

Věc C-437/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

31. května 2019

Předkládající soud:

Cour administrative (Luxembourg)

Datum předkládacího rozhodnutí:

23. května 2019

Navrhovatel:

État du Grand-duché de Luxembourg

Odpůrkyně:

L

I. Předmět sporu a údaje o něm

- 1 Dopisem ze dne 28. února 2018 v níže uvedeném znění vyzval ředitel správy přímých daní v Lucembursku společnost L (sídlicí v Lucembursku), aby mu sdělila určité informace:

„[...] Dne 27. dubna 2017 nám příslušný orgán francouzské daňové správy zaslal žádost o poskytnutí informací podle směrnice 2011/16 [...] a podle daňové úmluvy mezi Lucemburskem a Francií [...].

[...]

Dotčenou právnickou osobou je společnost F, sídlící [ve Francii].

Tímto Vás žádám, abyste nám poskytli níže uvedené informace a dokumenty za období od 1. ledna 2012 do 31. prosince 2016 [...].

- Sdělte nám prosím jména a adresy akcionářů společnosti L a jména a adresy skutečných vlastníků, přímých i nepřímých, nehledě na mezičlánky v rámci vlastnické struktury, a informace o rozdělení základního kapitálu.

– Zašlete nám prosím kopii seznamu akcionářů společnosti L.

[...]“ (dále jen „rozhodnutí o uložení povinnosti“).

- 2 Francouzské orgány oznámily provedení kontroly ve společnosti F. (sídlicí ve Francii), která se zabývá pronájmem nemovitostí v obci [...] (Francie). Společnost L. je podle nich nejen nepřímou mateřskou společností společnosti F. (prostřednictvím společnosti založené podle nizozemského práva), ale zároveň také přímo vlastní další nemovitost ve stejné francouzské obci. Francouzské orgány vysvětlily, že fyzické osoby, které přímo nebo nepřímo vlastní nemovitosti ve Francii, mají povinnost tento majetek přiznat, a že chtějí zjistit, kdo jsou akcionáři a skuteční vlastníci společnosti L.
- 3 Rozhodnutím ze dne 4. června 2018 zamítl ředitel stížnost společnosti L, která proto podala k tribunal administratif (správní soud prvního stupně, Lucembursko) žalobu, která se stále projednává.
- 4 Dne 6. srpna 2018 uložil ředitel správy přímých daní v Lucembursku společnosti L pokutu za nesplnění rozhodnutí o uložení povinnosti.
- 5 Dne 5. září 2018 podala společnost L k tribunal administratif (správní soud prvního stupně, Lucembursko) proti rozhodnutí o uložení pokuty žalobu.
- 6 Tribunal administratif (správní soud prvního stupně, Lucembursko) rozsudkem ze dne 18. prosince 2018 prohlásil žalobu za odůvodněnou a zrušil rozhodnutí o uložení pokuty ze dne 6. srpna 2018.
- 7 Uvedený soud v podstatě rozhodl, že rozhodnutí o uložení povinnosti je neplatné z důvodu rozporu mezi totožností poplatníka uvedené v rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018 na jedné straně a vysvětleními účelu, pro který byly informace požadovány, poskytnutými francouzskými orgány na druhé straně, v jehož důsledku přetrvávají pochybnosti ohledně totožnosti poplatníka, kterého se žádost o informace týká. Uvedený soud konkrétně zdůraznil, že vysvětlení obsažená v žádosti o informace ze dne 27. dubna 2017 vedou k závěru, že probíhající vyšetřování se týká nikoli společnosti F, přestože je uvedena v žádosti o výměnu [informací] jako osoba, proti které je ve Francii vedeno vyšetřování, a jejího čistého zdanění, ale spíše skutečných vlastníků společnosti L, tedy fyzických osob, které podle francouzských právních předpisů podléhají povinnosti přiznat vlastnictví několika nemovitostí, které se nachází na francouzském území.
- 8 Návrhem došlým dne 21. prosince 2018 stát Lucemburské velkovévodství (dále jen „stát“) podal proti tomuto rozsudku odvolání.

止*□婁□恣□醇□燿*血朝× 颯H佶J儀J勻*□堀∴II. **Dotčená ustanovení**

Unijní právo

Listina základních práv Evropské unie

- 9 Článek 47, 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 spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, předem zřízeným zákonem. Každému musí být umožněno poradit se, být obhajován a být zastupován.“

Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS

- 10 Bod 9 odůvodnění zní následovně:

„[...] 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.“

- 11 Článek 1, nadepsaný „Předmět“, stanoví:

„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. [...]“

- 12 Článek 5, nadepsaný „Postup výměny informací na žádost“, zní:

„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.“

- 13 Článek 20, nadepsaný „Standardní formuláře a elektronická podoba formulářů“ zní:

„1. [...]“

2. Ve standardním formuláři podle odstavce 1 uveďte 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. [...]"

止*□婁□念□醇□燻*血軋× 飈H公J儀J勻*□堀∴III. Postoj navrhovatele

- 14 Stát zpochybňuje tvrzení, že u požadovaných informací zjevně nelze předpokládat žádný význam, pokud jde o dotčeného poplatníka, případně informované třetí osoby a sledovaný daňový účel. Soudu vytýká především jeho závěr, že přetrvává pochybnost ohledně totožnosti poplatníků, kterých se předmětná žádost týká. Stát tvrdí, že vysvětlení obsažená v žádosti francouzských orgánů umožňují určit dotčené osoby, jelikož předmětem dané žádosti je zdanění skutečných vlastníků společnosti L, tedy fyzických osob, které na základě francouzských právních předpisů podléhají povinnosti přiznat přímé nebo nepřímé vlastnictví nemovitostí ve Francii.
- 15 Stát sice připouští, že v projednávané věci nejsou v žádosti francouzských orgánů o výměnu informací ani v rozhodnutí o uložení povinnosti jména fyzických osob, kterých se žádost týká, ale pouze název francouzské společnosti F, v níž byla provedena kontrola, na jejímž základě bylo zahájeno vyšetřování v souvislosti se skutečnými vlastníky, tedy fyzickými osobami přímo či nepřímo spjatými s touto společností, zdůrazňuje však, že účelem žádosti je právě zjistit jména těchto fyzických osob, které přímo či nepřímo vlastní nemovitý majetek ve Francii a jsou povinny jej přiznat. Stát dodává, že s ohledem na nedostatečnou spolupráci ze strany dotčené francouzské společnosti existuje důvodné podezření, že uvedené fyzické osoby nedodržují své daňové povinnosti, a francouzské orgány se proto snaží získat informace týkající se poplatníků, kteří sice nejsou identifikováni jménem, ale přesto přesně vymezeni. Navíc vzhledem k tomu, že společnost L vlastní nemovitost ve Francii a že mezi ní a společností F existují zjevné vazby, francouzské orgány podle státu jednoznačně prokázaly souvislost s daňovým šetřením ve Francii.
- 16 Stát ze shora uvedeného dovozuje, že francouzské orgány se mohly oprávněně obrátit na příslušný lucemburský orgán, aby získaly informace o totožnosti vlastníků lucemburské společnosti. Tvrdí, že uvedená žádost zjevně nepostrádá předpokládaný význam.
- 17 Stát klade důraz právě na pojem „předpokládaný význam“. Zdůrazňuje, že společnost F je daňově transparentní obchodní společnost zabývající se správou

nemovitostí a je v celém rozsahu vlastněna akciovou společností N založenou podle nizozemského práva, která je pak v plném rozsahu vlastněna společností L. Vzhledem k tomu, že francouzské právní předpisy ukládají právě fyzickým osobám povinnost přiznat příjmy z nemovitostí, které mají v přímém či nepřímém držení ve Francii, má stát za to, že u získaných informací lze význam předpokládat. Stát dodává, že by bylo nemyslitelné, aby se obchodní společnost pro správu nemovitostí mohla vyhnout povinnosti podat přiznání k dani z nemovitostí, které se nacházejí v jedné zemi, prostřednictvím jednoduché struktury, kdy by do druhé země umístila společnost nevyvíjející žádnou obchodní činnost (tzv. „shell company“) a založila třetí společnost v další zemi.

- 18 Na podporu předpokládaného významu informací, které si takto vyžádaly francouzské orgány, stát odkazuje na komentář k článku 26 Vzorové dohody OECD o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku, ve kterém se zaprvé upřesňuje, že *„žádost o informace nepředstavuje ‚lov na informace‘ z toho prostého důvodu, že neuvádí jméno ani adresu (nebo oboje) poplatníka, u něž je vedeno šetření nebo vyšetřování“*, nicméně dožadující stát by proto měl *„uvést další informace postačující k tomu, aby bylo možné zjistit totožnost poplatníka“*. Zadruhé tento komentář potvrzuje, že vyšetřování dané skupiny poplatníků je v souladu s požadavky čl. 26 odst. 1 Vzorové dohody, pokud respektuje předpokládaný význam, avšak je třeba, aby *„dožadující stát poskytl podrobný popis skupiny i skutečností a okolností, které vedly k podání žádosti, výklad rozhodného práva a toho, proč existuje podezření, že poplatníci, kterých se týká skupinová žádost, toto právo nedodržovali“*.
- 19 Pokud jde o čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16, stát tvrdí, že tato směrnice nerozlišuje mezi jmenovitou a individuální identifikací a zjistitelnou totožností. Žádné ustanovení směrnice tedy podle něj nezakazuje druhý přístup, podle kterého postačuje, aby bylo možné zjistit totožnost dotčené osoby. Kromě toho podle státu okolnost, že za účelem nepřímého určení fyzických osob je třeba projít přes tři společnosti, které se nacházejí ve třech různých státech s cílem zastřít skutečného vlastníka nemovitosti nacházející se ve Francii, není takové povahy, aby nemohl být předpokládán význam požadovaných informací.
- 20 Konečně má stát za to, že by bylo v tomto stádiu předčasné obrátit se na Soudní dvůr Evropské unie s odkazem na předpisy, kterými se provádí směrnice 2015/849 ze dne 20. května 2015 o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz (...), která mimo jiné zavedla v každém členském státě vnitrostátní mechanismus za účelem identifikace skutečných vlastníků, a směrnice 2018/822/EU ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním opatřením, která se mají oznamovat, jež vstoupí v platnost dne 1. července 2020 a kterou se doplňuje směrnice 2011/16 tak, že do ní zahrne skutečné vlastníky. Nově tedy bude v případě potřeby prováděno prostřednictvím kanálů mezi daňovými správami automatické a pravidelné oznamování skutečných vlastníků a v širším smyslu informací souvisejících s identifikačními údaji zprostředkovatelů a příslušných daňových poplatníků, včetně jejich jména, data a místa narození (v

případě fyzických osob), rezidenství pro daňové účely, a případně osob, které jsou přidruženými podniky příslušného daňového poplatníka.

止*□婊□念□啤□煙*血剝× 馳H公J儀J勻*□堀∴IV. Tvrzení odpůrkyně

- 21 Odpůrkyně připomíná, že podle rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018 je poplatníkem, kterého se týká žádost francouzských orgánů, francouzská společnost F. Odpůrkyně tvrdí, že vysvětlení podaná francouzskými daňovými orgány ohledně daňového účelu jsou ve zjevném rozporu s údaji o poplatníku, kterého se týká rozhodnutí o uložení povinnosti. Cílem žádosti o informace ve skutečnosti není objasnit daňovou situaci společnosti F, ale naopak určit jednu či více dosud neznámých fyzických osob, které měly oznámit, že prostřednictvím jedné či více společností, které se zaměřují na nemovitý majetek, vlastní nemovitost nacházející se ve Francii, avšak tuto právní povinnost nesplnily. Podle odpůrkyně tento „zjevný rozpor“ dosvědčuje, že v projednávané věci se francouzské daňové orgány s podporou ředitele pokusily o „lov na informace“.
- 22 Jinými slovy, požadované informace, konkrétně totožnost akcionářů a skutečných vlastníků odpůrkyně, se týkají právě osob, které měly francouzské daňové orgány ve své žádosti identifikovat nebo alespoň umožnit jejich identifikaci.
- 23 Odpůrkyně z toho dovozuje, že rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018 porušuje kritérium předpokládaného významu, a že tudíž sporné rozhodnutí o pokutě musí být zrušeno, protože bylo přijato na protiprávním základě.
- 24 Konečně odpůrkyně zpětně popisuje stav informací, které měla k dispozici v okamžiku podání žaloby, a informací, které má k dispozici v současné době za účelem posouzení předpokládaného významu žádosti francouzských orgánů. Klade důraz na vývoj informací, které jí byly sděleny v průběhu písemné i ústní výměny se státem, přičemž vzhledem k tomu, že nemá přístup k původní žádosti vydané francouzskými daňovými orgány, není schopna ověřit její skutečný obsah, takže se musí spokojit s nekonzistentními a stručnými vysvětleními ze strany státu.
- 25 Z tohoto důvodu žádá o položení předběžné otázky ohledně článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“). Právo na účinnou právní ochranu zaručené článkem 47 Listiny podle odpůrkyně vyžaduje, aby mohl účastník správního řízení předložit správní akt vyplývající z uplatňování unijního práva nestrannému soudu, aniž by výkon tohoto práva na účinnou právní ochranu znamenal, že pokud účastník správního řízení s opravným prostředkem neuspěje, bude mu uložena správní pokuta, nebo bude potvrzena platnost správní pokuty, která mu byla uložena, aniž měl předem přístup k minimálním informacím, které by mu umožnily zjistit předpokládaný význam informací, které jsou od něj požadovány rozhodnutím o uložení povinnosti.

V. Závěry Cour administrative (správní soud druhého stupně, Lucembursko)

- 26 [Správní] soud [druhého stupně] nesouhlasí s analýzou tribunal administratif (správní soud prvního stupně, Lucembursko), podle které přetrvává pochybnost o totožnosti poplatníka, kterého se týká žádost o informace, v jejímž důsledku nemají požadované informace předpokládaný význam.
- 27 Je pravda, že v rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018 je jako poplatník dotčený vyšetřováním francouzských orgánů uvedena pouze společnost F. V žádosti francouzských orgánů jsou krom toho uvedeny společnosti F i L jako právnické osoby, kterých se týká vyšetřování ve Francii jakožto společností vlastníčích nemovitý majetek nacházející se ve Francii, případně podíl ve společnosti vlastníci takový nemovitý majetek Z celkového obsahu žádosti ze dne 27. dubna 2017 tak vyplývá, že společnosti F a L jsou právnické osoby dotčené probíhajícím vyšetřováním francouzských orgánů. Uvedené vyšetřování se vyznačuje zvláštností vyplývající z francouzských předpisů, podle kterých přímé vlastnictví nemovitého majetku nacházejícího se ve Francii, případně vlastnictví podílů ve společnosti, která vlastní nemovitý majetek nacházející se ve Francii, zakládá povinnost fyzických osob, které jsou akcionáři, případně společníky nebo skutečnými vlastníky těchto společností, přiznat takové nepřímé držení nemovitého majetku.
- 28 Z toho vyplývá, že na rozdíl od závěru [správního] soudu [prvního stupně] v opačném smyslu a argumentace odpůrkyně, žádost o výměnu informací ze dne 27. dubna 2017 nepředstavuje „lov na informace“ prostřednictvím nesrovnalosti mezi osobami, kterých se skutečně týká probíhající vyšetřování francouzských orgánů, a daňovým účelem uvedeným v žádosti, takže nelze tvrdit, že by u požadovaných informací zjevně nebylo možné předpokládat žádný význam s ohledem na příslušného poplatníka, na případné informované třetí osoby a na sledovaný daňový účel.
- 29 Je ovšem třeba připomenout, že v žádosti o informace francouzské orgány neposkytly žádné informace o fyzických osobách, kterých se týká vyšetřování ve Francii, a omezily se na pouhé konstatování, že „francouzská daňová správa chce zjistit akcionáře a skutečné vlastníky společnosti L“.
- 30 V rozsudku ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, body 63 a 64), přitom Soudní dvůr vyložil čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 v tom smyslu, že „výraz ‚předpokládaný 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“, a „vlastnost ‚předpokládaného významu‘ požadovaných informací tudíž představuje podmínku žádosti o ně“.

- 31 Soudní dvůr rozhodl, že „dožádaný orgán musí dožadujícímu orgánu v zásadě důvěřovat a předpokládat, že žádost o informace, která je mu předložena, je v souladu s vnitrostátním právem dožadujícího orgánu i nezbytná pro účely jeho šetření“, ale že „[dožádaný orgán] musí nicméně ověřit, zda nejsou požadovány informace, u nichž nelze předpokládat žádný význam pro šetření vedené dožadujícím orgánem“. Soudní dvůr následně upřesnil, že je třeba vyjít z čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16, v němž jsou uvedeny prvky, které jsou pro účely této kontroly relevantní a mezi které „náležejí informace, které musí dožadující orgán poskytnout, a sice totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování, a daňový účel, 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“ (rozsudek ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 77, 78 a 79).
- 32 Je třeba dodat, že čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16 stanovuje jako jednu z minimálních informací, „které musí poskytnout dožadující orgán“, „totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování“.
- 33 Cour administrative (správní soud druhého stupně, Lucembursko) tudíž z relevantních ustanovení směrnice 2011/16 a rozsudku *Berlioz* dovozuje, že totožnost poplatníka, kterého se týká vyšetřování v dožadujícím členském státě, je informací, kterou musí příslušný orgán dožadujícího státu povinně poskytnout dožádanému státu za účelem odůvodnění předpokládaného významu požadovaných informací, pokud jde o dotčené zdanění a uvedený daňový účel. Pouze za této podmínky splňuje žádost o výměnu informací dožadujícího členského státu kritérium „předpokládaného významu“ a je v souladu s čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16, a tudíž zakládá povinnost dožádaného členského státu poskytnout spolupráci.
- 34 Žádost francouzských orgánů v projednávané věci neobsahuje jmenovitou a individuální identifikaci akcionářů a skutečných vlastníků společnosti L, ale týká se těchto osob jako skupiny osob označené obecně na základě společných kritérií vymezených příslušným orgánem dožadujícího státu.
- 35 Cour administrative (správní soud druhého stupně, Lucembursko) připomíná, že čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16 stanovuje jako jednu z minimálních informací, „které musí poskytnout dožadující orgán“, „totožnost osoby, u níž je vedeno šetření nebo vyšetřování“. Dodává, že ačkoli směrnice 2011/16 obsah této povinnosti identifikovat poplatníka, kterého se týká vyšetřování v dožadujícím státě, jinak neupřesňuje, se [správní] soud [druhého stupně] nemůže přiklonit k tvrzení navrhovatele, podle kterého stačí, aby byla totožnost zjistitelná.
- 36 Identifikace osoby totiž předpokládá uvedení prvků dostačujících k tomu, aby byla možná individualizace vylučující jakoukoli záměnu s jinou osobou.

- 37 Na základě tohoto obecně chápaného významu pojmu totožnost musí být podle uvedeného soudu čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16 vykládán v tom smyslu, že žádost o výměnu informací musí sama o sobě obsahovat dostatek informací, které umožní individuálně identifikovat jednoho nebo více poplatníků, kterých se týká vyšetřování v dožadujícím státě, a že nestačí, aby se žádost omezovala na uvedení společných prvků umožňujících určit větší či menší skupinu neidentifikovaných osob právě s cílem získat od dožádaného státu doplňující informace, které mu umožní v případě potřeby shromáždit veškeré informace potřebné k identifikaci příslušných poplatníků.
- 38 V této fázi by tak mohl tento zvláštní požadavek vyplývající z čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16 vést Cour administrative (správní soud druhého stupně, Lucembursko) k závěru, že individuální identifikace poplatníků, kterých se konkrétně týká vyšetřování vnitrostátní správy dožadujícího státu, ze strany dožadujícího státu představuje podmínku legality žádosti o výměnu informací a že taková žádost, která se omezuje na uvedení společných vlastností, jež umožní pouze vymezení okruhu osob sdílejících tyto vlastnosti, aniž by je individuálně identifikovala, není v souladu s uvedeným ustanovením.
- 39 Pokud jde o článek 26 Vzorové dohody OECD o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku a její komentář, Cour administrative (správní soud druhého stupně, Lucembursko) nejprve připomíná, že Soudní dvůr rozhodl v rozsudku Berlioz, že „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.“ (rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 67).
- 40 Cour administrative (správní soud druhého stupně, Lucembursko) nicméně uvádí, že tento komentář, jehož znění bylo přijato v roce 2005 a při vypracovávání směrnice 2011/16 mezi lety 2009 a 2011 bylo stále platné, v bodě 5 uvádí, že „*cílem koncepce ‚předpokládaného významu‘ je v co největší míře zajistit výměnu informací v oblasti daní, přičemž je jasně stanoveno, že smluvní státy nemohou ‚porádat lov na informace‘ ani požadovat informace, u nichž je málo pravděpodobné, že budou mít význam pro objasnění daňových záležitostí určitého daňového poplatníka*“. Tento bod komentáře tudíž odkazuje rovněž na „*určitého daňového poplatníka*“, což je pojem, který je paralelní k pojmu „daný poplatník“, který je použit v bodě 9 odůvodnění směrnice 2011/16. Na základě této paralely lze dospět k závěru, že po dobu vypracovávání směrnice 2011/16 byla i Vzorová dohoda založena na zásadním požadavku, aby dožadující stát identifikoval poplatníka dotčeného výměnou informací mezi dvěma státy.
- 41 Až prostřednictvím novelizace článku 26 Vzorové dohody a souvisejícího komentáře, která byla přijata Radou OECD dne 17. července 2012 a začleněna do Vzorové dohody v červnu 2014, byl do komentáře přidán bod 5.1, který

upřesňuje, že „žádost o informace nepředstavuje ‚lov na informace‘ z toho prostého důvodu, že neupřesňuje jméno ani adresu (nebo oboje) poplatníka, u něhož je vedeno šetření nebo vyšetřování. (...) Pokud nicméně dožadující stát neposkytne ani jméno, ani adresu (nebo oboje) poplatníka, u něhož je vedeno šetření nebo vyšetřování, musí dožadující stát poskytnout jiné informace dostačující k tomu, aby byla možná identifikace poplatníka“. Od stejné novelizace je v novém bodě 5.2 komentáře doplněno upřesnění, podle kterého [platí, že] „(...) pokud se žádost týká skupiny poplatníků, kteří nejsou individuálně identifikováni (...), je tedy nezbytné, aby dožadující stát poskytl podrobný popis skupiny i skutečností a okolností, které vedly k podání žádosti, výklad rozhodného práva a toho, proč existuje podezření, že poplatníci patřící do skupiny, kterých se týká žádost, toto právo nedodržovali, přičemž tento popis musí mít jasný skutkový základ“.

- 42 Cour administrative (správní soud druhého stupně, Lucembursko) však vyjadřuje vážné pochybnosti, že by mohla být novelizace komentáře Vzorové dohody z roku 2012/14 beze změny převzata při provádění směrnice 2011/16, pokud jde o určení poplatníků, u nichž je vedeno vyšetřování v dožadujícím státě, s ohledem na její pozdější uplatnění. Důvodem těchto pochybností je zejména skutečnost, že uvedení totožnosti poplatníka, u něhož je vedeno vyšetřování v dožadujícím státě, požadované v čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16, znamená zvláštní podmínku, jež není uvedena v textu článku 26 Vzorové dohody.
- 43 Podstatnější je, že zohlednění vývoje Vzorové dohody a jejího komentáře při výkladu směrnice má podle uvedeného soudu za následek rozšíření povinností členských států stanovených na půdě Rady přijetím směrnice 2011/16, neboť povinnost vyhovět žádosti o výměnu by podle něj vznikla v okamžiku předložení žádosti týkající se skupiny poplatníků, kteří nejsou individuálně identifikováni, a nikoli pouze v případě, že je v žádosti uvedena totožnost příslušného poplatníka. Jinými slovy by byla nově tatáž koncepce předpokládaného významu obsažená v původním textu směrnice 2011/16 – která je považována za podmínku legality žádosti o informace, kterou může v každém případě namítnout držitel požadovaných informací – považována za splněnou v případech, které nebylo dříve možné považovat za slučitelné s touto koncepcí, ačkoli se znění čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 nijak nezměnilo.
- 44 Cour administrative (správní soud druhého stupně, Lucembursko) má za to, že výklad čl. 1 odst. 1, článku 5 a čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 vyvolává pochybnosti ohledně požadavku identifikace poplatníka, u něž je vedeno vyšetřování v dožadujícím státě, jak je stanoven v čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16, při uplatňování kritéria předpokládaného významu informací požadovaných členským státem od jiného členského státu.
- 45 Cour administrative (správní soud druhého stupně, Lucembursko) dodává, že nemůže souhlasit s argumentací státu týkající se předčasnosti řízení o předběžné otázce. Cour administrative (správní soud druhého stupně, Lucembursko) totiž přísluší přezkoumat legalitu rozhodnutí o uložení povinnosti s ohledem na právní

situaci ke dni 28. února 2018. Sám stát přitom připouští, že shora uvedená směrnice 2015/849 byla provedena zákonem ze dne 13. ledna 2019, kterým se zřizuje rejstřík skutečných vlastníků, a že shora uvedená směrnice 2018/822 má vstoupit v platnost 1. července 2020. Stát se tudíž nemůže platně dovolávat ustanovení těchto dvou směrnic vzhledem k tomu, že tato ustanovení nevyvolávala vůči odpůrkyni k příslušným datům vydání dvou předmětných rozhodnutí v projednávané věci žádný účinek.

- 46 Je tudíž třeba položit Soudnímu dvoru první otázku, která se týká obsahu požadavku identifikace poplatníka, u něž je vedeno vyšetřování v dožadujícím státě, vyplývajícího ze směrnice 2011/16.
- 47 Dále pokud by Soudní dvůr uznal platnost žádosti o výměnu informací týkající se skupiny poplatníků, kteří nejsou individuálně identifikováni, vyvstane s odkazem na bod 5.2 komentáře k článku 26 Vzorové dohody OECD otázka, zda dodržení koncepce „předpokládaného významu“ znamená, že dožadující členský stát může za účelem určení neexistence „lovu na informace“, přestože nejsou dotčení poplatníci individuálně identifikováni, prokázat, že provádí cílené vyšetřování omezené skupiny osob, a nikoli pouhé vyšetřování v rámci obecného daňového dohledu a že se toto vyšetřování týká kontroly plnění konkrétní zákonné povinnosti. Jinými slovy, převezmeme-li formulaci obsaženou v bodě 5.2 komentáře k článku 26 Vzorové dohody OECD, je třeba položit druhou otázku, a to, zda kritérium „předpokládaného významu“ v případě žádosti týkající se skupiny osob vyžaduje, „aby dožadující stát poskytl podrobný popis skupiny i skutečností a okolností, které vedly k podání žádosti, výklad rozhodného práva a toho, proč existuje podezření, že poplatníci patřící do skupiny, kterých se týká žádost, toto právo nedodržovali, přičemž tento popis musí mít jasný skutkový základ“.
- 48 Konečně odpůrkyně navrhuje položit třetí otázku týkající se dodržení článku 47 Listiny. Řízení v projednávané věci v podstatě odpovídá řízení ve věci, ve které byl vydán rozsudek *Berlioz*, podle kterého má správní soud povinnost přezkoumat incidenčně platnost rozhodnutí o uložení povinnosti v rámci přezkumu rozhodnutí o uložení pokuty vydaného následně, pokud vnitrostátní právo nestanoví žádný přímý opravný prostředek proti rozhodnutí o uložení povinnosti. Odpůrkyně totiž podala tuto žalobu proti rozhodnutí o pokutě ze dne 6. srpna 2018, přičemž v jejím rámci zpochybňuje incidenčně platnost rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. února 2018.
- 49 Odpůrkyně se dozvěděla minimální informace o žádosti o výměnu informací podané francouzskými orgány až v rámci své žaloby a nebyla tudíž v takto pozdní fázi schopna posoudit platnost rozhodnutí o uložení povinnosti s plnou znalostí věci. Pokud by se však soudní rozhodnutí o zamítnutí její žaloby stalo pravomocným, byla by odpůrkyni uložena pokuta rozhodnutím ze dne 6. srpna 2018. Odpůrkyně tak oprávněně namítá skutečnost, že nikdy neměla k dispozici odpovídající lhůtu k tomu, aby se s plnou znalostí veškerých minimálních informací mohla rozhodnout splnit rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28.

února 2018 a tedy poskytnout řediteli požadované informace. Odpůrkyně vznáší relevantní otázku, zda právo na účinnou právní ochranu zakotvené v článku 47 Listiny nevyžaduje, aby v takové situaci, jako je situace dotčená v projednávané věci, byla držitelé informací v případě pravomocného uznání platnosti rozhodnutí o uložení povinnosti a rozhodnutí o uložení pokuty, která proti němu byla vydána, poskytnuta určitá lhůta k tomu, aby mohl splnit rozhodnutí o uložení povinnosti, a aby byla pokuta vymahatelná, pouze pokud držitel informací nesplnil příslušné rozhodnutí v takové lhůtě.

VI. Předběžné otázky

50 Cour administrative (správní soud druhého stupně, Lucembursko) předkládá Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o následujících předběžných otázkách:

1. Musí být čl. 20 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/16 vykládán v tom smyslu, že žádost o výměnu informací podaná orgánem dožadujícího členského státu, ve které jsou poplatníci, kterých se žádost o výměnu týká, definováni pouze na základě svého postavení akcionářů a skutečných vlastníků právnické osoby, aniž by tito poplatníci byli nejprve dožadujícím orgánem jmenovitě a individuálně identifikováni, je v souladu s požadavky na identifikaci stanovenými v uvedeném ustanovení?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku, musí být čl. 1 odst. 1 a článek 5 téže směrnice vykládány v tom smyslu, že dodržení koncepce „předpokládaného významu“ znamená, že orgán dožadujícího členského státu může za účelem určení neexistence „lovu na informace“, přestože nejsou dotčení poplatníci individuálně identifikováni, na základě jasných a dostatečných vysvětlení prokázat, že provádí cílené vyšetřování omezené skupiny osob, a nikoli pouhé vyšetřování v rámci obecného daňového dohledu a že je toto vyšetřování odůvodněno důvodnými pochybnostmi ohledně nesplnění konkrétní zákonné povinnosti?

3. Musí být článek 47 Listiny základních práv Evropské unie vykládán v tom smyslu, že pokud

– účastník správního řízení, kterému příslušný orgán dožádaného členského státu uložil peněžitou správní sankci za nesplnění správního rozhodnutí, kterým mu byla uložena povinnost poskytnout informace v rámci výměny informací mezi vnitrostátními daňovými správami podle směrnice 2011/16 a proti kterému nelze podle vnitrostátního práva dožádaného členského státu podat opravný prostředek, zpochybnil legalitu tohoto rozhodnutí incidenčně v rámci žaloby podané proti peněžité sankci a

– získal minimální informace stanovené v čl. 20 odst. 2 směrnice 2011/16 až během soudního řízení, které bylo zahájeno jeho žalobou proti uvedené sankci,

musí mu být poté, co byla incidenčně definitivně uznána platnost rozhodnutí o uložení povinnosti a rozhodnutí o uložení pokuty, která proti němu byla vydána,

poskytnuta odkladná lhůta k zaplacení pokuty, aby mohl poté, co se seznámil se skutečnostmi týkajícími se předpokládaného významu požadovaných informací pravomocně potvrzeného příslušným soudcem, splnit rozhodnutí o uložení povinnosti?

PRACOVNÍ DOKUMENT