



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 25. novembra 2021 \*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Smernica 2011/16/EÚ – Článok 1 ods. 1, článok 5 a článok 20 ods. 2 – Žiadosť o informácie – Rozhodnutie o uložení povinnosti poskytnúť informácie – Odmietnutie splniť uloženú povinnosť – Sankcia – ‚Predvídateľne relevantný‘ charakter požadovaných informácií – Neexistencia menovitej a individuálnej identifikácie dotknutých platiteľov dane – Pojem ‚totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu‘ – Odôvodnenie žiadosti o informácie – Rozsah – Charta základných práv Európskej únie – Článok 47 – Právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom namierený proti rozhodnutiu, ktorým sa ukladá povinnosť poskytnúť informácie – Článok 52 ods. 1 – Obmedzenie – Rešpektovanie podstaty práva“

Vo veci C-437/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour administrative (Odvolací správny súd, Luxembursko) z 23. mája 2019 a doručený Súdnemu dvoru 31. mája 2019, ktorý súvisí s konaním:

**État luxembourgeois**

proti

**L,**

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory A. Prechal, vykonávajúca funkciu predsedníčky tretej komory, sudcovia J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi (spravodajkyňa) a N. Wahl,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– L, v zastúpení: F. Trevisan a P. Mellina, avocats,

\* Jazyk konania: francúzština.

- luxemburská vláda, v zastúpení: C. Schiltz a A. Germeaux, splnomocnení zástupcovia,
- Írsko, v zastúpení: M. Browne, G. Hodge a J. Quaney a A. Joyce, splnomocnení zástupcovia, s pomocou S. Horan, BL
- grécka vláda, v zastúpení K. Georgiadis, M. Tassopoulou a Z. Chatzipavlou, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- francúzska vláda, v zastúpení: pôvodne A.-L. Desjonquères a C. Mosser, neskôr A.-L. Desjonquères, splnomocnené zástupkyne,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- fínska vláda, v zastúpení: M. Pere, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: najprv W. Roels a N. Gossement, potom W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 3. júna 2021,

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), ako aj článku 1 ods. 1, článku 5 a článku 20 ods. 2 písm. a) 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).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi État luxembourgeois (Luxemburský štát) a L, spoločnosťou založenou podľa luxemburského práva, vo veci zákonnosti peňažnej sankcie, ktorá jej bola uložená za to, že odmietla poskytnúť určité informácie na základe žiadosti o výmenu informácií medzi členskými štátmi v oblasti daní.

## Právny rámec

### Právo Únie

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

- „(1) V ére globalizácie je čoraz naliehavejšia nevyhnutnosť vzájomnej spolupráce členských štátov v oblasti daní. 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) Jeden členský štát preto nemôže spravovať svoj vnútorný daňový systém, najmä pokiaľ ide o priame zdaňovanie, bez informácií od ostatných členských štátov. 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; Mim. 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, a to najmä z hľadiska výmeny informácií. Zavedením jasnejších pravidiel by sa tiež malo umožniť, aby sa tieto pravidlá vzťahovali na všetky právnické a fyzické osoby v Únii, čím sa zohľadní neustále sa rozširujúca škála právnych inštitútov, ktoré zahŕňajú nielen tradičné inštitúty ako trusty, nadácie a investičné fondy, ale aj všetky nové nástroje, ktoré môžu vytvoriť platiteľia dane v členských štátoch.
- (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.“

4 Článok 1 smernice 2011/16 s názvom „Predmet úpravy“ v odseku 1 uvádza:

„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.“

5 Článok 3 tejto smernice, nazvaný „Vymedzenie pojmov“, stanovuje:

„Na účely tejto smernice sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

...

11. „osoba“ je:

a) fyzická osoba;

b) právnická osoba alebo

c) pokiaľ to platné právne predpisy ustanovujú, združenie osôb uznané za spôsobilé vykonávať právne úkony, ale ktoré nemá postavenie právnickej osoby, alebo

d) akýkoľvek iný právny inštitút akejkoľvek povahy a formy s právnou subjektivitou alebo bez nej, ktorý vlastní alebo spravuje aktíva, ktoré vrátane z nich odvodených príjmov podliehajú akejkoľvek dani, na ktorú sa vzťahuje táto smernica;

...“

6 Článok 5 uvedenej smernice s názvom „Postup pri výmene informácií na požiadanie“ 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 20 rovnakej smernice, nazvaný „Štandardné formuláre a elektronické formáty“, stanovuje:

„1. Žiadosti o informácie a o administratívne zisťovania podané podľa článku 5, ako aj príslušné odpovede, potvrdenia o prijatí, žiadosti o dodatočné súvisiace informácie, oznámenie o nemožnosti alebo odmietnutí podľa článku 7 sa podľa možnosti posielajú prostredníctvom štandardného formulára, ktorý prijala Komisia v súlade s postupom uvedeným v článku 26 ods. 2.

K štandardným formulárom sa môžu prikladať správy, výkazy a akékoľvek iné dokumenty alebo ich overené verné kópie či výpisy z nich.

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

a) totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetroniu 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.

...“

### **Luxemburské právo**

#### *Zákon z 29. marca 2013*

- 8 Článok 6 loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (zákon z 29. marca 2013, ktorým sa preberá smernica 2011/16 a ktorým sa 1. mení všeobecný zákon o daniach a 2. zrušuje zákon z 15. marca 1979 o medzinárodnej administratívnej pomoci v oblasti priamych daní v znení neskorších predpisov) (*Mémorial A 2013*, s. 756), stanovuje:

„Na žiadosť dožadujúceho orgánu mu luxemburský dožiadaný orgán poskytne informácie predvídateľne relevantné pre správny orgán a uplatnenie vnútroštátnej právnej úpravy dožadujúceho členského štátu v oblasti daní a poplatkov..., ktoré má k dispozícii alebo ktoré získa na základe administratívnych zisťovaní.“

#### *Zákon z 25. novembra 2014*

- 9 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (zákon z 25. novembra 2014, ktorým sa stanovuje postup uplatniteľný na výmenu informácií na požiadanie v oblasti daní a ktorým sa mení zákon z 31. marca 2010, ktorým sa schvaľujú daňové dohovory a ktorým sa stanovuje postup uplatniteľný v oblasti výmeny informácií na požiadanie) (*Mémorial A 2014*, s. 4170; ďalej len „zákon z 25. novembra 2014“) sa uplatní najmä na žiadosti o výmenu informácií upravené v článku 6 zákona z 29. marca 2013 citovaného v predchádzajúcom bode.
- 10 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.

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

...“

11 Článok 3 tohto zákona v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovoval:

„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 tohto príslušného daňového orgánu alebo jeho zástupca doporučeným listom zaslaným držiteľovi informácií oznámi svoje rozhodnutie o uložení povinnosti poskytnúť požadované informácie. ...

...“

12 Článok 5 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

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

13 Článok 6 toho istého zákona v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovoval:

„1. Proti žiadosti o výmenu informácií a rozhodnutiu o uložení povinnosti, ktoré sú uvedené v článku 3 ods. 1 a 3 nie je prípustný opravný prostriedok.

2. Proti rozhodnutiam uvedeným v článku 5 môže držiteľ informácií na správnom súde podať žalobu o zmenu rozhodnutia. Táto žaloba sa musí podať v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia držiteľovi požadovaných informácií. Žaloba má odkladný účinok. ...“

*Zákon z 1. marca 2019*

14 Loi du 1<sup>er</sup> mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale (zákon z 1. marca 2019, ktorým sa mení zákon z 25. novembra 2014, ktorým sa stanovuje postup uplatniteľný na výmenu informácií na požiadanie v oblasti daní) (*Mémorial* A 2019, s. 112, ďalej len „zákon z 1. marca 2019“) nadobudol účinnosť 9. marca 2019.

15 Článok 6 ods. 1 zákona z 25. novembra 2014, zmeneného zákonom z 1. marca 2019, v odsekoch 1 a 2 stanovuje:

„1. Proti rozhodnutiu o uložení povinnosti uvedenému v článku 3 ods. 3 môže držiteľ informácií podať na správnom súde žalobu o neplatnosť. ...

2. Žaloba proti rozhodnutiu o uložení povinnosti uvedenému v článku 3 ods. 3 a rozhodnutiu uvedenému v článku 5 sa musí podať v lehote jedného mesiaca od oznámenia rozhodnutia držiteľovi požadovaných informácií. Žaloba má odkladný účinok. ...“

## Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 16 Francúzska daňová správa zaslala 27. apríla 2017 luxemburskej daňovej správe najmä na základe smernice 2011/16 žiadosť o informácie (ďalej len „žiadosť o informácie z 27. apríla 2017“).
- 17 Táto žiadosť označovala F, realitnú spoločnosť založenú podľa francúzskeho občianskeho práva ako dotknutú právnickú osobou v dožadujúcom štáte a L, spoločnosť založenú podľa luxemburského práva, jednak ako nepriamu materskú spoločnosť spoločnosti F a jednak ako dotknutú právnickú osobu v dožiadanom štáte. Pokiaľ ide o daňový účel predmetnej žiadosti, bolo v nej spresnené, že spoločnosť F vlastní nehnuteľnosť vo Francúzsku a že aj spoločnosť L vlastní priamo inú nehnuteľnosť na území Francúzska. V tomto ohľade sa v uvedenej žiadosti uvádzalo, že podľa francúzskej právnej úpravy majú fyzické osoby, ktoré priamo alebo nepriamo vlastnia nehnuteľnosti nachádzajúce sa vo Francúzsku, vo vzťahu k týmto nehnuteľnostiam oznamovaciu povinnosť a že francúzska daňová správa sa snažila zistiť, kto sú akcionári a ekonomickí užívatelia výhod spoločnosti L.
- 18 Directeur de l'administration des contributions directes (Riaditeľ správy pre priame dane, Luxembursko) 28. februára 2018 vyhovel žiadosti o informácie z 27. apríla 2017 a spoločnosti L adresoval rozhodnutie, v ktorom jej uložil povinnosť poskytnúť najneskôr do 5. apríla 2018 informácie týkajúce sa obdobia od 1. januára 2012 do 31. decembra 2016 a zahŕňajúce rôzne údaje, konkrétne mená a adresy akcionárov, ako aj skutočných, priamych a nepriamych ekonomických užívateľov výhod spoločnosti L, a to bez ohľadu na ďalšie zapojené subjekty, údaje o rozdelení kapitálu tejto spoločnosti a register jej akcionárov (ďalej len „rozhodnutie o uložení povinnosti z 28. februára 2018“). Toto rozhodnutie spresňovalo, že proti nemu nie je prípustný opravný prostriedok v súlade s článkom 6 zákona z 25. novembra 2014 v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej.
- 19 L podala 5. apríla 2018 proti uvedenému rozhodnutiu formálny hierarchický opravný prostriedok. Rozhodnutím zo 4. júna 2018 riaditeľ správy pre priame dane vyhlásil tento opravný prostriedok za neprípustný. Žaloba o neplatnosť podaná spoločnosťou L proti tomuto poslednému uvedenému rozhodnutiu je v súčasnosti predmetom konania vedeného pred Tribunal administratif (Správny súd, Luxembursko).
- 20 Riaditeľ správy pre priame dane adresoval 6. augusta 2018 spoločnosti L rozhodnutie, v ktorom konštatoval, že nespĺnila rozhodnutie o uložení povinnosti z 28. februára 2018 a uložil jej daňovú správnu pokutu v súlade s článkom 5 zákona z 25. novembra 2014 (ďalej len „rozhodnutie o uložení sankcie zo 6. augusta 2018“).
- 21 Návrhom doručeným do kancelárie Tribunal administratif (Správny súd) 5. septembra 2018 podala L žalobu, ktorou sa domáhala v prvom rade zmeny uvedeného rozhodnutia a subsidiárne jeho zrušenia.
- 22 Rozsudkom z 18. decembra 2018 Tribunal administratif (Správny súd) zrušil uvedené rozhodnutie z dôvodu, že existuje rozpor na jednej strane medzi totožnosťou platiteľa dane uvedenou v rozhodnutí o uložení povinnosti z 28. februára 2018 a na druhej strane vysvetleniami uvedenými v žiadosti o informácie z 27. apríla 2017, pokiaľ ide o účel, na ktorý sa tieto informácie požadujú, a z tohto dôvodu pretrvávajú pochybnosti o totožnosti platiteľa dane, ktorého sa táto žiadosť týka. Podľa Tribunal administratif (Správny súd) totiž z uvedených vysvetlení vyplýva, že vyšetrovanie vedené francúzskou daňovou správou sa netýka spoločnosti F, hoci sa táto spoločnosť uvádza v žiadosti o informácie z 27. apríla 2017 ako osoba, voči ktorej sa vedie toto vyšetrovanie, ale skôr

fyzických osôb, ktoré sú ekonomickými užívateľmi výhod spoločnosti L a ktoré majú podľa francúzskej právnej úpravy oznamovaciu povinnosť vo vzťahu k vlastníctvu nehnuteľností nachádzajúcich sa na území Francúzska. Takéto pochybnosti o totožnosti platiteľa dane uvedeného v tejto žiadosti vedú k tomu, že požadované informácie treba posúdiť ako informácie zjavne zbavené akejkoľvek predvídateľnej relevantnosti.

- 23 Návrhom doručeným do kancelárie Cour administrative (Odvolací správny súd, Luxembursko) 21. decembra 2018 podal Luxemburský štát proti uvedenému rozsudku odvolanie.
- 24 Cour administrative (Odvolací správny súd) vo svojom vnútroštátnom rozhodnutí v prvom rade uvádza, že čo sa týka predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií, na rozdiel od tvrdení Tribunal administratif (Správny súd), neexistuje rozpor medzi totožnosťou platiteľa dane uvedenou v rozhodnutí o uložení povinnosti z 28. februára 2018 a daňovým účelom sledovaným žiadosťou o informácie z 27. apríla 2017.
- 25 Z celkového obsahu tejto žiadosti totiž vyplýva, že F a L sú právnickými osobami, proti ktorým sa vedie daňové vyšetrovanie v dožadujúcom štáte ako spoločnostiam, ktoré vlastní nehnuteľnosti nachádzajúce sa vo Francúzsku. Vzhľadom na oznamovaciu povinnosť akcionárov a fyzických osôb, ktoré sú ekonomickými užívateľmi výhod týchto spoločností podľa francúzskej právnej úpravy, sa Cour administrative (Odvolací správny súd) domnieva, že takéto vyšetrovanie môže dôvodne zahŕňať aj zistenie totožnosti týchto fyzických osôb, pričom spresňuje, že akcionári a ekonomickí užívatelia výhod spoločnosti L sú vzhľadom na spornú štruktúru spoločností v prejednávanej veci zároveň aj ekonomickými užívateľmi výhod spoločnosti F. Z uvedeného vyplýva, že z tohto hľadiska nie sú požadované informácie zbavené akejkoľvek predvídateľnej relevantnosti.
- 26 Cour administrative (Odvolací správny súd) však poznamenáva, že v žiadosti o informácie z 27. apríla 2017 nie sú akcionári a ekonomickí užívatelia výhod spoločnosti L menovite a individuálne identifikovaní, ale tieto osoby označuje len ako skupinu osôb so spoločným označením na základe spoločných kritérií vymedzených dožadujúcim orgánom.
- 27 V súlade s ustanoveniami smernice 2011/16, ako ich vyložil Súdny dvor v rozsudku zo 16. mája 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), je údaj o totožnosti platiteľa dane, ktorý sa podrobuje vyšetrovaniu v dožadujúcom štáte skutočnosťou, ktorá sa musí povinne uviesť v žiadosti o informácie na účely odôvodnenia predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií, ktorá je podmienkou zákonnosti takejto žiadosti.
- 28 Podľa Cour administrative (Odvolací správny súd), aj napriek tomu, že uvedená smernica bližšie nespresňuje obsah tejto povinnosti identifikovať platiteľa dane, ktorý sa podrobuje vyšetrovaniu v dožadujúcom štáte, na účely splnenia požiadavky identifikácie stanovenej touto smernicou nestačí, aby bol platiteľ dane identifikovateľný. Identifikácia osoby totiž v obvyklom zmysle predpokladá označenie dostatočných prvkov, ktoré umožnia jej individualizáciu.
- 29 Pojem „totožnosť“ platiteľa dane v zmysle tejto smernice sa má preto vykladať v tom zmysle, že už v samotnej žiadosti o informácie je potrebné uviesť dostatočné údaje, ktoré umožnia individuálne identifikovať jedného alebo viacerých platiteľov dane, proti ktorým sa v dožadujúcom štáte vedie vyšetrovanie, a že nestačí, aby sa takáto žiadosť obmedzila len na uvedenie všeobecných údajov, na základe ktorých možno určiť väčšiu alebo menšiu skupinu bližšie neidentifikovaných osôb s cieľom získať presnejšie informácie potrebné na ich identifikáciu.



- 30 Je pravda, že z rozsudku zo 16. mája 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), vyplýva, že na účely výkladu tohto pojmu „totožnosť“ treba zohľadniť aj článok 26 modelového daňového dohovoru Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) o príjmoch a majetku spolu s príslušnými komentármi. Tieto komentáre v ich aktualizovanom znení po prijatí smernice 2011/16 pripúšťali predpoklad, že žiadosť o informácie týkajúca sa skupiny platiteľov dane, ktorí neboli individuálne identifikovaní, môže spĺňať podmienku predvídateľnej relevantnosti, ak ide o ciele vyšetrenie týkajúce sa vymedzenej skupiny, ktoré je zamerané na kontrolu dodržania konkrétnej zákonnej povinnosti, a nejde len o bežné prešetrovanie v rámci všeobecného daňového dohľadu.
- 31 Aj v tom prípade ak by pripustilo, že neskôr prijaté zmeny týchto komentárov sú uplatniteľné a relevantné pre výklad tejto smernice v rozsahu, v akom odrážajú vývoj výkladu všeobecnej zásady predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií má však Cour administrative (Odvolací správny súd) pochybnosti o tom, či takýto vývoj môže odôvodňovať upustenie od požiadavky individuálnej identifikácie platiteľa dane dotknutého vyšetrením stanovenej uvedenou smernicou.
- 32 Po druhé, čo sa týka uplatnenia práva držiteľa informácií podať opravný prostriedok proti rozhodnutiu, ktorým mu bola uložená povinnosť poskytnúť informácie, Cour administrative (Odvolací správny súd) uvádza, že v prejednávanej veci, v ktorej nebolo možné podať opravný prostriedok proti takémuto rozhodnutiu, podala L žalobu proti rozhodnutiu o uložení sankcie zo 6. augusta 2018, aby incidenčne spochybnila zákonnosť rozhodnutia o uložení povinnosti z 28. februára 2018.
- 33 V tejto súvislosti Cour administrative (Odvolací správny súd) zdôrazňuje, že článok 6 ods. 2 zákona z 25. novembra 2014 priznáva tejto žalobe odkladný účinok výkonu rozhodnutia o uložení sankcie zo 6. augusta 2018 až do prijatia súdneho rozhodnutia, ktorým sa o tejto žalobe rozhodne s konečnou platnosťou. Poznamenáva však, že po prípadnom konečnom potvrdení zákonnosti rozhodnutia o uložení povinnosti z 28. februára 2018 a rozhodnutia o uložení sankcie zo 6. augusta 2018 v rámci rozhodnutia o tejto žalobe, by L bola povinná poskytnúť požadované informácie a zaplatiť peňažnú sankciu.
- 34 Cour administrative (Odvolací správny súd) však konštatuje, že v takejto situácii by držiteľ informácií získal minimum informácií najmä o daňovom účele žiadosti o informácie, ktorá viedla k vydaniu rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť informácie uvedené v článku 20 ods. 2 smernice 2011/16 až v rámci svojej žaloby namierenej proti rozhodnutiu o uložení sankcie za nesplnenie takejto povinnosti. Takémuto držiteľovi by sa preto vôbec neposkytla primeraná lehota, v rámci ktorej by sa s plnou znalosťou týchto minimálnych informácií mohol rozhodnúť, či vyhovie alebo nevyhovie rozhodnutiu o uložení povinnosti poskytnúť informácie.
- 35 Je preto otázne, či z práva na účinný prostriedok nápravy zakotveného v článku 47 Charty vyplýva, že v nadväznosti na prípadné právoplatné potvrdenie zákonnosti rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť informácie a rozhodnutia o uložení sankcie za nesplnenie takejto povinnosti sa držiteľovi takýchto informácií musí poskytnúť určitá lehota na to, aby mohol vyhovieť rozhodnutiu o uložení povinnosti poskytnúť informácie, a či sa sankcia môže stať vymožitelnou len v tom prípade, ak si osoba v tejto lehote svoju povinnosť nesplnila.

36 Za týchto podmienok Cour administrative (Odvolací správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Má sa článok 20 ods. 2 písm. a) smernice 2011/16 vykladať v tom zmysle, že žiadosť o výmenu informácií predložená orgánom dožadujúceho členského štátu, v ktorej sú platitelia dane, ktorých sa týka žiadosť o výmenu informácií, vymedzená len na základe svojho postavenia akcionára a ekonomického užívateľa výhod právnickej osoby bez toho, aby dožadujúci orgán predtým menovite a individuálne identifikoval týchto platiteľov dane, je v súlade s požiadavkami identifikácie zakotvenými v tomto ustanovení?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Majú sa článok 1 ods. 1 a článok 5 smernice 2011/16 vykladať v tom zmysle, že splnenie normy predvídateľnej relevantnosti znamená, že orgán dožadujúceho štátu sa môže na účely preukázania neexistencie nenáležitého vyhľadávania informácií napriek chýbajúcej individuálnej identifikácii dotknutých platiteľov dane opierať na základe jasných a dostatočných vysvetlení o skutočnosť, že vykonáva ciele zisťovanie v súvislosti s vymedzenou skupinou osôb a nie jednoducho všeobecné zisťovanie v rámci daňového dohľadu a že toto zisťovanie je odôvodnené dôvodnými podozreniami, že došlo k nesplneniu konkrétnej zákonnej povinnosti?
3. Má sa článok 47 [Charty] vykladať v tom zmysle, že ak
  - účastník správneho konania, ktorému príslušný orgán dožiadaného členského štátu uložil peňažnú sankciu v správnom konaní za nevykonanie správneho rozhodnutia, ktorým mu bola uložená povinnosť poskytnúť informácie v rámci výmeny medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi podľa smernice 2011/16, pričom toto rozhodnutie nemožno podľa vnútroštátneho práva dožiadaného štátu napadnúť žalobou, incidenčne spochybnil zákonnosť tohto rozhodnutia v rámci žaloby podanej proti peňažnej sankcii a
  - získal minimálne informácie uvedené v článku 20 ods. 2 smernice 2011/16 až v priebehu súdneho konania začatého v nadväznosti na žalobu, ktorú podal proti uvedenej sankcii,musí mu byť v nadväznosti na incidenčné definitívne uznanie platnosti rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť informácie a rozhodnutia o uložení pokuty voči jeho osobe poskytnutá odkladná lehota na zaplatenie pokuty, aby mohol po tom, čo získal informácie o predvídateľnej relevantnosti právoplatne potvrdenej príslušným súdom, vyhovieť rozhodnutiu o uložení povinnosti poskytnúť informácie?“

### Konanie na Súdnom dvore

- 37 Rozhodnutím predsedu Súdneho dvora z 15. januára 2020 bolo konanie v tejto veci prerušené podľa článku 55 ods. 1 písm. b) rokovacieho poriadku Súdneho dvora až do vyhlásenia rozsudku v spojených veciach C-245/19 a C-246/19, État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach).
- 38 Rozsudok zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795), bol oznámený vnútroštátnemu súdu v tomto konaní, aby posúdil, či tento súd trvá na svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Listom zo 16. novembra 2020 doručeným do kancelárie Súdneho dvora 17. novembra 2020 uvedený súd Súdnym dvorom informoval, že trvá na tomto návrhu. Rozhodnutím predsedu Súdneho dvora z 19. novembra 2020 sa rozhodlo o opätovnom začatí tohto konania.

- 39 Účastníci konania vo veci samej a iné dotknuté osoby uvedené v článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie boli 2. februára 2021 vyzvané, aby na základe článku 61 ods. 1 rokovacieho poriadku písomne odpovedali na niektoré otázky. Žalovaná strana vo veci samej, luxemburská vláda, Írsko, grécka, španielska, francúzska, talianska, poľská a fínska vláda, ako aj Komisia odpovedali na tieto otázky.

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej a druhej otázke

- 40 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 1 ods. 1, článok 5 a článok 20 ods. 2 smernice 2011/16 majú vykladať v tom zmysle, že žiadosť o informácie sa musí považovať za žiadosť týkajúcu sa informácií, ktoré zjavne nie sú zbavené akejkoľvek predvídateľnej relevantnosti, ak osoby, ktoré sa podrobujú prešetreniu alebo vyšetrovaniu v zmysle tohto posledného uvedeného ustanovenia, nie sú v rámci tejto žiadosti identifikované menovite a individuálne, avšak dožadujúci orgán na základe jasných a dostatočných vysvetlení preukáže, že vedie cieľené vyšetrovanie voči vymedzenej skupine osôb, ktoré je opodstatnené s ohľadom na dôvodné podozrenia z nesplnenia konkrétnej zákonnej povinnosti.
- 41 Na účely odpovede na tieto otázky treba po prvé pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že z článku 1 ods. 1 a článku 5 smernice 2011/16 vyplýva, že predvídateľná relevantnosť informácií, ktoré si jeden členský štát vyžiadal od iného členského štátu, je podmienkou, ktorú musí spĺňať akákoľvek žiadosť o informácie, aby dožiadanému členskému štátu vznikla povinnosť vyhovieť tejto žiadosti, a tým zároveň aj podmienkou zákonnosti rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť informácie adresovanej týmto členským štátom držiteľovi informácií a sankčného opatrenia uloženému tomuto účastníkovi správneho konania za nesplnenie tohto rozhodnutia (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 74).
- 42 V tejto súvislosti zo znenia odôvodnenia 9 smernice 2011/16 vyplýva, že cieľom tejto podmienky predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií je umožniť dožadujúcemu orgánu vyžiadať si a získať všetky informácie, o ktorých sa môže dôvodne domnievať, že sa ukážu ako relevantné na účely jeho vyšetrovania, pričom ho však neopravňuje zjavne prekročiť rámec tohto vyšetrovania alebo nadmerne zaťažiť dožiadaný orgán [pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. mája 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 68, ako aj zo 6. októbra 2020, *État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňovej oblasti)*, C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 110].
- 43 Vzhľadom na systém spolupráce medzi daňovými orgánmi upravený v smernici 2011/16, ktorá ako vyplýva z odôvodnení 2, 6 a 8 tejto smernice, 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. V každom prípade dožiadaný orgán nemôže nahradiť posúdenie dožadujúceho orgánu svojím vlastným posúdením prípadnej užitočnosti vyžiadanych informácií (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 77).

- 44 Aj keď dožadujúci orgán, ktorý má na starosti vyšetrovanie, na základe ktorého bola podaná žiadosť o informácie, pri posudzovaní predvídateľnej relevantnosti vyžiadaných informácií podľa okolností veci disponuje určitou mierou voľnej úvahy, nemôže vyžadovať od dožiadaného orgánu informácie, ktoré nie sú relevantné pre toto vyšetrovanie [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 112 a citovanú judikatúru].
- 45 To znamená, že informácie, ktoré by boli vyžiadané na účely nenáležitého vyhľadávania informácií (fishing expeditions) uvedeného v odôvodnení 9 smernice 2011/16, by sa v každom prípade nemohli považovať za „predvídateľne relevantné“ v zmysle článku 1 ods. 1 tejto smernice [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 113 a 114].
- 46 Dožiadaný orgán preto musí overiť, či je odôvodnenie žiadosti o informácie, ktorú mu adresoval dožadujúci orgán, dostatočné na preukázanie, že predmetné informácie sa nezdajú byť úplne zbavené predvídateľnej relevantnosti z hľadiska totožnosti platiteľa dane, ktorého sa vyšetrovanie týka, na základe ktorého bola podaná táto žiadosť, potrieb takého zisťovania a v prípade, ak je potrebné získať predmetné informácie od osoby, ktorá ich má k dispozícii, určenia tejto osoby [rozsudok zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 115, ako aj citovaná judikatúra).
- 47 V tejto súvislosti z odôvodnenia 9 smernice 2011/16 vyplýva, že relevantné prvky, ktoré je dožadujúci orgán povinný uviesť na účely tejto kontroly, patria najmä medzi prvky uvedené v článku 20 ods. 2 písm. a) a b) tejto smernice, konkrétne totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu a daňový účel, na ktorý sa informácie požadujú (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 79).
- 48 Za týchto podmienok treba preto konštatovať, že z výkladu článku 1 ods. 1 v spojení s článkom 5 a článkom 20 ods. 2 písm. a) smernice 2011/16, ako ich chápe judikatúra Súdneho dvora pripomenutá v bodoch 41 až 47 tohto rozsudku vyplýva, že označenie „totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu“ v zmysle tohto posledného uvedeného ustanovenia je jedným z prvkov, ktorý musí nevyhnutne obsahovať odôvodnenie žiadosti o informácie, aby sa dožiadaný orgán mohol ubezpečiť, že požadované informácie nie sú bez akejkoľvek predvídateľnej relevantnosti a aby dožiadanému členskému štátu vznikla povinnosť vyhovieť uvedenej žiadosti.
- 49 Po druhé treba uviesť, že článok 20 ods. 2 písm. a) smernice 2011/16 v súvislosti s významom pojmu „totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu“ nijakým spôsobom neodkazuje na vnútroštátny právny poriadok.
- 50 Tento pojem sa teda musí považovať za autonómny pojem práva Únie, ktorý sa má na jej území vykladať jednotne, pričom treba zohľadniť nielen znenie tohto ustanovenia, ale aj kontext, do ktorého patrí, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou [pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. júna 2021, Venezuela/Rada (Posúdenie tretím štátom), C-872/19 P, EU:C:2021:507, bod 42 a citovanú judikatúru].

- 51 V súvislosti so znením článku 20 ods. 2 písm. a) smernice 2011/16, treba v prvom rade zdôrazniť, že pojem „totožnosť“ označuje obvykle všetky údaje, ktoré umožňujú individualizovať osobu, pričom sa neobmedzujú len na individuálnu identifikáciu tejto osoby na základe jej mena, ako v zásade poznamenala aj generálna advokátka v bodoch 46 a 47 svojich návrhov.
- 52 Ďalej čo sa týka kontextu, do ktorého patrí uvedené ustanovenie, treba na jednej strane zdôrazniť, že článok 3 bod 11 tejto smernice definuje pojem „osoba“ široko, pričom zahŕňa nielen fyzické osoby, ale aj právnické osoby, združenia osôb uznané za spôsobilé vykonávať právne úkony alebo akýkoľvek iný právny inštitút akejkoľvek povahy a formy s právnou subjektivitou alebo bez právnej subjektivity.
- 53 Táto definícia teda zahŕňa aj združenie právnických osôb, ktorých totožnosť nemožno zistiť na základe osobných údajov, akými sú údaje o osobnom stave fyzickej osoby. Na účely overenia prvku totožnosti osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu v zmysle judikatúry citovanej v bodoch 46 a 47 tohto rozsudku, preto musia byť takéto osoby identifikovateľné prostredníctvom súhrnu charakteristických znakov skutkovej a právnej povahy.
- 54 Na druhej strane treba pripomenúť, že keďže je v súlade s odôvodnením 9 smernice 2011/16 cieľom normy „predvídateľnej relevantnosti“ požadovaných informácií zabezpečiť výmenu informácií v daňových záležitostiach v čo najväčšom rozsahu, musia sa procesné požiadavky upravené v článku 20 tejto smernice vykladať pomerne voľne, aby sa nenarúšala efektívna výmena informácií.
- 55 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sa požiadavka upravená v článku 20 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice, podľa ktorej je potrebné v žiadosti o informácie uviesť odôvodnenie týkajúce sa totožnosti osôb, ktoré sa podrobujú prešetreniu alebo vyšetrovaniu, má vykladať voľne v tom zmysle, že si nevyhnutne nevyžaduje individuálnu a menovitú identifikáciu takýchto osôb.
- 56 Napokon čo sa týka cieľov sledovaných smernicou 2011/16, Súdny dvor už rozhodol, že cieľ spočívajúci v boji proti medzinárodným daňovým podvodom a únikom sa prejavuje najmä v jej článkoch 5 až 7 zavedením postupu výmeny informácií na požiadanie, ktorý umožňuje príslušným vnútroštátnym orgánom efektívne a rýchlo navzájom spolupracovať pri získavaní informácií v rámci zisťovania týkajúcich sa konkrétneho platiteľa dane [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 86 a 89, ako aj citovanú judikatúru].
- 57 Uvedená smernica vo svojom odôvodnení 7 v tejto súvislosti uvádza, 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 (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 47). Z tohto odôvodnenia predovšetkým vyplýva, že uvedené pravidlá by tiež mali umožniť, aby sa vzťahovali na všetky právnické a fyzické osoby v Únii s ohľadom na neustále sa rozširujúcu škálu právnych inštitútov, ktoré môžu vytvoriť platitelia dane v členských štátoch.
- 58 Ako pritom v podstate uviedla generálna advokátka v bode 52 svojich návrhov, vzhľadom na stupňujúcu sa komplexnosť finančných a právnych štruktúr by výklad slovného spojenia „totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu“, ktorý by viedol k zákazu akejkoľvek žiadosti o informácie, ktorá sa netýka osôb menovite a individuálne označených

dožadujúcim orgánom, mohol zbaviť nástroj vzájomnej spolupráce, akým je žiadosť o informácie, jeho potrebného účinku, a preto by odporoval cieľu spočívajúcemu v boji proti medzinárodným daňovým podvodom a únikom, na ktorý má tento nástroj slúžiť.

- 59 Takýto výklad by mal totiž za následok zákaz akejkoľvek žiadosti o informácie, akou je aj žiadosť vo veci samej, ktorou sa majú v rámci daňového vyšetrovania, ktorého rozsah už určil dožadujúci orgán, prostredníctvom súhrnu vlastností a charakteristických prvkov, ktoré ich navzájom odlišujú, individualizovať členovia vymedzenej skupiny osôb podozriví z údajného porušenia alebo opomenutia.
- 60 Treba však pripomenúť, že tak uvedené rozhodnutie o uložení povinnosti poskytnúť informácie, ako aj uvedená žiadosť, boli vydané počas predbežnej fázy uvedeného prešetrenia alebo vyšetrovania, ktorých účelom je získať informácie, o ktorých dožadujúci orgán pravdepodobne nemá presné a úplné vedomosti [rozsudok zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 121].
- 61 Z doslovného, kontextuálneho a teleologického výkladu pojmu „totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu“ v zmysle článku 20 ods. 2 písm. a) smernice 2011/16 teda vyplýva, že do pôsobnosti tohto pojmu patrí okrem mena a ďalších osobných údajov aj súhrn vlastností alebo rozlišovacích charakteristických znakov, ktoré umožňujú identifikáciu osoby alebo osôb, ktoré sa podrobujú tomuto prešetreniu alebo vyšetrovaniu.
- 62 Z uvedeného vyplýva, že označenie „totožnosti osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu“ v zmysle tohto ustanovenia, ako prvku, ktorý musí byť nevyhnutne súčasťou odôvodnenia žiadosti o informácie, aby sa dožiadanému orgánu umožnilo dospieť k záveru, že požadované informácie nie sú zbavené akejkoľvek predvídateľnej relevantnosti v zmysle bodu 48 tohto rozsudku, sa môže týkať nielen osôb menovite a individuálne označených dožadujúcim orgánom, ale aj vymedzenej skupiny osôb, ktoré možno identifikovať na základe súhrnu spoločných vlastností alebo charakteristických znakov, ktoré ich navzájom odlišujú.
- 63 Treba však pripomenúť, že z judikatúry Súdneho dvora citovanej v bodoch 44 a 45 tohto rozsudku vyplýva, že dožadujúci orgán, ktorý pri posudzovaní predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií disponuje mierou voľnej úvahy, nemôže od dožiadaného orgánu vyžadovať nenáležité vyhľadávanie informácií (fishing expeditions), ako sa uvádza v odôvodnení 9 smernice 2011/16, keďže tieto informácie nemožno považovať za „predvídateľne relevantné“ v zmysle článku 1 ods. 1 tejto smernice.
- 64 V prípade žiadosti o informácie, ktorá sa netýka menovite a individuálne identifikovaných osôb, je preto po tretie potrebné bližšie špecifikovať prvky, ktoré musí dožadujúci orgán poskytnúť dožiadanému orgánu, aby mu umožnil dospieť k záveru, že nejde o nenáležité vyhľadávanie informácií (fishing expeditions), a teda že tieto informácie zjavne nie sú bez akejkoľvek predvídateľnej relevantnosti v zmysle judikatúry citovanej v bode 46 tohto rozsudku. Ako totiž v podstate uviedla generálna advokátka v bode 54 svojich návrhov, riziko nenáležitého vyhľadávania informácií (fishing expeditions) je obzvlášť vysoké, ak sa žiadosť o informácie týka skupiny platiteľov dane, ktorí nie sú menovite a individuálne označení.

- 65 V tomto ohľade treba predovšetkým pripomenúť, že z judikatúry citovanej v bode 47 tohto rozsudku vyplýva, že k prvkom odôvodnenia týkajúcim sa „totožnosti osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu“ v zmysle článku 20 ods. 2 písm. a) smernice 2011/16, sa pridávajú prvky týkajúce sa daňového účelu tejto žiadosti v zmysle článku 20 ods. 2 písm. b) tejto smernice.
- 66 Zo znenia odôvodnenia 9 vykladaného v spojení s článkom 20 smernice 2011/16, v zmysle ich výkladu v judikatúre Súdneho dvora citovanej v bodoch 42 až 45 tohto rozsudku vyplýva, že dožadujúci orgán nemôže žiadať o informácie, ktoré zjavne prekračujú rámec daňového vyšetrovania vedeného týmto orgánom, ani nadmerne zaťažiť dožiadaný orgán.
- 67 Za týchto podmienok treba konštatovať, ako v zásade poznamenala aj generálna advokátka v bodoch 58 až 62 svojich návrhov, že dožadujúci orgán je povinný po prvé poskytnúť čo najpodrobnejší a najúplnejší opis skupiny platiteľov dane, ktorí sa podrobujú prešetreniu alebo vyšetrovaniu a v tejto súvislosti spresniť súbor spoločných vlastností a charakteristických znakov, ktoré vymedzujú členov uvedenej skupiny spôsobom, ktorý dožiadanému orgánu umožní identifikovať takéto osoby, po druhé vysvetliť osobitné daňové povinnosti týchto osôb a po tretie uviesť dôvody, pre ktoré sú uvedené osoby podozrivé z opomenutia alebo porušení, pre ktoré sa vedie takéto prešetrenie alebo vyšetrovanie.
- 68 V prejednávanej veci, ako zdôraznila generálna advokátka v bode 64 svojich návrhov, odôvodnenie žiadosti o informácie, ktorá je predmetom konania vo veci samej, vyplývajúce z opisu skutkového stavu uvedeného v návrhu na začatie prejudiciálneho konania a zhrnutého v bode 17 tohto rozsudku, zrejme splňa požiadavky uvedené v predchádzajúcom bode, čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu v rámci celkového posúdenia obsahu tejto žiadosti.
- 69 Napokon je potrebné dodať, že uvedený výklad ustanovení smernice 2011/16 zodpovedá výkladu pojmu „predvídateľná relevantnosť“ požadovaných informácií uvedenému v článku 26 ods. 1 modelového daňového dohovoru OECD o príjmoch a majetku, ako vyplýva z príslušných komentárov k tomuto článku prijatých Radou OECD 17. júla 2012.
- 70 Súdny dvor už totiž poznamenal, že pojem „predvídateľná relevantnosť“ požadovaných informácií uvedený najmä v odôvodnení 9 smernice 2011/16 odráža pojem použitý v článku 26 ods. 1 tohto vzorového dohovoru (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 67).
- 71 V tejto súvislosti treba poznamenať, že v bodoch 5.1 a 5.2 komentárov k článku 26 uvedeného modelového daňového dohovoru sa uvádza, že „žiadosť o informácie nie je lovom na informácie len preto, že nespresňuje meno alebo adresu (alebo obidva z týchto údajov) platiteľa dane, ktorý sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu“, pokiaľ dožadujúci štát v tejto žiadosti uvedie „iné dostatočné informácie umožňujúce identifikáciu platiteľa dane“. Tieto body ďalej spresňujú, že podmienka predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií môže byť splnená aj v „prípadoch týkajúcich sa viacerých platiteľov dane (či už identifikovaných na základe ich mena alebo iným spôsobom)“.
- 72 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú a druhú otázku odpovedať tak, že článok 1 ods. 1, článok 5 a článok 20 ods. 2 smernice 2011/16 sa majú vykladať v tom zmysle, že žiadosť o informácie sa musí považovať za žiadosť týkajúcu sa informácií, ktoré nie sú zjavne zbavené akejkoľvek predvídateľnej relevantnosti v prípade, ak osoby, ktoré sa podrobujú prešetreniu alebo vyšetrovaniu v zmysle tohto posledného uvedeného ustanovenia, nie sú síce v predmetnej žiadosti menovite a individuálne identifikované, avšak dožadujúci orgán

prostredníctvom jasných a dostatočných vysvetlení preukáže, že vedie vyšetrovanie, ktoré je zamerané na vymedzenú skupinu osôb a je odôvodnené podozreniami z nesplnenia konkrétnej zákonnej povinnosti.

### **O tretej otázke**

#### *O právomoci Súdneho dvora*

- 73 Luxemburská vláda implicitne spochybňuje právomoc Súdneho dvora rozhodovať o tretej otázke. Táto vláda v podstate namieta, že predmetná otázka sa týka hľadísk výlučne vnútroštátnej povahy, ktoré upravovali výlučne časovú pôsobnosť uplatňovania vnútroštátnych procesných pravidiel, a preto nemajú žiadnu spojitosť s právom Únie. Vzhľadom na skutočnosť, že článok 47 Charty sa uplatňuje na vnútroštátny spor len vtedy, ak má tento spor dostatočnú väzbu s právom Únie, nepatrí uvedená otázka do právomoci Súdneho dvora.
- 74 V tejto súvislosti treba uviesť, že zákon z 25. novembra 2014 v rozsahu, v akom spresňuje pravidlá postupu výmeny informácií na požiadanie zavedeného smernicou 2011/16, a najmä podmienky výkonu a preskúmania zákonnosti rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnúť informácie a o uložení sankcie za nedodržanie tohto rozhodnutia, ktoré boli prijaté s cieľom zabezpečiť riadne fungovanie takéhoto postupu, sa považuje za výkon tejto smernice, a teda patrí do pôsobnosti práva Únie [pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. mája 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, body 34 až 41, ako aj zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo na podanie opravného prostriedku proti žiadosti o informácie v daňovej oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 45 a 46].
- 75 Z vyššie uvedeného vyplýva, že článok 47 Charty je uplatniteľný v súlade s jej článkom 51 ods. 1 [pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. mája 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, body 42 a 50, ako aj zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo na podanie opravného prostriedku proti žiadosti o informácie v daňovej oblasti), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 46] a Súdny dvor má preto právomoc rozhodnúť o tretej otázke.

#### *O prípustnosti*

- 76 Luxemburská vláda vyjadruje pochybnosti o prípustnosti tretej otázky. Na jednej strane sa domnieva, že hoci držiteľ informácií mal podľa článku 6 ods. 1 zákona z 25. novembra 2014 v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej právo podať opravný prostriedok len proti rozhodnutiu o uložení sankcie za nesplnenie rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť informácie, zákon z 1. marca 2019 zaviedol možnosť podať žalobu o neplatnosť proti poslednému uvedenému rozhodnutiu.
- 77 Vzhľadom na to, že zákon z 1. marca 2019 upravuje procesné pravidlá, sa však tento zákon uplatní na situácie, ktoré nastali až po nadobudnutí jeho účinnosti. Preto v rozsahu, v akom sa tento zákon uplatní na spor vo veci samej, nie je tretia otázka relevantná pre vyriešenie tohto sporu, keďže držiteľ informácií má v súčasnosti podľa uvedeného zákona právo podať žalobu o neplatnosť proti rozhodnutiu o uložení povinnosti poskytnúť informácie s cieľom priamo spochybniť jeho zákonnosť.



- 78 Na druhej strane táto vláda tvrdí, že v prejednávanej veci spoločnosť, ktorá je držiteľom informácií, mala aj počas účinnosti zákona z 25. novembra 2014 v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej právo na účinný prostriedok nápravy, ktoré jej umožňovalo priamo napadnúť zákonnosť rozhodnutia o uložení povinnosti z 28. februára 2018.
- 79 Ako totiž vyplýva z bodu 19 tohto rozsudku, uvedená spoločnosť súbežne so žalobou namierenou proti rozhodnutiu o uložení sankcie zo 6. augusta 2018 podala aj žalobu o neplatnosť rozhodnutia riaditeľa správy priamych daní vyhlasujúceho neprípustnosť formálneho hierarchického odvolania, ktoré podala proti rozhodnutiu o uložení povinnosti z 28. februára 2018. Táto žaloba o neplatnosť, v prípade ktorej je nesporné, že nezakladala odkladný účinok tohto posledného uvedeného rozhodnutia, je v súčasnosti predmetom konania vedeného pred Tribunal administratif (Správny súd), ktorý rozhodol prerušiť konanie až do odpovede Súdneho dvora na prejudiciálne otázky položené v tejto veci.
- 80 V tomto ohľade treba pripomenúť, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora v rámci spolupráce medzi týmto súdom a vnútroštátnymi súdmi zakotvenej v článku 267 ZFEÚ prináleží iba vnútroštátnemu súdu, ktorý prejednáva spor a ktorý musí niesť zodpovednosť za následné súdne rozhodnutie, aby so zreteľom na osobitosti veci posúdil jednak potrebu rozhodnutia v prejudiciálnom konaní pre vyhlásenie jeho rozsudku a jednak relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Preto vzhľadom na skutočnosť, že predložené otázky sa týkajú výkladu práva Únie, je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť (rozsudok z 18. mája 2021, Asociația „Forumul Judecătorilor Din România“ a i., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 a C-397/19, EU:C:2021:393, bod 115, ako aj citovaná judikatúra)
- 81 Z uvedeného vyplýva, že na otázky týkajúce sa výkladu práva Únie sa vzťahuje prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (rozsudok z 18. mája 2021, Asociația „Forumul Judecătorilor Din România“ a i., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 a C-397/19, EU:C:2021:393, bod 116, ako aj citovaná judikatúra)
- 82 Konkrétne, ako vyplýva zo samotného znenia článku 267 ZFEÚ, požadované rozhodnutie o prejudiciálnej otázke musí byť „nevyhnutné“ na to, aby umožnilo vnútroštátnemu súdu „vydať rozsudok“ vo veci, ktorá mu bola predložená. Prejudiciálne konanie tak najmä predpokladá, že pred vnútroštátnymi súdmi skutočne prebieha konanie, v rámci ktorého majú vydať rozhodnutie, pri ktorom budú môcť zohľadniť rozsudok vydaný v prejudiciálnom konaní (rozsudok z 18. mája 2021, Asociația „Forumul Judecătorilor Din România“ a i., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 a C-397/19, EU:C:2021:393, bod 117, ako aj citovaná judikatúra).
- 83 V prejednávanej veci, pokiaľ ide na jednej strane o priamy opravný prostriedok proti rozhodnutiam o uložení povinnosti poskytnúť informácie prijatý na základe zákona z 1. marca 2019, treba konštatovať, ako uvádza aj vnútroštátny súd vo svojej odpovedi týkajúcej sa zachovania tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, že uvedený zákon nie je uplatniteľný na spor vo veci samej. Tento spor totiž vznikol pred nadobudnutím účinnosti uvedeného zákona a nevedol k podaniu žaloby proti rozhodnutiu o uložení povinnosti oznámiť informácie, ale k podaniu žaloby proti neskoršiemu rozhodnutiu o uložení sankcie za nesplnenie takéhoto rozhodnutia o uložení povinnosti.

- 84 Na druhej strane, čo sa týka žaloby o neplatnosť uvedenej v bode 79 tohto rozsudku, stačí poznamenať, ako uvádza aj samotná luxemburská vláda vo svojej odpovedi na písomné otázky Súdneho dvora, že aj v tom prípade ak by bola táto žaloba o neplatnosť prípustná, stratila by po skončení sporu vo veci samej svoj význam v prípade, ak by sa v rámci incidenčného konania s konečnou platnosťou potvrdila zákonnosť rozhodnutia o uložení povinnosti z 28. februára 2018 a rozhodnutia o uložení sankcie zo 6. augusta 2018.
- 85 Za týchto podmienok je v zmysle judikatúry pripomenutej v bodoch 80 až 82 tohto rozsudku odpoveď na tretiu otázku naďalej relevantná a potrebná pre vyriešenie sporu, o ktorom rozhoduje vnútroštátny súd, a preto je táto otázka prípustná.

*O veci samej*

- 86 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 47 Charty vykladať v tom zmysle, že držiteľovi informácií:
- ktorému bola uložená peňažná správna sankcia za nevykonanie rozhodnutia, ktorým mu bola uložená povinnosť poskytnúť informácie v rámci výmeny medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi podľa smernice 2011/16, pričom toto rozhodnutie nemožno podľa vnútroštátneho práva dožiadaného členského štátu napadnúť žalobou a
  - ktorý incidenčne spochybnil zákonnosť tohto rozhodnutia v rámci žaloby podanej proti peňažnej sankcii za nesplnenie tohto rozhodnutia o uložení povinnosti, pričom takýmto spôsobom získal minimálne informácie uvedené v článku 20 ods. 2 tejto smernice až v priebehu súdneho konania začatého v nadväznosti na túto žalobu,

sa musí v nadväznosti na definitívne uznanie zákonnosti uvedených rozhodnutí, ktoré boli proti nemu vydané, poskytnúť odkladná lehota na zaplatenie pokuty, aby mohol po tom, čo sa oboznámil s údajmi týkajúcimi sa predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií právoplatne potvrdenej príslušným súdom, vyhovieť rozhodnutiu o uložení povinnosti poskytnúť tieto informácie.

- 87 Na účely odpovede na túto otázku treba v prvom rade zdôrazniť, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ochrana tak fyzických, ako aj právnických osôb proti svojvoľným alebo neprimeraným zásahom verejnej moci do oblasti ich súkromnej činnosti predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie. Tejto ochrany ako práva zaručeného právom Únie v zmysle článku 47 prvého odseku Charty sa pritom právnická osoba môže dovolávať, ak chce napadnúť na súde akt, ktorý jej spôsobuje ujmu, akým je rozhodnutie o uložení povinnosti poskytnúť informácie alebo sankcia uložená z dôvodu nesplnenia tohto rozhodnutia o uložení povinnosti [rozsudok zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 57 a 58, ako aj citovaná judikatúra).
- 88 To znamená, že právnickej osobe, ktorej príslušný vnútroštátny orgán adresoval takéto rozhodnutia, akou je žalovaná v konaní vo veci samej, sa v prípade takýchto rozhodnutí musí priznať právo na účinný prostriedok nápravy zaručené článkom 47 Charty, ktorého výkon môžu členské štáty obmedziť len v tom prípade, ak sú dodržané podmienky stanovené v článku 52 ods. 1 Charty [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 59, 60 a 64].

- 89 Po druhé treba pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že vnútroštátny súd, na ktorý bola podaná žaloba proti peňažnej správnej sankcii uloženej účastníkovi správneho konania za nesplnenie rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť informácie, musí mať možnosť preskúmať zákonnosť tohto rozhodnutia, aby boli splnené požiadavky článku 47 Charty. To znamená, 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 správami podľa smernice 2011/16, má právo napadnúť zákonnosť tohto rozhodnutia (rozsudok zo 16. mája 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 56 a 59).
- 90 V tomto kontexte Súdny dvor na jednej strane konštatoval, že ak má byť súdne preskúmanie zaručené článkom 47 Charty účinné, musí odôvodnenie poskytnuté dožadujúcim orgánom umožniť vnútroštátnemu súdu vykonať preskúmanie zákonnosti žiadosti o informácie. Vzhľadom na mieru voľnej úvahy, ktorou disponuje dožadujúci orgán v zmysle judikatúry pripomenutej v bodoch 42 a 44 tohto rozsudku, sa obmedzenia uplatniteľné na kontrolu dožiadaným orgánom uvedené v bodoch 43 a 46 tohto rozsudku uplatňujú rovnako aj na súdne preskúmanie. Súd musí preto len overiť, či sa rozhodnutie o uložení povinnosti predložiť informácie zakladá na dostatočne odôvodnenej žiadosti dožadujúceho orgánu týkajúcej sa informácií, ktoré sa nezdajú byť zjavne pozbavené akejkoľvek predvídateľnej relevantnosti s ohľadom na údaje o totožnosti osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu upravené v článku 20 ods. 2 smernice 2011/16, ako aj daňový účel požadovaných informácií (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 84 až 86).
- 91 Na druhej strane Súdny dvor spresnil, že hoci je pre výkon súdneho preskúmania súdom dožiadaného členského štátu potrebné, aby mal tento súd prístup k žiadosti o informácie, ktorú dožadujúci členský štát predložil dožiadanému členskému štátu, dotknutý účastník správneho konania nepotrebuje prístup k celej žiadosti o informácie na to, aby bola jeho záležitosť spravodlivo prejednaná z hľadiska podmienky predvídateľnej relevantnosti požadovaných informácií. Na tento účel stačí, aby mal v rámci svojej súdnej žaloby namierenej proti rozhodnutiu o uložení povinnosti poskytnúť informácie a rozhodnutiu o uložení sankcie za nesplnenie takéhoto rozhodnutia o uložení povinnosti prístup k minimu informácií uvedených v článku 20 ods. 2 smernice 2011/16, konkrétne k údajom o totožnosti dotknutého platiteľa dane a daňovom účele požadovaných informácií (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 92, 99 a 100).
- 92 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ak má byť súdne preskúmanie zaručené článkom 47 Charty účinné, dotknutá osoba, proti ktorej vydal správny orgán rozhodnutie, musí mať možnosť zoznámiť sa s dôvodmi, na ktorých sa toto rozhodnutie zakladá, buď prostredníctvom prečítania samotného rozhodnutia, alebo prostredníctvom oznámenia dôvodov na základe jej žiadosti, a to bez toho, aby bola dotknutá právomoc príslušného súdu vyžadovať od dotknutého orgánu, aby tieto dôvody oznámil s cieľom umožniť tejto osobe brániť jej práva za najlepších možných podmienok a pri plnej znalosti veci sa rozhodnúť, či je potrebné obrátiť sa na príslušný súd, a aby tento súd mal možnosť v plnom rozsahu preskúmať zákonnosť dotknutého vnútroštátneho rozhodnutia (rozsudok z 24. novembra 2020, *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 s C-226/19, EU:C:2020:951, bod 43, ako aj citovaná judikatúra).
- 93 Rozhodnutie o uložení povinnosti poskytnúť informácie sa teda musí nielen zakladať na platnej žiadosti o informácie s ohľadom na judikatúru pripomenutú v bodoch 41 až 47 tohto rozsudku, ale musí byť aj riadne odôvodnené, aby sa adresátovi tohto rozhodnutia umožnilo pochopiť jeho rozsah a rozhodnúť sa, či sa proti tomuto rozhodnutiu bude brániť v súdnom konaní.

- 94 Súdny dvor taktiež pripomenul, že v zmysle ustálenej judikatúry zahŕňa podstata práva na účinný prostriedok nápravy zakotveného v článku 47 Charty okrem iného aj možnosť nositeľa tohto práva obrátiť sa na súd, ktorý má právomoc zabezpečiť rešpektovanie práv, ktoré mu zaručuje právo Únie, a na tento účel preskúmať všetky skutkové a právne otázky relevantné pre rozhodnutie sporu, ktorý mu bol predložený bez toho, aby bol nútený porušiť právnu normu alebo povinnosť a vystaviť sa sankcii spojenej s týmto porušením [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2020, *État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach)*, C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 66].
- 95 Súdny dvor už pritom v súvislosti s rovnakou vnútroštátnou právnou úpravou, ako je sporná právna úprava v konaní vo veci samej konštatoval, že adresát rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť informácie má možnosť incidenčným spôsobom napadnúť uvedené rozhodnutie len v prípade, že jednak nedodrží toto rozhodnutie a jednak sa mu neskôr z tohto dôvodu uloží sankcia, a to v rámci žaloby, ktorú môže podať proti takej sankcii [rozsudok zo 6. októbra 2020, *État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach)* (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 67)].
- 96 V prípade svojvoľného alebo neprimeraného rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť informácie sa teda takáto osoba nemôže obrátiť na súd, pokiaľ neporuší toto rozhodnutie tým, že odmietne splniť povinnosť, ktorá je v ňom uložená, a tak sa vystaví sankcii spojenej s nedodržaním tohto rozhodnutia. Túto osobu preto nemožno považovať za osobu, ktorá požíva účinnú súdnu ochranu [rozsudok zo 6. októbra 2020, *État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach)*, C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 68].
- 97 Za týchto podmienok Súdny dvor rozhodol, že uvedené vnútroštátne právne predpisy, ktoré vylučujú možnosť, aby držiteľ informácií, ktorému príslušný vnútroštátny orgán adresuje rozhodnutie o uložení povinnosti poskytnúť tieto informácie, podal priamu žalobu proti tomuto rozhodnutiu, nerešpektuje podstatu práva na účinný prostriedok nápravy zaručeného článkom 47 Charty, a preto článok 52 ods. 1 Charty bráni takým právnym predpisom [rozsudok zo 6. októbra 2020, *État luxembourgeois (Právo podať opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v daňových veciach)*, C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 69].
- 98 Za týchto podmienok s cieľom zabezpečiť účinnosť podstatného obsahu tohto práva za okolností, o aké ide vo veci samej, sa adresátovi rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť informácie v prípade, ak príslušný súd potvrdí zákonnosť tohto rozhodnutia, musí umožniť splniť uvedené rozhodnutie v lehote pôvodne stanovenej na tento účel vnútroštátnym právom, pričom sa nezachová sankcia, ktorú musel znášať, ak si chcel uplatniť svoje právo na účinný prostriedok nápravy. Len v prípade, ak tento adresát nevyhovie predmetnému rozhodnutiu v stanovenej lehote, stane sa uložená sankcia právom vymáhateľnou.
- 99 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 47 Charty sa má vykladať v tom zmysle, že držiteľovi informácií:
- ktorému bola uložená peňažná správna sankcia za nevykonanie rozhodnutia, ktorým mu bola uložená povinnosť poskytnúť informácie v rámci výmeny medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi podľa smernice 2011/16, pričom toto rozhodnutie nemožno podľa vnútroštátneho práva dožiadaného členského štátu napadnúť žalobou, a
  - ktorý incidenčne spochybnil zákonnosť tohto rozhodnutia v rámci žaloby podanej proti peňažnej sankcii za nesplnenie tohto rozhodnutia o uložení povinnosti, pričom takýmto

spôsobom získal minimálne informácie uvedené v článku 20 ods. 2 tejto smernice až v priebehu súdneho konania začatého v nadväznosti na túto žalobu,

sa musí v nadväznosti na definitívne uznanie zákonnosti uvedených rozhodnutí, ktoré boli proti nemu vydané, poskytnúť možnosť splniť rozhodnutie o uložení povinnosti poskytnúť informácie v lehote pôvodne stanovenej na tento účel vnútroštátnym právom bez toho, aby sa voči nemu aj naďalej uplatnila sankcia, ktorú musel znášať, ak si chcel uplatniť svoje právo na účinný prostriedok nápravy. Len v prípade, ak tento držiteľ nevyhoví predmetnému rozhodnutiu v stanovenej lehote, stane sa uložená sankcia právom vymáhateľnou.

## O trovách

- 100 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 (tretia komora) rozhodol takto:

- 1. Článok 1 ods. 1, článok 5 a článok 20 ods. 2 smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS sa majú vykladať v tom zmysle, že žiadosť o informácie sa musí považovať za žiadosť týkajúcu sa informácií, ktoré nie sú zjavne zbavené akejkoľvek predvídateľnej relevantnosti v prípade, ak osoby, ktoré sa podrobujú prešetreniu alebo vyšetrovaniu v zmysle tohto posledného uvedeného ustanovenia, nie sú síce v predmetnej žiadosti menovite a individuálne identifikované, avšak dožadujúci orgán prostredníctvom jasných a dostatočných vysvetlení preukáže, že vedie vyšetrovanie, ktoré je zamerané na vymedzenú skupinu osôb a je odôvodnené podozreniami z nesplnenia konkrétnej zákonnej povinnosti.**
- 2. Článok 47 Charty základných práv Európskej únie sa má vykladať v tom zmysle, že držiteľovi informácií:**
  - ktorému bola uložená peňažná správna sankcia za nevykonanie rozhodnutia, ktorým mu bola uložená povinnosť poskytnúť informácie v rámci výmeny medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi podľa smernice 2011/16, pričom toto rozhodnutie nemožno podľa vnútroštátneho práva dožiadaného členského štátu napadnúť žalobou, a
  - ktorý incidenčne spochybnil zákonnosť tohto rozhodnutia v rámci žaloby podanej proti peňažnej sankcii za nesplnenie tohto rozhodnutia o uložení povinnosti, pričom takýmto spôsobom získal minimálne informácie uvedené v článku 20 ods. 2 tejto smernice až v priebehu súdneho konania začatého v nadväznosti na túto žalobu,
  - sa musí v nadväznosti na definitívne uznanie zákonnosti uvedených rozhodnutí, ktoré boli proti nemu vydané, poskytnúť možnosť splniť rozhodnutie o uložení povinnosti poskytnúť informácie v lehote pôvodne stanovenej na tento účel vnútroštátnym právom bez toho, aby sa voči nemu aj naďalej uplatnila sankcia, ktorú musel znášať, ak

**si chcel uplatniť svoje právo na účinný prostriedok nápravy. Len v prípade, ak tento držiteľ nevyhovie predmetnému rozhodnutiu v stanovenej lehote, stane sa uložená sankcia právom vymáhateľnou.**

Podpisy