Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 2. července 2020 [1]

Spojené věci C-245/19 a C-246/19

État du Grand-duché de Luxembourg
proti
B (C-245/19),
B,
C,
D,
F. C. (C-246/19),
další účastník řízení:
A
(Právní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu)

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Cour administrative (Správní soudní dvůr, Lucembursko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Směrnice 2011/16/EU – Správní spolupráce v oblasti daní – Článek 1 odst. 1 – Článek 5 – Žádost o informace finančního orgánu jiného členského státu – Uložení povinnosti dožádaným finančním orgánem poskytnout informace – Předpokládaný význam dožádaných informací – Listina základních práv Evropské unie – Články 7 a 8 – Článek 47 – Právo na účinnou právní ochranu před soudem – Vyloučení opravných prostředků osoby povinné poskytnout informace, osoby povinné k dani dotčené touto informací a jiných třetích osob tím dotčených“

I. Úvod

1. Na účinný postup proti vyhýbání se daňovým povinnostem nebo boj proti daňovým únikům se v současnosti soustředí pozornost veřejnosti, právních reforem [2] a judikatury Soudního dvora [3]. Mezinárodní boj proti erozi daňových základů a přesouvání zisků osobami povinnými k dani (tzv. projekt BEPS zpracovaný OECD [4]) bezpochyby vyžaduje lepší spolupráci finančních orgánů jednotlivých států a zejména efektivní výměnu údajů.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Směrnice rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1), nyní platí ve znění pozměněném směrnicí Rady (EU) 2014/822 ze dne 25. května 2018 (Úř. věst. 2018, L 139, s. 1). Členské státy musí ustanovení, kterými provádí tuto změnu, používat od 1. července 2020.

3 – Rozsudky ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další (C-115/16, C- 118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134), jakož i T Danmark a Y Danmark (C-116/16 a C-117/16, EU:C:2019:135), a moje stanoviska v těchto věcech (C-115/16, EU:C:2018:143, C-116/16, EU:C:2018:144, C-117/16, EU:C:2018:145, C-118/16, EU:C:2018:146, C-119/16, EU:C:2018:147, a C-299/16, EU:C:2018:148).

4 – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, Base Erosion and Profit Shifting.

2. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se zabývá druhou stranou efektivního systému výměny informací, totiž právy (například základním právem na ochranu údajů) osob povinných poskytnout informace, osob povinných k dani a dalších třetí osob, které za určitých okolností nemají o předávání svých údajů povědomí. V projednávané věci Lucemburské velkovévodství zákonem explicitně vyloučilo opravný prostředek proti rozhodnutím, kterými se ukládá povinnost poskytnout informace.

3. Ve věci Berlioz [5] Soudní dvůr již v této souvislosti rozhodl, že ten, kdo je v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými orgány na základě směrnice 2011/16 [6] povinen poskytnout informaci, má právo nechat přezkoumat v dožádaném členském státě legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace nepřímo v rámci napadení rozhodnutí o uložení sankce, které dožádaný orgán přijal z důvodu jeho odmítnutí poskytnout informace [7].

4. V této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se však jedná o opravný prostředek přímo proti rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace přijaté vnitrostátním finančním orgánem, který chce resp. musí dožadujícímu finančnímu orgánu jiného členského státu poskytnout informace. V projednávané věci se přitom brání nejen osoba povinná poskytnout informace, nýbrž také osoba povinná k dani a další dotčená třetí osoba.

5. Soudní dvůr musí nyní vyjasnit, zda již rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace podle směrnice 2011/16 představuje zásah do základních práv osoby povinné poskytnout informace, osoby povinné k dani a dalších dotčených třetích osob, proti němuž musí být možná účinná právní ochrana podle článku 47 Listiny. Mimoto je sporné, jak konkrétní a přesná musí být žádost ohledně dotčených osob, aby dožádaný daňový orgán mohl posoudit „předpokládaný význam“ požadovaných informací pro daňové řízení v jiném členském státě. Pouze informace, „u nichž lze předpokládat význam“, jsou totiž předmětem správní spolupráce podle směrnice 2011/16.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Listina základních práv Evropské unie

6. Článek 7 Listiny („Respektování soukromého a rodinného života“) zní:

„Každý má právo na respektování svého soukromého a rodinného života, obydlí a komunikace.“

7. Článek 8 Listiny („Ochrana osobních údajů“) stanoví:

„(1) Každý má právo na ochranu osobních údajů, které se ho týkají.

(2) Tyto údaje musí být zpracovány korektně, k přesně stanoveným účelům a na základě souhlasu dotčené osoby nebo na základě jiného oprávněného důvodu stanoveného zákonem. Každý má právo na přístup k údajům, které o něm byly shromážděny, a má právo na jejich opravu.

(3) …“

5 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017: 373).

6 – Směrnice 2011/16 je v projednávané věci relevantní ve znění pozměněném směrnicí Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016 (Úř. věst. 2016, L 342, s. 1).

7 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 59 a druhý bod výroku).

8. V článku 47 odst. 1 Listiny je upraveno právo na účinnou právní ochranu:

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

2. Směrnice 2011/16

9. Bod 9 odůvodnění směrnice 2011/16 zní takto:

„… 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.“

10. Článek 1 stanoví předmět směrnice 2011/16:

„1. 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 vnitrostátních právních předpisů týkajících se daní uvedených v článku 2.

2. …

3. Tato směrnice se nedotýká uplatňování pravidel, která upravují vzájemnou pomoc v trestních věcech, v členských státech. Rovněž se nedotýká plnění jakýchkoli závazků členských států v rámci širší správní spolupráce vyplývající z jiných právních nástrojů, včetně dvoustranných a vícestranných smluv.“

11. Článek 5 směrnice 2011/16 stanoví postup při výměně informací na žádost:

„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.“

12. Článek 6 směrnice 2011/16 upravuje provádění žádosti o informace:

„1. Dožádaný orgán zajistí, aby byla provedena veškerá správní šetření nezbytná pro získání informací uvedených v článku 5.

2. …

3. Za účelem získání požadovaných informací nebo provedení požadovaného správního šetření postupuje dožádaný orgán stejně, jako kdyby jednal z vlastního podnětu nebo na žádost jiného orgánu svého členského státu.

4. …“

13. Článek 25 směrnice 2011/16 stanoví, že i při spolupráci správních orgánů v oblasti zdanění platí ochrana údajů.

B. Mezinárodní právo

1. Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech

14. Členské státy Rady Evropy a členské země OECD podepsaly dne 25. ledna 1988 Úmluvu o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech [8]. Všechny členské státy Evropské unie Úmluvu o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech ratifikovaly.

15. Pro všechny druhy správní pomoci platí článek 23 Úmluvy o řízeních

„(1) Řízení o opatřeních přijatých podle Úmluvy dožádaným státem budou vedena pouze příslušným úřadem tohoto dožádaného státu.

(2) …

(3) Bezprostředně po přijetí konečného rozhodnutí v řízení je dožádaný... stát povinen uvědomit druhý stát o daném rozhodnutí i o důsledcích, kterou toto rozhodnutí má pro žádost o pomoc.“

2. Vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD

16. Rada OECD přijala dne 30. července 1963 doporučení k zamezení dvojího zdanění (dále jen „vzorová smlouva OECD“) [9].

17. Článek 26 odst. 1 vzorové smlouvy OECD se týká výměny informací a stanoví:

(1) Příslušné orgány smluvních států si budou vyměňovat takové informace, u nichž lze předpokládat, že jsou relevantní ve vztahu k provádění ustanovení této smlouvy nebo ve vztahu ke správě nebo k vymáhání vnitrostátních právních předpisů, které se vztahují na daně všeho druhu a pojmenování ukládané jménem smluvních států nebo jejich nižších správních útvarů nebo místních úřadů, pokud zdanění, které upravují, není v rozporu se smlouvou....“

3. Daňové dohody mezi Lucemburskem a Španělskem

18. Od roku 1988 je v platnosti daňová dohoda mezi Lucemburskem a Španělským královstvím podepsaná dne 3. června 1986 [10]. Článek 27 odst. 1 daňové dohody upravuje výměnu informací a jeho znění je shodné s čl. 26 odst. 1 vzorové smlouvy OECD.

C. Lucemburské právo

1. Zákon ze dne 29. března 2013

19. Lucembursko provedlo směrnici 2011/16 zákonem ze dne 29. března 2013 [11].

8 – Rada Evropy, Sbírka evropských smluv – č. 127, ve znění upraveném Protokolem z roku 2010, Sbírka evropských smluv – č. 208. Oficiálním zněním Úmluvy je pouze anglické a francouzské znění.

9 – Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/ Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. Aktuální znění vzorové smlouvy OECD je ze dne 21. listopadu 2017.

10 – Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales/Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, ve znění pozměněném Protokolem ze dne 10. listopadu 2009.

11 – Zákon o provedení směrnice 2011/16, Mémorial A 2013, s. 756.

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

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

2. Zákon ze dne 25. listopadu 2014

21. Následoval zákon ze dne 25. listopadu 2014 o řízení platném pro výměnu informací na žádost v oblasti daní[12]. Jeho článek 1 stanoví následující:

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

...

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

22. 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 nezměněné podobě a ve lhůtě jednoho měsíce od doručení rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout požadované informace. Tato povinnost zahrnuje předložení dokladů, na nichž jsou tyto informace založeny, v nezměněné podobě.

..."

23. Článek 3 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanoví:

„(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 jakékoliv jiné osobě, která je v tomto rozhodnutí uvedena.

..."

12 – Mémorial A 2014, s. 4170.

24. 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“

25. Článek 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanovil:

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

(2) Proti rozhodnutím uvedeným v článku 5 může podat držitel informací k tribunal administratif (správní soud) žalobu na změnu těchto rozhodnutí. Tato žaloba musí být podána ve lhůtě jednoho měsíce od doručení rozhodnutí držiteli požadovaných informací. Žaloba má odkladný účinek. Odchylně od právních předpisů upravujících řízení před správními soudy může v řízení o této žalobě předložit každý z účastníků řízení nejvýše jedno vyjádření, včetně vlastní žaloby. Žalobní odpověď musí být podána ve lhůtě jednoho měsíce od data doručení žaloby kanceláři soudu. V zájmu řádného průběhu řízení však může předseda senátu pověřeného projednáním věci uložit účastníkům bez návrhu, aby ve stanovené lhůtě předložili doplňující vyjádření. Správní soud rozhodne ve lhůtě jednoho měsíce od data doručení žalobní odpovědi nebo od uplynutí lhůty pro předložení doplňujících vyjádření.“

3. Zákon ze dne 1. března 2019

26. Zákon ze dne 1. března 2019 o změně zákona ze dne 25. listopadu [13] vstoupil v platnost dne 9. března 2019. Zákonem ze dne 1. března 2019 byly pozměněny zejména čl. 3 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014.

27. Článek 3 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 nyní stanoví, že se příslušný daňový orgán ujistí, že dožádané informace s ohledem na totožnost dotčených osob povinných k dani a držitele informací, jakož i s ohledem na potřeby dotčené daňové kontroly netrpí nedostatkem předpokládaného významu.

28. Podle čl. 6 odst. 1 zákona ze dne 25. listopadu 2014 se nyní držitel informací může bránit právní cestou tak, že proti nařízenému rozhodnutí uvedenému v čl. 3 odst. 3 může podat žalobu ke správnímu soudu.

III. Původní řízení a žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

29. Základem původních řízení jsou dvě žádosti o informace podané španělským daňovým orgánem lucemburskému daňovému orgánu. Španělský daňový orgán opírá tyto žádosti o daňovou dohodu mezi Lucemburskem a Španělskem ze dne 3. června 1986 a směrnici 2011/16. Obě žádosti o informace se týkají umělkyně F. C. s bydlištěm ve Španělsku.

13 – Mémorial A 2019, s. 112.

1. Okolnosti věci C-245/19

30. V souvislosti s první žádostí o informace ze dne 18. října 2016 vydal Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (ředitel správy přímých daní, Lucembursko) dne 16. června 2017 rozhodnutí, kterým společnosti lucemburského práva B. uložil povinnost. Tímto rozhodnutím nejprve vyzval společnost B, aby za období let 2011 až 2014 předložila kopie smluv uzavřených mezi společností B a společnostmi E a F, které se týkaly práv paní F. C.

31. Mimoto požádal společnost B o předložení chybějících informací a podkladů:

„Předložte prosím kopie veškerých ostatních smluv uzavřených ve zdaňovacích obdobích let 2011 až 2014 a veškerých dalších smluv uzavřených před uvedeným obdobím a po uvedeném období, které nabyly účinnosti v těchto zdaňovacích obdobích, jež se týkají umělkyně, paní F. C."

32. Konečně vyzval společnost B, aby doložila kopie veškerých vydaných a došlých faktur v souvislosti s těmito smlouvami, jakož i způsob jejich úhrady a bližší informace o bankovních účtech a finančních institucích, u nichž jsou zaúčtované částky uloženy.

33. Dopis obsahoval upozornění, že podle článku 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014 proti tomuto rozhodnutí o uložení povinnosti není přípustný žádný opravný prostředek.

2. Okolnosti věci C-246/19

34. V souvislosti s druhou žádostí o informace ze dne 16. března 2017 přijala lucemburská finanční správa dne 29. května 2017 rozhodnutí o uložení povinnosti bance A se sídlem v Lucembursku. V tomto rozhodnutí vyzvala banku A, aby za období let 2011 až 2014 uvedla jméno aktuálního majitele určitého bankovního účtu, jména(o) osob(y) oprávněné/oprávněných nakládat s tímto účtem a jména(o) osob(y), která(é) účet založila(y), i když datum založení nespadá do období dotčeného tímto rozhodnutím a doložila výpisy z účtu za uvedené období a skutečné vlastníky účtu.

35. Mimoto byla banka A vyzvána, aby předložila následující informace a podklady za období let 2011 až 2014:

– „Uveďte prosím informaci o tom, zda byl účet.... založen po 31. prosinci 2014. Je-li tomu tak, uveďte prosím, zda peníze pochází z jiného účtu založeného ve Vaší bance a pokud ano, předložte prosím výpisy z tohoto jiného účtu za uvedené období.

– Uveďte prosím veškerá aktiva, která paní F. C. držela v uvedeném období pro společnost D, společnost B nebo pro jiné společnosti kontrolované paní F. C., a předložte prosím příslušné doklady.

– Uveďte prosím veškerá aktiva, jejichž skutečným vlastníkem byla paní F. C. v uvedeném období a předložte prosím příslušné doklady."

36. Lucemburská finanční správa konečně vyzvala banku A, aby předložila kopie veškerých dokumentů relevantních pro výše uvedené rozhodnutí. Dopis obsahoval také upozornění, že podle článku 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014 proti tomuto rozhodnutí o uložení povinnosti není přípustný žádný opravný prostředek.

3. Původní řízení před soudem

37. Dne 17. července 2017 podala společnost B (věc C-245/19) a paní F. C., jakož i společnosti B, C a D (věc C-246/19) proti rozhodnutím lucemburské finanční správy ze dne 29. května resp. 16. června 2017 žaloby k Tribunal administratif (správní soud, Lucembursko) a navrhla změnu, podpůrně zrušení těchto rozhodnutí. Banka A byla účastníkem posledně jmenovaného řízení.

38. Tribunal administratif (správní soud) svými rozsudky ze dne 26. června 2018 žalobám zčásti vyhověl. Zaprvé zrušil rozhodnutí ze dne 29. května 2017 (věc C-245/19) v rozsahu, v jakém je společnosti uložena povinnost předložit kopie veškerých jiných smluv za zdaňovací období let 2011 až 2014 než smluv na práva paní F. C. uzavřených se společnostmi E a F a veškerých jiných smluv uzavřených před uvedeným obdobím a po uvedeném období, které nabyly účinnosti v těchto zdaňovacích obdobích, jež se týkají paní F. C.

39. Zadruhé zrušil rozhodnutí ze dne 16. června 2017 (věc C-246/19) v rozsahu, v němž se bance A ukládá,

– pokud byl předmětný bankovní účet založen po 31. prosinci 2014, aby uvedla, zda peníze pochází z jiného účtu založeného u této banky a pokud ano, aby předložila výpisy z tohoto jiného účtu za uvedené období,

– aby uvedla všechna aktiva, která tato osoba povinná k dani držela pro jiné společnosti, které kontrolovala, než pro společnosti B a D v uvedeném období, a předložila příslušné doklady, a

– aby uvedla všechna aktiva, jejichž skutečným vlastníkem byla tato osoba povinná k dani v uvedeném období, a předložila příslušné doklady.

40. Tribunal administratif (správní soud) opřel přípustnost opravných prostředků o skutečnost, že článek 6 zákona ze dne 25. listopadu 2014 je v rozporu s článkem 47 Listiny a proto musí soud odhlédnout od jeho použití. Pokud jde o opodstatněnost, soud měl za to, že u informací, které požadovala lucemburská finanční správa, „nelze předpokládat význam“ ve smyslu směrnice 2011/16.

41. Lucembursko podalo proti těmto rozsudkům dne 24. července 2018 odvolání ke Cour administrative (správní soudní dvůr, Lucembursko). Lucembursko je zaprvé toho názoru, že podle lucemburského práva je opravný prostředek ke správním soudům přípustný pouze proti uložení peněžité sankce. To je v souladu s požadavky článku 47 Listiny. Zadruhé lze u informací požadovaných španělskými úřady „předpokládat význam“.

4. Předkládací rozhodnutí a předběžné otázky

42. Za těchto okolností Cour administrative (správní soudní dvůr) řízení přerušil usneseními ze dne 14. března 2019 a předložil Soudnímu dvoru ve věci C-245/19 na základě článku 267 SFEU následující předběžné otázky:

1. Musí být články 7 a 8 a čl. 52 odst. 1 Listiny, případně ve spojení s článkem 47 Listiny, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu, která v rámci režimu postupu výměny dožádaných informací, který byl zaveden zejména za účelem provedení směrnice Rady 2011/16, vylučuje možnost třetí osoby, která má v držení informace, podat jakýkoli opravný prostředek, zejména opravný prostředek k soudu, proti rozhodnutí, kterým příslušný orgán tohoto členského státu uložil držiteli informací povinnost, aby mu poskytl informace za účelem splnění žádosti o výměnu informací předložené jiným členským státem?

2. V případě kladné odpovědi na první předběžnou otázku, musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 vykládán, případně s přihlédnutím ke změnám výkladu článku 26 vzorové smlouvy OECD o daních, v tom smyslu, že žádost o výměnu informací, společně s rozhodnutím o uložení povinnosti vydaným příslušným orgánem dožádaného státu na základě takové žádosti, splňují kritérium absence zjevného nedostatku předpokládaného významu, pokud dožadující členský stát uvádí totožnost dotčené osoby povinné k dani, období dotčené šetřením probíhajícím v dožadujícím státě a totožnost držitele předmětných informací, přičemž požaduje informace o smlouvách a s nimi souvisejících fakturách a platbách, které nejsou podrobně určeny, ale jsou definovány pomocí kritérií spočívajících zaprvé ve skutečnosti, že dotčené smlouvy byly uzavřeny určeným držitelem informací, zadruhé, že byly účinné ve zdaňovacích obdobích dotčených v šetření vedeném orgány dožadujícího státu, a zatřetí, že mají vazbu na určenou dotčenou osobu povinnou k dani?

43. Ve věci C-246/19 předložil Cour administrative (správní soudní dvůr) Soudnímu dvoru následující otázky:

1. Musí být články 7 a 8 a čl. 52 odst. 1 Listiny, případně ve spojení s článkem 47 Listiny, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu, která v rámci režimu postupu výměny dožádaných informací, který byl zaveden zejména za účelem provedení směrnice Rady 2011/16, vylučuje možnost osoby povinné k dani dotčené žádostí o informaci a třetí dotčené osoby podat jakýkoli opravný prostředek, zejména opravný prostředek k soudu, proti rozhodnutí, kterým příslušný orgán tohoto členského státu uložil držiteli informací povinnost, aby mu poskytl informace za účelem splnění žádosti o výměnu informací předložené jiným členským státem?

2. V případě kladné odpovědi na první předběžnou otázku, musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 vykládán, případně s přihlédnutím ke změnám výkladu článku 26 vzorové smlouvy OECD o daních, v tom smyslu, že žádost o výměnu informací, společně s rozhodnutím o uložení povinnosti vydaným příslušným orgánem dožádaného státu na základě takové žádosti, splňují kritérium absence zjevného nedostatku předpokládaného významu, pokud dožadující členský stát uvádí totožnost dotčené osoby povinné k dani, období dotčené šetřením probíhajícím v dožadujícím státě a totožnost držitele předmětných informací, přičemž požaduje informace o bankovních účtech a finanční aktivech, které nejsou podrobně určeny, ale jsou definovány pomocí kritérií spočívajících zaprvé ve skutečnosti, že dotčené smlouvy byly uzavřeny určeným držitelem informací, zadruhé, že byly účinné ve zdaňovacích obdobích dotčených v šetření vedeném orgány dožadujícího státu, a zatřetí, že mají vazbu na určenou dotčenou osobu povinnou k dani?

IV. Řízení před Soudním dvorem

44. Usnesením ze dne 26. dubna 2019 předseda Soudního dvora nařídil spojení věcí C-245/19 a C-246/19 pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

45. V řízení o předběžné otázce před Soudním dvorem předložilo písemná vyjádření Lucembursko, Belgické království, Španělsko, Francouzská republika, Řecká republika, Polská republika a Evropská komise. Jednání konaného dne 26. května 2020 se zúčastnilo Lucembursko, Španělsko, Francie a Komise.

V. Právní analýza

A. Ke dvěma prvním předběžným otázkám

46. Předkládající soud se svými předběžnými otázkami v zásadě táže, zda musí být článek 47 Listiny vykládán v tom smyslu, že adresát rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace, dotčená osoba povinná k dani a dotčená třetí osoba musí mít možnost účinné právní ochrany proti tomuto rozhodnutí dožádaného orgánu. V této souvislosti je relevantní, zda případně byla porušena práva uvedených skupin osob vyplývající z článků 7 a 8 Listiny (respektování soukromého a rodinného života, ochrana osobních údajů).

1. Porušení článku 47 Listiny, pokud jde o adresáta rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace (C-245/19)

47. Pokud jde o adresáta, zavedlo Lucembursko v zákoně ze dne 1. března 2019 možnost opravného prostředku, který lze podat přímo proti rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace. To však nic nemění na přípustnosti první předběžné otázky položené ve věci C-245/19. Adresát totiž v projednávané věci podal žalobu před vstupem zákona ze dne 1. března 2019 v platnost.

48. Zda vyloučení opravného prostředku proti rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace v rámci přeshraniční výměny informací porušuje práva adresátů ve smyslu článku 47 Listiny, závisí na tom, zda toto rozhodnutí spadá do oblasti působnosti Listiny a zda se týká „práva a svobody zaručené právem Unie“.

a) Rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace jako uplatňování práva Unie

49. Článek 51 odst. 1 Listiny stanoví, že její ustanovení jsou určena členským státům, výhradně pokud uplatňují právo Unie.

50. Ve věci Berlioz již Soudní dvůr rozhodl, že členský stát uplatňuje právo Unie, když 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 [14].

51. Pokud již uložení peněžité sankce neupravené ustanoveními směrnice 2011/16 představuje uplatnění unijního práva, tím spíše to platí pro postup při provádění žádosti o informaci ze strany finančních orgánů dožádaného členského státu, který je upraven v čl. 6 odst. 3 směrnice 2011/16. Ustanovení Listiny lze tedy uplatnit.

b) Porušení článku 47 Listiny

52. Vyloučení opravného prostředku proti rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace tedy představuje porušení článku 47 Listiny pro adresáta tohoto rozhodnutí, pokud toto rozhodnutí porušuje jeho práva a svobody zaručené unijním právem.

53. Směrnice 2011/16 sice stanoví pouze pravidla správní spolupráce v oblasti daní mezi členskými státy. Neobsahuje tedy práva přiznaná jednotlivcům. Adresát veřejné správy se však i přesto může v rámci uplatnění směrnice 2011/16 odvolávat na článek 47 Listiny a hájit svou věc před soudem [15].

14 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 42 a první bod výroku).

15 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 45 a násl.).

54. Pokud jde o adresáta rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace, není nutno zkoumat, zda a jaká konkrétní základní práva zaručovaná Listinou mohla být porušena. Jak totiž Soudní dvůr již rozhodl ve věci Berlioz, má adresát omezujícího úředního opatření tuto možnost vždy [16].

55. To platí pro adresáta rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace stejnou měrou jako pro adresáta rozhodnutí o uložení peněžité sankce. Na rozdíl od argumentace některých členských států totiž již takovéto rozhodnutí představuje právní akt zasahující do právního postavení adresáta. Uložení takovéto povinnosti poskytnout informace, navíc s hrozbou peněžité sankce, není pouze přípravným opatřením. Adresátovi se zaprvé přímo ukládá povinnost konkrétního jednání, v tomto případě poskytnutí informací. Zadruhé není ani připravováno omezující opatření vůči osobě povinné poskytnout informaci. Připravován je tím případně daňový výměr pro osobu povinnou k dani. Rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace také není opatřením pro přípravu rozhodnutí o uložení peněžité sankce. Takové rozhodnutí totiž postihuje nevyhovění rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace a není jeho cílem.

56. Ani možnost incidenčního opravného prostředku – kterou Soudní dvůr již potvrdil ve věci Berlioz přiznáním možnosti opravného prostředku proti případnému rozhodnutí o uložení peněžité sankce [17] – na výsledku nic nemění, byť je Lucembursko jiného názoru.

57. V právním státě, stejně jako v právní Unii je nepřípustné požadovat od dotčené osoby, aby porušila úřední rozhodnutí a mohla tak incidenčně nechat přezkoumat legalitu tohoto rozhodnutí [18]. Platí to tím spíše, pokud je – jako v projednávané věci, na což správně poukazuje Komise – na posouzení finančního orgánu, zda zahájí řízení o uložení peněžité sankce. Pak by totiž finanční orgán měl možnost zabránit kontrole legality požadavku na poskytnutí informací tím, že by od řízení o uložení peněžité sankce odhlédl.

c) Závěry

58. Adresát rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace, které bylo přijato v rámci výměny informací mezi daňovými orgány členský států na základě směrnice 2011/16, má podle článku 47 Listiny právo nechat přezkoumat legalitu tohoto rozhodnutí soudem. Vyloučení soudní ochrany adresáta rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace je tedy porušením článku 47 Listiny.

2. Porušení článku 47 Listiny, pokud jde o osobu povinnou k dani dotčenou rozhodnutím o uložení povinnosti poskytnout informace (C-246/19)

59. Kromě toho je nutno vyjasnit, zda vyloučení opravného prostředku pro osobu povinnou k dani, která je nepřímo dotčena rozhodnutím o uložení povinnosti jiné osobě poskytnout informace, představuje porušení článku 47 Listiny.

60. Vydání rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace v rámci přeshraniční výměny informací finančních orgánů je prováděním unijního práva. Lze tedy uplatnit ustanovení Listiny (viz výše bod 49 a násl.).

16 – Ustálená judikatura, rozsudky ze dne 13. září 2018, UBS Europe a další (C-358/16, EU:C:2018:715, bod 56), a ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 51), rozhodnutí ze dne 17. listopadu 2005, Minoan Lines v. Komise (C-121/04 P, nezveřejněné, EU:C:2005:695, bod 30), jakož i rozsudky ze dne 22. října 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, bod 27) a ze dne 21. září 1989, Hoechst v. Komise (46/87 a 227/88 P, EU:C:1989:337, bod 19).

17 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 59 a druhý bod výroku).

18 – Viz rozsudky ze dne 3. října 2013, Inuit Tapiriit Kanatami a další v. Parlament a Rada (C-583/11 P, EU:C:2013:625, bod 104) a ze dne 13. března 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, body 64).

a) Možné porušení základních práv nepřímo dotčené osoby povinné k dani

61. Aby bylo možno uplatnit článek 47 Listiny, musí být dotčena vlastní práva a svobody osoby povinné k dani. Do úvahy přichází zásah do základního práva osoby povinné k dani na ochranu osobních údajů, pokud finanční orgán jinému (ve věci C-246/19 bance) uloží povinnost sdělit informace o bankovních účtech, účastech na společnostech a finančních aktivech této osoby povinné k dani.

62. Podle čl. 8 odst. 1 Listiny má každý právo na ochranu osobních údajů, které se ho týkají.

63. Osobní údaje jsou veškeré informace o identifikované nebo identifikovatelné osobě [19]. Informace o výši příjmu jsou osobní údaje [20]. To samé platí pro informace o bankovních údajích. V tomto ohledu lze využít bohaté judikatury Evropského soudu pro lidská práva týkající se článku 8 EÚLP [21].

64. V projednávané věci se jedná o informace o účtech, stavech účtů, jiných aktivech a účastech na společnostech, tedy o osobní údaje. Lze tedy uplatnit článek 8 Listiny.

65. Již povinnost předání těchto údajů finančnímu orgánu adresátem rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace zasahuje do základního práva osoby povinné k dani. V rozporu s názorem některých členských států nelze zásah popřít argumentem, že samotné rozhodnutí ještě nepředstavuje omezující právní akt, tím je až jeho provedení. Naopak již rozhodnutí samotné představuje ve vztahu k adresátovi přímo omezující právní akt (k tomu viz výše bod 61) a v poměru k osobě povinné k dani nepřímo omezující právní akt. Již povinnost adresáta k určitému jednání ohrožuje také základní práva osoby povinné k dani. Při splnění povinnosti totiž získá orgán veřejné moci přístup k osobním údajům, aniž by s tím byl jejich majitel srozuměn [22].

66. Judikatura ESLP tomu nebrání. Podle ní je nejpozději předání bankovních údajů osoby povinné k dani daňovým orgánům dožadujícího státu zásahem do práva na respektování soukromého života zakotveného v článku 8 EÚLP [23]. To však nevylučuje, že se o zásah jedná již dříve.

67. Ve výsledku je povinností třetí osoby poskytnout osobní údaje osoby povinné k dani každopádně dotčeno její základní právo zaručené článkem 8 Listiny. Zda se mimo to jedná také o zásah do článku 7 Listiny (respektování soukromého a rodinného života), může v tomto ohledu zůstat nezodpovězeno.

19 – Rozsudky ze dne 3. října 2019, A a další (C-70/18, EU:C:2019:823, bod 54), ze dne 16. ledna 2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, bod 54), ze dne 17. října 2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, bod 26), ze dne 24. listopadu 2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 a C-469/10, EU:C:2011:777, bod 42), a ze dne 9. listopadu 2010, Volker a Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 52).

20 – Viz rozsudek ze dne 1. října 2015, Bara a další (C-201/14, EU:C:2015:638, bod 14 a 29), a ze dne 16. prosince 2008, Satakunnan Markkinapörssi a Satamedia (C-73/07, EU:C:2008:727, bod 35), a ze dne 20. května 2003, Österreichischer Rundfunk a další (C-465/00, C-138/01 a C-139/01, EU:C:2003:294, bod 73).

21 – ESLP, 22. prosince 2015, G. S. B. v. Švýcarsko, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, bod 51, a 7. července 2015, M. N. a další v. San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, bod 51.

22 – V tomto smyslu viz posudek 1/15 ze dne 26. července 2017 (EU:C:2017:592, bod 125 a 126), jakož i rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Tele2 Sverige a Watson a další (C-203/15 a C-698/15, EU:C:2016:970, bod 100), ze dne 1. října 2015, Bara a další (C-201/14, EU:C:2015:638, bod 29), a ze dne 20. května 2003, Österreichischer Rundfunk a další (C-465/00, C-138/01 a C-139/01, EU:C:2003:294, bod 74).

23 – ESLP, 22. prosince 2015, G. S. B. v. Švýcarsko, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, bod 50.

b) Porušení článku 47 Listiny vyloučením opravného prostředku i přes možnost napadení daňového výměru

68. Ochrana soudy dožádaného státu, v projednávané věci Lucemburska, by nebyla nezbytná, pokud postačuje, že osoba povinná k dani může později napadnout daňový výměr, který jí bude zřejmě vystaven, v projednávané věci dožadujícím španělským finančním orgánem. Muže-li osoba povinná k dani v této věci napadnout také vady při shromažďování důkazů, bylo by možné zastávat názor, že opravný prostředek, který má k dispozici ve Španělsku, je dostatečně účinný, aby vyloučil porušení článku 47 Listiny.

69. Pro to hovoří skutečnost, že článek 47 Listiny účinnou právní ochranu dále nekonkretizuje, nýbrž pouze požaduje, aby každý mohl použít účinné prostředky nápravy před soudem. To nepředpokládá, že tyto prostředky nápravy musí směřovat přímo proti aktu přijatému orgánem veřejné moci. Podle judikatury Soudního dvora může být za určitých okolností účinný také pouze incidenční opravný prostředek [24]. Zejména Lucembursko, Francie a Španělsko z toho dovozují, že opravný prostředek proti daňovému výměru postačuje.

70. Pro tento názor by mohl hovořit také cíl směrnice 2011/16, totiž účinný boj proti mezinárodním daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem [25]. Soudní ochrana již před a proti rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace vede minimálně k průtahům.

71. Jedná se však o dva různé, vzájemně nezávislé zásahy do sféry nositele základních práv, které je nutno právně oddělit. V prvním případě jsou požadovány osobní údaje od jiné osoby. To představuje zásah do soukromí osoby povinné k dani, která je na úrovni unijního práva chráněna články 7 a 8 Listiny. V druhém případě se osobě povinné k dani ukládá povinnost platby. To se obvykle nedotýká základního práva na ochranu soukromí, nýbrž případně základních práv zaručených článkem 20 (rovnost před zákonem) a článků 16 a 17 Listiny (svoboda podnikání a právo na vlastnictví).

72. Vzájemná nezávislost zásahů se projevuje také v tom, že shromažďování údajů není protiprávní jen proto, že je daňový výměr chybný. Daňový výběr také není nutně chybný jen proto, že shromažďování údajů bylo v rozporu s právem. Jestliže bylo protiprávní shromažďování údajů použito pro daňový výměr, pak z unijního práva každopádně nevyplývá absolutní zákaz využití těchto údajů [26].

73. Ostatně není jasné, zda a kdy bude daňový výměr vydán. Vedou-li získané údaje například k tomu, že neexistuje daňová povinnost vůči dožadujícímu státu, nikdy nebude vystaven příslušný daňový výměr, který by osoba povinná k dani chtěla napadnout. To samé platí, nejsou-li shromážděné údaje daňově relevantní, daňový výměr však bude vystaven z jiných důvodů. V opravném prostředku proti takovémuto daňovému výměru by osoba povinná k dani sotva mohla napadat protiprávnost „bezvýsledného“ shromažďování údajů.

24 – Rozsudky ze dne 21. listopadu 2019, Deutsche Lufthansa (C-379/18, EU:C:2019:1000, body 61) a ze dne 13. března 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, body 47, 50 a 53).

25 – Viz rozsudky ze dne 22. října 2013, P (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 32) a ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 a 31); k odůvodnění v rámci základních svobod viz rozsudky ze dne 3. března 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, bod 47), ze dne 25. července 2018, TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, bod 57) a ze dne 26. května 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 59).

26 – Rozsudek ze dne 10. dubna 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, bod 75), a moje stanovisko ve spojených věcech IN a JM (C-469/18 a C-470/18, EU:C:2019:597, body 70 a násl.) – také z rozsudku ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), nelze odvodit absolutní zákaz využití důkazů.

74. Ze všech těchto důvodů nepředstavuje incidenční opravný prostředek proti shromažďování údajů prostřednictvím opravného prostředku proti daňovému výměru účinnou právní ochranu ve smyslu článku 47 Listiny. Takovýto opravný prostředek již nemůže účinně zabránit zásahu do ochrany osobních údajů. K tomu došlo již při shromažďování údajů. Případné následné zhodnocení údajů tento zásah pouze prodlužuje, takže opravný prostředek proti jejich využití podaný v rámci daňového řízení – dokonce i v případě existence příslušného zákazu zhodnocení – zabrání pouze tomuto prodlužování zásahu, nikoliv zásahu samotnému.

75. Možnost podat opravný prostředek nemá za následek vyprázdnění přeshraniční pomoci, jak dokazují jiné členské státy, v nichž možnost podání opravného prostředku existuje [27]. Spíš to závisí na konkrétní podobě takového opravného prostředku. V té lze přihlédnout k zájmu o účinnou a včasnou vzájemnou pomoc zmiňovanou v bodech odůvodnění 6, 27 a 29 směrnice 2011/16. Vyloučení jakýchkoliv opravných prostředků ale porušuje záruku zakotvenou v článku 47 Listiny.

76. Sama směrnice 2011/16 ostatně vychází z právně omezené povinnosti vzájemné pomoci. Dožadující stát se totiž může dotazovat pouze na informace, „u nichž lze předpokládat význam“ (viz čl. 1 odst. 1 a článek 5, jakož i devátý bod odůvodnění směrnice 2011/16). Tuto podmínku může nechat adresát soudně přezkoumat – ať je to v rámci napadení rozhodnutí o uložení peněžité sankce [28], nebo v rámci napadení samotného rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace (k tomu viz výše bod 52 a násl.).

77. V neposlední řadě lze také podle čl. 23 odst. 1 Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech podat opravný prostředek proti opatřením přijatým dožádaným státem (viz čl. 1 odst. 3 směrnice 2011/16).

78. Tomuto závěru nebrání, na rozdíl od argumentace téměř všech zúčastněných, ani rozsudek ve věci Sabou [29]. Ten se netýkal ani situace, o kterou se jednalo ve věci Berlioz [30] ani situace, o kterou se jedná v projednávané věci.

79. Ve věci Sabou se spíše jednalo o otázku, zda je pro žádost o informaci mezi dvěma daňovými orgány zapotřebí (dalšího) slyšení v rámci probíhajícího správního řízení. Konkrétně se jednalo o to, zda dožadující orgán musí osobu povinnou k dani vyslechnout předtím, než její informace prověří žádostí o informace adresovanou finančním orgánům jiného členského státu.

80. Zatímco se ve věci Sabou jednalo o dotaz zaslaný jinému orgánu veřejné moci, jde v projednávané věci o rozhodnutí ukládající pod hrozbou sankce povinnost soukromé osobě. Pokud si daňový orgán vyžádá, stejně jako ve věci Sabou, pouze informace u daňového orgánu jiného členského státu, není podle unijního práva povinen o tom vyrozumět daňový subjekt a opatřit si jeho stanovisko [31]. Listina nenařizuje opravný prostředek proti každému dílčímu kroku ve správním řízení [32]. Rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace, která je uložena třetím osobám, překračuje rámce takovéhoto přípravného šetření ze strany daňových orgánů.

27 – Viz jako příklad pro Spolkovou republiku Německo rozsudky Finanzgericht Köln (Finanční soud v Kolíně nad Rýnem) ze dne 12. září 2018 – 2 K 814/18-, ze dne 13. dubna 2018 – 2 V 174/18-, ze dne 23. února 2018 – 2 V 814/17- a ze dne 20. října 2017 – 2 V 1055/17.

28 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 59 a druhý bod výroku).

29 – Rozsudek ze dne 22. října 2013 (C-276/12, EU:C:2013:678).

30 – Takto výslovně rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 58).

31 – Rozsudek ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 41).

32 – Viz rozsudek ze dne 22. října 2013, P (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 44).

81. Daňový subjekt ve věci Sabou byl navíc již vyslechnut, neboť údaje, které měly být ověřeny, sám poskytl. Soudní dvůr za této situace zamítl právo na slyšení k dílčímu kroku v rámci správního řízení [33]. V projednávané věci se ale nejedná o slyšení ve správním řízení. Spíše se jedná o právo na účinnou soudní ochranu za účelem přezkumu správního rozhodnutí určeného jiné soukromé osobě, které se týká vlastní osoby. K takovýmto okolnostem se tedy rozsudek Sabou nijak nevyjadřuje.

c) Závěry

82. Osoba povinná k dani dotčená v rámci výměny informací mezi daňovými orgány členských států na základě směrnice 2011/16 tedy může na základě článku 47 Listiny nechat soudem přezkoumat legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace, které bylo vydáno vůči jiné osobě a týká se jejích osobních údajů. Vyloučení této možnosti právní ochrany je porušením článku 47 Listiny.

3. Porušení článku 47 Listiny, pokud jde o třetí osobu dotčenou rozhodnutím o uložení povinnosti poskytnout informace (C-246/19)

83. V rámci první otázky zbývá tedy vyjasnit, zda musí být článek 47 Listiny vykládán v tom smyslu, že také dotčená třetí osoba musí mít možnost podat opravný prostředek proti rozhodnutím dožádaného daňového orgánu.

84. Tyto dotčené třetí osoby přitom samy nejsou adresáty rozhodnutí o uložení povinnosti, která byla vydána dožádaným daňovým orgánem (k těmto viz výše body 47 a násl.), ani účastníky daňového řízení vedeného dožadujícím daňovým orgánem (k těmto viz výše body 59 a násl.).

85. V řízení, jež vedlo k věci C-246/19, vyzvala lucemburská finanční správa banku A zejména k tomu, aby jí předložila informace o bankovních účtech a aktivech, které se týkají také třetích osob (společností B, C a D). Stejně jako vůči osobě povinné k dani (k tomu viz bod 62 a násl. výše) musí rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace také vůči třetím osobám případně porušovat „práva a svobody zaručené právem Unie“ (článek 47 Listiny).

86. Také k tomu zaujali zúčastnění zcela rozdílná stanoviska. Zatímco Francie a Lucembursko nepovažují za nezbytné poskytnout dotčeným třetím osobám právní ochranu, má Komise za to, že takovéto právo vyplývá z článku 47 Listiny.

a) Možné porušení základních práv nepřímo dotčených třetích osob

87. Je tedy nutno vyjasnit, zda jsou dotčena práva a svobody třetích osob, v projednávané věci různých společností, ve smyslu článku 47 Listiny, pokud finanční orgán uloží jiné osobě povinnost poskytnout informace o bankovních účtech a aktivech těchto společností. Do úvahy přitom přichází také základní práva vyplývající z článků 7 a 8 Listiny.

33 – Rozsudek ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 46 a první bod výroku), a moje stanovisko v této věci (EU:C:2013:370, bod 62).

88. Podle jeho znění by tomu sice u článku 8 Listiny tak mohlo být („osoba“. „osobní údaje“). Podle judikatury Soudního dvora v souladu se zněním sekundárního práva upravujícího ochranu osobních údajů [34] však do oblasti působnosti základních práva na ochranu osobních údajů podle článku 8 Listiny spadají zásadně pouze fyzické osoby. Právnické osoby se naopak mohou ochrany „osobních údajů“ článkem 8 Listiny dovolávat pouze, pokud jejich název identifikuje fyzickou osobu [35]. Není nutno zkoumat, zda tomu v projednávané věci tak je, neboť společnosti se v této věci případně mohou opírat o právo vyplývající z článku 7 Listiny.

89. Článek 7 Listiny stanoví základní právo každé osoby na respektování soukromého a rodinného života. Ohledně zpracování osobních údajů se toto právo vztahuje na veškeré informace o identifikované či identifikovatelné fyzické osobě [36]. Ochrana soukromého života se týká také profesních a obchodní aktivit, včetně transakcí s tím souvisejících [37]. Mezi ně patří také informace o bankovních údajích [38].

90. Z toho vyplývá, že článku 7 Listiny se mohou dovolávat také právnické osoby [39]. V rámci odůvodnění zásahu do článku 7 Listiny se však u právnických osob použijí jiná měřítka než u fyzických osob [40]. Pro existenci práva na účinnou právní ochranu na základě článku 47 Listiny to však nehraje žádnou roli.

91. V projednávané věci byly požadovány informace o bankovních účtech a aktivech, které se týkaly také společností B, C a D. Tyto právnické osoby se proto mohou dovolávat článku 7 Listiny.

92. Na rozdíl od argumentace některých členských států může být zásah do článku 7 Listiny pro dotčené třetí osoby podobně významný jako pro adresáta rozhodnutí dožádaného orgánu a osobu povinnou k dani. Komise v tomto ohledu správně zdůrazňuje, že žádost o informace a s tím související rozhodnutí o uložení povinnosti vydané dožádaným orgánem mohlo vycházet z chybných skutečností, které se týkají třetích osob. Předáním údajů orgánu veřejné moci obdrží cizí osoba přístup k těmto údajům, nezávisle na tom, zda je s tím majitel těchto údajů srozuměn. Přesně tomu ale chce článek 7 Listiny zamezit. Tento příklad ilustruje praktickou potřebu dotčených třetích osob, aby měly k dispozici účinnou právní ochranu proti takovýmto rozhodnutím.

34 – Konkrétně jsou to čl. 2 písm. a) směrnice Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů, příp. čl. 2 písm. a) nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 45/2001 ze dne 18. prosince 2000 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů orgány a institucemi Společenství a o volném pohybu těchto údajů.

35 – Rozsudky ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 79), a ze dne 9. listopadu 2010, Volker a Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, body 52 a 53).

36 – Rozsudky ze dne 3. listopadu 2019, A a další (C-70/18, EU:C:2019:823, bod 54), ze dne 16. ledna 2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, bod 54), ze dne 17. října 2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, bod 26), ze dne 24. listopadu 2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/07 a C-469/10, EU:C:2011:777, bod 42), a ze dne 9. listopadu 2010, Volker a Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, body 52).

37 – ESLP, 7. července 2015, M. N. a další v. San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, bod 51; článek 7 Listiny odpovídá článku 8 odst. 1 EÚLP, rozsudek ze dne 14. února 2019, Buivids (C 345/17, EU:C:2019:122, bod 65).

38 – ESLP, 22. prosince 2015, G. S. B. v. Švýcarsko, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, bod 51, a 7. července 2015, M. N. a další v. San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, bod 51.

39 – Rozsudky ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 80), a ze dne 14. února 2008, Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, bod 48); v tomto smyslu také rozsudek ze dne 9. listopadu 2010, Volker a Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 87, v němž Soudní dvůr zkoumal proporcionalitu s přihlédnutím k článku 7 Listiny); viz také ESLP, 16. června 2015 (rozhodnutí), Othymia Investments v. Nizozemsko, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, bod 37, 14. března 2013, Bernh Larsen Holding a další v. Norsko, ECLI:CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, bod 104, a 16. dubna 2002, Stes Colas a další v. Francie, ECLI:CE:ECHR:2002:0416JUD003797197, bod 41.

40 – Podle judikatury ESLP si čistě finanční informace zaslouží menší ochranu než intimní údaje, viz ESLP, 22. prosince 2015, G. S. B. v. Švýcarsko, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, bod 93.

93. Pro existenci zásahu do základního práva na respektování soukromého života není podle judikatury Soudního dvora důležité, zda dotyčné informace představují citlivé údaje nebo zda dotyčné osoby utrpěly z důvodu tohoto zásahu nepříznivé následky [41].

94. Povinnost poskytnout tyto údaje finanční správě uložená jiné osobě zasahuje také již do základního práva dotčených třetí společností [42].

95. Na rozdíl od názoru Francie nelze rozhodnutí dožádaného orgánu považovat za přípravný akt získávání informací, s nímž ještě nesouvisí žádné zatěžující účinky a nejedná se proto ještě o zásah do článku 7 Listiny. Vůči dotčeným třetím osobám totiž nebude vydán vůbec žádný následný právní akt, který má být tímto rozhodnutím připraven. Jak již bylo uvedeno výše (viz výše bod LXVIII a násl.), rozhodnutí nanejvýš připravuje daňový výměr vůči osobě povinné k dani, nikoliv ale právní akt vůči dotčeným třetím osobám.

96. Zásah je naopak naplněn již nařízeným předáním údajů jinou soukromou osobou finančnímu orgánu. Článek 7 Listiny nestanoví, že musí nastat další finanční nebo nemajetková újma, kterou pak lze následně napravit jiným způsobem.

97. Na rozdíl od názoru Lucemburska nebrání předpokladu zásahu do základních práv dotčených třetích osob ani rozhodnutí ve věci Othymia Investments v. Nizozemsko, které přijal ESLP. To se týkalo pouze napadení žádosti o informace mezi dvěma finančními orgány. ESLP pouze konstatoval, že článek 8 EÚLP nezavazuje k tomu, aby všichni možní dotčení účastníci byli vyrozuměni o výměně informací v daňových záležitostech [43]. Předmětem uvedeného rozhodnutí byla pouze povinnost vyrozumět a nikoliv právní ochrana proti rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace.

98. Uloží-li finanční orgán jiné osobě povinnost poskytnout mu informace o bankovních účtech a aktivech třetích osob, porušuje tím případně práva těchto třetích osob vyplývající z článku 7 Listiny.

b) Porušení článku 47 Listiny vyloučením opravných prostředků

99. Zde je nutno posoudit, zda je vyloučením opravného prostředku proti rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout informace porušeno právo třetích osob zaručené článkem 47 Listiny. Je tomu tak tehdy, pokud není zaručena účinná právní ochrana dotčených třetích osob.

100. Zvláštnost pro dotčené třetí osoby spočívá v tom, že nejsou přímo účastníky žádného správního řízení. Nejsou přímo účastníky daňového správního řízení jako osoba povinná k dani, ani řízení týkajícího se poskytnutí informací jako osoba, které tato povinnost byla uložena. Třetí osoby proto nemají práva, která mají účastníci řízení, jako například právo být vyslechnut.

101. Rozhodnutí vydaná dožádaným orgánem se však třetích osob dotýkají v tom, že dožádaný orgán požaduje osobní údaje dotčené třetí osoby od jiné soukromé osoby. Na rozdíl od adresáta a osoby povinné k dani však dotčené třetí osoby nemohou napadat případnou sankci z důvodu porušení tohoto rozhodnutí o uložení povinnosti ani pozdější daňový výměr. Dotčené třetí osoby tak v případě takové právní úpravy, jako je ta v projednávané věci, nemají vůbec žádnou – a tedy ani účinnou – právní ochranu proti rozhodnutím dožádaného orgánu o uložení povinnosti poskytnout informace, které se jich dotýkají.

41 – Rozsudky ze dne 6. října 2015, Schrems (C-362/14, EU:C:2015:650, bod 87), ze dne 8. dubna 2014, Digital Rights Ireland a další (C-293/12 a C-594/12, EU:C:2014:238, bod 33), a ze dne 20. května 2003, Österreichischer Rundfunk a další (C-465/00, C-138/01 a C-139/01, EU:C:2003:294, bod 75).

42 – Viz ESLP, 7. července 2015, M. N. a další v. San Marino, CE: ECHR:2015:0707JUD002800512, bod 54.

43 – ESLP, 16. června 2015 (rozhodnutí), Othymia Investments v. Nizozemsko, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, bod 44.

102. Ani incidenční opravný prostředek v rámci pozdějšího řízení o odpovědnosti státu není, na rozdíl od názoru Francie, účinnou právní ochranou ve smyslu článku 47 Listiny. Předně tento opravný prostředek, jenž je navíc vázán na další podmínky, nemůže zamezit porušení základních práv, nýbrž nanejvýš vyrovnat utrpěnou škodu. Pouze sekundární možnosti náhrady škody však nepředstavují účinnou právní ochranu [44].

103. Rovněž poukazování Francie na opravný prostředek v pozdějším, mj. také proti dotčeným třetím osobám zahájeném daňovém řízení, neobstojí. Jak již bylo uvedeno výše, tato argumentace neplatí ani ve vztahu k osobě povinné k dani, neboť v okamžiku zásahu do základních práv vůbec není jisté, zda vůbec bude daň vyměřena (k tomu výše bod 68 a násl.). Tím spíš to platí ve vztahu k dotčené třetí osobě.

104. Francie sice argumentuje „hypotézou“, že třetí osoby dotčené v projednávané věci jsou „čistě umělé“ společnosti držené osobou povinnou k dani. Její zájmy se překrývají se zájmy této osoby povinné k dani. Z tohoto důvodu postačuje právní ochrana osoby povinné k dani. Avšak také takové společnosti mají vlastní právní subjektivitu a mohou být nositeli vlastních základních práv. To platí také v případě, jsou-li kontrolovány jinými. Dokonce v případě existence podezření, že se jedná o zneužívající uspořádání, to nic nemění na jejich existenci a tedy na právu na účinnou právní ochranu už proto, aby toto podezření mohly vyvrátit před soudem.

105. Ostatně ne všechny třetí osoby potenciálně dotčené rozhodnutími dožádaných úřadů o uložení povinnosti jsou propojeny s osobou povinnou k dani. Tato námitka Francie proto nemůže nic změnit na právu dotčených třetích osob na účinnou právní ochranu.

106. A konečně platí úvahy k článku 23 Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, pokud jde o osobu povinnou k dani (k tomu výše bod 77), stejnou měrou pro dotčené třetí osoby.

107. Platí proto závěr, že vyloučením opravných prostředků proti rozhodnutím dožádaných orgánů o uložení povinnosti poskytnout informace je porušováno právo tím dotčených třetích osob na účinnou právní ochranu podle článku 47 Listiny.

c) Závěry

108. Třetí osoby, které jsou dotčeny rozhodnutím o uložení povinnosti poskytnout informace v rámci výměny informací mezi daňovými orgány členských států na základě směrnice 2011/16, mohou tato rozhodnutí na základě článku 47 Listiny nechat přezkoumat soudem. Vyloučení možnosti právní ochrany je porušením článku 47 Listiny.

B. Ke dvěma druhým předběžným otázkám: Předpokládaný význam ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16

109. Dvě druhé předběžné otázky položené ve věcech C-245/19 a C-246/19 jsou do velké míry totožné. Liší se pouze informacemi, které si dožadující členský stát Španělsko u dožádaného členského státu Lucemburska vyžádal.

110. V jádru se předkládající soud táže, jak musí být vykládán znak skutkové podstaty uvedený v čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16, a sice informace, „u nichž lze předpokládat význam“. Zda tomu tak v příslušném konkrétním případě je, není otázkou výkladu, nýbrž otázkou uplatnění unijního práva a tedy úkolem vnitrostátního soudu.

44 – ESLP, 7. července 2015, M. N. a další v. San Marino, CE: ECHR:2015:0707JUD002800512, bod 81.

111. Soudní dvůr v tomto ohledu ve věci Berlioz již rozhodl, že ze znění čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16 vyplývá, že výraz „u nichž lze předpokládat význam“ označuje vlastnost, kterou požadované informace musí mít. Povinnost spolupracovat s dožadujícím orgánem, kterou má podle článku 5 směrnice 2011/16 dožádaný orgán, se nevztahuje na sdělování informací, které tuto vlastnost nemají [45].

112. „Předpokládaný význam“ požadovaných informací tudíž představuje podmínku pro žádost o ně [46]. Projednávaná věc nabízí příležitost vyjasnit, podle jakých kritérií je třeba tento znak skutkové podstaty posuzovat.

113. Pojem předpokládaného významu přitom odráží pojem použitý v článku 26 vzorové smlouvy OECD. Soudní dvůr to správně odůvodnil tím, že koncepce použité ve směrnici 2011/16 a v článku 26 vzorové smlouvy OECD jsou si v tomto ohledu podobné. Odůvodnění návrhu, který vedl ke směrnici 2011/16 [47], se proto odvolává na vzorovou smlouvu OECD [48].

114. Podle komentáře k článku 26 vzorové smlouvy OECD [49] nesmí smluvní státy libovolně podnikat kroky za účelem shromažďování informací (fishing expeditions). Nesmí žádat o informace, které jsou v daňových záležitostech konkrétní osoby povinné k dani nevýznamné. Musí naopak existovat rozumná možnost, že jsou požadované informace významné [50]. Vysvětlivky k článku 26 vzorové smlouvy OECD obsahují v části 8 typické případy [51], v nichž lze usuzovat na předpokládaný význam. Dodatečně sem byla přidána skupina případů, kdy jsou požadovány informace o účtech [52]. V této souvislosti se předkládající soud ptá na relevantnost těchto změn pro výklad směrnice 2011/16.

115. V následující části se budu nejprve věnovat otázce, zda jsou dodatečné změny komentáře ke vzorové smlouvě OECD relevantní pro výklad směrnice 2011/16 (k tomu níže bod 1). Poté přistoupím k výkladu předpokládaného významu jako znaku skutkové podstaty (k tomu níže bod 2).

1. Relevantnost změn komentáře ke vzorové smlouvě OECD?

116. Předkládající soud se zejména táže, zda musí být při výkladu čl. 1 odst. 1 a článku 5 směrnice 2011/16 případně přihlédnuto ke změně výkladu článku 26 vzorové smlouvy OECD.

117. Komentář ke vzorové smlouvě OECD odráží, jak smluvní strany vzorovou smlouvu chápou, resp. ji vykládají [53], a je pravidelně upravován a pozměňován.

45 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 63).

46 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 64).

47 – Návrh směrnice Rady o správní spolupráci v oblasti daní, COM (2009) 29 v konečném znění, ze dne 2. února 2009.

48 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 67).

49 – Rada OECD, komentář ke vzorové smlouvě OECD, vysvětlivky k článku 26, stav ke dni 21. listopadu 2017.

50 – Část 5 vysvětlivek k článku 26 vzorové smlouvy OECD.

51 – Podle části 4.4 vysvětlivek k článku 26 vzorové smlouvy OECD jsou případy uvedené v části 8 příklady.

52 – Část 8 písm. e) vysvětlivek k článku 26 vzorové smlouvy OECD

53 – Část 3 úvodu komentáře k článku 26 vzorové smlouvy OECD.

118. Jak jsem již odůvodnila na jiném místě[54], vzorová smlouva OECD není právně závaznou multiraterální mezinárodní smlouvou, nýbrž jednostranným aktem mezinárodní organizace v podobě doporučení adresovaných jejím členským státům. Ani OECD samotná nevnímá tato doporučení jako závazná. Členské státy OECD naopak musí dle jednacího řádu OECD tato doporučení přezkoumat v tom smyslu, zda dodržování těchto doporučení považují za vhodné[55]. To platí tím spíše pro vysvětlivky, které OECD vydává k těmto doporučením.

119. Na výklad směrnice nemají tyto právní názory ke vzorové smlouvě OECD žádný přímý vliv. To platí také v případě, kdy jsou pojmy používané ve vzorové smlouvě a ve směrnici shodné. Tyto vysvětlivky tedy pouze reprodukují názor znalců vyslaných vládami členských států OECD[56], nikoliv však názor parlamentních zákonodárců na úrovni Unie a jejích členských států[57].

120. Soudní dvůr již právem konstatoval, že ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které je vykládáno ve světle vysvětlivek ke vzorové smlouvě OECD, nemůže omezovat unijní právo[58]. To platí tím spíše pro změny vzorové smlouvy OECD a vysvětlivky zveřejněné až po přijetí směrnice. V opačném případě by smluvní státy OECD, které nejsou nutně členskými státy Evropské unie, mohly rozhodovat o výkladu směrnice EU.

121. Z toho vyplývá, že změna výkladu článku 26 vzorové smlouvy OECD v komentáři k tomuto článku automaticky neznamená změnu výkladu článku 5 ve spojení s čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16. Ačkoliv jsou odborníci členských států OECD nyní zajedno, že žádost o informaci týkající se všech účtů osoby povinné k dani a všech blíže nespecifikovaných účtů jiných osob, které mají vazbu na dotčenou osobu povinnou k dani, u určité banky je příkladem předpokládaného významu ve smyslu článku 26 vzorové smlouvy OECD, automaticky z toho nevyplývá, že to platí také pro čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16.

122. Soudní dvůr může, pokud jej výklad k článku 26 vzorové smlouvy OECD přesvědčí, názor OECD převzít a vykládat směrnici podobně. Automatické to však není.

123. Je proto nutno přezkoumat, zda jsou komentáře k článku 26 vzorové smlouvy OECD přesvědčivé a přenositelné. Změny komentáře ke vzorové smlouvě OECD po přijetí právního aktu Unie musí být přezkoumány důkladněji, než je stav vysvětlivek v okamžiku přijetí aktu. Následující změny totiž nemohou odrážet vůli unijního normotvůrce.

124. Předkládající soud upozorňuje na skutečnost, že žádosti o informace podle článku 2011/16 jsou spojeny se zásahem do základních práv občanů Unie. Podle čl. 52 odst. 1 Listiny musí takováto omezení stanovit zákon. Musí se tedy zakládat na rozhodnutí vnitrostátního nebo unijního normotvůrce. Tomuto požadavku nedostojí ani vzorová smlouva OECD ani komentář k ní. Také v rozsudku ve věci N Luxembourg 1 a další[59], který zmiňuje předkládající soud, Soudní dvůr neuvedl, že změny vzorové smlouvy nebo komentáře po schválení směrnice automaticky mění jejich výklad.

54 – Moje stanoviska ve věcech N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, body 50 a násl.), T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, body 81 a násl.), Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, body 81 a násl.), X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, body 50 a násl.), C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, body 50 a násl.) a Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, body 50 a násl.).

55 – Rule 18 písm. b) jednacího řádu OECD: „Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation“. Dostupné na https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf.

56 – Část 29 úvodu komentáře ke vzorové smlouvě OECD.

57 – Moje stanoviska ve věcech N Luxembourg 1 (C-15/16, EU:C:2018:143, body 52), T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, bod 83), Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, bod 83), X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, body 50 a násl.) C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, bod 52) a Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, body 50 a násl.).

58 – Rozsudek ze dne 19. ledna 2006, Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, body 50 a 56).

59 – Rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 další (C-115/16, C-118/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, body 90 až 93).

125. Zůstává tedy u autonomního, unijně právního výkladu pojmu „předpokládaného významu“ podle článku 5 ve spojení s čl. 5 odst. 1 směrnice 2011/16. Z toho vyplývá, že primárně je tedy relevantní jeho znění a účel.

2. Dva cíle znaku skutkové podstaty „předpokládaného významu“

126. Podle devátého bodu odůvodnění směrnice 2011/16 je smyslem koncepce „předpokládaného významu“ stanovit výměnu informací v daňových otázkách v co nejširším rozsahu. Současně je nutno 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 [60].

127. Z toho podle mého názoru vyplývá, že požadované informace musí mít za prvé určitý hmotně právní význam pro výměr daně v dožadujícím členském státě (materiální aspekt, viz v této souvislosti níže písm. a)). Zadruhé nemá být členským státům povoleno libovolně podnikat kroky za účelem shromažďování informací (tzn. nepodloženou žádost o informace nebo fishing expeditions) (formální aspekt, viz v této souvislosti níže písm. b)).

a) Omezený přezkum předpokládaného významu v dožádaném členském státě za účelem usnadnění výměny informací

128. Materiální aspekt již Soudní dvůr velmi obsáhle objasnil ve věci Berlioz. Podle tohoto rozsudku náleží dožadujícímu orgánu, aby předpokládaný význam požadovaných informací posoudil podle okolností dané věci v závislosti na vývoji řízení a na tom, zda vyčerpal obvyklé zdroje informací, které mohl za daných okolností použít. Dožadující orgán disponuje v tomto ohledu prostorem pro uvážení [61]. Rozsah kontroly prováděné dožádaným orgánem je omezený [62].

129. Dožádaný orgán tedy musí dožadujícímu orgánu v zásadě důvěřovat a předpokládat, že jemu předložená žádost o informace je v souladu s vnitrostátním právem dožadujícího orgánu a nezbytná pro potřeby jeho šetření. Mimoto dožádaný orgán obecně nemá podrobné znalosti o skutkových a právních poměrech panujících v dožadujícím státě. Dožádaný orgán proto nemůže posouzení případné užitečnosti požadovaných informací dožadujícím orgánem nahradit svým vlastním posouzením [63].

130. Kontrola prováděná dožádaným orgánem se tudíž omezuje na to, že si ověří, že nejsou požadovány informace, u nichž nelze s ohledem na totožnost dotyčného daňového poplatníka a případně uvedené třetí osoby a na potřeby předmětného daňového šetření předpokládat absenci významu [64]. Toto měřítko platí také pro soudy v dožádaném členském státě [65]. Z toho vyplývá, že dožádané informace nesmí být zjevně nevýznamné pro potřeby daňové kontroly dožadujícího orgánu.

60 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 66).
61 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 70 a 71).
62 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 76).
63 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 77).
64 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 82).
65 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 85).

131. Aby dožádaný orgán mohl provést takovéto, byť omezené ověření, musí dožadující orgán svou žádost o informace dostatečně odůvodnit. Musí uvést účel, k němuž jsou informace v rámci daňového řízení vedeného proti osobě povinné k dani označené v žádosti o informace požadovány [66]. Vnitrostátní soud musí být na základě tohoto odůvodnění schopen provést přezkum žádosti o informace [67]. Pouhé formální odůvodnění, z něhož nevyplývá, proč jsou požadované informace podle vnitrostátního práva pro daňové řízení v dožadujícím členském státě významné, tyto požadavky nesplňuje. Přezkum odůvodnění žádosti o informace ale přísluší předkládajícímu soudu.

b) Zákaz shromažďování libovolných informací

132. Podle devátého bodu odůvodnění směrnice 2011/16 má navíc znak „předpokládaný význam“ jasně stanovit, že členské země nemohou zcela libovolně podnikat kroky za účelem shromáždění informací (fishing expeditions) (body 126 a 127 tohoto stanoviska). To má mimo jiné zajistit také funkčnost systému výměny informací a nepřetížit jej „bezdůvodnými“ žádostmi.

133. Rozhodující je proto otázka, kdy se jedná o libovolné kroky za účelem shromažďování informací, které jsou v rámci směrnice 2011/16 nepřípustné, a kdy se jedná o přípustnou správní pomoc za účelem zjištění skutkového stavu. Touto otázkou se Soudní dvůr v rámci přeshraniční správní pomoci dosud nezabýval.

134. Soudní dvůr se však zabýval podobným problémem v oblasti práva upravujícího hospodářskou soutěž. Za účelem odhalování a postihování protisoutěžního chování podniků totiž Komise může nařídit provedení kontrol dotčených podniků [68]. Článek 20 odst. 4 druhá věta nařízení č. 1/2003 v tomto ohledu upřesňuje, že Komise musí v takovýchto rozhodnutích stanovit mimo jiné předmět a účel příslušné kontroly [69]. Tímto způsobem má být zabráněno tomu, aby Komise prováděla šetření spekulativně bez konkrétních podezření [70], což je praxe, pro kterou se často užívá anglického výrazu fishing expeditions.

135. Jak jsem již v této souvislosti uvedla [71], musí Komise ve svých rozhodnutích o nařízení kontroly přesně uvést, co hledá a jakých bodů se má kontrola týkat [72]. Jinými slovy musí z odůvodnění rozhodnutí o nařízení kontroly vyplývat, jaké domněnky Komise zamýšlí ověřit [73]. Jedná se přitom o popis Komisí předpokládaných porušení hospodářské soutěže, který je pro dotčené podniky srozumitelný.

66 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 80).

67 – Rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 84).

68 – Viz rozsudky ze dne 25. června 2014, Nexans a Nexans France v. Komise (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, bod 33), ze dne 22. října 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, bod 42) a ze dne 21. září 1989, Hoechst v. Komise (46/87 a 227/88 P, EU:C:1989:337, bod 25).

69 – Viz rozsudky ze dne 30. ledna 2020, České dráhy v. Komise (C-538/18 P a C-539/18 P, EU:C:2020:53, bod 40), dne 25. června 2014, Nexans a Nexans France v. Komise (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, bod 34), ze dne 22. října 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, bod 47) a ze dne 21. září 1989, Hoechst v. Komise (46/87 a 227/88 P, EU:C:1989:337, bod 29).

70 – Viz k tomu mé stanovisko ve věcech Nexans France a Nexans v. Komise (C-606/18 P, EU:C:2020:207, bod 55), Nexans a Nexans France v. Komise (C-37/13 P, EU:C:2014:223, body 43 a 52) a Solvay v. Komise (C-109/10 P, EU:C:2011:256, bod 138).

71 – Moje stanovisko ve věcech Nexans France a Nexans v. Komise (C-606/18 P, EU:C:2020:207, body 55 a 56) a Nexans a Nexans France v. Komise (C-37/13 P, EU:C:2014:223, bod 52).

72 – Rozsudek ze dne 22. října 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, bod 83).

73 – Rozsudky ze dne 25. června 2014, Nexans a Nexans France v. Komise (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, bod 35), ze dne 17. října 1989, Dow Chemical Ibérica a další v. Komise (97/87 až 99/87, EU:C:1989:380, bod 45) Dow Benelux v. Komise (85/87, EU:C:1989:379, bod 9), jakož i ze dne 21. září 1989, Hoechst v. Komise (46/87 a 227/88 P, EU:C:1989:337, bod 41). Viz též mé stanovisko ve věci Solvay v. Komise (C-109/10 P, EU:C:2011:256, bod 138).

136. Tuto myšlenku lze rámcově přenést také na situaci přeshraniční správní pomoci v projednávané věci. I zde je nezbytné, aby dožádanému orgánu bylo zřejmé, jaké šetření dožadující orgán zamýšlí. Musí, jak bylo uvedeno výše, alespoň posoudit, zda informace každopádně nejsou zjevně nevýznamné. Mimoto je takovéto odůvodnění významné pro základním právem zaručený opravný prostředek adresáta (k tomu viz výše body 47 a násl.), dotčené osoby povinné k dani (k tomu viz výše body 59 a násl.) a případně dotčených třetích osob (k tomu viz výše body 83 a násl.), aby se tyto osoby mohly účinně hájit proti neoprávněnému vyžadování informací dožádaným orgánem.

137. Musí-li ale dožadující orgán uvést, jaké domněnky si chce žádostí o informace ověřit, pak například dotaz na všechny „blíže neurčené účty jiných osob, které mají vazbu na dotčenou osobu povinnou k dani“, tento požadavek bez dalšího nesplňuje.

138. Dožadující orgán musí obvykle v žádosti o informace uvést více skutečností, které chce prošetřit, nebo alespoň konkrétní podezření pro tyto skutečnosti a jejich relevanci pro daňové právo. Tyto důvody musí dožádanému státu umožnit, aby správní pomoc s příslušnými zásahy do základního práva (u adresáta, osoby povinné k dani a dotčených třetích osob) obhájil před svými soudy. Tyto požadavky na povinnost odůvodnění rostou s rozsahem a citlivostí požadovaných informací [74].

139. Žádost o správní pomoc proto trpí nedostatkem předpokládaného významu, pokud pro opatření důkazních prostředků neuvádí důvody a konkrétní souvislost s probíhajícím daňovým řízením [75].

140. Při rozlišování mezi informacemi, u nichž lze předpokládat význam, na straně jedné a nepřípustným shromažďování informací na straně druhé, je nutno přihlédnout k různým faktorům. Předně je důležitý předmět šetření dožadujícího orgánu, a jaká ustanovení daňového práva jsou podle něj porušena. Dále hraje roli předchozí chování [76] osoby povinné k dani. Schweizerisches Bundesgericht (Švýcarský spolkový soud) v tomto ohledu právem požaduje, že musí existovat konkrétní skutečnosti naznačující nedodržování daňově právních povinností [77].

141. V projednávané věci by tomu tak například bylo, pokud by osoba povinná k dani předtím zamlčela účty nebo vztahy k třetím osobám, na něž má vazbu, nebo pokud v daňovém řízení uvedla protichůdné údaje. A konečně také hraje roli, jaké okolnosti dožadující finanční správa dosud zjistila. V případě nepřehledných sítí podniků s nevyjasněnými vzájemnými finančními transakcemi může být například žádost o informace obzvláště zapotřebí. Totéž platí, pokud z dosavadních šetření vyplynuly protichůdné informace, které mají být nyní s pomocí banky A vyjasněny.

142. V projednávané věci proto musí španělská finanční správa například uvést důvody, proč vychází z toho, že osoba povinná k dani má další účty u banky A, proč vychází z dalších zamlčených příjmů a proč se domnívá, že mezi osobou povinnou k dani a společnostmi B, C a D dochází k přesunům majetku.

143. Bez takovýchto konkrétních údajů není žádost o informace, jejímž cílem je zjistit veškeré účty osoby povinné k dani a všechny blíže neurčené účty třetích osob, které mají jakoukoliv vazbu na osobu povinnou k dani, v určité bance, přípustná podle směrnice 2011/16, nýbrž se jedná o nepřípustné shromažďování informací (fishing expedition).

144. Nezbytné vymezení je však nutno provést v rámci celkového posouzení všech okolností konkrétního případu a je tedy úkolem předkládajícího soudu.

74 – Podobně Schweizerisches Bundesgericht (Švýcarský spolkový soud), rozsudek ze dne 12. září 2016 – 2C_276/2016 –, bod 6.3 ohledně detailů v popisu skutkových okolností.

75 – V tomto smyslu Schweizerisches Bundesgericht (Švýcarský spolkový soud), rozsudek ze dne 26. července 2019 – 2C_653/2018 –, body 6.1.2 a násl., a ze dne 12. září 2016 – 2C_276/2016 –, body 6.1.2 a násl.

76 – Takto explicitně Schweizerisches Bundesgericht (Švýcarský spolkový soud), rozsudek ze dne 12. září 2016 – 2C_276/2016 –, bod 6.4.3. Relevantní je chování bankovního zákazníka, na jehož základě se lze domnívat, že dotčená osoba správně nepřiznala majetek resp. příjmy.

77 – Schweizerisches Bundesgericht (Švýcarský spolkový soud), rozsudek ze dne 26. července 2019 – 2C_653/2018 –, bod 6.2.2.

145. Dospěje-li předkládající soud k závěru, že je určitá žádost o informace nepřípustným shromažďováním informací, pak by dožádaná finanční správa neměla žádosti o informace vyhovět. Podle čl. 1 odst. 1 a článku 5 s přihlédnutím k devátému bodu odůvodnění směrnice 2011/16 totiž členské státy nesmí libovolně podnikat kroky za účelem shromažďování informací („fishing expeditions“).

3. Závěry ke druhým předběžným otázkám

146. Článek 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že dožadující orgán musí žádost o informace odůvodnit tak, aby dožádaný orgán mohl posoudit, zda žádost netrpí zjevným nedostatkem předpokládaného významu pro výměr daně dožadujícím orgánem. Z žádosti musí vyplývat konkrétní, daňově relevantní skutečnosti nebo postupy, které umožňují vyloučit nepřípustné shromažďování informací (fishing expedition).

VI. Závěry

147. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr na předběžné otázky předložené Cour administrative (správní soudní dvůr, Lucembursko) odpověděl takto:

1. Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládán v tom smyslu, že rozhodnutí, jímž orgán, který byl požádán o spolupráci na základě směrnice 2011/16 o správní spolupráci v oblasti daní, uloží osobě povinnost poskytnout informace o osobě povinné k dani nebo třetích osobách, může tato osoba, osoba povinná k dani nebo dotčená třetí osoba napadnout před soudy dožádaného členského státu.

2. Článek 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že dožadující orgán musí žádost o informace odůvodnit tak, aby dožádaný orgán mohl posoudit, zda žádost netrpí zjevným nedostatkem předpokládaného významu dožádaných informací pro výměr daně dožadujícím orgánem. Z žádosti musí vyplývat konkrétní, daňově relevantní skutečnosti nebo postupy, které umožňují vyloučit nepřípustné shromažďování informací (*fishing expedition*).