



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
MELCHIOR WATHELET  
prednesené 10. januára 2017<sup>1</sup>

**Vec C-682/15**

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Cour administrative (Odvolací správny súd, Luxembursko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2011/16/EÚ – Článok 1 ods. 1 – Článok 5 – Administratívna spolupráca v daňovej oblasti – Výmena informácií medzi daňovými orgánmi – Pojem , predvídateľná relevantnosť požadovaných informácií – Odmietnutie zo strany tretej osoby v dožiadanom štáte oznámiť určité informácie – Sankcie – Uplatnenie Charty základných práv Európskej únie – Článok 47 – Článok 51 ods. 1 – Právo na účinné súdne preskúmanie – Právo na opravný prostriedok proti žiadosti o informácie zaslanej tretej osobe“

### I – Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa v podstate týka výkladu článku 1 ods. 1 a článku 5 smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS<sup>2</sup>, ako aj článku 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).
2. Tento návrh bol podaný v osobitnej atmosfére nedávnych odhalení „finančných škandálov“<sup>3</sup> a iných prípadných daňových výhod priznávaných niektorými krajinami medzinárodným spoločnostiam, o ktorých sa v tlači v týchto posledných mesiacoch písalo.<sup>4</sup> Tieto udalosti vyvolali u veľkého počtu občanov želanie po väčšej transparentnosti a väčšej spravodlivosti v danej oblasti, ba dokonca u niektorých to viedlo k nepochopeniu toho, že v rámci Európskej únie neexistuje daňová harmonizácia.
3. V tomto kontexte členské štáty používajú právne nástroje, ktoré umožňujú lepší boj proti daňovým podvodom – ako je smernica 2011/16 – čoraz častejšie. Zvýšené používanie týchto prostriedkov vytvára nevyhnutne otázku rovnováhy medzi jednak administratívnou účinnosťou a jednak dodržiavaním práv občana, medzi ktoré patrí právo na účinný prostriedok nápravy.

1 Jazyk prednesu: francúzština.

2 Ú. v. EÚ L 64, 2011, s. 1.

3 Myslím tým zisťovania vedené novinármi rôznych krajín, ktorí sú združení v Medzinárodnom konzorciu investigatívnych novinárov (ICIJ), ktoré viedli k odhaleniam nazývaným LuxLeaks, SwissLeaks alebo ešte aj Panama Papers.

4 Európska komisia začala viacero vyšetrovaní rôznych členských štátov, ktoré priznali výhodné daňové sadzby niektorým podnikom, ako napríklad Holandského kráľovstva v prípade Starbucks, Írska v prípade Apple, Luxemburského veľkovoľvodstva v prípade McDonald's a Amazon alebo ešte Belgického kráľovstva v prípade jeho systému nazývaného „excess profits rulings“.

4. Nakoniec je to práve tento citlivý rovnovážny stav, ktorý je stredobodom prejudiciálnych otázok položených zo strany Cour administrative (Odvolací správny súd, Luxembursko).

## II – Právny rámec

### A – Právo Únie

#### 1. Charta

5. Článok 47 Charty, nazvaný „Právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces“, stanovuje:

„Každý, koho práva a slobody zaručené právom Únie sú porušené, má za podmienok ustanovených v tomto článku právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom.

Každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom. Každý musí mať možnosť poradiť sa, obhajovať sa a nechať sa zastupovať.

Právna pomoc sa poskytuje osobám, ktoré nemajú dostatočné prostriedky v prípade, ak je táto pomoc potrebná na zabezpečenie efektívneho prístupu k spravodlivosti.“

#### 2. Smernica 2011/16

6. Odôvodnenie 9 smernice 2011/16 stanovuje:

„Členské štáty by si mali v prípade, že o to požiada iný členský štát, vymieňať informácie týkajúce sa konkrétnych prípadov a mali by vykonať nevyhnutné zisťovania s cieľom takéto informácie získať. Cieľom normy „predvídateľnej relevantnosti“ je zabezpečiť výmenu informácií v daňových záležitostiach v čo najväčšom rozsahu a súčasne spresniť, že členské štáty sa nemôžu angažovať v nenáležitom vyhľadávaní informácií (fishing expeditions) alebo požadovať informácie, v ktorých prípade je nepravdepodobné, že budú relevantné v súvislosti s daňovými záležitosťami daného platiteľa dane. Keďže článok 20 tejto smernice obsahuje procesné požiadavky, tieto ustanovenia je potrebné vykladať voľne, aby sa nenarúšala efektívna výmena informácií.“

7. Podľa článku 1 ods. 1 smernice 2011/16:

„Touto smernicou sa ustanovujú pravidlá a postupy vzájomnej spolupráce členských štátov s cieľom vymieňať si informácie, ktoré sú predvídateľne relevantné pre správu a vynucovanie vnútroštátnych právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní uvedených v článku 2.“

8. Článok 5 smernice 2011/16 stanovuje:

„Na žiadosť dožadujúceho orgánu dožiadaný orgán oznamuje dožadujúcemu orgánu všetky informácie uvedené v článku 1 ods. 1, ktoré má alebo ktoré získa na základe administratívnych zisťovaní.“

9. Článok 7 ods. 4 smernice 2011/16 stanovuje:

„Do jedného mesiaca od prijatia žiadosti dožiadaný orgán oznámi dožadujúcemu orgánu všetky nedostatky v žiadosti a potrebu poskytnúť akékoľvek dodatočné súvisiace informácie. V takomto prípade lehoty stanovené v odseku 1 začínajú plynúť dňom, ktorý nasleduje po dni, keď dožiadaný orgán dostal potrebné dodatočné informácie.“

10. Podľa článku 17 smernice 2011/16, nazvaného „Obmedzenia“:

„1. Dožiadaný orgán v jednom členskom štáte poskytuje dožadujúcemu orgánu v inom členskom štáte informácie uvedené v článku 5 pod podmienkou, že dožadujúci orgán vyčerpал svoje zvyčajné zdroje informácií, ktoré mohol za daných okolností využiť na získanie požadovaných informácií bez toho, aby sa tým ohrozilo dosiahnutie ich cieľov.

2. Touto smernicou sa neukladá dožiadanému členskému štátu žiadna povinnosť vykonať zisťovania alebo oznamovať informácie, ak by vykonanie takéhoto zisťovania alebo zber informácií požadovaných na vlastné účely boli v rozpore s jeho právnymi predpismi.

3. Príslušný orgán dožiadaného členského štátu môže odmietnuť poskytnúť informácie, pokiaľ dožadujúci členský štát nie je z právnych dôvodov schopný poskytnúť podobné informácie.

4. Poskytnutie informácií môže byť odmietnuté, ak by viedlo k porušeniu obchodného, priemyselného či služobného tajomstva alebo obchodného postupu alebo prezradeniu informácií, ktorých zverejnenie by odporovalo verejnému poriadku.

5. Dožiadaný orgán informuje dožadujúci orgán o dôvodoch odmietnutia žiadosti o informácie.“

11. Podľa článku 18 smernice 2011/16, nazvaného „Povinnosti“:

„1. Ak členský štát žiada o informácie v súlade s touto smernicou, dožiadaný členský štát použije svoje opatrenia zamerané na získavanie informácií s cieľom získať požadované informácie, aj keď tento členský štát možno nepotrebuje uvedené informácie na vlastné daňové účely. Uvedená povinnosť sa nedotýka článku 17 ods. 2, 3 a 4, ktorého uplatňovanie sa v žiadnom prípade nevykladá tak, že sa ním povoľuje dožiadanému členskému štátu odmietnuť poskytnúť informácie len preto, že v súvislosti s uvedenými informáciami nemá žiadne domáce záujmy.

2. Článok 17 ods. 2 a 4 sa v žiadnom prípade nevykladá tak, že sa ním povoľuje dožiadanému orgánu členského štátu odmietnuť poskytnúť informácie len preto, že týmito informáciami disponuje banka, iná finančná inštitúcia, poverenec alebo osoba konajúca v zastúpení alebo v postavení splnomocnenca alebo pretože sa týkajú obchodných podielov na určitej osobe.

...“

12. Nakoniec článok 20 ods. 2 smernice 2011/16 stanovuje minimálne informácie, ktoré sa musia uviesť v štandardných formulároch používaných v rámci výmeny informácií. Toto ustanovenie znie takto:

„Štandardný formulár uvedený v odseku 1 obsahuje minimálne tieto informácie, ktoré má poskytnúť dožadujúci orgán:

- a) totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu;
- b) daňový účel, na ktorý sa informácie požadujú.

Dožadujúci orgán môže v známom rozsahu a v súlade s medzinárodným vývojom poskytnúť meno a adresu každej osoby, v súvislosti s ktorou sa predpokladá, že má požadované informácie, ako aj akýkoľvek prvok, ktorý môže dožiadanému orgánu uľahčiť zber informácií.“

## ***B – Luxemburské právo***

### *1. Zákon z 29. marca 2013*

13. Smernica 2011/16 bola prebratá do luxemburského práva prostredníctvom loi du 29 mars 2013 „portant transposition de la directive 2011/16/...“ (zákon z 29. marca 2013 „o prebratí smernice 2011/16/...“) (ďalej len „zákon z 29. marca 2013“).

14. Článok 6 zákona z 29. marca 2013 stanovuje:

„Na žiadosť dožadujúceho orgánu mu luxemburský dožiadaný orgán oznámi informácie, ktoré sú predvídateľne relevantné pre správny orgán a uplatnenie vnútroštátnej právnej úpravy dožadujúceho členského štátu týkajúcej sa daní a poplatkov uvedených v článku 1, a to tie, ktoré má alebo získa vyšetrením v rámci správneho konania.“

15. Článok 8 ods. 1 zákona z 29. marca 2013 stanovuje:

„Luxemburský dožiadaný orgán vykoná oznámenia uvedené v článku 6 čo najrýchlejšie, a najneskôr do šesť mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však luxemburský dožiadaný orgán už má dotknuté informácie, oznámenia sa poskytnú v lehote dvoch mesiacov od tohto dátumu.“

### *2. Zákon z 25. novembra 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 z 25. novembra 2014, „ktorým sa stanovuje postup uplatniteľný na výmenu informácií na požiadanie v daňových veciach a ktorým sa mení a dopĺňa zákon z 31. marca 2010 týkajúci sa schvaľovania daňových dohôd a stanovenia príslušného uplatniteľného postupu v oblasti výmeny informácií na požiadanie“) (ďalej len „zákon z 25. novembra 2014“) obsahuje tieto ustanovenia.

17. Článok 1 zákona z 25. novembra 2014 stanovuje:

„1. Tento zákon sa od nadobudnutia jeho účinnosti uplatní na žiadosti o výmenu informácií podané v daňových veciach príslušným orgánom dožadujúceho štátu na základe:

...

4 zmeneného a doplneného zákona z 29. marca 2013 o administratívnej spolupráci v oblasti daní;

...“

18. Podľa článku 2 zákona z 25. novembra 2014:

„1. Daňové orgány sú oprávnené vyžadovať od držiteľa informácií akékoľvek informácie, ktoré boli vyžiadané na základe výmeny informácií upravenej dohovormi a zákonmi.

3. Držiteľ informácií je povinný poskytnúť požadované informácie v celom rozsahu, presne, v nezmenenej podobe, a to v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť požadované informácie. Táto povinnosť zahŕňa zaslanie listín, na ktorých sa tieto informácie zakladajú, v nezmenenej podobe.

...“

19. Podľa článku 3 zákona z 25. novembra 2014:

„1. Príslušný daňový orgán overí formálnu správnosť žiadosti o výmenu informácií. Žiadosť o výmenu informácií je formálne správna, ak sa v nej uvádza právny základ a príslušný orgán, ktorý podal žiadosť, a ak obsahuje ostatné údaje stanovené dohovormi a zákonmi.

...

3. Ak príslušný daňový orgán nemá k dispozícii požadované informácie, riaditeľ príslušného daňového orgánu alebo jeho zástupca doporučeným listom zaslaným držiteľovi informácií oznámi svoje rozhodnutie o uložení povinnosti poskytnúť požadované informácie. Doručenie rozhodnutia držiteľovi požadovaných informácií sa považuje za doručenie každej inej osobe, ktorá je v tomto rozhodnutí uvedená.

4. Žiadosť o výmenu informácií nemožno zverejniť. Rozhodnutie o uložení povinnosti obsahuje len údaje, ktoré sú nevyhnutné na to, aby držiteľ informácií mohol identifikovať požadované informácie.

...“

20. Článok 5 ods. 1 zákona z 25. novembra 2014 stanovuje:

„Ak sa požadované informácie neposkytnú v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť požadované informácie, držiteľovi informácií možno uložiť daňovú administratívnu pokutu až do výšky 250 000 eur. Jej výšku určí riaditeľ príslušného daňového orgánu alebo jeho zástupca.“

21. Podľa článku 6 zákona z 25. novembra 2014:

„1. Proti žiadosti o výmenu informácií a rozhodnutiu o uložení povinnosti, ktoré sú uvedené v článku 3 ods. 1 a 3, nemožno podať nijaký opravný prostriedok.

2. Proti rozhodnutiam uvedeným v článku 5 môže držiteľ informácií podať na správnom súde žalobu, ktorá predstavuje návrh na zmenu. Tento návrh sa musí podať v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia držiteľovi požadovaných informácií. Odvolanie má odkladný účinok. ...

3. Proti rozhodnutiam tribunal administratif (správny súd) sa možno odvolať na cour administrative (odvolací správny súd). Odvolanie sa musí podať v lehote [pätnásť] dní od doručenia rozsudku, a to do kancelárie súdu... Cour administrative (odvolací správny súd) rozhodne do jedného mesiaca od predloženia vyjadrenia k návrhu alebo uplynutia lehoty na predloženie tohto vyjadrenia.“

### III – Skutkové okolnosti sporu vo veci samej

22. Dňa 3. decembra 2014 príslušný orgán francúzskej daňovej správy zaslal luxemburskej daňovej správe žiadosť o informácie na základe smernice 2011/16 v rámci skúmania daňovej situácie spoločnosti Cofima SAS, jednoduchej spoločnosti na akcie založenej podľa francúzskeho práva. Táto žiadosť sa týkala viacerých informácií týkajúcich sa spoločnosti, ktorá bola majiteľom spoločnosti Cofima, a to spoločnosti Berlioz Investment SA, akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva (ďalej len „Berlioz“).

23. Berlioz totiž dostala dividendy, ktoré jej vyplatila jej dcérska spoločnosť Cofima, s oslobodením od zrážkovej dane a francúzska daňová správa chcela overiť dodržanie podmienok, ktoré sú v danej oblasti stanovené francúzskym právom. Od svojho náprotivku, luxemburskej daňovej správy, chcela získať viaceré informácie.

24. Po zaslaní tejto žiadosti o pomoc riaditeľ administration des Contributions directes luxembourgeoise (luxemburská správa pre priame dane) (ďalej len „riaditeľ“) 16. marca 2015 prijal rozhodnutie, ktorým uložil spoločnosti Berlioz povinnosť oznámiť mu určitý počet informácií (ďalej len „rozhodnutie o uložení povinnosti“), pričom konkrétne žiadal o:

- informáciu, či má spoločnosť miesto skutočného vedenia v Luxembursku a aké sú hlavné znaky postupných sídiel spoločnosti (opis sídla, plocha vlastných kancelárií spoločnosti Berlioz, materiálne a počítačové vybavenie patriace spoločnosti Berlioz, kópia zmluvy o nájme priestorov, doručovacia adresa sídla), spolu s príslušnými listinami,
- poskytnutie zoznamu zamestnancov spoločnosti Berlioz s uvedením ich funkcie v rámci spoločnosti a identifikácie zamestnancov, ktorí pracujú v sídle spoločnosti,
- informáciu, či si Berlioz najíma zamestnancov v Luxembursku,
- informáciu, či existuje zmluva medzi spoločnosťami Berlioz a Cofima, a ak áno, kópiu zmluvy,
- informáciu o podieloch spoločnosti Berlioz v iných spoločnostiach a o financovaní týchto podielov spolu s príslušnými listinami,
- informáciu o menách a adresách akcionárov spoločnosti Berlioz, ako aj o výške podielu každého akcionára na základnom imaní a o percentuálnom podiele každého akcionára,
- uvedenie hodnoty, v akej boli akcie spoločnosti Cofima zaevidované v majetku spoločnosti Berlioz pred valným zhromaždením spoločnosti Cofima zo 7. marca 2012, a uvedenie vývoja vstupných hodnôt akcií spoločnosti Cofima v rámci majetku pri vklade z 5. decembra 2002, vklade z 31. októbra 2003 a prevzatí z 2. októbra 2007.

25. Dňa 21. apríla 2015 Berlioz odpovedala na uloženie povinnosti, s výnimkou mien a adries akcionárov spoločnosti, výšky podielu každého akcionára na základnom imaní a percentuálneho podielu každého akcionára, keďže tieto skutočnosti nie sú predvídateľne relevantné v zmysle smernice 2011/16 na to, aby francúzska daňová správa mohla vykonať kontrolu.

26. Dňa 22. apríla 2015 riaditeľ vyzval Berlioz, aby mu oznámila požadované informácie do 29. apríla 2015, inak jej môže byť uložená správna daňová pokuta na základe článku 5 ods. 1 zákona z 25. novembra 2014. Berlioz trvala na svojom odmietavom postoji, a tak jej riaditeľ 18. mája 2015 uložil správnu pokutu 250 000 eur.

27. V nadväznosti na uloženie tejto pokuty sa Berlioz obrátila na tribunal administratif (Správny súd, Luxembursko) so žalobou proti rozhodnutiu riaditeľa, ktorým jej bola uložená sankcia, pričom požiadala o preskúmanie dôvodnosti rozhodnutia o uložení povinnosti.

28. Rozsudkom z 13. augusta 2015 tribunal administratif (Správny súd) rozhodol, že žaloba, ktorou sa Berlioz domáhala zmeny rozhodnutia, je z hľadiska merita veci čiastočne dôvodná, a znížil pokutu na 150 000 eur. Žalobu v zostávajúcej časti zamietol, pričom uviedol, že nie je potrebné vyjadriť sa k subsidiárnemu žalobnému návrhu na zrušenie.

29. Berlioz podala 31. augusta 2015 odvolanie na Cour administrative (Odvolací správny súd), pričom tvrdila, že to, že tribunal administratif (Správny súd) odmietol overiť dôvodnosť rozhodnutia o uložení povinnosti podľa článku 6 ods. 1 zákona z 25. novembra 2014, porušilo jeho právo na účinné súdne preskúmanie, ktoré zaručuje článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, podpísaného v Ríme 4. novembra 1950<sup>5</sup>.

30. Cour administrative (Odvolací správny súd) dospel k záveru, že by mohlo byť potrebné zohľadniť Chartu, najmä jej článok 47. Po tom, ako vyzval účastníkov konania vo veci samej, aby mu v tejto súvislosti predložili svoje pripomienky, Cour administrative (Odvolací správny súd) prerušil konanie a podal na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania.

#### **IV – Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdnym dvorom**

31. Cour administrative (Odvolací správny súd) rozhodnutím zo 17. decembra 2015, doručeným Súdnemu dvoru 18. decembra 2015, položil Súdnemu dvoru na základe článku 267 ZFEÚ nasledujúce prejudiciálne otázky:

- „1. Vykonáva členský štát právo Únie, a teda dôjde k uplatneniu Charty v súlade s jej článkom 51 ods. 1 v situácii, o akú ide v prejednávanej veci, keď členský štát uloží účastníkovi správneho konania peňažnú administratívnu sankciu z dôvodu vytykaného nesplnenia povinností tohto účastníka týkajúcich sa spolupráce, ktoré vyplývajú z rozhodnutia o uložení povinnosti, ktoré vydal príslušný vnútroštátny orgán tohto štátu na základe vnútroštátnych procesných predpisov prijatých na tento účel, za okolností, keď tento členský štát ako dožiadaný štát vykonáva žiadosť o výmenu informácií predloženú iným členským štátom, ktorý ju predložil okrem iného na základe ustanovení smernice [2011/16] týkajúcich sa výmeny informácií na požiadanie?
2. Ak sa potvrdí, že Charta sa má v prejednávanej veci uplatniť, môže sa účastník správneho konania odvolávať na článok 47 Charty, ak sa domnieva, že uvedená peňažná administratívna sankcia, ktorá mu bola uložená, ho má prinútiť poskytnúť informácie za okolností, keď príslušný orgán dožiadaného členského štátu, v ktorom má tento účastník bydlisko alebo sídlo, vykonáva žiadosť o informácie predloženú iným členským štátom, ktorá vôbec nie je odôvodnená, pokiaľ ide o skutočný daňový cieľ, takže v prejednávanej veci neexistuje legitímny cieľ, a ktorej cieľom je získať informácie, ktoré pravdepodobne nie sú relevantné pre príslušnú daňovú vec?
3. Ak sa potvrdí, že Charta sa má v prejednávanej veci uplatniť, vyžaduje právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces, ktoré je zakotvené v článku 47 Charty – pričom článok 52 ods. 1 Charty nedovoľuje stanoviť obmedzenia –, aby príslušný vnútroštátny súd mal neobmedzenú súdnu právomoc, a teda právomoc preskúmať aspoň na základe námietky platnosť rozhodnutia o uložení povinnosti, ktoré vydal príslušný orgán členského štátu v rámci vykonávania žiadosti o výmenu informácií, ktorú predložil príslušný orgán iného členského štátu okrem iného na základe smernice 2011/16, v rámci žaloby, ktorú podala tretia osoba, ktorá je držiteľom informácií a ktorej je toto

5 Ďalej len „EDLP“.

rozhodnutie o uložení povinnosti určené, proti rozhodnutiu o uložení peňažnej administratívnej sankcie z dôvodu vytýkaného nesplnenia povinnosti tejto osoby spolupracovať pri vykonávaní uvedenej žiadosti?

4. Ak sa potvrdí, že Charta sa má v prejednávanej veci uplatniť, majú sa článok 1 ods. 1 a článok 5 smernice 2011/16 – jednak vzhľadom na analógiu s normou predvídateľnej relevantnosti, ktorá vyplýva zo vzorového daňového dohovoru [Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj] o príjmoch a majetku, a jednak vzhľadom na zásadu lojálnej spolupráce zakotvenú v článku 4 ZEÚ, spolu s cieľom smernice 2011/16 – vykladať v tom zmysle, že predvídateľná relevantnosť informácií, ktoré si jeden členský štát vyžiadal od iného členského štátu, vo vzťahu k danej daňovej veci a k uvedenému daňovému cieľu je podmienkou, ktorú musí uvedená žiadosť o informácie spĺňať, aby príslušnému orgánu dožiadaného členského štátu vznikla povinnosť vyhovieť tejto žiadosti a odôvodniť svoje rozhodnutie o uložení povinnosti tretej osobe, ktorá je držiteľom informácií?
5. Ak sa potvrdí, že Charta sa má v prejednávanej veci uplatniť, majú sa článok 1 ods. 1 a článok 5 smernice 2011/16 v spojení s článkom 47 Charty vykladať v tom zmysle, že bránia zákonnému ustanoveniu členského štátu, ktoré všeobecne obmedzuje preskúmanie platnosti žiadosti o informácie príslušným vnútroštátnym orgánom tohto štátu, ktorý koná ako orgán dožiadaného štátu, na overenie formálnej správnosti, a že ukladajú vnútroštátnemu súdu v súvislosti so žalobou, aká je opísaná v tretej otázke vyššie, ktorú tento súd prejednáva, povinnosť overiť splnenie podmienky predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií zo všetkých jej hľadísk, ktoré sa týkajú súvislostí s konkrétnou daňovou vecou, o ktorú ide, s uvedeným daňovým cieľom a s dodržaním článku 17 smernice 2011/16?
6. Ak sa potvrdí, že Charta sa má v prejednávanej veci uplatniť, bráni článok 47 ods. 2 Charty zákonnému ustanoveniu členského štátu, ktoré stanovuje, že príslušný vnútroštátny súd dožiadaného štátu nemôže v súvislosti so žalobou, aká je opísaná v tretej otázke vyššie, ktorú tento súd prejednáva, preskúmať žiadosť o informácie, ktorú predložil príslušný orgán iného členského štátu, a vyžaduje, aby tento dokument bol predložený príslušnému vnútroštátnemu súdu a aby tretia osoba, ktorá je držiteľom informácií, mala k nemu prístup, alebo vyžaduje, aby tento dokument bol predložený vnútroštátnemu súdu bez toho, aby tretia osoba, ktorá je držiteľom informácií, mala k nemu prístup, z dôvodu dôverného charakteru tohto dokumentu, pod podmienkou, že všetky ťažkosti, ktoré tretej osobe, ktorá je držiteľom informácií, vzniknú v dôsledku obmedzenia jej práv, musí dostatočne kompenzovať konanie na príslušnom vnútroštátnom súde?“

32. Písomné pripomienky predložili Berlioz, luxemburská, belgická, talianska, poľská a fínska vláda, ako aj Európska komisia.

33. Zástupca luxemburskej vlády a Komisia sa vyjadrili na pojednávaní, ktoré sa konalo 8. novembra 2016. Zástupca nemeckej vlády a zástupca francúzskej vlády, ktorí nepredložili písomné pripomienky, tiež mali možnosť predniesť svoje tvrdenia na tomto pojednávaní.

## V – Analýza

### A – Úvodná poznámka k článku 47 Charty a právo, ktoré zakotvuje

34. Článok 47 Charty sa nazýva „Právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces“. V tomto ustanovení Charta uznáva právo na účinný prostriedok nápravy, zakotvené v článku 13 EDLP, ako aj právo na spravodlivý proces, zakotvené v článku 6 ods. 1 EDLP.



35. Prepojenie medzi týmito článkami EDLP a článkom 47 Charty je výslovne uvedené vo Vysvetlivkách k Charte základných práv: článok 47 prvý odsek Charty „je založený na článku 13 EDLP“, pričom druhý odsek „zodpovedá článku 6 ods. 1 EDLP“<sup>6</sup>.

36. V súlade s článkom 52 ods. 3 Charty právo na účinný prostriedok nápravy, zakotvené v článku 47 uvedenej Charty, musí teda mať význam a rozsah zhodné s tými, ktoré im poskytuje EDLP. Toto ustanovenie však spresňuje, že nebráni tomu, aby právo Únie poskytlo širší rozsah ochrany.

37. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že článok 47 Charty sa ukazuje byť viac vyžadujúcim ako článok 13 EDLP, pretože prvý z nich vyžaduje zabezpečenie účinného prostriedku nápravy pred „súdom“, kým článok 13 EDLP uvádza len „národný orgán“. Okrem toho má článok 47 Charty širšiu vecnú pôsobnosť. Na jednej strane sa uplatňuje, keď „práva a slobody zaručené právom Únie sú porušené“ (či už sú uvedené v Charte, alebo nie), kým článok 13 EDLP vyžaduje porušenie „prá[v] a slob[ôd] priznan[ých] [v EDLP]“<sup>7</sup>. Na druhej strane článok 6 ods. 1 EDLP obmedzuje právo na spravodlivý proces na spory týkajúce sa práv a povinností občianskoprávnej povahy alebo dôvodnosti obvinenia v trestnoprávnej oblasti. Takéto obmedzenie sa v článku 47 druhom odseku Charty nenachádza.<sup>8</sup>

38. Napokon článok 47 Charty nemožno vnímať nezávisle od článku 19 druhého odseku ZEÚ, pretože toto ustanovenie ukladá členským štátom upraviť „v oblastiach, na ktoré sa vzťahuje právo Únie, prostriedky nápravy potrebné na zabezpečenie účinnej súdnej ochrany“<sup>9</sup>.

39. Práve s prihliadnutím na tieto pripomienky sa treba venovať prejudiciálnym otázkam položeným vnútroštátnym súdom.

## **B – O prvej prejudiciálnej otázke**

40. Vo svojej prvej prejudiciálnej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či členský štát vykonáva právo Únie a zabezpečuje uplatniteľnosť Charty, keď stanovuje vo svojej právnej úprave peňažnú sankciu voči účastníkovi správneho konania, ktorý odmieta poskytnúť informácie v rámci výmeny informácií medzi daňovými orgánmi, založenej na smernici.

41. Podľa článku 51 ods. 1 Charty je v skutočnosti vykonávanie práva Únie podmienkou *sine qua non* uplatniteľnosti Charty na členské štáty. Podľa luxemburskej a fínskej vlády však o taký prípad nejde pri vnútroštátnom zákone, o ktorý ide vo veci samej, pretože peňažná sankcia, ktorú zavádza, nie je upravená smernicou 2011/16.

42. Na základe tohto argumentu tieto členské štáty odlišujú túto vec od veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105). V tomto rozsudku Súdny dvor konštatoval, že článok 2, článok 250 ods. 1 a článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty<sup>10</sup>, ako aj článok 4 ods. 3 ZEÚ

6 Ú. v. EÚ C 303, 2007, s. 17 až 35, najmä s. 29 a 30. Pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 30. júna 2016, Toma a Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, bod 40). Pokiaľ ide o judikatúru Súdneho dvora k tejto otázke, pozri LEBRUN, G.: De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. In: *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106, s. 433 až 459, najmä s. 440.

7 Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Pozri v tomto zmysle BRAIBANT, G.: *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*. Éditions du Seuil, Paris, 2001, s. 235 a 236.

8 Pozri v tomto zmysle SHELTON, D.: Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial. In: PEERS, S., HERVEY, T., KENNER, J., a WARD, A. (ed.): *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*. Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197 až 1275, osobitne č. 47.44.

9 Pozri v tomto zmysle HOFMANN, H. Ch.: Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial. In: PEERS, S., HERVEY, T., KENNER, J., a WARD, A. (ed.): *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*. Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197 až 1275, osobitne č. 47.50.

10 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

stanovovali uplatnenie opatrení potrebných na výber dane. Na základe tohto konštatovania dospel Súdny dvor k záveru, že daňové sankcie a trestné stíhania, akými sú tie, ktoré stanovovala predmetná vnútroštátna právna úprava, predstavovali vykonávanie práva Únie, ktoré zabezpečovalo uplatniteľnosť Charty.

43. V prvom rade sa nestotožňujem s tvrdením luxemburskej a fínskej vlády, pretože si myslím, že rozlišovanie, ktoré vykonávajú, nie je dôvodné.

44. V prvom rade treba spresniť, že v bode 28 rozsudku z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), Súdny dvor takisto rozhodol, že nie je potrebné, aby dotknuté vnútroštátne právne predpisy mali *ako také* za cieľ prebratie smernice Únie, keďže ich uplatňovanie sankcionuje skôr porušenie ustanovení uvedenej smernice. Inými slovami, musí ísť o vykonanie osobitnej povinnosti, ale nie nevyhnutne výslovnej.

45. Ďalej článok 22 smernice 2011/16 ukladá členským štátom, rovnako všeobecným spôsobom ako ustanovenia, na ktoré sa odvoláva rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105)<sup>11</sup>, povinnosť prijať „všetky nevyhnutné opatrenia s cieľom... zabezpečiť plynulé fungovanie opatrení v oblasti administratívnej spolupráce ustanovených v tejto smernici...“. Nepochybne je sankčný mechanizmus nevyhnutným opatrením na zabezpečenie účinnosti systému výmeny informácií zavedeného smernicou 2011/16.<sup>12</sup> Bez hrozby sankcie je norma, ktorá predpisuje určité správanie, zbavená účinnosti.

46. V druhom rade je obzvlášť čudné, keď luxemburská vláda tvrdí, že zákon z 25. novembra 2014 nepredstavuje vykonanie práva Únie. Podľa článku 1 tohto zákona (ktorý už podľa svojho názvu stanovuje postup uplatniteľný na výmenu informácií na požiadanie v daňovej oblasti) sa totiž zákon vzťahuje na žiadosti pochádzajúce od príslušného orgánu dožadujúceho štátu „podľa... zmeneného a doplneného zákona z 29. marca 2013 o administratívnej spolupráci v oblasti daní“. Práve týmto zákonom sa však preberá smernica 2011/16.

47. V dôsledku toho sa mi zdá ťažké tvrdiť, že uvádzaný zákon, ktorý zakotvuje postup na získanie informácií požadovaných členským štátom na základe smernice 2011/16, nevykonáva túto smernicu. Akékoľvek opatrenie prijaté „v rámci“ vymedzenom povinnosťou vyplývajúcou z práva Únie podlieha tomuto právu Únie a predstavuje jeho vykonanie.<sup>13</sup>

48. V treťom rade Súdny dvor už potvrdil, že pravidlá týkajúce sa žiadostí o informácie a ich používania sú súčasťou pôsobnosti práva Únie. Súdny dvor totiž v rozsudku z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), ktorý sa týkal výkladu smernice Rady 77/799/EHS Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní<sup>14</sup>, ktorá predchádzala smernici 2011/16, dospel k záveru, že „položené otázky... súvisia s *vykonaním* práva Únie a Súdny dvor má právomoc preskúmať v tomto kontexte uplatňovanie základných práv“<sup>15</sup>. Keď v tejto veci Súdny dvor odmietol uplatňovanie Charty, urobil tak len preto, že nadobudla účinnosť až potom, ako došlo k spornému postupu pomoci.

11 Podľa článku 273 prvého odseku smernice 2006/112 „členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH [dane z pridanej hodnoty] a na predchádzanie daňovým podvodom...“. Článok 2 smernice 2006/112 definuje plnenia podliehajúce DPH a článok 250 ods. 1 tej istej smernice sa týka daňových priznaní na DPH, ktoré musí podávať zdaniteľná osoba.

12 V tejto súvislosti skutočnosť, že smernica Rady (EÚ) 2016/881 z 25. mája 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní (Ú. v. EÚ L 148, 2016, s. 8), vložila nový článok 25a do smernice 2011/16, ktorý výslovne stanovuje, že členské štáty upravia režim sankcií uplatniteľných na porušenia vnútroštátnych ustanovení prijatých na základe uvedenej smernice, najmä vo vzťahu k určitému článku (nový článok 8aa), nie je takej povahy, že by zmenila dosah pravidla stanoveného v článku 22 smernice 2011/16.

13 Pozri v tomto zmysle 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. In: *RTD Eur.*, 2016, s. 219 až 247, najmä s. 229.

14 Ú. v. ES L 336, 1977, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63.

15 Bod 27 tohto rozsudku. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

49. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy sa domnievam, že keď členský štát stanovuje vo svojej právnej úprave peňažnú sankciu voči účastníkovi správneho konania, ktorý odmieta poskytnúť informácie v rámci výmeny informácií medzi daňovými orgánmi, ktorá je založená konkrétne na ustanoveniach smernice 2011/16, vykonáva právo Únie, čo spôsobuje, že sa uplatní Charta.

### **C – O druhej prejudiciálnej otázke**

50. Vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou v podstate pýta, či sa môže účastník správneho konania odvolávať na článok 47 Charty, keď sa domnieva, že peňažná administratívna sankcia, ktorá mu bola uložená (z dôvodu, že odmietol oznámiť informácie v rámci výmeny informácií medzi daňovými orgánmi), je založená na žiadosti o informácie, ktorej platnosť tento účastník spochybňuje.

51. Podľa článku 47 prvého odseku Charty „každý, koho práva a slobody zaručené právom Únie sú porušené, má za podmienok ustanovených v tomto článku právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom“. Druhá prejudiciálna otázka položená vnútroštátnym súdom je v dôsledku toho základnou otázkou, pretože vedie Súdny dvor k spresneniu pôsobnosti článku 47 Charty. Ide totiž o nič viac a o nič menej o odpoveď na otázku, či uplatnenie Charty spôsobuje, že jej článok 47 je automaticky uplatniteľný alebo či uplatniteľnosť tohto článku podlieha údajnému porušeniu práva alebo slobody zaručených právom Únie.

52. Iste, znenie článku 47 prvého odseku Charty skôr potvrdzuje druhú časť alternatívy. Domnievam sa však, že tento výklad nemožno uznať.

53. Po prvé takýto doslovný výklad článku 47 Charty by bol v rozpore s procesom uznania práva na účinný prostriedok nápravy v práve Únie. Toto právo bolo totiž pôvodne zakotvené v judikatúre Súdneho dvora ako všeobecná právna zásada. Systematická identifikácia určitého presného práva alebo slobody ako podmienky uplatnenia práva na účinný prostriedok nápravy však z tejto judikatúry nevyplýva (pozri oddiel 1 nižšie).

54. Po druhé tento výklad by bol v rozpore s tým, že znenie článku 47 Charty obsahuje určité rozdiely oproti zneniu článkov 6 a 13 EDLP (pozri oddiel 2 nižšie).

#### *1. Krátky prehľad historického vývoja uznania práva na účinnú súdnu ochranu v práve Únie*

55. V prvom rade pripomínam, že ešte pred formálnym zaradením do Charty už Súdny dvor vnímal existenciu prostriedku súdnej nápravy ako všeobecnú zásadu práva Únie.

56. Súdny dvor totiž v prípade základného práva, akým je právo na voľný pohyb pracovníkov, dospel k záveru, že „existencia prostriedku nápravy súdnej povahy voči akémukoľvek rozhodnutiu vnútroštátneho orgánu, ktorým sa zamietá toto právo, [je] podstatná na to, aby sa jednotlivcovi zabezpečila účinná ochrana jeho práva. Ako Súdny dvor pripustil vo svojom rozsudku z 15. mája 1986 (Johnston, 222/84, [EU:C:1986:206]), *táto požiadavka predstavuje všeobecnú právnu zásadu práva Spoločenstva*, ktorá je základom spoločných ústavných tradícií členských štátov a je takisto zahrnutá v článkoch 6 a 13 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd“<sup>16</sup>.

57. Je pravda, že táto vec sa týkala porušenia práva, a to práva na voľný pohyb. Súdny dvor však následne pridal ďalšiu fázu, keď prepojil všeobecnú zásadu práva na účinný prostriedok nápravy so zakotvením Únie ako „Únie práva“.

<sup>16</sup> Rozsudok z 15. októbra 1987, Heylens a i. (222/86, EU:C:1987:442, bod 14). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

58. Podľa Súdneho dvora totiž tento pojem znamená, že „členské štáty [Únie], ako aj je[j] inštitúcie podliehajú preskúmaniu súladu ich právnych aktov so základnou ústavnou chartou, ktorou je Zmluva“<sup>17</sup>, ako aj so „všeobecnými zásadami práva, ako aj základnými právami“<sup>18</sup>.

59. V tomto kontexte sa zdá byť logické, že systematická identifikácia určitého presného práva alebo slobody, ktoré sú zaručené právom Únie, ako podmienka uplatnenia práva na účinný prostriedok nápravy, sa v judikatúre Súdneho dvora nevyžaduje.

60. Rozsudok z 26. septembra 2013, *Texdata Software* (C-418/11, EU:C:2013:588), ilustruje myšlienkové pochody Súdneho dvora. V tomto rozsudku Súdny dvor najprv dospel k záveru, že vnútroštátna právna úprava, ktoré zaviedla sankcie v prípade nedodržania povinnosti zverejnenia účtovných dokumentov<sup>19</sup>, predstavovala vykonanie práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty.<sup>20</sup> Ďalej z toho Súdny dvor vyvodil, že ustanovenia Charty sa v danom prípade uplatnia.<sup>21</sup> Nakoniec Súdny dvor bez toho, aby chcel identifikovať porušenie určitého presného práva alebo slobody, pokračoval skúmaním dodržania článku 47 Charty.<sup>22</sup>

## 2. Výklad článku 47 prvého odseku Charty

61. Okrem toho, ako som už uviedol v úvodnej poznámke, článok 47 Charty má širšiu vecnú pôsobnosť, ako je pôsobnosť EDLP.

62. Kým článok 13 EDLP vyžaduje porušenie „prá[v] a slob[ôd] priznan[ých] [v EDLP]“ na to, aby sa uplatnil, článok 47 Charty sa uplatňuje hneď, ako „práva a slobody zaručené právom Únie sú porušené“, či už sú uvedené v Charte, alebo nie.

63. Podľa článku 51 ods. 1 Charty sa však možno odvolávať na Chartu voči členským štátom len v prípade, že ide o vykonanie práva Únie. V dôsledku toho uznanie uplatniteľnosti Charty už nevyhnutne implikuje existenciu práva zaručeného právom Únie.<sup>23</sup> Vyžadovať, aby táto norma práva Únie, ktorá vedie k tomu, že sa uplatní Charta, poskytovala okrem toho určité presné subjektívne právo, ktoré mohlo byť porušené vo vzťahu k jednotlivcovi, sa mi zdá byť v rozpore s liberálnou koncepciou, ktorá je základom článku 47 Charty.

64. Okrem toho došlo podľa mňa k zakotveniu tohto zámeru povoliť automatické uplatnenie článku 47 Charty, keď je samotná Charta uplatniteľná tým, že sa v druhom odseku použil pojem „záležitosť“.

65. Popri poskytnutí súdnej ochrany celému právu Únie totiž článok 47 druhý odsek Charty priznáva každej osobe právo na to, aby bola jej „záležitosť“ prejednaná na nezávislom a nestrannom súde, kým článok 6 ods. 1 EDLP obmedzuje pojem „záležitosť“ na spory týkajúce sa *práv a povinností* občianskoprávnej povahy alebo na dôvodnosť *obvinenia* v trestnoprávnej oblasti.

17 Rozsudok z 23. apríla 1986, *Les Verts/Parlament* (294/83, EU:C:1986:166, bod 23). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

18 Rozsudky z 3. októbra 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami a i./Parlament a Rada* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, bod 91), a z 19. decembra 2013, *Telefónica/Komisia* (C-274/12 P, EU:C:2013:852, bod 56).

19 Povinnosť stanovená jedenástou smernicou Rady 89/666/EHS z 21. decembra 1989 o požiadavkách na sprístupnenie údajov týkajúcich sa pobočiek zriadených v určitom členskom štáte určitými druhmi obchodných spoločností, ktoré sa spravujú právom iného štátu (Ú. v. ES L 395, 1989, s. 36; Mim. vyd. 17/001, s. 100).

20 Pozri bod 75 tohto rozsudku.

21 Pozri bod 76 tohto rozsudku.

22 Pozri bod 77 a nasl. tohto rozsudku.

23 Pozri v tomto zmysle SHELTON, D.: *Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial*. In: PEERS, S., HERVEY, T., KENNER, J., a WARD, A. (ed.): *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*. Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197 až 1275, najmä č. 47.01 a 47.46.

66. Nakoniec, keď tak ako v prejednávanej veci ide o spochybnenie rozhodnutia spôsobujúceho ujmu, uplatniteľnosť článku 47 Charty sa javí ako podmienka *sine qua non* Únie práva. Ako som už totiž skôr pripomenul, Únia práva implikuje, aby ani členské štáty, ani inštitúcie Únie neunikali preskúmaniu súladu ich aktov.

67. Nakoniec si myslím, že právo na účinný prostriedok nápravy a na prístup k nestrannému súdu, zakotvené v článku 47 Charty, nevyhnutne vedie k vzniku *práva na prístup k spravodlivosti*, teda možnosti, aby jednotlivец predložil na prísne súdne preskúmanie akýkoľvek akt, ktorý by mohol narušiť jeho záujmy.<sup>24</sup> Členským štátom však článok 19 druhý odseku ZEÚ ukladá povinnosť zaviesť „v oblastiach, na ktoré sa vzťahuje právo Únie, prostriedky nápravy potrebné na zabezpečenie účinnej právnej ochrany“.

68. V dôsledku toho si myslím, že účastník správneho konania sa môže odvolávať na článok 47 Charty, keď tvrdí, že peňažná administratívna sankcia, ktorá mu bola uložená, je založená na žiadosti o informácie, ktorej platnosť spochybňuje, vzhľadom na to, že táto žiadosť bola podaná v rámci postupu predstavujúceho vykonanie práva Únie.

#### ***D – O tretej a piatej prejudiciálnej otázke***

69. Vnútroštátny súd sa svojou treťou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či právo na účinný prostriedok nápravy a prístup k nestrannému súdu, tak ako je zakotvené v článku 47 Charty, vyžaduje, aby vnútroštátny súd mal neobmedzenú súdnu právomoc, pokiaľ ide o žalobu podanú proti peňažnej administratívnej sankcii uloženej žalobcovi z dôvodu, že odmietol oznámiť informácie v rámci výmeny daňových informácií medzi členskými štátmi.

70. V tejto optike požiadavka neobmedzenej súdnej právomoci sleduje teda to, aby mohol vnútroštátny súd posúdiť proporcionalitu sankcie, ale takisto preskúmať zákonnosť rozhodnutia o uložení povinnosti, na ktorom je založená táto sankcia.

71. Piata prejudiciálna otázka položená vnútroštátnym súdom sa týka rozsahu preskúmania, ktoré sa musí vykonať. Touto otázkou sa Cour administrative (Odvolací správny súd) v podstate teda pýta, či sa preskúmanie, ktoré majú vykonať daňový orgán a súd dožiadaného štátu – v prípade, že sa mu mala priznať neobmedzená súdna právomoc – obmedzuje na formálnu správnosť žiadosti o informácie.

72. Keďže si myslím, že článok 47 Charty ukladá povinnosť preskúmať zákonnosť rozhodnutia o uložení povinnosti, na ktorom je založená peňažná sankcia v nadväznosti na odmietnutie odpovedať na uvedené rozhodnutie o uložení povinnosti, preskúmam tieto dve otázky spolu.

#### ***1. Požiadavka neobmedzenej súdnej právomoci***

73. Ako som už mal príležitosť uviesť, článok 52 ods. 3 Charty stanovuje, že práva priznané Chartou, ktoré zodpovedajú právam zaručeným EDĽP, musia mať rovnaký význam a rozsah, ako je význam a rozsah, ktorý im priznáva uvedený dohovor. S výhradou pripomienok vyjadrených v úvode pri článku 47 Charty vo vzťahu k článku 6 ods. 1 a článku 13 EDĽP ide o taký prípad.

<sup>24</sup> Pozri v tomto zmysle PLIAKOS, A.: *Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire*. Sakkoulas/Bruylant, Athènes/Bruxelles, 1997, s. 102, ako aj 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. (ed.): *Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective*. Springer, Berlin, 2016, s. 143 až 157, najmä s. 148.

74. Podľa vysvetlivky k článku 52 ods. 3 Charty je význam a rozsah zaručených práv určený nielen znením EDĽP, ale takisto judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „Európsky súd pre ľudské práva“).<sup>25</sup> Treba však konštatovať, že judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva, týkajúca sa požiadavky účinného prostriedku nápravy, je ustálená: ak existuje systém administratívnych pokút – akými sú daňové penále – právo na spravodlivý proces (zaručené článkom 6 ods. 1 EDĽP a článkom 47 druhým odsekom Charty) predpokladá, že rozhodnutie správneho orgánu, ktoré nespĺňa samo podmienky tohto článku, bude predmetom neskoršieho preskúmania súdnym orgánom s neobmedzenou súdnou právomocou.<sup>26</sup>

75. Podľa Európskeho súdu pre ľudské práva „do charakteristiky takéhoto súdneho orgánu patrí právomoc zmeniť vo všetkých bodoch prijaté rozhodnutie, vydané nižším orgánom. Musí mať najmä právomoc venovať sa všetkým skutkovým a právnym otázkam relevantným pre spor, ktorý prejednáva“<sup>27</sup>.

76. Okrem toho z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva takisto vyplýva, že súd môže byť viazaný správnym rozhodnutím podstatným pre spor, len ak predmetné rozhodnutie bolo vydané v rámci samotného správneho konania v súlade s požiadavkami článku 6 ods. 1 de la EDĽP.<sup>28</sup>

77. V prejednávanej veci je možné urobiť dve konštatovania. Na jednej strane článok 5 ods. 1 zákona z 25. novembra 2014 kvalifikuje výslovne opatrenie, ktoré sankcionuje odmietnutie oznámiť požadované informácie ako „daňovú administratívnu pokutu“. Na druhej strane z článku 6 tohto zákona vyplýva, že osoby podliehajúce súdnej právomoci môžu podať iba žalobu proti rozhodnutiu o uložení peňažnej sankcie, pričom príslušný súd je implicitne viazaný rozhodnutím o uložení povinnosti.

78. Je nesporné, že postup administratívnej spolupráce v daňovej oblasti, zriadený smernicou 2011/16, prebratý do luxemburského práva zákonom z 29. marca 2013, a nasledujúce rozhodnutia o uložení povinnosti a sankcie, prijaté v rámci výkonu týchto noriem, neposkytujú záruky článku 47 Charty. Vzhľadom na cieľ účinnej spolupráce medzi správnymi orgánmi, ktorý sledujú tieto rozhodnutia<sup>29</sup>, totiž tieto rozhodnutia nie sú, logicky, prijímané nezávislým a nestranným orgánom, po tom, ako by bolo možné spravodlivo a verejne vypočúť dotknutú stranu.

79. Hoci samotná smernica 2011/16 ako taká neposkytuje žiadne právo jednotlivcom,<sup>30</sup> uloženie peňažnej administratívnej sankcie, stanovenej s cieľom zabezpečiť dodržiavanie smernice, však vyžaduje prístup k súdu.

25 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, bod 35).

26 Pozri v tomto zmysle Európsky súd pre ľudské práva, 7. júna 2012, Segame SA v. Francúzsko, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, body 54 a 55.

27 Európsky súd pre ľudské práva, 7. júna 2012, Segame SA v. Francúzsko, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, bod 55. Pozri tiež, pokiaľ ide o napadnutie práv a povinností občianskoprávnej povahy, Európsky súd pre ľudské práva, 15. septembra 2015, Tsanova-Gecheva v. Bulharsko, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, bod 92, ako aj Európsky súd pre ľudské práva, 13. februára 2003, Chevrol v. Francúzsko, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, bod 77.

28 Pozri v tomto zmysle Európsky súd pre ľudské práva, 16. apríla 2013, Fazliyski v. Bulharsko, CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, body 59 a 60; Európsky súd pre ľudské práva, 24. novembra 2005, Capital Bank AD v. Bulharsko, CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, body 99 až 108, ako aj Európsky súd pre ľudské práva, 28. apríla 2005, I. D. v. Bulharsko, CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, body 50 až 55.

29 Pozri najmä odôvodnenia 3 a 12 smernice 2011/16. Podľa Súdneho dvora bol cieľom smernice 77/799 „boj proti daňovým únikom a medzinárodnému vyhýbaniu sa platenia daní a že [smernicabola prijatá na účely úpravy spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov“ (rozsudok z 22. októbra 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, bod 32). Tieto ciele sa nezmenili pri prijatí smernice 2011/16.

30 Pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o smernicu 77/799, rozsudok z 27. septembra 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 bod 31). Pozri tiež, stále pokiaľ ide o smernicu 77/799 a presnejšie o daňovníka, ktorý je predmetom žiadosti o informácie, rozsudok z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 36).

80. V dôsledku toho na to, aby bol článok 47 Charty dodržaný, zastávam názor, že súd, na ktorý bola podaná žaloba proti peňažnej administratívnej sankcii, musí mať možnosť preskúmať zákonnosť rozhodnutia o uložení povinnosti, na ktorom je založená sankcia. Na jednej strane vnútroštátny súd nemôže byť viazaný rozhodnutím o uložení povinnosti prijatým jednostranne správnym orgánom. Na druhej strane zákonnosť tohto rozhodnutia o uložení povinnosti je istotne právnou otázkou relevantnou pre spor a jeho riešenie.

## 2. Rozsah žaloby o neobmedzené súdne preskúmanie

81. Z judikatúry Súdneho dvora, ako aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva, že právo na prístup k súdu nie je absolútnym právom.<sup>31</sup> Výkon práva na účinný prostriedok nápravy možno teda regulovať.

### a) Možnosť obmedziť právo na účinný prostriedok nápravy

82. Podľa Súdneho dvora „z ustálenej judikatúry... vyplýva, že základné práva nie sú absolútnymi právami, ale môžu obsahovať obmedzenia pod podmienkou, že tieto práva skutočne zodpovedajú cieľom všeobecného záujmu, ktoré predmetné opatrenie sleduje, a z hľadiska sledovaného cieľa nie sú neprimeraným a neadekvátnym zásahom do samotnej podstaty takto zabezpečených práv (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. júna 2006, Dokter a i., [C-28/05, EU:C:2006:408], bod 75 a citovanú judikatúru, ako aj rozsudok [Európskeho súdu pre ľudské práva] Fogarty v. Spojené kráľovstvo z 21. novembra 2001, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí* 2001-XI, § 33)<sup>32</sup>“.

83. Tento prístup je vo veľkej miere podobný ako prístup Európskeho súdu pre ľudské práva, keď skúma obmedzenia vzťahujúce sa na práva zaručené článkami 6 a 13 EDLP.<sup>33</sup>

84. V skutočnosti nejde o nič viac a o nič menej ako dodržanie znenia článku 52 ods. 1 Charty, podľa ktorého „obmedzenie práva na účinný prostriedok nápravy pred súdom v zmysle článku 47 Charty, ktoré môže byť... odôvodnené, iba ak je stanovené zákonom, ak rešpektuje podstatu tohto práva a ak je pri dodržaní zásady proporcionality nevyhnutné a skutočne zodpovedá cieľu všeobecného záujmu uznanému Európskou úniou alebo je potrebné na ochranu práv a slobôd iných“<sup>34</sup>.

85. Výkon práva na účinný prostriedok nápravy môže byť teda obmedzený na podmienku, aby *podstata* práva nebola narušená. V tejto optike Európsky súd pre ľudské práva takisto spresnil, že úlohou článku 6 EDLP nebolo zaručiť prístup k súdu, ktorý by mohol *nahradiť* svojim vlastným stanoviskom stanovisko správnych orgánov.<sup>35</sup>

86. Na to, aby sa posúdila dostatočnosť rozsahu preskúmania, ktoré môže vykonať príslušný vnútroštátny orgán, treba zohľadniť predmet napadnutého rozhodnutia. Tento prvok je ešte dôležitejší, keď sa rozhodnutie „týka osobitnej oblasti vyžadujúcej špecializované poznatky alebo ak, a v akom rozsahu, implikuje výkon diskrečnej právomoci správneho orgánu“<sup>36</sup>.

31 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. júna 2016, Toma a Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, bod 44 a citovanú judikatúru).

32 Rozsudok z 18. marca 2010, Alassini a i. (C-317/08 až C-320/08, EU:C:2010:146, bod 63).

33 Pozri v tomto zmysle SHELTON, D.: Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial. In: PEERS, S., HERVEY, T., KENNER, J., a WARD, A. (ed.): *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*. Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197 až 1275, osobitne č. 47.84.

34 Rozsudok z 15. septembra 2016, Star Storage a i. (C-439/14 a C-488/14, EU:C:2016:688, bod 49).

35 Pozri v tomto zmysle Európsky súd pre ľudské práva, 15. septembra 2015, Tsanova-Gecheva v. Bulharsko, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, bod 97.

36 Európsky súd pre ľudské práva, 15. septembra 2015, Tsanova-Gecheva v. Bulharsko, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, bod 98.

87. Za týchto podmienok podľa mňa preskúmanie platnosti rozhodnutia o uložení povinnosti, na ktorom je založená peňažná administratívna sankcia, môže byť obmedzené pod podmienkou, že toto obmedzenie nenaruší podstatu práva na účinný prostriedok nápravy, sleduje legitímny cieľ a existuje primeraný vzťah proporcionality medzi použitými prostriedkami a sledovaným cieľom.<sup>37</sup>

*b) Rozsah preskúmania regulárnosti (správnym orgánom dožiadaného štátu) a zákonnosti (súdom toho istého štátu) v rámci žiadosti o informácie založenej na smernici 2011/16*

88. V prvom rade pripomínam, že cieľom smernice 77/799 bolo bojovať proti podvodom a medzinárodným daňovým únikom.<sup>38</sup> Prvé dve odôvodnenia smernice 2011/16 tento cieľ potvrdzujú. Tento účel možno vyvodiť aj z článku 23 ods. 2 uvedenej smernice 2011/16, podľa ktorého „členské štáty oznamujú Komisii všetky relevantné informácie potrebné na hodnotenie účinnosti administratívnej spolupráce v súlade s touto smernicou v *boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani*“<sup>39</sup>.

89. Z už ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že cieľ boja proti daňovým podvodom a únikom možno považovať za legitímny a predstavujúci naliehavý dôvod všeobecného záujmu.<sup>40</sup>

90. V druhom rade Súdny dvor už rozhodol, že dožiadaný štát bol v zásade *povinný* odpovedať na žiadosť o informácie predloženú príslušným orgánom iného členského štátu.<sup>41</sup>

91. V tejto súvislosti použitie oznamovacieho času v článku 5 smernice 2011/16 potvrdzuje povinnú povahu odovzdania informácií. Podľa tohto článku totiž „na žiadosť dožadujúceho orgánu dožiadaný orgán *oznamuje* dožadujúcemu orgánu všetky informácie uvedené v článku 1 ods. 1...“<sup>42</sup>. Výhrada, ktorá bola predtým upravená v článku 2 ods. 1 smernice 77/799, je teraz rozvinutá v osobitnom článku smernice 2011/16, nazvanom „Obmedzenia“, a to konkrétne v článku 17. článok 18 tejto smernice však spresňuje, že ustanovenia článku 17 ods. 2, 3 a 4 sa „v žiadnom prípade nevyklad[ajú] tak, že sa n[imi] povoľuje dožiadanému členskému štátu odmietnuť poskytnúť informácie len preto, že v súvislosti s uvedenými informáciami nemá žiadne domáce záujmy“.

92. V treťom rade je takisto jasné, že dožadujúci štát nemôže žiadať hocikakú daňovú informáciu. Odkaz uvedený v článku 5 smernice 2011/16 na článok 1 tej istej smernice totiž stanovuje jasné obmedzenie: táto smernica stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožňujú členským štátom spolupracovať medzi sebou na účely výmeny informácií, ktoré sú *predvídateľne relevantné* pre správu a vynucovanie vnútroštátnych právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní.<sup>43</sup>

93. Toto obmedzenie je vyjadrené v odôvodnení 9 smernice 2011/16, podľa ktorého „cieľom normy ‚predvídateľnej relevantnosti‘ je zabezpečiť výmenu informácií v daňových záležitostiach v čo najväčšom rozsahu a súčasne spresniť, že členské štáty sa nemôžu angažovať v nenáležitom vyhľadávaní informácií (fishing expeditions) alebo požadovať informácie, v ktorých prípade je nepravdepodobné, že budú relevantné v súvislosti s daňovými záležitosťami daného platiteľa dane...“.

37 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, bod 60).

38 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 30), a z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 32).

39 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

40 Pozri najmä v tomto zmysle rozsudky z 18. júla 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 60), a z 21. februára 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, body 40, 45 a 46).

41 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 34).

42 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

43 S výnimkou dane z pridanej hodnoty, ciel, spotrebných daní, na ktoré sa vzťahujú iné právne predpisy Únie o administratívnej spolupráci medzi členskými štátmi, ako aj na príspevky sociálneho zabezpečenia (článok 2 ods. 2 smernice 2011/16).



94. Z tohto ustanovenia a jeho vysvetlenia vyplýva, že dodržanie normy nazývanej „predvídateľná relevantnosť“ podmieňuje regulárnosť žiadosti o informácie. Táto musí preto byť preskúmaná dožiadaným orgánom z tohto hľadiska. Článok 7 ods. 4 smernice 2011/16 ho navyše oprávňuje oznámiť dožadujúcemu orgánu prípadné nedostatky konštatované v žiadosti.

95. V dôsledku toho táto norma predstavuje takisto kritérium, vzhľadom na ktoré musí byť skúmaná zákonnosť rozhodnutia o uložení povinnosti, a to súdom v zmysle článku 47 Charty.

96. V štvrtom rade rýchlosť a diskrečná právomoc sú samozrejme podstatné v boji proti daňovým podvodom a únikom, čo potvrdzujú odôvodnenia 4 a 8 smernice 2011/16. To je práve dôvod, pre ktorý boli stanovené lehoty na oznámenie informácií v článku 7 tejto smernice.<sup>44</sup>

97. Zo štyroch predchádzajúcich pripomienok vyplýva, že mechanizmus spolupráce zavedený smernicou 2011/16, preskúmanie regulárnosti žiadosti o informácie daňovým orgánom dožiadaného štátu a následné preskúmanie zákonnosti vykonané vnútroštátnym súdom musia byť obmedzené, inak by hrozilo, že by boli zbavené v značnej miere účinnosti. Takéto obmedzenie je odôvodnené vzhľadom na sledovaný cieľ všeobecného záujmu boja proti daňovým podvodom a únikom.

98. V tejto súvislosti článok 20 smernice 2011/16 definuje užitočné parametre pre definíciu preskúmania, ktoré sa má vykonať, a to tak, že stanovuje minimálne informácie, ktoré musia byť uvedené v štandardných formulároch, ktorých používanie je odporúčané normotvorcom, pokiaľ ide o žiadosti o informácie uvedené v článku 5 smernice 2011/16 a odpovede, ktoré sú na tieto žiadosti poskytnuté. Odôvodnenie 9 smernice 2011/16, ktoré spomína normu „predvídateľnej relevantnosti“, odkazuje navyše výslovne na článok 20.

99. Prvky uvedené v článku 20 ods. 2 prvom pododseku smernice 2011/16 sú totožnosť osoby, ktorá je predmetom kontroly alebo vyšetrovania a daňový účel požadovaných informácií. Druhý pododsek dodáva, že dožadujúci orgán môže takisto poskytnúť meno a adresu akejkoľvek osoby, v prípade ktorej sa treba domnievať, že má požadované informácie.

100. Na základe týchto prvkov musí byť dožiadaný orgán schopný určiť, či požadované informácie sú *predvídateľne relevantné* na dosiahnutie cieľa opísaného dožadujúcim orgánom, teda že sa naozaj týkajú daňovej situácie dotknutého daňovníka a môže pomôcť dožadujúcemu orgánu pri správnom stanovení sumy dlžnej dane.

101. Inými slovami, orgán dožiadaného štátu musí byť schopný odpovedať na otázku, či požadované informácie *môžu* súvisieť s výpočtom dane, ktorý chce uskutočniť dožadujúci orgán.<sup>45</sup>

<sup>44</sup> Pozri odôvodnenie 12 smernice 2011/16. Takto napríklad ak chce dožiadaný orgán oznámiť dožadujúcemu orgánu nedostatky konštatované v žiadosti o informácie, článok 7 ods. 4 smernice 2011/16 mu ukladá povinnosť urobiť tak do mesiaca po doručení žiadosti o informácie.

<sup>45</sup> Poznámam, že v návrhu smernice Rady o administratívnej spolupráci v oblasti daní z 2. februára 2009 [COM(2009)29 v konečnom znení], článok 5 ods. 1 sa týkal „akejkoľvek informácie, ktorá môže byť užitočná na správne stanovenie dane“. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

102. Tento výklad potvrdzujú aj komentáre týkajúce sa článku 26 vzorovej daňovej dohody OECD, týkajúcej sa príjmu a majetku, ktorou sa inšpiroval aj samotný normotvorca Únie.<sup>46</sup> Podľa vysvetliviek týkajúcich sa už citovaného článku dohody totiž musí existovať „primeraná pravdepodobnosť, že požadované informácie sa ukážu ako relevantné“<sup>47</sup>. Pojem „predvídateľnej relevantnosti“ má zabrániť tomu, aby štát požadoval informácie „v prípade ktorých je málo pravdepodobné, že by mali spojitost s prebiehajúcim vyšetrovaním alebo kontrolou“<sup>48</sup>.

103. Legitímny cieľ sledovaný smernicou 2011/16 vyžaduje, aby sa uplatňovali tie isté obmedzenia na skúmanie zákonnosti rozhodnutia o uložení povinnosti, vykonávané v rámci súdneho prostriedku nápravy podaného proti peňažnej sankcii uloženej osobe, ktorá odmietla oznámiť požadované informácie.

104. Konkrétne vnútroštátny súd musí mať možnosť overiť, či sa rozhodnutie o uložení povinnosti zakladá na žiadosti o informácie, ktorá predstavuje spojitost medzi jednak požadovanými informáciami, dotknutým daňovníkom, treťou osobou, ktorá bude prípadne informovaná, a jednak sledovaným finančným cieľom.

105. Na to, aby neprimeraný vzťah medzi žiadosťou o informácie a sledovaným daňovým účelom mohol byť sankcionovaný, musí byť zjavný. Uložiť povinnosť podrobného právneho posúdenia súdu dožiadaného štátu predpokladá hĺbkovú znalosť skutkového a právneho rámca existujúceho v dožadujúcom štáte, čo mu ani nemožno stanoviť a nebolo by to ani realistické.<sup>49</sup> Zdieľam názor vyjadrený Komisiou, podľa ktorého pojem „predvídateľnej relevantnosti“ vyžaduje len „súhrnné a formálne preskúmanie ‚skutkovej povahy‘“<sup>50</sup>.

106. Rovnako sa mi nezdá, že by mali byť zohľadnené obmedzenia oznamovacej povinnosti rozvinuté v článku 17 smernice 2011/16. Dožiadaný orgán je totiž v zásade povinný odpovedať na žiadosť o informácie<sup>51</sup> a obmedzenia zakotvené v článku 17 uvedenej smernice sú len *možnosťami* ponechanými na posúdenie zo strany dožiadaného orgánu neodovzdať informácie.<sup>52</sup> Ako Súdny dvor uviedol už skôr vo vzťahu k dožadujúcemu štátu, normotvorca Únie použitím pojmu „môže“ uviedol, že vnútroštátne daňové orgány majú určitú možnosť.<sup>53</sup> Práve toto sloveso je použité v článku 17 ods. 3 a 4 smernice 2011/16.<sup>54</sup>

107. Preto neprináleží súdu, aby posúdil *a posteriori* príležitosť využiť tieto možnosti, ak dožiadaný orgán nepovažoval za potrebné urobiť tak, keď dostal žiadosť o informácie.

46 Pozri bod 570 odôvodnení návrhu smernice Rady týkajúcej sa administratívnej spolupráce v daňovej oblasti z 2. februára 2009 [KOM(2009)29 v konečnom znení]. Súdny dvor už legitimizoval to, aby sa členské štáty inšpirovali modelom dohody OECD. Pozri napríklad, pokiaľ ide o vzorovú dohodu v oblasti dvojitého zdanenia, rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 32).

47 Komentáre k ustanoveniam článku 26 vzoru daňovej dohody OECD týkajúcej sa príjmu a majetku z roku 2014, bod 5. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

48 Komentáre k ustanoveniam článku 26 vzoru daňovej dohody OECD týkajúcej sa príjmu a majetku z roku 2014. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

49 Pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o smernicu 77/799, rozsudok z 13. apríla 2000, W.N. (C-420/98, EU:C:2000:209, bod 18).

50 Pozri bod 50 písomných pripomienok Komisie.

51 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 34).

52 Iba článok 17 ods. 1 smernice 2011/16 stanovuje podmienku pre odpoveď dožiadaného orgánu. Pre tento orgán je však nemožné overiť dodržanie podmienky. Podľa tohto ustanovenia totiž dožiadaný orgán poskytne informácie uvedené v článku 5 „pod podmienkou, že dožadujúci orgán vyčerpал svoje zvyčajné zdroje informácií, ktoré mohol za daných okolností využiť na získanie požadovaných informácií bez toho, aby sa tým ohrozilo dosiahnutie ich cieľov“. Táto podmienka je teda stanovená pre dožadujúci orgán. Podľa zásady lojálnej spolupráce, na ktorej je založená smernica, musí byť dožiadaný orgán nevyhnutne predpokladať dodržanie tejto podmienky. Za normálnych okolností dožadujúci orgán využije smernicu len ak sám nemá potrebné informácie.

53 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 33), ako aj z 27. septembra 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, bod 32).

54 Článok 17 ods. 2 smernice 2011/16 stanovuje, že smernica „neukladá dožiadanému členskému štátu žiadn[u] povinnosť vykonať zisťovania alebo oznamovať informácie, ak by vykonanie takéhoto zisťovania alebo zber informácií požadovaných na vlastné účely boli v rozpore s jeho právnymi predpismi“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

c) *Predbežné závery týkajúce sa rozsahu preskúmania regulárnosti a zákonnosti v rámci žiadosti o informácie založenej na smernici 2011/16*

108. Smernica 2011/16 sama osebe neposkytuje žiadne právo jednotlivcom.

109. Pred prijatím rozhodnutia o uložení povinnosti však dožiadaný orgán musí byť schopný určiť, či sú požadované informácie pravdepodobné na dosiahnutie cieľa opísaného v dožadujúcom orgáne, teda overiť, že sa týkajú finančnej situácie dotknutého daňovníka a môžu pomôcť dožadujúcemu orgánu pri správnom stanovení sumy dlžnej dane.

110. Uloženie peňažnej administratívnej sankcie, stanovené s cieľom zabezpečiť dodržanie smernice si okrem iného vyžaduje prístup k súdu v zmysle článku 47 Charty. To predpokladá, aby súd, ktorý prejednáva žalobu proti peňažnej sankcii, mohol preskúmať zákonnosť rozhodnutia o uložení povinnosti, na ktorom je založená.

111. Legitímny cieľ boja proti daňovým podvodom a únikom sledovaným smernicou 2011/16 vyžaduje takto obmedziť skúmanie zákonnosti: súd musí byť len schopný preveriť na základe zbežného preskúmania, či sa rozhodnutie o uložení povinnosti zakladá na žiadosti o informácie, ktorá obsahuje súvislosť medzi jednak požadovanými informáciami, dotknutým daňovníkom, ako aj tretou prípadne informovanou osobou a jednak sledovaným daňovým účelom. Na to, aby bolo možné konštatovať nezákonnosť, musí byť neprimeraný vzťah medzi žiadosťou o informácie a daňovým účelom zjavný.

112. Tento typ preskúmania, takto koncipovaný, sa mi nejaví ako taký, ktorý by zbavoval právo na účinný prostriedok nápravy, zaručené v článku 47 Charty, jeho podstaty. Okrem toho dodržiava zásadu proporcionality, keďže stanovené obmedzenia sú potrebné na zaručenie účinnosti postupu administratívnej spolupráce v daňovej oblasti, zavedeného smernicou 2011/16, a nepresahujú to, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa boja proti daňovým podvodom a únikom.

d) *Záverečná poznámka k neexistencii nekoherentnosti so situáciou daňovníka*

113. Súdny dvor vo svojom rozsudku z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), rozhodol, že treba rozlišovať v rámci postupov daňovej kontroly fázu vyšetrovania – do ktorej patrí žiadosť o informácie adresovaná jedným daňovým orgánom inému orgánu – od kontradiktórnej fázy. Podľa Súdneho dvora „dodržiavanie práva daňovníka na obhajobu nevyžaduje, aby sa tento daňovník podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu“<sup>55</sup>.

114. Podľa Komisie by sa malo to isté odôvodnenie uplatniť na tretiu osobu, od ktorej sa žiadajú informácie, inak by hrozilo, že sa prizná viac procesných práv dožiadaným tretím osobám, ako daňovníkovi, ktorý je predmetom daňového vyšetrovania, pričom však daňová situácia prvej uvedenej osoby nie je ovplyvnená.<sup>56</sup> V dôsledku toho by dožiadaná tretia osoba nemala mať právo spochybňovať predvídateľnú relevantnosť žiadosti o informácie.

115. Argument nemožno uznať, keďže daňovník, ktorý je predmetom vyšetrovania, a dožiadaná tretia osoba nie sú v porovnateľnej situácii.

<sup>55</sup> Bod 44 tohto rozsudku.

<sup>56</sup> Pozri bod 70 písomných pripomienok Komisie.

116. To, čo odôvodňuje neexistenciu povinného priznania procesných práv daňovníkovi v rozsudku z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), je totiž práve rozlišovanie vykonané Súdny dvorom v postupe daňovej kontroly medzi fázou vyšetrovania a kontradiktórnou fázou.<sup>57</sup> Táto začína tým, že sa daňovníkovi zašle návrh na opravu. Táto druhá fáza však nevyhnutne spôsobuje, že sa musia rešpektovať určité práva daňovníka, medzi ktoré patrí právo napadnúť prípadné konečné rozhodnutie na súde.

117. Dožiadaná tretia osoba nie je zahrnutá v druhej fáze postupu daňovej kontroly. Nebude v nej môcť teda uplatňovať svoje práva. Okrem toho na rozdiel od situácie daňovníka naozaj možno hovoriť o vyšetrovaní v prípade dožiadanej tretej osoby, najmä ak jej bola uložená peňažná sankcia? Za týchto podmienok nie je nekoherentné poskytnúť na otázku týkajúcu sa práva na účinný prostriedok nápravy odlišnú odpoveď podľa toho, či ide o daňovníka, ktorého dožadujúci štát chce vypočítať daň alebo tretiu osobu, ktorej je adresované rozhodnutie o uložení povinnosti v nadväznosti na žiadosť o informácie.

### ***E – O štvrtej prejudiciálnej otázke***

118. Vnútroštátny súd sa svojou štvrtou prejudiciálnou otázkou pýta na rozsah pojmu „predvídateľná relevantnosť“ uvedeného v článku 1 ods. 1 a článku 5 smernice 2011/16. Cour administrative (Odvolací správny súd) sa v podstate pýta, či ide o podmienku platnosti žiadosti o informácie zaslanú dožadujúcim orgánom dožiadanému orgánu a následného rozhodnutia o uložení povinnosti.

119. V rámci skúmania tretej a piatej prejudiciálnej otázky som dospel k záveru, že odkaz v článku 5 smernice 2011/16 na článok 1 tej istej smernice stanovuje jasné obmedzenie povinnosti uloženej dožiadanému orgánu.

120. V súlade s týmito dvoma článkami totiž smernica 2011/16 stanovuje pravidlá a postupy vzájomnej spolupráce členských štátov s cieľom vymieňať si informácie, ktoré sú *predvídateľne relevantné* pre správu a vynucovanie vnútroštátnych právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní.<sup>58</sup>

121. Vyvodzujem z toho, že dodržanie normy nazvanej „predvídateľná relevantnosť“ je podmienkou regulárnosti žiadosti o informácie, ako aj následného rozhodnutia o uložení povinnosti, a že predstavuje takisto kritérium, vzhľadom na ktoré by mal zákonnosť rozhodnutia o uložení povinnosti skúmať súd v zmysle článku 47 Charty.<sup>59</sup>

122. Inými slovami, predvídateľná relevantná povaha informácií požadovaných členským štátom od iného členského štátu predstavuje podmienku, ktorú musí splniť žiadosť o informácie na to, aby mohla vzniknúť povinnosť dožiadaného členského štátu vyhovieť jej.

### ***F – O šiestej prejudiciálnej otázke***

123. Vnútroštátny súd sa vo svojej šiestej prejudiciálnej otázke v podstate pýta, či článok 47 ods. 2 Charty vyžaduje, aby žiadosť o informácie, ktorá bola adresovaná dožadujúcim orgánom dožiadanému orgánu, bola oznámená adresátovi rozhodnutia o uložení povinnosti a súdu v rámci žaloby podanej proti peňažnej sankcii nasledujúcej po odmietnutí odpovedať na toto rozhodnutie.

<sup>57</sup> Pozri v tejto súvislosti body 56 až 59 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Sabou (C-276/12, EU:C:2013:370). Pozri tiež, pokiaľ ide o právnú teóriu, AUBERT, M., BROUSSY, E. a CASSAGNABÈRE, H.: Chronique de jurisprudence de la CJUE. In: *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. In: *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, č. 3, s. 131 až 134, najmä s. 132 a 133.

<sup>58</sup> S výnimkou dane z pridanej hodnoty, ciel, spotrebných daní, na ktoré sa vzťahujú iné právne predpisy Únie o administratívnej spolupráci medzi členskými štátmi, ako aj na príspevky sociálneho zabezpečenia (článok 2 ods. 2 smernice 2011/16).

<sup>59</sup> Pozri body 94 a 95 týchto návrhov.

124. Táto otázka nie je zanedbateľná. Dotýka sa zásady kontradiktórnosti, ktorá je považovaná za základnú zásadu, keďže umožňuje výkon práv na obhajobu a zistenie pravdy súdom.<sup>60</sup>

125. V rámci smernice 2011/16 sú prvky takej povahy, aby preukázali spojitosť medzi požadovanými informáciami a daňovým účelom sledovaným dožadujúcim orgánom – teda predvídateľnú relevantnosť požadovaných informácií – tak ako treba, uvedené v žiadosti o informácie. Na druhej strane nie je isté, či uvedené prvky boli zopakované v návrhu na uloženie povinnosti, doručenom dožiadanej tretej osobe. Naopak článok 3 ods. 4 zákona z 25. novembra 2014 stanovuje výslovne, že rozhodnutie o uložení povinnosti obsahuje len informácie, ktoré sú nevyhnutné na to, aby mohol držiteľ informácií identifikovať požadované informácie.<sup>61</sup>

126. Takto stručné rozhodnutie o uložení povinnosti iste neumožňuje overiť, či sa zakladá na žiadosti o informácie, ktorá zahŕňa súvislosť medzi jednak požadovanými informáciami, dotknutým daňovníkom, ako aj treťou prípadne informovanou osobou a jednak sledovaným daňovým účelom.<sup>62</sup>

127. V dôsledku toho musí byť pôvodná žiadosť o informácie dožadujúceho štátu nevyhnutne oznámená súdu, ktorý prejednáva žalobu proti peňažnej sankcii. V opačnom prípade by tento súd nemohol vykonať preskúmanie zákonnosti, ktoré zakotvuje článok 47 Charty.

128. Ako to totiž mal nedávno príležitosť pripomenúť generálny advokát Bot v bode 92 svojich návrhov vo veci ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563), „*aj v prípade, ak sa namieta zásah do národnej bezpečnosti, záruka účinného prostriedku nápravy prinajmenšom vyžaduje, aby nezávislý orgán, ktorý rozhoduje o opravnom prostriedku, bol informovaný o dôvodoch, na ktorých je založené sporné rozhodnutie, aj keď tieto dôvody nie sú verejne prístupné...*“<sup>63</sup>.

129. Ale ako je to v prípade dožiadanej tretej osoby? To, že nemá žiadosť o informácie, vytvára nerovnováhu medzi účastníkmi konania.

130. Už na začiatku tvorby európskych štruktúr Súdny dvor rozhodol, že by to znamenalo porušenie základného práva na účinné súdne preskúmanie, keby sa súdne rozhodnutie zakladalo na skutkových okolnostiach alebo dokumentoch, s ktorými sa samotné zmluvné strany alebo jedna z nich nemohli oboznámiť a ku ktorým teda nemohli zaujať stanovisko.<sup>64</sup>

131. Iste, zásada kontradiktórnosti nie je absolútna. V tejto súvislosti netreba zabúdať na rámec, v ktorom sa nachádza spor: spolupráca medzi daňovými orgánmi s cieľom boja proti daňovým podvodom a únikom. V tomto kontexte nie je vylúčené, že oznámenie žiadosti o informácie dožiadanej tretej osobe môže narušiť účinnosť výmeny informácií alebo znížiť šancu na úspech vyšetrovania vedeného dožadujúcim orgánom. Okrem toho nie je oznámenie žiadosti o informácie dožiadanej tretej osobe takej povahy, že by porušilo právo na ochranu osobných údajov daňovníka, ktorý je predmetom daňového vyšetrovania?

132. Nemyslím si však, že tieto dôvody by odôvodnili všeobecným a absolútnym spôsobom zásah do záruk, ktoré sú typické pre právo na účinný prostriedok nápravy, ktorý je predstavovaný obmedzeným prístupom k prvkom nevyhnutným na posúdenie zákonnosti uloženej sankcie.

60 Pozri v tomto zmysle MINIATO, L.: *Le principe du contradictoire en droit processuel*. L.G.D.J., Paris, 2008, č. 121.

61 V prejednávanej veci sa nezdá, že by bola dodržaná zákonná požiadavka. Návrh na uloženie povinnosti oznámený spoločnosti Berlioz vo veci samej totiž obsahuje iné informácie ako iba samotné požadované informácie (pozri poznámku pod čiarou 67).

62 Pozri bod 111 týchto návrhov.

63 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

64 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. marca 1961, Snpat/Vysoký úrad (42/59 a 49/59, EU:C:1961:5), a pokiaľ ide o nedávne potvrdenie tejto zásady, rozsudok zo 4. júna 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, bod 56).

133. Hoci totiž Európsky súd pre ľudské práva uznal, že zásada kontradiktórnosti môže byť obmedzená, môže to tak byť len s cieľom zachovania základného práva iného jednotlivca alebo významného verejného záujmu.<sup>65</sup> Podľa neho iba opatrenia, ktoré sú „absolútne nevyhnutné“, sú legitímne vzhľadom na článok 6 ods. 1 EDLP.<sup>66</sup>

134. V tejto súvislosti sa mi v rámci smernice 2011/16 práva iného jednotlivca nezdarujú byť také, že by odôvodnili dôvernú zaobchádzanie s informáciami voči dožiadanej tretej osobe. Je totiž pravdepodobné, že informácie týkajúce sa daňovníka, ktorého sa týka daňové vyšetrovanie, už boli odhalené v návrhu na uloženie povinnosti.<sup>67</sup> Na druhej strane boj proti daňovým podvodom a únikom predstavuje iste dôležitý verejný záujem.

135. Aj za výnimočných okolností spojených s bezpečnosťou verejnosti v prítomnosti predpokladaných teroristických hrozieb však Súdny dvor rozhodol, že prináleží príslušnému vnútroštátnemu orgánu, aby predložil dôkaz o tom, že bezpečnosť štátu by bola naozaj ohrozená, keby sa dotknutej osobe oznámili presné a úplné dôvody tvoriace základ odôvodnenia sporného rozhodnutia.<sup>68</sup>

136. Táto požiadavka patrí takisto do rámca judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva, podľa ktorej má byť obmedzenie zásady kontradiktórnosti kompenzované primeranými procesnými mechanizmami, schopnými zabezpečiť dostatočnú úroveň spravodlivosti v konaní.<sup>69</sup> Posúdenie potreby zverejnenia súdom sa totiž považuje za významnú záruku spôsobilú napraviť to, keď príslušný orgán odmietne oznámiť informácie.<sup>70</sup>

137. Vzhľadom na tieto úvahy sa domnievam, že žiadosť o informácie musí teda nevyhnutne byť oznámená súdu, ktorý prejednáva žalobu proti peňažnej sankcii, ako aj dožiadanej tretej osobe. Ak si orgán dožiadaného štátu myslí, že toto posledné uvedené oznámenie môže narušiť účinnosť spolupráce medzi orgánmi s cieľom boja proti daňovým podvodom a únikom (alebo narušiť iný verejný záujem alebo základné právo iného jednotlivca), prináleží mu predložiť o tom dôkaz v rámci už uvedenej žaloby a súdu prináleží o tejto otázke rozhodnúť.

## VI – Návrh

138. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky položené Cour administrative (Odvolací správny súd) takto:

1. Keď členský štát stanovuje vo svojej právnej úprave peňažnú sankciu voči účastníkovi správneho konania, ktorý odmieta poskytnúť informácie v rámci výmeny informácií medzi daňovými orgánmi, ktorá je založená konkrétne na ustanoveniach smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní, vykonáva právo Únie, čo spôsobuje, že sa uplatní Charta.

65 Pozri v tomto zmysle Európsky súd pre ľudské práva, 16. februára 2000, Jasper v. Spojené kráľovstvo, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, bod 52, a Európsky súd pre ľudské práva, 19. februára 2009, A. a i. v. Spojené kráľovstvo, CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, bod 205.

66 Európsky súd pre ľudské práva, 16. februára 2000, Jasper v. Spojené kráľovstvo, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, bod 52.

67 O takýto prípad ide aj v prejednávanej veci, keďže rozhodnutie o uložení povinnosti spresňuje identitu dotknutej právnickej osoby a účel vyšetrovania vykonávaného orgánmi dožadujúceho štátu. Rozhodnutie o uložení povinnosti potom ako uvádza, že „právnická osoba, ktorej sa týka žiadosť, je spoločnosť Cofima SAS“, a spresňuje jej sídlo vo Francúzsku, výslovne dodáva, že „francúzske daňové orgány overujú daňovú situáciu spoločnosti SAS Cofima, ktorej vlastníkom je Berlioz Investment SA a potrebujú informácie, aby mohli rozhodnúť o uplatnení zrážkovej dane na zisk, ktorý vyplatila SAS Cofima spoločnosti Berlioz Investment SA“ (pozri dokument A 1 spisu predloženého luxemburskou vládou).

68 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júna 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, bod 61).

69 Pozri v tomto zmysle bod 83 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563) a najmä rozsudok, Európsky súd pre ľudské práva, 16. februára 2000, Jasper v. Spojené kráľovstvo, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, bod 52.

70 Pozri v tomto zmysle Európsky súd pre ľudské práva, 16. februára 2000, Jasper v. Spojené kráľovstvo, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, bod 56.

2. Účastník správneho konania sa môže odvolávať na článok 47 Charty, keď tvrdí, že peňažná administratívna sankcia, ktorá mu bola uložená, je založená na žiadosti o informácie, ktorej platnosť spochybňuje, vzhľadom na to, že táto žiadosť bola podaná v rámci postupu predstavujúceho vykonanie práva Únie.
3. Článok 47 Charty sa má vykladať v tom zmysle, že súd, ktorý prejednáva žalobu proti peňažnej administratívnej sankcii uloženej v nadväznosti na odmietnutie odpovedať na rozhodnutie o uložení povinnosti, musí mať možnosť skúmať zákonnosť tohto rozhodnutia. Vzhľadom na legitímny cieľ boja proti daňovým podvodom a únikom sledovaným smernicou 2011/16 musí byť súd len schopný preveriť na základe zbežného preskúmania, či sa rozhodnutie o uložení povinnosti zakladá na žiadosti o informácie, ktorá obsahuje súvislosť medzi jednak požadovanými informáciami, dotknutým daňovníkom, ako aj treťou prípadne informovanou osobou a jednak sledovaným daňovým účelom. Na to, aby bolo možné konštatovať nezákonnosť, musí byť neprimeraný vzťah medzi žiadosťou o informácie a daňovým účelom zjavný.
4. Predvídateľná relevantná povaha informácií požadovaných členskými štátmi od iného členského štátu na základe smernice 2011/16 predstavuje podmienku, ktorú musí splniť žiadosť o informácie na to, aby mohla vzniknúť povinnosť dožiadaného členského štátu vyhovieť jej.
5. Žiadosť o informácie, na ktorej sa zakladá rozhodnutie o uložení povinnosti, musí byť nevyhnutne oznámená súdu, ktorý prejednáva žalobu proti peňažnej sankcii, ako aj dožiadanej tretej osobe. Ak si orgán dožiadaného štátu myslí, že toto posledné uvedené oznámenie môže narušiť účinnosť spolupráce medzi orgánmi s cieľom boja proti daňovým podvodom a únikom (alebo narušiť iný verejný záujem alebo základné právo iného jednotlivca), prináleží mu predložiť o tom dôkaz v rámci už uvedenej žaloby a súdu prináleží o tejto otázke rozhodnúť.