



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

zo 16. mája 2017^{*i}

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Smernica 2011/16/EÚ — Administratívna spolupráca v oblasti daní — Článok 1 ods. 1 — Článok 5 — Žiadosť o informácie adresovaná tretej osobe — Odmietnutie odpovedať — Sankcia — Pojem „predvídateľná relevantnosť“ požadovaných informácií — Kontrola dožiadaného orgánu — Súdne preskúmanie — Rozsah — Charta základných práv Európskej únie — Článok 51 — Vykonávanie práva Únie — Článok 47 — Právo na účinné súdne preskúmanie — Prístup súdu a tretej osoby k žiadosti o informácie zaslanej dožadujúcim orgánom“

Vo veci C-682/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour administrative (Odvolací správny súd, Luxembursko) zo 17. decembra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 18. decembra 2015, ktorý súvisí s konaním:

Berlioz Investment Fund SA

proti

Directeur de l'administration des contributions directes,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredseda A. Tizzano, predsedovia komôr M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger a A. Prechal, sudcovia A. Arabadžiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (spravodajca), C. Vajda a S. Rodin,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: V. Giacobbo-Peyronnel, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 8. novembra 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Berlioz Investment Fund SA, v zastúpení: J.-P. Drescher, avocat,

— luxemburská vláda, v zastúpení: A. Germeaux a D. Holderer, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P.-E. Partsch a T. Evans, avocats,

* Jazyk konania: francúzština.

- belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux a M. Jacobs, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, splnomocnený zástupca,
- francúzska vláda, pôvodne v zastúpení: S. Ghiandoni, splnomocnená zástupkyňa, neskôr E. de Moustier, splnomocnená zástupkyňa,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Garofoli, avvocato dello Stato,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- fínska vláda, v zastúpení: S. Hartikainen, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, J.-F. Brakeland, H. Krämer a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 10. januára 2017,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa 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 (Ú. v. EÚ L 64, 2011, s. 1), ako aj článku 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Berlioz Investment Fund SA (ďalej len „Berlioz“) a Directeur de l’administration des contributions directes (Luxembourg) (riaditeľ správy pre priame dane, Luxembursko; ďalej len „riaditeľ“) vo veci peňažnej sankcie, ktorú jej tento riaditeľ uložil za to, že odmietla odpovedať na žiadosť o informácie v rámci výmeny informácií s francúzskou daňovou správou.

Právny rámec

Právo Únie

Charta

- 3 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.

...“

Smernica 2011/16

4 Odôvodnenia 1, 2, 6 až 9 a 19 smernice 2011/16 znejú:

„(1) ... Vývoj v oblasti mobility platiteľov dane, počtu cezhraničných transakcií a internacionalizácie finančných nástrojov je ohromujúci a spôsobuje členským štátom ťažkosti správne stanoviť základ splatných daní. Tento čoraz väčší problém ovplyvňuje fungovanie daňových systémov a spôsobuje dvojité zdanenie, ktoré samotné vedie k daňovým podvodom a daňovým únikom,...

(2) ... Na prekonanie negatívnych vplyvov tohto javu je nevyhnutné vytvoriť novú administratívnu spoluprácu medzi daňovými správami členských štátov. Sú potrebné nástroje, ktorými by sa vybudovala dôvera medzi členskými štátmi prostredníctvom zavedenia rovnakých pravidiel, povinností a práv pre všetky členské štáty.

...

(6) ... Na tento účel sa nová smernica považuje v zmysle účinnej administratívnej spolupráce za vhodný nástroj.

(7) Táto smernica sa opiera o výsledky, ktoré sa dosiahli smernicou [Rady] 77/799/EHS [z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, 1977, s. 15; Mím. vyd. 09/001, s. 63)], ale stanovuje jasnejšie a presnejšie pravidlá upravujúce administratívnu spoluprácu medzi členskými štátmi, ak je to potrebné v záujme vytvorenia širšej administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi,...

(8) ... Malo by sa... prijať ustanovenie, ktoré by zabezpečilo viac priamych kontaktov medzi úradmi s cieľom zefektívniť a zrýchliť spoluprácu. ...

(9) 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.

...

(19) Situácie, v ktorých dožiadaný členský štát môže odmietnuť poskytovanie informácií, by mali byť jasne vymedzené a obmedzené, pričom by sa mali vziať do úvahy určité súkromné záujmy, ktoré by sa mali chrániť, ako aj záujem verejný.“

5 Článok 1 ods. 1 smernice 2011/16 stanovuje:

„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.“

6 Článok 5 tejto smernice 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.“

7 Článok 16 ods. 1 uvedenej smernice znie:

„Informácie oznamované medzi členskými štátmi v akejkoľvek podobe podľa tejto smernice podliehajú povinnosti zachovávať úradné tajomstvo a požívajú ochranu vzťahujúcu sa na podobné informácie podľa vnútroštátnych právnych predpisov členského štátu, ktorý ich prijal. ...

...“

8 Článok 17 tej istej smernice, nazvaný „Obmedzenia“, stanovuje:

„1. Dožiadaný orgán v jednom členskom štáte poskytuje dožadujúcemu orgánu v inom členskom štáte informácie uvedené v článku 5 pod podmienkou, že dožadujúci orgán vyčerpal 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.“

9 Článok 18 smernice 2011/16, nazvaný „Povinnosti“, stanovuje:

„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.

...“

- 10 Článok 20 ods. 1 smernice 2011/16 stanovuje podľa možnosti použitie formulára, ktorý prijala Komisia, pokiaľ ide o žiadosti o informácie a o administratívne zisťovania podané podľa článku 5 tejto smernice. Odsek 2 tohto článku 20 znie:

„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.“

- 11 Článok 22 smernice 2011/16 vo svojom odseku 1 písm. c) stanovuje:

„Členské štáty vykonajú všetky nevyhnutné opatrenia s cieľom:

...

- c) zabezpečiť plynulé fungovanie opatrení v oblasti administratívnej spolupráce ustanovených v tejto smernici.“

Luxemburské právo

Zákon z 29. marca 2013

- 12 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) týkajúceho sa po prvé zmeny všeobecného zákona o daniach, po druhé zrušenia loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (zákon zmenený 15. marca 1979 o medzinárodnej správnej pomoci v oblasti priamych daní) (*Mémorial* A 2013, s. 756, ďalej len „zákon z 29. marca 2013“).

- 13 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 vyšetrovaním v rámci správneho konania.“

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

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

Zákon z 25. novembra 2014

15 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) (*Mémorial* A 2014, s. 4170, ďalej len „zákon z 25. novembra 2014“) obsahuje tieto ustanovenia.

16 Článok 1 ods. 1 zákona z 25. novembra 2014 stanovuje:

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

...

(4) zákona [z 29. marca 2013] o administratívnej spolupráci v oblasti daní;

...“

17 Článok 2 zákona z 25. novembra 2014 stanovuje:

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

2. 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.

...“

18 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.

...“

19 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 správnu pokutu až do výšky 250 000 eur. Jej výšku určí riaditeľ príslušnej daňovej správy alebo jeho zástupca.“

20 Článok 6 zákona z 25. novembra 2014 stanovuje:

„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. ...

Proti rozhodnutiam tribunal administratif [správny súd] sa možno odvolať na Cour administrative [Odvolací správny súd]. Odvolanie sa musí podať v lehote 15 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.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

21 Berlioz je akciová spoločnosť založená podľa luxemburského práva, ktorá dostala dividendy, ktoré jej vyplatila jej dcérska spoločnosť Cofima, jednoduchá spoločnosť na akcie založená podľa francúzskeho práva, s oslobodením od zrážkovej dane.

22 Dňa 3. decembra 2014 francúzska daňová správa, ktorá mala pochybnosti o tom, či oslobodenie od dane, ktoré bolo poskytnuté spoločnosti Cofima, spĺňalo podmienky stanovené francúzskym právom, zaslala luxemburskej daňovej správe žiadosť o informácie týkajúce sa spoločnosti Berlioz najmä na základe smernice 2011/16.

- 23 Riaditeľ prijal po tejto žiadosti 16. marca 2015 rozhodnutie, v rámci ktorého uviedol, že francúzske daňové orgány overili daňovú situáciu spoločnosti Cofima a potrebovali informácie, aby sa mohli rozhodnúť o uplatnení zrážkovej dane na dividendy, ktoré vyplatila Cofima spoločnosti Berlioz. Riaditeľ v tomto rozhodnutí vyzval na základe článku 2 ods. 2 zákona z 25. novembra 2014 spoločnosť Berlioz, aby mu oznámila určitý počet informácií, pričom konkrétne žiadal o:
- informáciu, či má spoločnosť miesto skutočného vedenia v Luxembursku a aké sú jej hlavné znaky, konkrétne opis sídla, plocha vlastných kancelárií, materiálne a počítačové vybavenie, ktoré jej patrí, kópia zmluvy o nájme priestorov a doručovacia adresa sídla, spolu s príslušnými listinami,
 - poskytnutie zoznamu jej zamestnancov s uvedením ich funkcie v rámci spoločnosti a identifikácie zamestnancov, ktorí pracujú v sídle spoločnosti,
 - informáciu, či si najíma zamestnancov v Luxembursku,
 - informáciu, či existuje zmluva medzi spoločnosťami Berlioz a Cofima, a ak áno, kópiu zmluvy,
 - informáciu o jej podieloch v iných spoločnostiach a o financovaní týchto podielov spolu s príslušnými listinami,
 - informáciu o menách a adresách jej akcionárov, ako aj o výške podielu každého akcionára na základnom imaní a o percentuálnom podiele každého akcionára a
 - 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.
- 24 Dňa 21. apríla 2015 Berlioz uviedla, že odpovedala na uloženie povinnosti zo 16. marca 2015, s výnimkou mien a adries jej akcionárov, 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 posúdenie toho, či rozdelenie dividend jej dcérskou spoločnosťou podliehalo zrážkovej dani, čo bolo predmetom kontroly vykonanej francúzskou daňovou správou.
- 25 Rozhodnutím z 18. mája 2015 riaditeľ uložil spoločnosti Berlioz na základe článku 5 ods. 1 zákona z 25. novembra 2014 správnu pokutu vo výške 250 000 eur z dôvodu odmietnutia poskytnúť tieto informácie.
- 26 Dňa 18. júna 2015 podala Berlioz na tribunal administratif (Správny súd, Luxembursko) žalobu proti rozhodnutiu riaditeľa dane, ktorým jej bola uložená sankcia, pričom žiadala tento súd o preskúmanie dôvodnosti rozhodnutia o uložení povinnosti zo 16. marca 2015.
- 27 Rozsudkom z 13. augusta 2015 tribunal administratif (Správny súd) rozhodol, že žaloba, ktorou sa Berlioz domáhala zmeny rozhodnutia, je čiastočne dôvodná, a znížil pokutu na 150 000 eur, ale v zostávajúcej časti ju zamietol, pričom uviedol, že nie je potrebné vyjadriť sa k subsidiárnemu žalobnému návrhu na zrušenie.

- 28 Berlioz podala 31. augusta 2015 odvolanie na Cour administrative (Odvolací správny súd, Luxembursko), pričom tvrdila, že skutočnosť, že tribunal administratif (Správny súd) odmietol podľa článku 6 ods. 1 zákona z 25. novembra 2014 overiť dôvodnosť rozhodnutia o uložení povinnosti zo 16. marca 2015, porušil jeho právo na účinné súdne preskúmanie, ktoré zaručuje článok 6 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, podpísaného v Ríme 4. novembra 1950 (ďalej len „EDLP).
- 29 Cour administrative (Odvolací správny súd) dospel k záveru, že by mohlo byť potrebné zohľadniť najmä článok 47 Charty, ktorý odráža právo uvedené v článku 6 ods. 1 EDLP a vyzval účastníkov konania vo veci samej, aby mu v tejto súvislosti predložili svoje pripomienky.
- 30 Tento súd sa pýta, či účastník správneho konania, ako je Berlioz, má právo na účinný prostriedok nápravy, ak nemôže dať preskúmať, aspoň prostredníctvom námietky, platnosť rozhodnutia o uložení povinnosti, z ktorého vychádza sankcia, ktorá jej bola uložená. Kladie si predovšetkým otázku týkajúcu sa pojmu „predvídateľnej relevantnosti“ požadovaných informácií uvedeného v článku 1 ods. 1 smernice 2011/16 a rozsahu kontroly, ktorú daňové a súdne orgány dožiadaného orgánu musia v tejto súvislosti vykonať bez toho, aby narušili účel tejto smernice.
- 31 Za týchto okolností Cour administrative (Odvolací správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru 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 vytýkaného 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 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 (OECD)] 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 [druhý odsek] 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?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 32 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 51 ods. 1 Charty vykladať v tom zmysle, že členský štát vykonáva právo Únie v zmysle tohto ustanovenia, a teda dôjde k uplatneniu Charty, keď ukladá vo svojej právnej úprave peňažnú sankciu účastníkovi správneho konania, ktorý odmieta poskytnúť informácie v rámci výmeny informácií medzi daňovými orgánmi, založenej najmä na ustanoveniach smernice 2011/16.
- 33 Podľa článku 51 ods. 1 Charty sa jej ustanovenia vzťahujú na členské štáty výlučne vtedy, ak vykonávajú právo Únie. Treba preto určiť, či vnútroštátne opatrenie, ktoré stanovuje takúto sankciu, možno považovať za vykonávanie práva Únie.

- 34 V tejto súvislosti treba uviesť, že smernica 2011/16 ukladá členským štátom určité povinnosti. Najmä článok 5 tejto smernice stanovuje, že dožiadaný orgán oznamuje dožadujúcemu orgánu určité informácie.
- 35 Navyše podľa článku 18 smernice 2011/16 s názvom „Povinnosti“ dožiadaný členský štát použije svoje opatrenia zamerané na získavanie informácií s cieľom získať požadované informácie.
- 36 Okrem toho podľa článku 22 ods. 1 písm. c) smernice 2011/16 musia členské štáty prijať nevyhnutné opatrenia s cieľom zabezpečiť plynulé fungovanie opatrení v oblasti administratívnej spolupráce ustanovených v tejto smernici.
- 37 Smernica 2011/16 tak odkazom na opatrenia zamerané na získavanie informácií existujúce vo vnútroštátnom práve ukladá členským štátom povinnosť prijať nevyhnutné opatrenia s cieľom získať požadované informácie spôsobom, aby boli dodržané ich povinnosti v oblasti výmeny informácií.
- 38 Treba však konštatovať, že na zabezpečenie potrebného účinku tejto smernice musia tieto opatrenia obsahovať opatrenia, ako sú peňažná pokuta, o akú ide vo veci samej, ktoré zabezpečujú existenciu dostatočného stimulu účastníkovi správneho konania odpovedať na žiadosti daňových orgánov a umožňujú tak dožiadanému orgánu splniť svoje povinnosti voči dožadujúcemu orgánu.
- 39 Skutočnosť, že smernica 2011/16 výslovne nestanovuje uplatnenie sankčných opatrení, nebráni tomu, aby sa pripustilo, že tieto opatrenia patria do rámca vykonávania tejto smernice a v dôsledku toho do rozsahu uplatnenia práva Únie. Pojem „opatrenia zamerané na získavanie informácií“ v zmysle článku 18 uvedenej smernice a pojem „nevyhnutné opatrenia s cieľom zabezpečiť plynulé fungovanie opatrení v oblasti administratívnej spolupráce“ v zmysle článku 22 ods. 1 tejto istej smernice sú totiž takej povahy, že zahŕňajú takéto opatrenia.
- 40 Za týchto podmienok nie je relevantné, že vnútroštátne ustanovenie, ktoré slúži ako základ pre sankčné opatrenie, aké bolo uložené spoločnosti Berlioz, je uvedené v zákone, ktorý nebol prijatý na prebratie smernice 2011/16, keďže účelom uplatnenia tohto vnútroštátneho ustanovenia je zabezpečiť účel uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 28).
- 41 Vnútroštátnu právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, stanovujúcu sankčné opatrenie za neposkytnutie odpovede na žiadosť vnútroštátneho daňového orgánu s cieľom umožniť tomuto orgánu splniť povinnosti stanovené v smernici 2011/16, treba v dôsledku toho považovať za vykonávanie tejto smernice.
- 42 Na prvú otázku treba preto odpovedať tak, že článok 51 ods. 1 Charty sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát vykonáva právo Únie v zmysle tohto ustanovenia, a teda dôjde k uplatneniu Charty, keď ukladá vo svojej právnej úprave peňažnú sankciu účastníkovi správneho konania, ktorý odmieta poskytnúť informácie v rámci výmeny medzi daňovými orgánmi, založenej najmä na ustanoveniach smernice 2011/16.

O druhej otázke

- 43 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 47 Charty vykladať v tom zmysle, že účastník správneho konania, ktorému bola uložená peňažná sankcia za nesplnenie správneho rozhodnutia, ktoré mu ukladalo povinnosť poskytnúť informácie v rámci výmeny medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi podľa smernice 2011/16, má právo napadnúť zákonnosť tohto rozhodnutia.

O existencii práva na účinný prostriedok nápravy založeného na článku 47 Charty

- 44 Článok 47 Charty s názvom „Právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces“ priznáva každému, koho práva a slobody zaručené právom Únie sú porušené, právo na účinný prostriedok nápravy. Tomuto právu zodpovedá povinnosť uložená členským štátom v článku 19 ods. 1 druhom pododseku ZEÚ ustanoviť v oblastiach, na ktoré sa vzťahuje právo Únie, prostriedky nápravy potrebné na zabezpečenie účinnej právnej ochrany.
- 45 Viaceré vlády tvrdili, že v prípade, o aký ide vo veci samej, chýba „právo zaručené právom Únie“ v zmysle článku 47 Charty z dôvodu, že smernica 2011/16 neposkytuje žiadne právo jednotlivcom. Podľa týchto vlád sa táto smernica, podobne ako smernica 77/799 skúmaná Súdny dvorom v rozsudku z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), týka len výmeny informácií medzi daňovými orgánmi a neposkytuje im žiadne práva. V dôsledku toho účastník správneho konania, ako je Berlioz, nemôže očakávať na základe článku 47 Charty, že má právo na účinný prostriedok nápravy.
- 46 V tejto súvislosti Súdny dvor v bodoch 30 až 36 uvedeného rozsudku rozhodol, že smernica 77/799, ktorej predmetom je upraviť spoluprácu medzi daňovými orgánmi členských štátov, riadi odovzdávanie informácií medzi príslušnými orgánmi uložením určitých povinností členským štátom, ale neposkytuje konkrétne práva platiteľovi dane, pokiaľ ide o jeho účasť na postupe výmeny informácií medzi týmito orgánmi. Táto smernica predovšetkým neukladá uvedeným orgánom žiadnu povinnosť vypočít platiteľa dane.
- 47 Pokiaľ ide o smernicu 2011/16, táto smernica uvádza vo svojom odôvodnení 7, že sa opiera o výsledky, ktoré sa dosiahli smernicou 77/799, stanovením jasnejších a presnejších pravidiel upravujúcich administratívnu spoluprácu medzi členskými štátmi, ak je to potrebné v záujme vytvorenia širšej administratívnej spolupráce. Treba však konštatovať, že smernica 2011/16 tak sleduje podobný cieľ ako smernica 77/799, ktorú nahrádza.
- 48 Táto skutočnosť však neznamená, že účastník správneho konania sa v situácii, v akej je Berlioz, nemôže v súlade s článkom 47 Charty obhajovať pred súdom v rámci uplatnenia smernice 2011/16.
- 49 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že základné práva zaručené v právnom poriadku Únie sa uplatnia vo všetkých situáciách, ktoré upravuje právo Únie, a že z uplatniteľnosti tohto práva vyplýva uplatniteľnosť základných práv zaručených Chartou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, body 19 až 21, ako aj z 26. septembra 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, body 72 a 73).

- 50 V prejednávanej veci sa spor vo veci samej týka opatrenia, ktoré sankcionuje účastníka správneho konania za nesplnenie rozhodnutia, ktoré mu ukladalo povinnosť poskytnúť dožiadanému orgánu informácie s cieľom vyhovieť žiadosti predloženej dožadujúcim orgánom najmä na základe smernice 2011/16. Vzhľadom na to, že toto sankčné opatrenie je založené na vnútroštátnom ustanovení, ktoré, ako vyplýva z odpovede na prvú otázku, vykonáva právo Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty, ustanovenia tejto Charty, najmä jej článok 47, sa v dôsledku toho uplatňujú za okolností vo veci samej (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. septembra 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, body 74 až 77).
- 51 Pokiaľ ide konkrétne o požiadavku práva zaručeného právom Únie v zmysle článku 47 Charty, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry predstavuje požiadavka ochrany proti svojvoľným alebo neprimeraným zásahom verejnej moci do oblasti súkromnej činnosti, či už právnickej alebo fyzickej osoby, všeobecnú zásadu práva Únie (rozsudky z 21. septembra 1989, *Hoechst/Komisia*, 46/87 a 227/88, EU:C:1989:337, bod 19, a z 22. októbra 2002, *Roquette Frères*, C-94/00, EU:C:2002:603, bod 27, ako aj uznesenie zo 17. novembra 2005, *Minoan Lines/Komisia*, C-121/04 P, neuverejnené, EU:C:2005:695, bod 30).
- 52 Tejto ochrany sa môže dovolávať účastník správneho konania, ako je *Berlioz*, proti aktu, ktorý mu spôsobuje ujmu, ako uloženie sankcie a sankčné opatrenie vo veci samej tak, že takýto účastník správneho konania sa môže dovolávať práva zaručeného právom Únie v zmysle článku 47 Charty, z ktorého mu vzniká právo na účinný prostriedok nápravy.

O predmete práva na opravný prostriedok

- 53 Pokiaľ ide o sankčné opatrenie, treba overiť, či právo na opravný prostriedok voči tomuto opatreniu, podobne ako stanovuje právna úprava vo veci samej, postačuje na to, aby umožnila účastníkovi správneho konania uplatniť si práva na základe článku 47 Charty, alebo ak to tento článok vyžaduje, aby v tejto súvislosti mohol napadnúť zákonnosť rozhodnutia o uložení povinnosti, na ktorom sa zakladá sankčné opatrenie.
- 54 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zásada účinnej súdnej ochrany predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá je v súčasnosti vyjadrená v článku 47 Charty. Uvedený článok 47 zabezpečuje v práve Únie ochranu priznanú článkom 6 ods. 1 a článkom 13 EDLP. Preto je namieste odkázať výlučne na prvé uvedené ustanovenie (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. novembra 2012, *Otis a. i.*, C-199/11, EU:C:2012:684, body 46 a 47).
- 55 Pokiaľ ide o článok 47 druhý odsek Charty, tento odsek stanovuje, že každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola prejednaná nezávislým a nestranným súdom. Dodržanie tohto práva predpokladá, že rozhodnutie správneho orgánu, ktoré samo osebe nespĺňa podmienky nezávislosti a nestrannosti, podlieha následnému preskúmaniu súdnym orgánom, ktorý musí mať okrem iného právomoc skúmať všetky relevantné otázky.
- 56 V dôsledku toho, ako uviedol generálny advokát v bode 80 svojich návrhov, vnútroštátny súd, na ktorý bola podaná žaloba proti peňažnej administratívnej sankcii uloženej účastníkovi správneho konania za nesplnenie rozhodnutia o uložení povinnosti, musí mať možnosť preskúmať zákonnosť tohto rozhodnutia, aby boli splnené požiadavky článku 47 Charty.
- 57 Komisia tvrdí, že uznaním práva účastníka správneho konania na opravný prostriedok voči takémuto rozhodnutiu o uložení sankcií, by sa mu priznalo viac procesných práv ako platiteľovi dane. Z bodu 40 rozsudku z 22. októbra 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), podľa nej

vyplýva, že žiadosť o informácie adresovaná platiteľovi dane, ktorá patrí do fázy vyšetrovania, v rámci ktorého sa informácie zhromažďujú, je len prípravným aktom vo vzťahu ku konečnému rozhodnutiu a nemôže byť napadnutá.

- 58 Treba však odlišovať okolnosti vo veci samej od okolností vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). Táto posledná vec sa totiž týkala žiadostí o informácie adresovaných daňovou správou členského štátu daňovej správe iného členského štátu a najmä práva platiteľa dane, ktorý bol predmetom daňového vyšetrovania v dožadujúcom členskom štáte, zúčastniť sa na konaní týkajúcom sa týchto žiadostí. Žiadosť o informácie však nebola adresovaná predmetnej správe na rozdiel od toho, ako je to v prípade spoločnosti Berlioz vo veci samej. Vo veci, ktorá je základom tohto rozsudku, tak Súdny dvor mal rozhodnúť o existencii práva platiteľa dane, ktorý bol predmetom žiadostí o informácie medzi vnútroštátnymi daňovými správami, byť vypočítaný v rámci tohto konania a nie ako v prejednávanej veci o existencii práva na opravný prostriedok v prospech účastníka správneho konania dožiadaného členského štátu proti sankčnému opatreniu uloženému tomuto účastníkovi správneho konania za nesplnenie rozhodnutia o uložení povinnosti prijatého voči nemu dožiadaným orgánom na základe žiadosti o informácie adresovanej tomuto orgánu dožadujúcim orgánom.
- 59 Na druhú otázku treba preto odpovedať tak, že článok 47 Charty sa má vykladať v tom zmysle, že účastník správneho konania, ktorému bola uložená peňažná sankcia za nesplnenie správneho rozhodnutia, ktoré mu podľa smernice 2011/16 ukladalo povinnosť poskytnúť informácie v rámci výmeny medzi vnútroštátnymi daňovými správami, má právo napadnúť zákonnosť tohto rozhodnutia.

O štvrtej otázke

- 60 Svojou štvrtou otázkou, ktorú treba skúmať pred treťou otázkou, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 1 ods. 1 a článok 5 smernice 2011/16 vykladať v tom zmysle, že „predvídateľná relevantnosť“ informácií, ktoré si jeden členský štát vyžiadal od iného členského štátu, je podmienkou, ktorú musí žiadosť o informácie spĺňať, aby dožiadanému členskému štátu vznikla povinnosť vyhovieť tejto žiadosti, a tým aj podmienkou zákonnosti rozhodnutia o uložení povinnosti adresovanej týmto členským štátom účastníkovi správneho konania.
- 61 Podľa článku 1 ods. 1 smernice 2011/16 týkajúceho sa predmetu tejto smernice členské štáty vzájomne spolupracujú s cieľom vymieňať si informácie, ktoré sú „predvídateľne relevantné“ pre dožadujúcu správu vzhľadom na ustanovenia právnych predpisov v daňových veciach členského štátu, do ktorého patrí táto správa.
- 62 Článok 5 smernice 2011/16 odkazuje na tieto informácie, pričom stanovuje, že 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. Tento článok 5 tak ukladá dožiadanému orgánu povinnosť.
- 63 Zo znenia týchto ustanovení vyplýva, že pojmy „predvídateľne relevantné“ opisujú vlastnosť, ktorou musia požadované informácie disponovať. Povinnosť, ktorú má dožiadaný orgán podľa článku 5 smernice 2011/16, spolupracovať s dožadujúcim orgánom sa nevzťahuje na oznámenie informácií, ktoré nemajú túto vlastnosť.

- 64 Vlastnosť „predvídateľnej relevantnosti“ požadovaných informácií predstavuje podmienku žiadosti, ktorá sa ich týka.
- 65 Treba ešte určiť kto a ako ohodnotí túto vlastnosť a či sa účastník správneho konania, na ktorého sa dožiadaný orgán obráti na účely získania informácií vyžiadaných dožadujúcim orgánom, môže dovoliavať neexistencie tejto vlastnosti.
- 66 V tejto súvislosti treba odkázať na znenie odôvodnenia 9 smernice 2011/16, podľa ktorého je cieľom normy „predvídateľnej relevantnosti“ 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.
- 67 Ako tvrdia viaceré vlády a Komisia, tento pojem predvídateľnej relevantnosti odráža pojem použitý v článku 26 vzorovej daňovej dohody OECD tak z dôvodu podobnosti použitých pojmov, ako aj z dôvodu odkazu na dohovory OECD v odôvodnení návrhu smernice Rady KOM(2009) 29 v konečnom znení z 2. februára 2009 o administratívnej spolupráci v oblasti daní, ktorý viedol k prijatiu smernice 2011/16. Podľa pripomienok týkajúcich sa tohto článku prijatých Radou OECD 17. júla 2012 zmluvné štáty nemôžu „vykonávať vyhľadávanie informácií“ alebo žiadať o informácie, o ktorých je málo pravdepodobné, že sú relevantné na objasnenie daňových záležitostí určitého platiteľa dane. Naopak, musí existovať primeraná pravdepodobnosť, že požadované informácie sa ukážu ako relevantné.
- 68 Cieľom pojmu predvídateľná relevantnosť, ako vyplýva z odôvodnenia 9 smernice 2011/16, je tak umožniť dožadujúcemu orgánu získať všetky informácie, ktoré považuje za odôvodnené pre svoje zisťovanie bez toho, aby sa mu však umožnilo zjavne prekročiť rámec tohto zisťovania alebo nadmerne zaťažiť dožiadaný orgán.
- 69 Podstatné totiž je, aby dožadujúci orgán mohol určiť v rámci svojho zisťovania informácie, ktoré považuje za potrebné z hľadiska vnútroštátneho práva, aby v súlade s odôvodnením 1 smernice 2011/16 správne stanovil výšku daní a poplatkov, ktoré sa majú vybrať.
- 70 Tomuto orgánu, ktorý má na starosti zisťovanie na základe žiadosti o informácie, prináleží posúdiť podľa okolností veci samej predvídateľnú relevantnosť informácií vyžiadaných pre toto zisťovanie v závislosti od priebehu konania a v súlade s článkom 17 ods. 1 smernice 2011/16 od vyčerpania zvyčajných zdrojov informácií, ktoré mohol za daných okolností využiť.
- 71 Aj keď dožadujúci orgán v tejto súvislosti disponuje mierou voľnej úvahy, nemôže vyžadovať informácie, ktoré nie sú relevantné pre predmetné zisťovanie.
- 72 Takáto žiadosť by totiž nebola v súlade s článkami 1 a 5 smernice 2011/16.
- 73 Pokiaľ ide o účastníka správneho konania, za predpokladu, že dožiadaný orgán by sa predsa len na neho obrátil, tým, že by mu prípadne adresoval rozhodnutie o uložení povinnosti na účely získania vyžiadaných informácií, z odpovede na druhú otázku vyplýva, že mu musí byť priznané právo domáhať sa pred súdom nezlučiteľnosti uvedenej žiadosti o informácie s článkom 5 smernice 2011/16 a nezákonnosti rozhodnutia o uložení povinnosti, ktorá z neho vyplýva.

74 V dôsledku toho treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 1 ods. 1 a článok 5 smernice 2011/16 sa majú vykladať v tom zmysle, že „predvídateľná relevantnosť“ informácií, ktoré si jeden členský štát vyžiadal od iného členského štátu, je podmienkou, ktorú musí uvedená žiadosť o informácie spĺňať, aby dožiadanému členskému štátu vznikla povinnosť vyhovieť tejto žiadosti, a tým aj podmienkou zákonnosti rozhodnutia o uložení povinnosti adresovanej týmto členským štátom účastníkovi správneho konania a podmienkou sankčného opatrenia uloženému tomuto účastníkovi správneho konania za nesplnenie tohto rozhodnutia.

O tretej a piatej otázke

75 Svojou treťou a piatou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd na jednej strane pýta, či sa má článok 47 Charty vykladať v tom zmysle, že v rámci žaloby podanej účastníkom správneho konania proti sankčnému opatreniu, ktoré mu bolo uložené dožiadaným orgánom z dôvodu nesplnenia rozhodnutia o uložení povinnosti prijatého týmto orgánom na základe žiadosti o informácie adresovanej dožadujúcim orgánom na základe smernice 2011/16, má vnútroštátny súd neobmedzenú právomoc skúmať zákonnosť tohto rozhodnutia o uložení povinnosti. Na druhej strane sa pýta, či sa majú článok 1 ods. 1 a článok 5 smernice 2011/16, ako aj článok 47 Charty vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby skúmanie platnosti žiadosti o informácie dožiadaným orgánom pochádzajúcej od dožadujúceho orgánu bola obmedzená na formálnu správnosť takejto žiadosti, a že ukladajú vnútroštátnemu súdu v rámci takejto žaloby povinnosť overiť splnenie podmienky predvídateľnej relevantnosti vo všetkých jej aspektoch, a to aj z hľadiska článku 17 smernice 2011/16.

76 V prvom rade, pokiaľ ide o kontrolu vykonávanú dožiadaným orgánom, v bodoch 70 a 71 tohto rozsudku bolo zdôraznené, že dožadujúci orgán disponuje mierou voľnej úvahy na posúdenie predvídateľnej relevantnosti informácií požadovaných od dožiadaného orgánu, takže rozsah kontroly tohto posledného orgánu je v tomto rozsahu obmedzená.

77 Vzhľadom na spoluprácu medzi daňovými orgánmi stanovenú v smernici 2011/16, ktorá, ako vyplýva z odôvodnení 2, 6 a 8 smernice 2011/16, vychádza z pravidiel určených na vybudovanie dôvery medzi členskými štátmi umožňujúcej účinnú a rýchlu spoluprácu, musí dožiadaný orgán v zásade dôverovať dožadujúcemu orgánu a predpokladať, že žiadosť o informácie, ktorá mu bola predložená, je v súlade s vnútroštátnym právom dožadujúceho orgánu a zároveň nevyhnutná pre potreby jeho zisťovania. Dožiadaný orgán nemá vo všeobecnosti hĺbkovú znalosť skutkového a právneho rámca existujúceho v dožadujúcom štáte, čo od neho ani nemožno očakávať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. apríla 2000, W.N., C-420/98, EU:C:2000:209, bod 18). V každom prípade dožiadaný orgán nemôže nahradiť posúdenie prípadnej užitočnosti vyžiadaných informácií dožadujúcim orgánom svojim vlastným posúdením.

78 Dožiadaný orgán musí preto overiť, či požadované informácie nie sú úplne zbavené predvídateľnej relevantnosti na účely zisťovania vedeného dožadujúcim orgánom.

79 V tejto súvislosti, ako vyplýva z odôvodnenia 9 smernice 2011/16, treba odkázať na článok 20 ods. 2 tejto smernice, ktorý uvádza relevantné prvky na účely tejto kontroly. Tieto prvky na jednej strane zahŕňajú informácie, ktoré musia byť poskytnuté dožadujúcim orgánom, konkrétne totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu a daňový účel, na ktorý sa informácie požadujú, a na druhej strane v prípade potreby kontaktné údaje každej osoby, v súvislosti s ktorou sa predpokladá, že má požadované informácie, ako aj akýkoľvek prvok, ktorý môže dožiadanému orgánu uľahčiť zber informácií.

- 80 V záujme toho, aby sa dožiadanému orgánu umožnilo vykonať overenie spomenuté v bodoch 78 a 79 tohto rozsudku, musí dožadujúci orgán poskytnúť primerané odôvodnenie, pokiaľ ide o účel požadovaných informácií v rámci daňového konania vedeného voči platiteľovi dane určenému v žiadosti o informácie.
- 81 Dožiadaný orgán môže na účely tohto overenia podľa potreby vyžadovať od dožadujúceho orgánu z dôvodu administratívnej spolupráce zavedenej smernicou 2011/16 v daňových veciach doplňujúce informácie, ktoré sú podľa neho potrebné na vylúčenie zjavnej neexistencie predvídateľnej relevantnosti informácií požadovaných z hľadiska prvkov uvedených v bodoch 78 a 79 tohto rozsudku.
- 82 Kontrola vykonaná dožiadaným orgánom sa teda neobmedzuje na súhrnné a formálne overenie správnosti žiadosti o informácie z hľadiska uvedených prvkov, ale musí tomuto orgánu taktiež umožniť zabezpečenie toho, aby požadované informácie neboli úplne zbavené predvídateľnej relevantnosti z hľadiska určenia dotknutého platiteľa dane a určenia tretej osoby, ktorá bola prípadne informovaná, ako aj z hľadiska potreby predmetného daňového vyšetrovania.
- 83 V druhom rade, pokiaľ ide o preskúmanie súdom, na ktorý bola podaná žaloba účastníkom správneho konania proti sankcii, ktorá mu bola uložená na základe rozhodnutia o uložení povinnosti prijatom dožiadaným orgánom, aby vyhovel žiadosti dožadujúceho orgánu o informácie, toto preskúmanie sa môže týkať nielen proporcionality tejto sankcie a prípadne viesť k jej zmene, ale sa môže týkať aj zákonnosti uvedeného rozhodnutia, ako vyplýva z odpovede na druhú otázku.
- 84 V tejto súvislosti ak má byť súdne preskúmanie zaručené článkom 47 Charty účinné, odôvodnenie poskytnuté dožadujúcim orgánom musí umožniť vnútroštátnemu súdu vykonať preskúmanie zákonnosti žiadosti o informácie (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 4. júna 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, bod 53, a z 23. októbra 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, bod 20).
- 85 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 70 a 71 tohto rozsudku o miere voľnej úvahy, ktorou disponuje dožadujúci orgán, je potrebné zastávať názor, že obmedzenia uplatniteľné na kontrolu dožiadaným orgánom sa uplatňujú rovnako aj na súdne preskúmanie.
- 86 Súd musí preto len overiť, či sa rozhodnutie o uložení povinnosti zakladá na dostatočne odôvodnenej žiadosti dožadujúceho orgánu týkajúceho sa informácií, ktoré sa jednoznačne nezdajú byť úplne pozbavené predvídateľnej relevantnosti z hľadiska na jednej strane dotknutého platiteľa dane, ako aj prípadne informovanej tretej osoby a na druhej strane sledovaného daňového účelu.
- 87 Vnútroštátny súd tiež kladie otázku, či sa súdne preskúmanie musí týkať dodržania ustanovení článku 17 smernice 2011/16, ktorý stanovuje obmedzenia zaslania informácií vyžadovaných orgánom členského štátu.
- 88 V tejto súvislosti treba uviesť, že tieto ustanovenia, ktoré pre niektorých môžu byť zohľadnené na určenie zákonnosti žiadosti o informácie od účastníka správneho konania, však neohrozujú preskúmanie predvídateľnej relevantnosti týchto informácií. Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a z písomných a ústnych pripomienok spoločnosti Berlioz, odmietnutie tejto spoločnosti oznámiť určité požadované informácie je založené len na údajnej neexistencii predvídateľnej relevantnosti týchto informácií a nie na odvolávaní sa na „obmedzenie“ v zmysle článku 17 smernice 2011/16.

- 89 V dôsledku toho treba na tretiu a piatu otázku odpovedať tak, že článok 1 ods. 1 a článok 5 smernice 2011/16 sa majú vykladať v tom zmysle, že overenie dožiadaného orgánu, ktorému dožadujúci orgán podal žiadosť o informácie podľa tejto smernice, sa neobmedzuje na formálnu správnosť tejto žiadosti, ale musí tomuto dožiadanému orgánu umožniť zabezpečenie toho, aby požadované informácie neboli úplne zbavené predvídateľnej relevantnosti z hľadiska určenia dotknutého platiteľa dane a určenia tretej osoby, ktorá bola prípadne informovaná, ako aj z hľadiska potreby predmetného daňového vyšetrovania. Tieto isté ustanovenia smernice 2011/16 a článok 47 Charty sa majú vykladať v tom zmysle, že v rámci žaloby podanej účastníkom správneho konania proti sankčnému opatreniu, ktoré mu bolo uložené dožiadaným orgánom z dôvodu nedodržania rozhodnutia o uložení povinnosti prijatého týmto orgánom na základe žiadosti o informácie adresovanej dožadujúcim orgánom na základe smernice 2011/16, má vnútroštátny súd okrem právomoci zmeniť uloženú pokutu právomoc preskúmať zákonnosť tohto rozhodnutia o uložení povinnosti. Pokiaľ ide o podmienku zákonnosti uvedeného rozhodnutia týkajúcu sa predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií, súdne preskúmanie sa obmedzuje na overenie zjavnej neexistencie takejto relevantnosti.

O šiestej otázke

- 90 Svojou šiestou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 47 druhý odsek Charty vykladať v tom zmysle, že súd dožiadaného členského štátu musí mať v rámci výkonu svojho súdneho preskúmania prístup k žiadosti o informácie adresovanej dožadujúcim členským štátom dožiadanému členskému štátu a že tento dokument musí byť tiež oznámený dotknutému účastníkovi správneho konania v tomto poslednom uvedenom členskom štáte, aby jeho záležitosť bola spravodlivo vypočítaná, alebo mu môže byť tento prístup odmietnutý z dôvodov dôvernosti.
- 91 V tejto súvislosti treba uviesť, že skúmanie prípadnej zjavnej neexistencie predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií sa musí uskutočniť vo vzťahu k uvedenému dokumentu.
- 92 Na to, aby sa umožnilo súdu dožiadaného členského štátu vykonať svoje súdne preskúmanie, je potrebné aby mohol mať prístup k žiadosti o informácie podanej dožadujúcim členským štátom dožiadanému členskému štátu. V tejto súvislosti môže tento súd v prípade potreby žiadať od dožiadaného orgánu doplňujúce informácie, ktoré získal od dožadujúceho orgánu a ktoré sú podľa neho potrebné na vylúčenie zjavnej neexistencie predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií.
- 93 Pokiaľ ide o existenciu práva na prístup účastníka správneho konania k žiadosti o informácie, treba zohľadniť tajnú povahu, ktorá sa viaže na tento dokument v súlade s článkom 16 smernice 2011/16.
- 94 Táto tajná povaha je odôvodnená diskrečnou právomocou, ktorú musí dožadujúci orgán bežne preukázať v štádiu zhromažďovania informácií a ktoré má právo očakávať od dožiadaného orgánu, aby sa nenarušila účinnosť jeho vyšetrovania.
- 95 Tajná povaha žiadosti o informácie tak môže byť namietaná každou osobou v rámci vyšetrovania.
- 96 V rámci žaloby treba pripomenúť, že zásada rovnosti zbraní, ktorá je len logickým dôsledkom samotného pojmu spravodlivý proces, zahŕňa povinnosť poskytnúť každému účastníkovi konania primeranú možnosť uviesť svoje tvrdenia vrátane dôkazov za podmienok, ktoré ho zjavne neznevýhodňujú vo vzťahu k protistrane (rozsudok zo 6. novembra 2012, Otis a i., C-199/11, EU:C:2012:684, bod 71).

- 97 Súdny dvor taktiež rozhodol, že existencia porušenia práva na obhajobu, vrátane práva na prístup ku spisu, musí byť preskúmaná v závislosti od osobitných okolností každého konkrétneho prípadu, najmä od povahy príslušného aktu a kontextu, v ktorom bol prijatý, ako aj od všetkých právnych pravidiel, ktoré upravujú dotknutú oblasť (pozri rozsudky z 18. júla 2013, Komisia a i./Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P a C-595/10 P, EU:C:2013:518, bod 102, ako aj z 10. septembra 2013, G. a R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, body 32 a 34).
- 98 Z hľadiska týchto úvah treba overiť, či účastník správneho konania, akým je Berlioz, ktorý sa domnieva, že informácie, ktoré sa od neho požadujú prostredníctvom uloženia povinnosti, nie sú predvídateľne relevantné, musí mať prístup k žiadosti o informácie adresovanej dožadujúcim orgánom dožiadanému orgánu, aby mohol v celom rozsahu uplatniť svoj prípad pred súdom.
- 99 V tejto súvislosti z odpovede na tretiu a piatu otázku vyplýva, že na to, aby sa mohla určiť protiprávna povaha rozhodnutia o uložení povinnosti založenej na žiadosti o informácie a sankčného opatrenia uloženého za nedodržanie tohto rozhodnutia, je potrebné, ale postačujúce, preukázať zjavnú neexistenciu predvídateľnej relevantnosti všetkých alebo časti informácií požadovaných z hľadiska vykonaného vyšetrovania vzhľadom na totožnosť dotknutého platiteľa dane a daňový účel, na ktorý sa informácie požadujú.
- 100 Na tento účel nie je pre dotknutého účastníka správneho konania potrebné na to, aby bola jeho záležitosť spravodlivo prejednaná v súvislosti s podmienkou predvídateľnej relevantnosti, mať prístup k celej žiadosti o informácie. Stačí, aby mal prístup k minimu informácií uvedených v článku 20 ods. 2 smernice 2011/16, konkrétne k totožnosti dotknutého platiteľa dane a daňovému účelu, na ktorý sa informácie požadujú. Ak sa však súd dožiadaného členského štátu domnieva, že uvedené minimum informácií v tejto súvislosti nepostačuje a ak žiada od dožiadaného orgánu doplňujúce informácie v zmysle uvedenom v bode 92 tohto rozsudku, tento súd má povinnosť poskytnúť tieto doplňujúce informácie dotknutému účastníkovi správneho konania, pričom náležite zohľadní prípadnú dôvernú určitých týchto prvkov.
- 101 V dôsledku toho treba na šiestu otázku odpovedať tak, že článok 47 druhý odsek Charty sa má vykladať v tom zmysle, že súd dožiadaného členského štátu má v rámci výkonu svojej súdnej právomoci právo na prístup k žiadosti o informácie adresovanej dožadujúcim členským štátom dožiadanému členskému štátu. Dotknutý účastník správneho konania naopak nemá právo na prístup k celej žiadosti o informácie, ktorá zostáva tajným dokumentom v súlade s článkom 16 smernice 2011/16. Na to, aby bola jeho záležitosť prejednaná v celom rozsahu v súvislosti s neexistenciou predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií, v zásade stačí, aby mal informácie uvedené v článku 20 ods. 2 tejto smernice.

O trovách

- 102 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

1. Článok 51 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát vykonáva právo Únie v zmysle tohto ustanovenia, a teda dôjde k uplatneniu Charty základných práv Európskej únie, keď ukladá vo svojej právnej úprave peňažnú sankciu účastníkovi správneho konania, ktorý odmieta poskytnúť informácie v rámci výmeny medzi daňovými orgánmi, založenú najmä na ustanoveniach smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS.
2. Článok 47 Charty základných práv Európskej únie sa má vykladať v tom zmysle, že účastník správneho konania, ktorému bola uložená peňažná sankcia za nesplnenie správneho rozhodnutia, ktoré mu podľa smernice 2011/16 ukladalo povinnosť poskytnúť informácie v rámci výmeny medzi vnútroštátnymi daňovými správami, má právo napadnúť zákonnosť tohto rozhodnutia.
3. Článok 1 ods. 1 a článok 5 smernice 2011/16 sa majú vykladať v tom zmysle, že „predvídateľná relevantnosť“ informácií, ktoré si jeden členský štát vyžiadal od iného členského štátu, je podmienkou, ktorú musí uvedená žiadosť o informácie spĺňať, aby dožiadanému členskému štátu vznikla povinnosť vyhovieť tejto žiadosti, a tým aj podmienkou zákonnosti rozhodnutia o uložení povinnosti adresovanej týmto členským štátom účastníkovi správneho konania a podmienkou sankčného opatrenia uloženému tomuto účastníkovi správneho konania za nesplnenie tohto rozhodnutia.
4. Článok 1 ods. 1 a článok 5 smernice 2011/16 sa majú vykladať v tom zmysle, že overenie dožiadaného orgánu, ktorému dožadujúci orgán podal žiadosť o informácie podľa tejto smernice, sa neobmedzuje na formálnu správnosť tejto žiadosti, ale musí tomuto dožiadanému orgánu umožniť zabezpečenie toho, aby požadované informácie neboli úplne zbavené predvídateľnej relevantnosti z hľadiska určenia dotknutého platiteľa dane a určenia tretej osoby, ktorá bola prípadne informovaná, ako aj z hľadiska potreby predmetného daňového vyšetrenia. Tieto isté ustanovenia smernice 2011/16 a článok 47 Charty základných práv Európskej únie sa majú vykladať v tom zmysle, že v rámci žaloby podanej účastníkom správneho konania proti sankčnému opatreniu, ktoré mu bolo uložené dožiadaným orgánom z dôvodu nedodržania rozhodnutia o uložení povinnosti prijatého týmto orgánom na základe žiadosti o informácie adresovanej dožadujúcim orgánom na základe smernice 2011/16, má vnútroštátny súd okrem právomoci zmeniť uloženú pokutu právomoc preskúmať zákonnosť tohto rozhodnutia o uložení povinnosti. Pokiaľ ide o podmienku zákonnosti uvedeného rozhodnutia týkajúcu sa predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií, súdne preskúmanie sa obmedzuje na overenie zjavnej neexistencie takejto relevantnosti.

- 5. Článok 47 druhý odsek Charty základných práv Európskej únie sa má vykladať v tom zmysle, že súd dožiadaného členského štátu má v rámci výkonu svojej súdnej právomoci právo na prístup k žiadosti o informácie adresovanej dožadujúcim členským štátom dožiadanému členskému štátu. Dotknutý účastník správneho konania naopak nemá právo na prístup k celej žiadosti o informácie, ktorá zostáva tajným dokumentom v súlade s článkom 16 smernice 2011/16. Na to, aby bola jeho záležitosť prejednaná v celom rozsahu v súvislosti s neexistenciou predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií, v zásade stačí, aby mal informácie uvedené v článku 20 ods. 2 tejto smernice.**

Podpisy

¹ — Znenie bodu 77 tohto textu bolo po jeho sprístupnení na internete predmetom zmeny lingvistickej povahy.