopadu 2014 výslovně upřesňuje, že rozhodnutí o uložení povinnosti obsahuje jen údaje nezbytné k tomu, aby držitel informací určil požadované informace [61].

126. Takto stručné rozhodnutí o uložení povinnosti jistě neumožňuje ověřit, že se zakládá na žádosti o informace, která ukazuje spojení mezi požadovanými informacemi, dotčeným poplatníkem, jakož i případně informovanou třetí osobou na jedné straně a sledovaným daňovým účelem na straně druhé [62].

127. V důsledku toho musí být s původní žádostí dožadujícího státu o informace nutně seznámen soud, jemuž byla předložena žaloba proti peněžité sankci. V opačném případě by tento soud nebyl schopen provést přezkum legality, který ukládá článek 47 Listiny.

128. Jak měl nedávno příležitost připomenout generální advokát Y. Bot v bodě 92 svého stanoviska ve věci ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563), „*i v případě že je tvrzeno ohrožení národní bezpečnosti*, záruka účinného opravného prostředku přinejmenším vyžaduje, aby byl nezávislý orgán rozhodující o opravném prostředku informován o důvodech, z nichž vycházelo sporné rozhodnutí, i tehdy, jestliže tyto důvody nejsou veřejně přístupné […]“ [63].

129. Avšak jak je tomu u dožádané třetí osoby? Skutečnost, že nemá k dispozici žádost o informace, by vedla k nerovnováze mezi účastníky řízení.

59 – Viz body 94 a 95 tohoto stanoviska.

60 – V tomto smyslu viz Miniato, L., *Le principe du contradictoire en droit processuel*, L.G.D.J., 2008, č. 121.

61 – V projednávané věci se nezdá, že by byl zákonný předpis dodržen. Rozhodnutí o uložení povinnosti doručené společnosti Berlioz ve věci v původním řízení obsahuje i další než pouze požadované informace (viz poznámka pod čarou na straně 67).

62 – Viz bod 111 tohoto stanoviska.

63 – Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

130. Od začátku evropské integrace Soudní dvůr rozhodoval, že pokud by soudní rozhodnutí vycházelo ze skutkových okolností a dokumentů, s nimiž se účastníci řízení nebo kterýkoli z nich nemohli seznámit, a tedy se k nim nemohli vyjádřit, bylo by porušeno základní právo na účinnou soudní ochranu [64].

131. Zásada kontradiktornosti zajisté také není absolutní. V tomto ohledu nelze opomenout rámec, ve kterém se tento spor odehrává: spolupráce mezi daňovými správami s cílem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. V tomto kontextu není vyloučeno, že by sdělení žádosti o informace dožádané třetí osobě mohlo zmařit účinnost výměny informací nebo snížit šance šetření vedeného dožadujícím orgánem na úspěch. Kromě toho nemůže zpřístupnění žádosti o informace dožádané třetí osobě porušit právo na ochranu osobních údajů poplatníka, který je předmětem daňového šetření?

132. Nicméně si nemyslím, že tyto důvody obecně a absolutně odůvodňují porušení záruk inherentních právu na účinnou právní ochranu, jež představuje omezený přístup ke skutečnostem nezbytným pro posouzení legality uložené sankce.

133. Pokud totiž ESLP uznal, že zásada kontradiktornosti může být omezena, bylo tomu tak výhradně s cílem zachovat základní právo jiného jednotlivce nebo důležitý veřejný zájem [65]. Podle něj jsou ve vztahu k čl. 6 odst. 1 EÚLP legitimní pouze opatření, která jsou „absolutně nezbytná“ [66].

134. V tomto ohledu se mi v rámci směrnice 2011/16 nezdá, že by práva jiného jedince *a priori* odůvodňovala důvěrnost žádosti o informace ve vztahu k dožádané třetí osobě. Je totiž pravděpodobné, že informace související s poplatníkem, kterého se týká daňové šetření, již byly odhaleny v rozhodnutí o uložení povinnosti [67]. Naproti tomu boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem zajisté představuje důležitý veřejný zájem.

135. Nicméně i za výjimečných okolností spojených s veřejnou bezpečností v případě předpokládaných teroristických hrozeb Soudní dvůr rozhodl, že příslušný vnitrostátní orgán musí předložit důkaz o tom, že by bezpečnost státu byla skutečně ohrožena, kdyby byly dotčené osobě sděleny přesně a úplně důvody, na nichž je založeno sporné rozhodnutí [68].

136. Tento požadavek vyplývá rovněž z judikatury ESLP, která vyžaduje, aby omezení zásady kontradiktornosti bylo vyrovnáváno vhodnými procesními mechanismy, jež jsou s to zajistit uspokojivou míru spravedlnosti v řízení [69]. Posouzení nezbytnosti zpřístupnění soudem bylo totiž označeno za významnou záruku, která může zhojit odmítnutí sdělení příslušným orgánem [70].

64 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. března 1961, Snupat v. Vysoký úřad (42/59 a 49/59, EU:C:1961:5), a pokud jde o nedávné potvrzení této zásady, rozsudek ze dne 4. června 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, bod 56).

65 – V tomto smyslu viz ESLP, 16. února 2000, Jasper v. Royaume-Uni, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, bod 52 a ESLP, 19. února 2009, A. a další v. Spojené království, CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, bod 205.

66 – ESLP, 16. února 2000, Jasper v. Spojené království, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, bod 52.

67 – To je ostatně případ projednávané věci, protože rozhodnutí o uložení povinnosti upřesňuje identitu dotčené právnické osoby a účel šetření prováděného orgány dožadujícího státu. Po uvedení, že „[p]rávnická osoba dotčená žádostí je společnost Cofima SAS“, a upřesnění adresy jejího sídla ve Francii doplňuje rozhodnutí o uložení povinnosti výslovně, že „[f]rancouzské daňové orgány ověřují daňové záležitosti společnosti SAS Cofima, vlastněné společností Berlioz Investment SA, a potřebují informace, aby se mohly vyslovit k použití srážkové daně u výplat provedených společností SAS Cofima ve prospěch Berlioz Investment SA“ (viz dokument A 1 spisu předloženého lucemburskou vládou).

68 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. června 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, bod 61).

69 – V tomto smyslu viz bod 83 stanoviska generálního advokáta Y. Bota ve věci ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563) a zejména ESLP, 16. února 2000, Jasper v. Spojené království, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, bod 52.

70 – V tomto smyslu viz ESLP, 16. února 2000, Jasper v. Spojené království, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, bod 56.

137. Vzhledem k těmto úvahám mám za to, že žádost o informace tedy musí být nezbytně sdělena soudu, kterému byla předložena žaloba proti peněžité sankci, jakož i dožádané třetí osobě. Pokud má správa dožádaného státu za to, že toto posledně uvedené sdělení může zmařit účinnost spolupráce mezi správami za účelem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem (nebo ohrozit jiný veřejný zájem nebo základní právo jiné osoby), je na ní, aby o tom předložila důkaz v rámci výše uvedeného řízení, a na soudu, aby o tom rozhodl.

VI – Závěry

138. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky Cour administrative (vyšší správní soud) následovně:

„1) Pokud členský stát ve svých právních předpisech stanoví finanční sankci účastníkovi správního řízení, který odmítne poskytnout informace v rámci výměny informací mezi daňovými orgány založené zejména na ustanoveních směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní, uplatňuje unijní právo, což vede k uplatnění Listiny.

2) Účastník správního řízení se může dovolávat článku 47 Listiny, pokud má za to, že peněžitá správní sankce, která mu byla uložena, je založena na žádosti o informace, jejíž platnost zpochybňuje, je-li tato žádost podána v rámci postupu, kterým se uplatňuje unijní právo.

3) Článek 47 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že soud, kterému byla předložena žaloba proti peněžité správní sankci uložené v důsledku odmítnutí odpovědi na rozhodnutí o uložení povinnosti, musí mít možnost přezkoumat legalitu tohoto rozhodnutí. S ohledem na legitimní cíl boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem sledovaný směrnicí 2011/16 musí být však soud pouze schopen ověřit, na základě stručného přezkumu, že rozhodnutí o uložení povinnosti je založeno na žádosti o informace, která ukazuje spojení mezi požadovanými informacemi, dotčeným poplatníkem, jakož i případně informovanou třetí osobou na jedné straně a sledovaným daňovým účelem na straně druhé. Pro konstatování nezákonnosti musí být nepřiměřenost mezi žádostí o informace a daňovým cílem zjevná.

4) Pravděpodobný význam informací požadovaných členským státem od jiného členského státu na základě směrnice 2011/16 představuje podmínku, kterou musí splňovat žádost o informace, aby vznikla povinnost dožádaného členského státu jí vyhovět.

5) Žádost o informace, na níž je založeno rozhodnutí o uložení povinnosti, musí být nezbytně sdělena soudu, kterému byla předložena žaloba proti peněžité sankci, jakož i dožádané třetí osobě. Pokud má správa dožádaného státu za to, že toto posledně uvedené sdělení může zmařit účinnost spolupráce mezi správami za účelem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem (nebo ohrozit jiný veřejný zájem nebo základní právo jiné osoby), je na ní, aby o tom předložila důkaz v rámci výše uvedeného řízení, a na soudu, aby o tom rozhodl.“

i — Bod 108 tohoto znění byl po jeho prvním online zpřístupnění předmětem jazykové úpravy.