

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

16. května 2017 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2011/16/EU – Správní spolupráce v oblasti daní – Článek 1 odst. 1 – Článek 5 – Žádost o informace určená třetí osobě – Odmítnutí odpovědi – Sankce – Pojem „předpokládaný význam“ požadovaných informací – Kontrola ze strany dožádaného orgánu – Kontrola ze strany soudu – Rozsah – Listina základních práv Evropské unie – Článek 51 – Uplatnění unijního práva – Článek 47 – Právo na účinný opravný prostředek k soudu – Přístup soudu a třetí osoby k žádosti o informace zaslané dožadujícím orgánem“

Ve věci C-682/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour administrative (Vyšší správní soud, Lucembursko) ze dne 17. prosince 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 18. prosince 2015, v řízení

Berlioz Investment Fund SA

proti

Directeur de l'administration des contributions directes,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, A. Tizzano, místopředseda, M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger a A. Prechal, předsedové senátů, A. Arabadžev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašinas, C. G. Fernlund (zpravodaj), C. Vajda a S. Rodin, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: V. Giacobbo-Peyronnel, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. listopadu 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Berlioz Investment Fund SA J. P. Drescherem, avocat,
- za lucemburskou vládu A. Germeauxem a D. Holderer, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. E. Partschem a T. Evansem, avocats,
- za belgickou vládu J. C. Halleuxem a M. Jacobs, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu předsedou S. Ghiandoni, jako zmocněnkyní, poté E. de Moustier, jako zmocněnkyní,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Garofolim, avvocato

dello Stato,

- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za finskou vládu S. Hartikainenem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi R. Lyalem, J.-F. Brakelandem, H. Krämerem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. ledna 2017,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 odst. 1 a článku 5 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Ú. v. st. 2011, L 64, s. 1; oprava Ú. v. st. 2015, L 20, s. 88), jakož i článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Berlioz Investment Fund SA (dále jen „Berlioz“) a Directeur de l'administration des contributions directes (ředitel správy přímých daní, Lucembursko), jehož předmětem je peněžitá sankce, kterou tento správní orgán uložil jmenované společnosti za to, že odmítla odpovědět na žádost o informace v rámci výměny informací s francouzskou daňovou správou.

Právní rámec

Unijní právo

Listina

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

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

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

[...]“

Směrnice 2011/16

4 V bodech 1, 2, 6 až 9 a 19 odvodňující směrnice 2011/16 se uvádí:

„(1) [...] Dochází k obrovskému vývoji mobility daňových poplatníků, po tu přeshraničních transakcí a internacionalizace finančních nástrojů, což členským státům způsobuje těžkosti při správním vyměření daní. Tento rostoucí problém má dopad na fungování daňových systémů a způsobuje dvojí zdanění, což samo o sobě podněcuje k daňovým podvodům a daňovým únikům [...]

(2) [...] K překonání nepříznivých důsledků tohoto jevu je nevyhnutelné rozvíjet mezi daňovými

správami členských států novou správní spoluprací. Je třeba, aby existovaly nástroje, které stanovením stejných pravidel, povinností a práv pro všechny členské státy umožní nastolit mezi členskými státy důvěru.

[...]

(6) [...] Za vhodný nástroj účinné správní spolupráce k tomuto účelu je považována nová směrnice.

(7) Tato směrnice staví na výsledcích směrnice [Rady] 77/799/EHS [ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti příjmových daní (Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63)], ale stanoví jasnější a přesnější pravidla správní spolupráce mezi členskými státy tam, kde je to nutné, aby byla rozšířena, zejména co do výměny informací. [...]

(8) [...] Ke zefektivnění a zrychlení spolupráce by [...] mělo být zajištěno více příjmových kontaktů mezi orgány. [...]

(9) Členské státy by si na žádost jiného členského státu měly navzájem vyměňovat informace o jednotlivých případech a měly by provádět šetření nezbytná k získání těchto informací. Smyslem koncepce „předpokládaného významu“ je stanovit výměnu informací v daňových otázkách v co nejširším rozsahu a současně upřesnit, že členské státy nemohou zcela libovolně podnikat kroky za účelem shromáždění informací nebo požadovat informace, které pravděpodobně nejsou významné pro daňové záležitosti daného poplatníka. Přestože článek 20 této směrnice obsahuje procesní požadavky, je třeba tato ustanovení vykládat volně, aby nebránila účinné výměně informací.

[...]

(19) Situace, ve kterých může dožádaný členský stát poskytnutí informací odmítnout, by měly být jasné vymezeny a omezeny s přihlédnutím k některým soukromým zájmům, které by měly být chráněny, a k veřejnému zájmu.“

5 Článek 1 odst. 1 směrnice 2011/16 stanoví:

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

6 Článek 5 této směrnice stanoví:

„Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán veškeré informace uvedené v čl. 1 odst. 1, které má k dispozici nebo které získá ve správních šetřeních.“

7 Článek 16 odst. 1 uvedené směrnice zní:

„Informace, které byly poskytnuty mezi členskými státy v jakékoli formě na základě této směrnice, podléhají služebnímu tajemství a požívají stejné ochrany jako obdobné informace podle vnitrostátního práva členského státu, který je obdržel. [...]

[...]“

8 Článek 17 této směrnice, nadepsaný „Omezení“, stanoví:

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

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

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

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

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

9 Článek 18 směrnice 2011/16, nadepsaný „Povinnosti“, stanoví:

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

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

[...]“

10 Článek 20 odst. 1 směrnice 2011/16 v souvislosti s žádostmi o informace a o správní šetření podle článku 5 této směrnice stanoví používání, pokud možno, formuláře přijatého Komisí. Odstavec 2 tohoto článku 20 zní:

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

- a) totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování;
- b) daňový účel, k němuž jsou informace požadovány.

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

11 Článek 22 směrnice 2011/16 v odst. 1 písm. c) stanoví:

„Členské státy učiní všechna nezbytná opatření, aby:

[...]

c) zajistily plynulé fungování systému správní spolupráce stanoveného touto směrnicí.“

Lucemburské právo

Zákon ze dne 29. března 2013

12 Směrnice 2011/16 byla do lucemburského práva provedena prostřednictvím loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1. modification de la loi générale des impôts, 2. abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (zákon ze dne 29. března 2013 o provedení směrnice 2011/16 a kterým se 1. mění daňový řád a 2. zrušuje zákon ze dne 15. března 1979 o mezinárodní správní pomoci v oblasti přímých daní, ve znění pozdějších předpisů) (*Mémorial A* 2013, s. 756, dále jen „zákon ze dne 29. března 2013“).

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

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

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

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

Zákon ze dne 25. listopadu 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 applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (zákon ze dne 25. listopadu 2014, kterým se stanoví postup výměny informací na žádost v oblasti daní a kterým se mění zákon ze dne 31. března 2010 o schválení daňových dohod a stanovení postupu použitelného v oblasti výměny informací na žádost) (*Mémorial A* 2014, s. 4170; dále jen „zákon ze dne 25. listopadu 2014“), obsahuje následující ustanovení.

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

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

[...]

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

[...]“

17 Článek 2 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanoví:

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

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

[...]"

18 Článek 3 zákona ze dne 25. listopadu 2014 zní:

„1. Příslušný daňový orgán ověří formální správnost žádosti o výměnu informací. Žádost o výměnu informací je formálně správná, pokud obsahuje údaj o právním základu a příslušném orgánu, od něhož pochází, a pokud obsahuje ostatní údaje stanovené smlouvami a zákony.

[...]

3. Nemá-li příslušný daňový orgán požadované informace k dispozici, ředitel příslušného daňového orgánu nebo jeho zástupce oznámí doporučeným dopisem zaslaným držiteli informací své rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout požadované informace. Doručení rozhodnutí držiteli požadovaných informací se považuje za doručení jakékoli jiné osobě, která je v tomto rozhodnutí uvedena.

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

[...]"

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

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

20 Článek 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanoví:

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

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

Proti rozhodnutím tribunál administratif (nižší správní soud) lze podat odvolání ke Cour administrative (Vyšší správní soud). Odvolání musí být podáno ve lhůtě 15 dní od doručení rozsudku soudní kanceláře. [...] Cour administrative (Vyšší správní soud) rozhodne do jednoho měsíce od doručení vyjádření k opravnému prostředku nebo do jednoho měsíce od uplynutí lhůty pro podání tohoto vyjádření.“

Spor v prvodním řízení a předběžné otázky

21 Berlioz je akciová společnost založená podle lucemburského práva, které její dceřiná společnost Cofima, zjednodušená akciová společnost („société par actions simplifiée“) založená

podle francouzského práva, vyplácela dividendy osvobozené od srážkové daní.

22 Dne 3. prosince 2014 francouzská daňová správa, která pochybovala o tom, zda osvobození společnosti Cofima od daní bylo v souladu s podmínkami stanovenými francouzským právem, zaslala lucemburské daňové správě žádost o informace, mimo jiné podle směrnice 2011/16, týkající se společnosti Berlioz.

23 V návaznosti na tuto žádost přijal ředitel správy příjmů daní dne 16. března 2015 rozhodnutí, ve kterém uvedl, že francouzské daňové orgány prověří daňovou situaci společnosti Cofima a poté budou informace nezbytné k tomu, aby mohly rozhodnout o uplatnění srážkové daní na dividendy vyplácené společností Cofima společností Berlioz. V tomto rozhodnutí uložil společnosti Berlioz, na základě čl. 2 odst. 2 zákona ze dne 25. listopadu 2014, povinnost sdělit mu blíže určené informace, a konkrétní povinnost:

- uvést, zda je místo skutečného vedení společnosti v Lucembursku a jaké jsou jeho hlavní charakteristiky, a sice popis tohoto sídla, rozlohu jeho kanceláře, materiální a informatické vybavení náležející této společnosti, kopii smlouvy o nájmu prostor a adresu, vše s příslušnými doklady;
- předložit seznam svých zaměstnanců s uvedením jejich funkce v rámci společnosti a označení zaměstnanců, kteří pracují v sídle společnosti;
- uvést, zda tato společnost najímá pracovní sílu v Lucembursku;
- uvést, zda mezi společnostmi Berlioz a Cofima existuje nějaká smlouva, a pokud ano, předložit kopii smlouvy;
- uvést, jaké úasti má společnost Berlioz v dalších společnostech a jak byly tyto úasti financovány, s příslušnými doklady;
- uvést jména a adresy společníků této společnosti, jakož i výši kapitálu, který drží každý společník, a procentní podíl každého společníka, a
- uvést částku, v jaké byly zaúčtovány akcie společnosti Cofima do aktiv společnosti Berlioz před valnou hromadou společnosti Cofima dne 7. března 2012, a poskytnout historii pořízovacích hodnot akcií společnosti Cofima vedených jako aktiva při vkladech provedených dne 5. prosince 2002 a dne 31. října 2003 a při pořízení dne 2. října 2007.

24 Dne 21. dubna 2015 uvedla společnost Berlioz, že odpovídá na rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 16. března 2015 s výjimkou jmen a adres jejích společníků, výše částek kapitálu drženého každým z nich a procentního podílu každého společníka, a to z důvodu, že se nejedná o informace, u nichž lze ve smyslu směrnice 2011/16 předpokládat význam pro posouzení, zda z rozdělení dividend její dceřinou společností měla být sražena daň, jež je předmětem kontroly prováděné francouzskou daňovou správou.

25 Rozhodnutím ze dne 18. května 2015 uložil ředitel správy příjmů daní společnosti Berlioz na základě čl. 5 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 pokutu ve výši 250 000 eur za odmítnutí poskytnout tyto informace.

26 Dne 18. června 2015 podala společnost Berlioz k tribunal administratif (nižší správní soud, Lucembursko) žalobu proti rozhodnutí ředitele správy příjmů daní, kterým jí byla uložena sankce, a navrhla, aby byla ověřena opodstatněnost rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 16. března 2015.

27 Rozsudkem ze dne 13. srpna 2015 tribunal administratif (nižší správní soud) rozhodl, že hlavní žaloba na změnu je právní důvodná, a snížil pokutu na 150 000 eur, ovšem ve zbývajících částech žalobu zamítl a uvedl, že o vedlejší žalobě na neplatnost není třeba rozhodovat.

28 Dne 31. srpna 2015 podala společnost Berlioz odvolání ke Cour administrative (Vyšší správní soud, Lucembursko), v němž tvrdila, že skutečnost, že tribunal administratif (nižší správní soud) s odkazem na čl. 6 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 odmítl opodstatněnost rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 16. března 2015, představuje porušení jejího práva na účinnou soudní ochranu zaručeného článkem 6 odst. 1 evropské Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod podepsané v Paříži dne 4. listopadu 1950 (dále jen „EÚLP“).

29 Cour administrative (Vyšší správní soud) dospěl k názoru, že bude možná nutné vzít v úvahu mimo jiné článek 47 Listiny, který je odrazem práva stanoveného v čl. 6 odst. 1 EÚLP, a vyzval účastníky sporu v původním řízení, aby se k tomu vyjádřili.

30 Zmíněný soud si klade otázku, zda takovému adresátovi veřejné správy, jako je Berlioz, svádí v případě, kdy nemá možnost nechat přezkoumat, alespoň pomocí námítky, platnost rozhodnutí o uložení povinnosti, jež je základem pro sankci, která mu byla uložena, právo na účinnou právní ochranu. Konkrétně se zabývá pojmem „předpokládaný význam“ požadovaných informací, použitým v čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16, a rozsahem kontroly, kterou mají v této souvislosti provádět daňové orgány a soudy dožádaného státu, aniž dojde ke zmaření účelu této směrnice.

31 Za těchto podmínek se Cour administrative (Vyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

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

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

tomuto právnímu subjektu v souvislosti s jeho povinností spolupráce v rámci plnění povinností vyplývajících z uvedené žádosti?

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

5) Bude-li zjištěno, že Listina se v projednávaném případě použije, musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16, jakož i článek 47 Listiny vykládány v tom smyslu, že brání zákonnému ustanovení členského státu, které přezkum platnosti žádosti o informace prováděný příslušným vnitrostátním orgánem jednajícím jako orgán dožádaného státu obecně omezuje na kontrolu formální správnosti, a v tom smyslu, že vnitrostátnímu soudu ukládají, aby v souvislosti s takovou správní žalobou, jako je žaloba popsaná výše ve třetí otázce, kterou projednává, ověřil dodržení podmínky předpokládaného významu požadovaných informací ze všech hledisek, která se týkají souvislosti s konkrétním případem zdanění, uvedeným daňovým účelem a dodržením článku 17 směrnice 2011/16?

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

K předložným otázkám

K první otázce

32 Podstatou první předložné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 51 odst. 1 Listiny vykládán v tom smyslu, že když členský stát ve svých právních předpisech stanoví peněžitou sankci adresátovi veřejné správy, který odmítne poskytnout informace v rámci výměny informací mezi daňovými orgány, jejímž základem jsou mimo jiné ustanovení směrnice 2011/16, uplatňuje tento členský stát unijní právo ve smyslu tohoto ustanovení, takže se Listina použije.

33 Podle čl. 51 odst. 1 Listiny jsou ustanovení této Listiny určena členským státům, výhradně pokud uplatňují právo Unie. Je tudíž třeba určit, zda lze vnitrostátní opatření, které takovou sankci stanoví, považovat za uplatňování unijního práva.

34 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že směrnice 2011/16 ukládá členským státům určité povinnosti. Konkrétně článek 5 této směrnice stanoví, že dožádaný orgán sdělí dožadujícímu orgánu určité informace.

35 Podle článku 18 směrnice 2011/16, nadepsaného „Povinnosti“, dále dožádaný členský stát použije opatření zaměřená na sběr informací za účelem získání požadovaných informací.

36 Podle čl. 22 odst. 1 písm. c) směrnice 2011/16 musí navíc členské státy učinit nezbytná opatření, aby zajistily plynulé fungování systému správní spolupráce stanoveného touto směrnicí.

37 Směrnice 2011/16 tedy odkazuje na opatření zaměřená na sběr informací existující ve vnitrostátním právu a členským státem ukládá povinnost učinit nezbytná opatření, aby získaly požadované informace tak, aby dostály svým povinnostem v oblasti výměny informací.

38 Je přitom třeba konstatovat, že užitečný účinek této směrnice lze zajistit jen tehdy, když tato opatření zahrnují taková opatření, jako je peněžitá sankce dotčená v povodním řízení, která zaručí dostatečnou motivaci adresáta veřejné správy odpovědět na žádosti daňových orgánů, a tím dožádanému orgánu umožňují splnit své povinnosti vůči dožadujícímu orgánu.

39 Okolnost, že směrnice 2011/16 výslovně nestanoví uplatnění sankčních opatření, nebrání závěru, že tato opatření jsou případem provádění této směrnice, potažmo uplatnění unijního práva. Pojem „opatření zaměřená na sběr informací“ ve smyslu článku 18 uvedené směrnice a pojem „opatření nezbytná k zajištění plynulého fungování systému správní spolupráce“ ve smyslu čl. 22 odst. 1 téže směrnice mohou totiž taková opatření zahrnovat.

40 Skutečnost, že vnitrostátní ustanovení, na němž je založena taková sankce, jako je sankce uložená společností Berlioz, je ustanovením zákona, který nebyl přijat k provedení směrnice 2011/16, je za těchto podmínek irelevantní, jelikož prostřednictvím uplatnění tohoto vnitrostátního ustanovení má být zajištěno uplatnění uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 28).

41 Taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená v povodním řízení, která stanoví sankci za nepodání odpovědi na žádost vnitrostátního daňového orgánu, která mu má umožnit splnění povinnosti stanovené směrnicí 2011/16, musí být tudíž považována za úpravu provádějící tuto směrnici.

42 Na první otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 51 odst. 1 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že když členský stát ve svých právních předpisech stanoví peněžitou sankci adresátovi veřejné správy, který odmítne poskytnout informace v rámci výměny informací mezi daňovými orgány, jejímž základem jsou mimo jiné ustanovení směrnice 2011/16, uplatňuje tento členský stát unijní právo ve smyslu tohoto ustanovení, takže se Listina použije.

Ke druhé otázce

43 Podstatou druhé předložené otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 47 Listiny vykládán v tom smyslu, že adresát veřejné správy, kterému byla za nevyhovný správnímu rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost poskytnout informace v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými správami podle směrnice 2011/16, uložena peněžitá sankce, může zpochybnit legalitu tohoto rozhodnutí.

K existenci práva na právní ochranu podle článku 47 Listiny

44 Podle §lánu 47 Listiny, nadepsaného „Právo na ú?innou právní ochranu a spravedlivý proces“, má každý, jehož práva a svobody zaru?ené právem Unie byly porušeny, právo na ú?inné prostředky nápravy p?ed soudem. Tomuto právu odpovídá povinnost uložená ?lenským stát?m ?lánek 19 odst. 1 druhým pododstavcem SEU, aby stanovily prostředky nezbytné k zajištění ú?inné právní ochrany v oblastech pokrytých právem Unie.

45 N?teré vlády uvedly, že v takovém p?ípad?, jaký nastal ve v?ci v p?vodním ?ízení, neexistuje „právo zaru?ené právem Unie“ ve smyslu ?lánu 47 Listiny, jelikož sm?rnice 2011/16 jednotlivc?m žádné právo nep?iznává. Podle t?chto vlád se tato sm?rnice, stejn? jako sm?rnice 77/799, kterou se Soudní dv?r zabýval v rozsudku ze dne 22. ?íjna 2013, Sabou (C?276/12, EU:C:2013:678), vztahuje výhradn? na vým?nu informací mezi da?ovými správami a práva p?iznává jen t?mto da?ovým správám. Takový adresát ve?ejné správy, jako je Berlioz, se tudíž ve svém tvrzení, že má právo na ú?innou právní ochranu, nem?že opírat o ?lánek 47 Listiny.

46 V této souvislosti Soudní dv?r v bodech 30 až 36 uvedeného rozsudku rozhodl, že sm?rnice 77/799, jejímž cílem je úprava spolupráce da?ových orgán? ?lenských stát?, koordinuje p?edávání informací mezi p?íslušnými orgány, p?i?emž ?lenským stát?m stanoví ur?ité povinnosti, ovšem da?ovým poplatník?m nep?iznává žádná konkrétní práva v souvislosti s jejich podílením se na postupu vým?ny informací mezi t?mito orgány. Zejména pak tato sm?rnice neukládá uvedeným orgán?m povinnost vyslechnout da?ového poplatníka.

47 Co se tý?e sm?rnice 2011/16, v bod? 7 jejího od?vodnění se uvádí, že staví na výsledcích sm?rnice 77/799 a stanoví jasn?jší a p?esn?jší pravidla správní spolupráce mezi ?lenskými státy tam, kde je to nutné, aby byla rozší?ena. Je t?eba konstatovat, že sm?rnice 2011/16 tím sleduje cíl obdobný cíli sm?rnice 77/799, kterou nahrazuje.

48 Z této okolnosti ovšem neplyne, že by adresát ve?ejné správy v takové situaci, v jaké se nachází spole?nost Berlioz, nemohl v rámci uplat?vání sm?rnice 2011/16 hájit v souladu s ?lánek 47 Listiny svou v?c p?ed soudem.

49 Z ustálené judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že základní práva zaru?ená v unijním právním ?ádu se uplatní ve všech situacích, které se ?ídí unijním právem, a že použitelnost unijního práva s sebou nese použitelnost základních práv zaru?ených Listinou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, body 19 až 21, jakož i ze dne 26. zá?í 2013, Texdata Software, C?418/11, EU:C:2013:588, body 72 a 73).

50 V daném p?ípad? se spor v p?vodním ?ízení týká opat?ení, kterým byla adresátovi ve?ejné správy uložena sankce za nevyhov?ní správnímu rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost poskytnout dožádanému orgánu informace, které tomuto orgánu mají umožnit vyhov?t žádosti podané dožadujícím orgánem mimo jiné na základ? sm?rnice 2011/16. Vzhledem k tomu, že základem této sankce bylo vnitrostátní ustanovení, které je – jak vyplývá z odpovědi na první otázku – uplatn?ním unijního práva ve smyslu ?lánu 51 odst. 1 Listiny, plyne z toho záv?r, že na okolnosti sporu v p?vodním ?ízení se použijí ustanovení této Listiny, konkrétn? jejího ?lánu 47 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. zá?í 2013, Texdata Software, C?418/11, EU:C:2013:588, body 74 až 77).

51 Konkrétn? v souvislosti s požadavkem na právo zaru?ené unijním právem ve smyslu ?lánu 47 Listiny je t?eba p?ipomenout, že ochrana proti svévolným a nep?im?eným zásah?m ve?ejné moci do soukromé sféry fyzické nebo právnické osoby p?edstavuje podle ustálené judikatury obecnou zásadou unijního práva (rozsudky ze dne 21. zá?í 1989, Hoechst v. Komise, 46/87 a 227/88, EU:C:1989:337, bod 19, a ze dne 22. ?íjna 2002, Roquette Frères, C?94/00, EU:C:2002:603, bod 27, jakož i usnesení o ze dne 17. listopadu 2005, Minoan Lines v. Komise,

52 Adresát veřejné správy, jako je Berlioz, se může této ochrany dovolávat proti takovým aktům, jež zasahují do jeho právního postavení, jako jsou uložení povinnosti a sankce dotčené v povodním řízení, takže se takový subjekt může dovolávat práva zaručeného unijním právem ve smyslu článku 47 Listiny, na jehož základ mu vzniká právo na účinnou právní ochranu.

K předmetu práva na právní ochranu

53 V souvislosti se sankčním opatřením je třeba ověřit, zda právo na právní ochranu proti takovému opatření, podobné jako to stanoví právní úprava dotčená v povodním řízení, postačuje adresátovi veřejné správy k tomu, aby mohl uplatnit práva, která dovozuje z článku 47 Listiny, anebo zda musí mít na základ tohoto článku rovněž možnost zpochybnit při této příležitosti i legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti, které bylo základem pro dané sankční opatření.

54 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zásada účinné soudní ochrany je obecnou zásadou unijního práva, která je v souhrnnosti vyjádřena v článku 47 Listiny. Uvedeným článkem 47 je v unijním právu zajištěna ochrana vyplývající z čl. 6 odst. 1 a článku 13 EÚLP. Je tedy třeba vycházet pouze z prvního uvedeného ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2012, Otis a další, C-199/11, EU:C:2012:684, body 46 a 47).

55 Článek 47 druhý pododstavec Listiny stanoví, že každý má právo, aby jeho věc byla projednána nezávislým a nestranným soudem. Dodržení tohoto práva předpokládá možnost následně podrobit rozhodnutí správního orgánu, který sám nesplňuje podmínky nezávislosti a nestrannosti, kontrole ze strany soudu, který musí mít mimo jiné pravomoc rozhodovat o všech relevantních otázkách.

56 Proto vnitrostátní soud, kterému byla předložena žaloba proti peněžité administrativní sankci uložené adresátovi veřejné správy za nevyhovňující rozhodnutí o uložení povinnosti, musí mít – jak podotkl generální advokát v bodě 80 svého stanoviska – možnost přezkoumat legalitu tohoto rozhodnutí, jinak není dodržen článek 47 Listiny.

57 Komise uvedla, že kdyby adresátovi veřejné správy bylo přiznáno právo na právní ochranu před takovým rozhodnutím o uložení povinnosti, bylo by mu prakticky přiznáno více procesních práv než daňovému poplatníkovi. Podle Komise z bodu 40 rozsudku ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), vyplývá, že žádost o informace zaslaná daňovému poplatníkovi, která spadá do fáze šetření, během níž jsou shromažďovány informace, je jen přípravným aktem pro konečné rozhodnutí a nelze ji napadnout.

58 Je nicméně třeba odlišit okolnosti věci v povodním řízení od okolností věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). Citovaná věc se totiž týkala žádosti o informace zaslaných daňovou správou jednoho členského státu daňové správě jiného členského státu, a konkrétně práva daňového poplatníka, v němž kterému bylo v dožadujícím členském státě vedeno daňové šetření, podílet se na postupech souvisejících s tímto žádostmi. Dotčenému adresátovi veřejné správy ovšem, na rozdíl od společnosti Berlioz ve věci v povodním řízení, nebyla zaslána žádná žádost o informace. Ve věci, ve které byl vydán citovaný rozsudek, měl Soudní dvůr rozhodnout o existenci práva daňového poplatníka, jehož se týkaly žádosti o informace mezi vnitrostátními daňovými správami, být vyslechnut v rámci onoho postupu, a nikoli, jako v projednávaném případě, o existenci práva adresáta veřejné správy dožádaného členského státu na právní ochranu před sankčním opatřením uloženým tomuto subjektu za nevyhovňující rozhodnutí o uložení povinnosti, které v níž nřmu přijal dožadovaný orgán v návaznosti na žádost o informace zaslanou tomuto orgánu dožadujícím orgánem.

59 Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 47 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že adresát veřejné správy, kterému byla za nevyhovující správnímu rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost poskytnout informace v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými správami podle směrnice 2011/16, uložena peněžitá sankce, může zpochybnit legalitu tohoto rozhodnutí.

Ke čtvrté otázce

60 Podstatou čtvrté předběžné otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba se zabývat dříve než touto otázkou, je, zda musí být čl. 1 odst. 1 a čl. 5 směrnice 2011/16 vykládány v tom smyslu, že „předpokládaný význam“ informací požadovaných jedním členským státem od jiného členského státu představuje podmínku, kterou musí splňovat žádost o informace, aby vznikla povinnost dožádaného členského státu jí vyhovět, potažmo podmínku legality rozhodnutí o uložení povinnosti určeného tímto členským státem adresátovi veřejné správy.

61 Podle čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16, pojednávajícího o předmětu této směrnice, členské státy vzájemně spolupracují za účelem výměny informací, „u nichž lze předpokládat význam“ pro dožadující správu, a to s ohledem na daňové právní předpisy členského státu, jehož je tato správa součástí.

62 Čl. 5 směrnice 2011/16 hovoří o těchto informacích a stanoví, že na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán veškeré informace uvedené v čl. 1 odst. 1, které má k dispozici nebo které získá ve správních šetřeních. Čl. 5 této směrnice tudíž stanoví dožádanému orgánu povinnost.

63 Ze znění těchto ustanovení vyplývá, že výraz „u nichž lze předpokládat význam“ označuje vlastnost, kterou požadované informace musí mít. Povinnost spolupracovat s dožadujícím orgánem, kterou má podle čl. 5 směrnice 2011/16 dožádaný orgán, se nevztahuje na sdělování informací, které tuto vlastnost nemají.

64 Vlastnost „předpokládaného významu“ požadovaných informací tudíž představuje podmínku žádosti o ně.

65 Dále je třeba určit, kdo a jak tuto vlastnost posuzuje a zda adresát veřejné správy, na kterého se dožádaný orgán obrací, aby získal informace požadované dožadujícím orgánem, může namítat, že dané informace tuto vlastnost nemají.

66 V této souvislosti je třeba poukázat na znění bodu 9 odvodní směrnice 2011/16, podle kterého je smyslem koncepce „předpokládaného významu“ umožnit výměnu informací v daňových otázkách v co nejširším rozsahu a souasně upřesnit, že členské státy nemohou zcela libovolně podnikat kroky za účelem shromáždění informací nebo požadovat informace, které pravděpodobně nejsou významné pro daňové záležitosti daného poplatníka.

67 Jak podotkly některé vlády a Komise, tento pojem „předpokládaný význam“ je odrazem pojmu použitého v článku 26 vzorové úmluvy OECD o daních, a to jak z důvodu podobnosti použitých institutů, tak z důvodu odkazu na úmluvy OECD v důvodové zprávě k návrhu směrnice Rady ze dne 2. února 2009, COM(2009) 29 final, o správní spolupráci v oblasti daní, který vedl k přijetí směrnice 2011/16. Podle komentáře k tomuto článku, přijatého Radou OECD dne 17. července 2012, smluvní státy nemohou „požádat lov na informace“ ani požadovat informace, o nichž je málo pravděpodobné, že budou mít význam pro objasnění daňových záležitostí určitého daňového poplatníka. Musí naopak existovat rozumná možnost, že se požadované informace ukážou jako významné.

68 Účelem pojmu „předpokládaný význam“ vyplývajícím z bodu 9 odvodnění směrnice 2011/16 je tedy umožnit dožadujícímu orgánu získat veškeré informace, které se mu jeví jako důvodné pro jeho šetření, a nikoli mu dovolit, aby zjevně překročil rámec šetření nebo aby uložil dožádanému orgánu nepřiměřenou povinnost.

69 Je totiž nutné, aby dožadující orgán mohl v rámci svého šetření určit informace, které z hlediska svého vnitrostátního práva považuje za potřebné, jak je uvedeno v bodě 1 odvodnění směrnice 2011/16, ke správnému vyměření daní.

70 Tomuto orgánu, který vede šetření, z něhož vzešla žádost o informace, tedy náleží, aby předpokládaný význam požadovaných informací pro toto šetření posoudil podle okolností dané věci v závislosti na vývoji řízení a na tom, jak stanoví čl. 17 odst. 1 směrnice 2011/16, zda vyčerpal obvyklé zdroje informací, které mohl za daných okolností použít.

71 Dožadující orgán má sice v tomto ohledu prostor pro uvážení, avšak nemůže požadovat informace, které nemají pro předmětné šetření žádný význam.

72 Taková žádost by totiž nebyla v souladu s články 1 a 5 směrnice 2011/16.

73 Pokud jde o adresáta veřejné správy v případě, kdy se na něj dožádaný orgán obrátí prostřednictvím případného rozhodnutí o uložení povinnosti za účelem získání požadovaných informací, vyplývá z odpovědi na druhou otázku, že mu musí být přiznáno právo namítnout před soudem nesoulad této žádosti o informace s článkem 5 směrnice 2011/16 a z toho vyplývající protiprávnost rozhodnutí o uložení povinnosti.

74 Na čtvrtou otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že „předpokládaný význam“ informací požadovaných jedním členským státem od jiného členského státu představuje podmínku, kterou musí splňovat žádost o informace, aby vznikla povinnost dožádaného členského státu jí vyhovět, potažmo podmínku legality rozhodnutí o uložení povinnosti určeného tímto členským státem adresátovi veřejné správy a sankčního opatření uloženého tomuto adresátovi za nevyhovění tomuto rozhodnutí.

Ke třetí a páté otázce

75 Podstatou třetí a páté předběžné otázky předkládajícího soudu, jimiž je třeba se zabývat společně, je, zda musí být článek 47 Listiny vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní soud může v rámci řízení o žalobě adresáta veřejné správy proti sankčnímu opatření, jež tomuto subjektu uložil dožádaný orgán v důsledku nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti, které tento orgán přijal v návaznosti na žádost o informace zaslanou dožadujícím orgánem podle směrnice 2011/16, provádět v plné jurisdikci přezkum legality tohoto rozhodnutí o uložení povinnosti. Předkládající soud se dále táže, zda musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16, jakož i článek 47 Listiny, vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byl přezkum platnosti žádosti

dožadujícího orgánu o informace prováděný dožádaným orgánem omezen na formální správnost takové žádosti, a v tom smyslu, že vnitrostátnímu soudu ukládají povinnost ověřit v rámci řízení o takové žalobě, zda byla dodržena podmínka předpokládaného významu, ze všech hledisek, tedy i s ohledem na článek 17 směrnice 2011/16.

76 Zprvve ke kontrole prováděné dožádaným orgánem je třeba uvést, jak bylo již zdůrazněno výše v bodech 70 a 71 tohoto rozsudku, že dožadující orgán má při posuzování předpokládaného významu informací požadovaných od dožádaného orgánu prostor pro uvážení, i když rozsah kontroly prováděné dožádaným orgánem je znatně omezený.

77 S ohledem na mechanismus spolupráce mezi daňovými orgány zavedený směrnicí 2011/16, který – jak plyne z bodů 2, 6 a 8 odvodní směrnice 2011/16 – spočívá na pravidlech sloužících k nastolení důvěry mezi členskými státy, umožňujících efektivní a rychlou spolupráci, musí totiž dožádaný orgán dožadujícímu orgánu v zásadě dťvřovat a předpokládat, že žádost o informace, která je mu předložena, je v souladu s vnitrostátním právem dožadujícího orgánu i nezbytná pro účely jeho šetření. Dožádaný orgán zpravidla nemá důkladnou znalost faktického a právního rámce v dožadujícím státě a není ani možné po něm takovou znalost požadovat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. dubna 2000, W.N., C-420/98, EU:C:2000:209, bod 18). V každém případě dožádaný orgán nemůže posouzení případné užitečnosti požadovaných informací dožadujícím orgánem nahradit svým vlastním posouzením.

78 Dožádaný orgán musí nicméně ověřit, zda nejsou požadovány informace, u nichž nelze předpokládat žádný význam pro šetření vedené dožadujícím orgánem.

79 V této souvislosti plyne z bodu 9 odvodní směrnice 2011/16, že je třeba vyjít z jejího čl. 20 odst. 2, v němž jsou uvedeny prvky, které jsou pro účely této kontroly relevantní. Mezi tyto prvky náležejí informace, které musí dožadující orgán poskytnout, a sice totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování, a daňový úel, k němuž jsou informace požadovány, a případně též kontaktní údaje jakékoli osoby, o které se domnívá, že má požadované informace, jakož i jakoukoli informaci, která může dožádanému orgánu usnadnit shromáždění informací.

80 Aby dožádaný orgán mohl provést ověření popsané výše v bodech 78 a 79 tohoto rozsudku, musí dožadující orgán uvést náležité odvodní úelu, k němuž jsou informace v rámci daňového řízení vedeného proti daňovému poplatníkovi označenému v žádosti o informace požadovány.

81 Podle potřeby může dožádaný orgán pro účely tohoto ověření požádat dožadující orgán v rámci správní spolupráce zavedené směrnicí 2011/16 v daňové oblasti o dodatečné informace, které z jeho pohledu mohou být nezbytné pro vyloučení zjevné neexistence předpokládaného významu požadovaných informací vzhledem k prvkům uvedeným výše v bodech 78 a 79 tohoto rozsudku.

82 Kontrola prováděná dožádaným orgánem se tudíž neomezuje na struěné a formální ověření správnosti žádosti o informace z hlediska uvedených prvků, ale tento orgán musí být na jejím základě schopen ověřit, že nejsou požadovány informace, u nichž nelze s ohledem na totožnost dotyěného daňového poplatníka a případně uvedené třetí osoby a na potřeby předmetného daňového šetření předpokládat žádný význam.

83 Zadruhé ke kontrole prováděné soudem projednávajícím žalobu adresáta veřejné správy proti sankci, která byla tomuto subjektu uložena na základě rozhodnutí o uložení povinnosti přijatého dožádaným orgánem, aby vyhověl žádosti dožadujícího orgánu o informace, je třeba uvést, že tato kontrola se může vztahovat nejen na přiměřenost této sankce, a případně vést k její změně, ale i na legalitu tohoto rozhodnutí, jak vyplývá z odpovědi na druhou otázku.

84 V této souvislosti účinnost soudní kontroly zaručená v článku 47 Listiny vyžaduje, aby vnitrostátní soud byl na základě odvodnění poskytnutého dožadujícími orgány schopen provést přezkum žádosti o informace (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. června 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, bod 53, a ze dne 23. října 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, bod 20).

85 S ohledem na závěry o prostoru dožadujícího orgánu pro uvážení, uvedené výše v bodech 70 a 71 tohoto rozsudku, je nutno uzavřít, že stejné meze, jaké platí pro kontrolu prováděnou dožádaným orgánem, musí platit i pro kontrolu prováděnou soudem.

86 Soud musí tudíž jen ověřit, že základem rozhodnutí o uložení povinnosti je dostatečná odvodněná žádost dožadujícího orgánu týkající se informací, o kterých nelze podle všeho mít zjevně za to, že s ohledem na dotyčného daňového poplatníka a případně uvedenou třetí osobu a na sledovaný daňový účel u nich nelze předpokládat žádný význam.

87 Předkládající soud se také táže, zda soud musí ověřit dodržení ustanovení článku 17 směrnice 2011/16, která stanoví omezení pro poskytování informací požadovaných orgánem některého z členských států.

88 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že tato ustanovení, z nichž některá sice lze zohlednit při určení legality žádosti o informace zaslané adresátovi veřejné správy, se však neuplatní při kontrole předpokládaného významu těchto informací. Jak přitom vyplývá ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a z písemných a ústních vyjádření společnosti Berlioz, odmítnutí této společnosti sdílet některé z požadovaných informací se zakládá výlučně na údajné neexistenci předpokládaného významu těchto informací, a nikoli na odkazu na „omezení“ ve smyslu článku 17 směrnice 2011/16.

89 Na třetí a pátou otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že ověření prováděné dožádaným orgánem, kterému dožadující orgán zaslal žádost o informace podle této směrnice, se neomezuje na formální správnost této žádosti, nýbrž tak, že na jeho základě musí být tento dožádaný orgán s to ověřit, že nejsou požadovány informace, u nichž s ohledem na totožnost dotyčného daňového poplatníka a případně uvedené třetí osoby a na potřeby předmětného daňového šetření nelze předpokládat žádný význam. Tatáž ustanovení směrnice 2011/16 a článek 47 Listiny musí být vykládány v tom smyslu, že v rámci řízení o žalobě adresáta veřejné správy proti sankčnímu opatření, jež tomuto subjektu uložil dožádaný orgán v důsledku nevyhovnění rozhodnutí o uložení povinnosti, které tento orgán přijal v návaznosti na žádost o informace zaslanou dožadujícími orgány podle směrnice 2011/16, vnitrostátní soud může vedle provedení změny uložené sankce provést přezkum legality tohoto rozhodnutí o uložení povinnosti. Co se týče podmínky legality uvedeného rozhodnutí, související s předpokládaným významem požadovaných informací, je soudní přezkum omezen na ověření zjevné neexistence takového významu.

K šesté otázce

90 Podstatou šesté předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 47 druhý pododstavec Listiny vykládán v tom smyslu, že soud dožádaného členského státu musí mít při výkonu soudního přezkumu přístup k žádosti o informace zaslané dožadujícími členskými státy

dožádanému členskému státu a zda tento dokument musí být poskytnut i dotyčnému adresátovi veřejné správy v dožádaném členském státě, aby jeho věc mohla být spravedlivě projednána, nebo zda mu může být z důvodů zachování důvěrnosti odepřeno.

91 V této souvislosti je nutno poukázat na to, že případná zjevná neexistence předpokládaného významu požadovaných informací se musí posuzovat ve vztahu k tomuto dokumentu.

92 Soud dožádaného členského státu tedy může provést soudní přezkum jen tehdy, může-li mít přístup k žádosti o informace zaslané dožadujícím členským státem dožádanému členskému státu. V tomto ohledu může soud v případě potřeby požádat dožádaný orgán o dodatečné informace, které tento orgán získal od dožadujícího orgánu a které z jeho pohledu mohou být nezbytné pro vyloučení zjevné neexistence předpokládaného významu požadovaných informací.

93 K existenci práva adresáta veřejné správy na přístup k žádosti o informace je třeba uvést, že je nutné zohlednit tajnost, která se vztahuje na tento dokument podle článku 16 směrnice 2011/16.

94 Tato tajnost má svůj původ v mlčenlivosti, k níž je za běžných okolností povinen dožadující orgán ve fázi shromažďování informací a kterou může oprávněně očekávat od dožádaného orgánu, aby nesnižoval efektivitu jeho šetření.

95 Tajnost žádosti o informace lze tedy v rámci šetření namítat vůči každému.

96 V rámci soudního řízení je třeba připomenout, že zásada „rovnosti zbraní“, která je logickým následkem samotného pojmu „spravedlivý proces“, znamená povinnost nabídnout každému účastníkovi řízení příležitostí možnost prezentovat svoji věc včetně důkazů za podmínek, které ho nestaví do jasné nevýhodnější situace oproti jeho protivníkovi (rozsudek ze dne 6. listopadu 2012, Otis a další, C-199/11, EU:C:2012:684, bod 71).

97 Soudní dvůr také rozhodl, že porušení práva na obhajobu, včetně práva na přístup ke spisu, musí být posuzováno v závislosti na specifických okolnostech každého konkrétního případu, zejména na povaze dotčeného aktu, kontextu jeho přijetí a právních pravidlech upravujících dotyčnou oblast (viz rozsudky ze dne 18. července 2013, Komise a další v. Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P a C-595/10 P, EU:C:2013:518, bod 102, jakož i ze dne 10. září 2013, G. a R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, body 32 a 34).

98 S ohledem na tyto úvahy je třeba ověřit, zda takový adresát veřejné správy, jako je Berlioz, který má za to, že u informací, o které byl formou uložení povinnosti požádán, nelze předpokládat význam, musí mít přístup k žádosti o informace zaslané dožadujícím orgánem dožádanému orgánu, aby svou věc mohl před soudem hájit v plném rozsahu.

99 V této souvislosti z odpovědí na třetí a pátou otázku vyplývá, že k určení, že rozhodnutí o uložení povinnosti vydané na základě žádosti o informace a sankční opatření uložené za nevyhovnění tomuto rozhodnutí jsou protiprávní, je nezbytné, avšak dostačující, prokázat, že u požadovaných informací nebo u některých z nich zjevně nelze s ohledem na totožnost dotyčného daňového poplatníka a na daňový účel, k němuž jsou informace požadovány, předpokládat význam pro prováděné šetření.

100 K tomu není nezbytné, aby dotyčný adresát veřejné správy měl pro účely spravedlivého projednání své věci týkající se podmínky předpokládaného významu přístup k celé žádosti o informace. Postačí, když bude mít přístup alespoň k informacím uvedeným v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16, a sice k totožnosti dotyčného daňového poplatníka a k daňovému účelu, k

n?muž jsou informace požadovány. Dosp?je-li ovšem soud dožadán?ho ?lenského státu k záv?ru, že tyto minimální informace v tomto ohledu nesta?í, a požádá-li dožadáný orgán o dodate?né informace ve smyslu uvedeném výše v bod? 92 tohoto rozsudku, musí tento soud poskytnout tyto dodate?né informace doty?nému adresátovi ve?ejné správy, p?i?emž náležit? zohlední p?ípadnou d?v?rnost n?kterých informací.

101 Na šestou otázku je tudíž t?eba odpov?d?t, že ?lánek 47 druhý pododstavec Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že soud dožadán?ho ?lenského státu musí mít p?i výkonu soudního p?ezkumu p?ístup k žádosti o informace zaslané dožadujícím ?lenským státem dožadán?mu ?lenskému státu. Adresát ve?ejné správy nemá naproti tomu právo na p?ístup k plnému zn?ní této žádosti o informace, která v souladu s ?lánkem 16 sm?rnice 2011/16 z?stává tajná. K tomu, aby jeho v?c týkající se neexistence p?edpokládaného významu požadovaných informací mohla být v plném rozsahu projednána, v zásad? posta?í, aby m?l k dispozici informace uvedené v ?l. 20 odst. 2 této sm?rnice.

K náklad?m ?ízení

102 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímú p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (velký senát) rozhodl takto:

- 1) **?lánek 51 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládán v tom smyslu, že když ?lenský stát ve svých právních p?edpisech stanoví pen?žitou sankci adresátovi ve?ejné správy, který odmítne poskytnout informace v rámci vým?ny informací mezi da?ovými orgány, jejímž základem jsou mimo jiné ustanovení sm?rnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení sm?rnice 77/799/EHS, uplat?uje tento ?lenský stát unijní právo ve smyslu tohoto ustanovení, takže se Listina základních práv Evropské unie použije.**
- 2) **?lánek 47 Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládán v tom smyslu, že adresát ve?ejné správy, kterému byla za nevyhov?ní správnímu rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost poskytnout informace v rámci vým?ny informací mezi vnitrostátními da?ovými správami podle sm?rnice 2011/16, uložena pen?žitá sankce, m?že zpochybnit legalitu tohoto rozhodnutí.**
- 3) **?lánek 1 odst. 1 a ?lánek 5 sm?rnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že „p?edpokládaný význam“ informací požadovaných jedním ?lenským státem od jiného ?lenského státu p?edstavuje podmínku, kterou musí spl?ovat žádost o informace, aby vznikla povinnost dožadán?ho ?lenského státu jí vyhov?t, potažmo podmínku legality rozhodnutí o uložení povinnosti ur?eného tímto ?lenským státem adresátovi ve?ejné správy a sank?ního opat?ení uloženého tomuto adresátovi za nevyhov?ní tomuto rozhodnutí.**
- 4) **?lánek 1 odst. 1 a ?lánek 5 sm?rnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že ov??ení provád?né dožadáným orgánem, kterému dožadující orgán zaslal žádost o informace podle této sm?rnice, se neomezuje na formální správnost této žádosti, nýbrž tak, že na jeho základ? musí být tento dožadáný orgán s to ov??it, že nejsou požadovány informace, u nichž s ohledem na totožnost doty?ného da?ového poplatníka a p?ípadn? uvedené t?etí osoby a na pot?eby p?edm?tného da?ového šet?ení nelze p?edpokládat žádný význam. Tatáž ustanovení sm?rnice 2011/16 a ?lánek 47 Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládány v tom smyslu, že v rámci ?ízení o žalob? adresáta ve?ejné správy proti sank?nímu opat?ení, jež tomuto subjektu uložil dožadáný orgán v**

důsledku nevyhovujícího rozhodnutí o uložení povinnosti, které tento orgán přijal v návaznosti na žádost o informace zaslanou dožadujícím orgánem podle směrnice 2011/16, vnitrostátní soud může vedle provedení změny uložené sankce provést přezkum legality tohoto rozhodnutí o uložení povinnosti. Co se týče podmínky legality uvedeného rozhodnutí, související s předpokládaným významem požadovaných informací, je soudní přezkum omezen na ověření zjevné neexistence takového významu.

5) Článek 47 druhý pododstavec Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládán v tom smyslu, že soud dožádaného členského státu musí mít při výkonu soudního přezkumu přístup k žádosti o informace zaslané dožadujícím členským státem dožádanému členskému státu. Adresát veřejné správy nemá naproti tomu právo na přístup k plnému znění této žádosti o informace, která v souladu s článkem 16 směrnice 2011/16 zůstává tajná. K tomu, aby jeho včt týkající se neexistence předpokládaného významu požadovaných informací mohla být v plném rozsahu projednána, v zásadě postačí, aby mohl k dispozici informace uvedené v čl. 20 odst. 2 této směrnice.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.