

**Vec C-437/19**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

31. máj 2019

**Vnútroštátny súd:**

Cour administrative

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

23. máj 2019

**Odvolateľ:**

État du Grand-Duché de Luxembourg

**Odporkyňa:**

L

---

## **I. Predmet sporu a údaje o spore**

- 1 Listom z 28. februára 2018 riaditeľ Administration des contributions directes de Luxembourg (luxemburská správa pre priame dane) nariadil spoločnosti L (so sídlom v Luxembursku), aby jej poskytla určité informácie, a to v tomto znení:

*„... Dňa 27. apríla 2017 nám príslušný orgán francúzskej daňovej správy predložil žiadosť o informácie podľa smernice 2011/16..., ako aj daňového dohovoru medzi Luxemburskom a Francúzskom...*

...

*Právnickou osobou, ktorej sa žiadosť týka, je spoločnosť F so sídlom [vo Francúzsku].*

*Dovoľujem si Vás požiadať o poskytnutie nasledovných informácií a dokumentov za obdobie od 1. januára 2012 do 31. decembra 2016...*

- Uvedte, prosím, mená a adresy akcionárov spoločnosti L, ako aj mená a adresy priamych a nepriamych skutočných vlastníkov holdingovej spoločnosti, bez ohľadu na ďalšie zapojené subjekty, a rozdelenie kapitálu spoločnosti;
- Predložte kópiu záznamov z registra cenných papierov spoločnosti L.

... “ (ďalej len „rozhodnutie o uložení povinností“).

- 2 Francúzske orgány uviedli, že preverujú spoločnosť F (so sídlom vo Francúzsku), ktorá vykonáva činnosť prenájmu nehnuteľnosti v obci... (Francúzsko). Spoločnosť L je nielen nepriamou materskou spoločnosťou spoločnosti F (prostredníctvom spoločnosti založenej podľa holandského práva), ale aj priamou vlastníčkou inej nehnuteľnosti v tej istej obci vo Francúzsku. Francúzske orgány vysvetlili, že fyzické osoby, ktoré priamo alebo nepriamo vlastnia nehnuteľnosti nachádzajúce sa vo Francúzsku, majú k týmto nehnuteľnostiam oznamovaciu povinnosť, a že by chceli poznať akcionárov a ekonomických užívateľov výhod spoločnosti L.
- 3 Rozhodnutím zo 4. júna 2018 riaditeľ zamietol sťažnosť spoločnosti L, ktorá potom podala žalobu na tribunal administratif (správny súd, Luxembursko), o ktorej sa stále koná.
- 4 Dňa 6. augusta 2018 riaditeľ luxemburskej správy pre priame dane uložil spoločnosti L pokutu za nevykonanie rozhodnutia o uložení povinností.
- 5 Dňa 5. septembra 2018 spoločnosť L podala na tribunal administratif (správny súd) žalobu proti rozhodnutiu o uložení pokuty.

- 6 Rozsudkom z 18. decembra 2018 tribunal administratif (správny súd) vyhlásil žalobu za dôvodnú a zrušil rozhodnutie o uložení pokuty zo 6. augusta 2018.
- 7 Súd v podstate rozhodol, že rozhodnutie o uložení povinnosti je neplatné z dôvodu rozporu medzi totožnosťou daňovníka uvedenou v rozhodnutí o uložení povinnosti z 28. februára 2018 na jednej strane a vysvetlením, ktoré francúzske orgány poskytli v súvislosti s účelom, na aký sa dané informácie požadujú, na druhej strane, takže pretrváva pochybnosť o totožnosti daňovníka, ktorého sa žiadosť o informácie týka. Konkrétnejšie zdôraznil, že vysvetlenie uvedené v žiadosti o informácie z 27. apríla 2017 vedie k záveru, že prebiehajúce vyšetrovanie sa netýka spoločnosti F a jej vlastného zdaňovania, aj keď sa spomína v žiadosti o výmenu informácií ako osoba, voči ktorej sa vo Francúzsku vedie vyšetrovanie, ale skôr ekonomických užívateľov výhod – fyzických osôb – spoločnosti L, ktorí majú podľa francúzskej právnej úpravy oznamovaciu povinnosť vyplývajúcu z vlastníctva viacerých nehnuteľností nachádzajúcich sa na území Francúzska.
- 8 Návrhom podaným 21. decembra 2018 État du Grand-Duché de Luxembourg (Luxemburské veľkovojevodstvo) (ďalej len „štát“) podalo odvolanie proti tomuto rozsudku.

止\*□婁□念□醇□燻\*血剝× 勵H松J儀J勻\*□堀∴II. **Dotknuté ustanovenia**

### *Právo Únie*

#### *Charta základných práv Európskej únie*

- 9 Článok 47, nazvaný „Právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces“, stanovuje:

„Každý, koho práva a slobody zaručené právom Únie sú porušené, má za podmienok ustanovených v tomto článku právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom.

Každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom. Každý musí mať možnosť poradiť sa, obhajovať sa a nechať sa zastupovať.“

*Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS*

- 10 Odôvodnenie 9 znie:

„... Cieľom normy „predvídateľnej relevantnosti“ je zabezpečiť výmenu informácií v daňových záležitostiach v čo najväčšom rozsahu a súčasne spresniť,

že členské štáty sa nemôžu angažovať v nenáležitom vyhľadávaní informácií (fishing expeditions) alebo požadovať informácie, v ktorých prípade je nepravdepodobné, že budú relevantné v súvislosti s daňovými záležitosťami daného platiteľa dane. Keďže článok 20 tejto smernice obsahuje procesné požiadavky, tieto ustanovenia je potrebné vykladať voľne, aby sa nenarúšala efektívna výmena informácií“.

11 Článok 1, nazvaný „Predmet úpravy“, stanovuje:

„1. Touto smernicou sa ustanovujú pravidlá a postupy vzájomnej spolupráce členských štátov s cieľom vymieňať si informácie, ktoré sú predvídateľne relevantné pre správu a vynucovanie vnútroštátnych právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní uvedených v článku 2. ...“

12 Článok 5, nazvaný „Postup pri výmene informácií na požiadanie“, stanovuje:

„Na žiadosť dožadujúceho orgánu dožiadaný orgán oznamuje dožadujúcemu orgánu všetky informácie uvedené v článku 1 ods. 1, ktoré má alebo ktoré získa na základe administratívnych zisťovaní.“

13 Článok 20, nazvaný „Štandardné formuláre a elektronické formáty“, stanovuje:

„1. ...

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

- a) totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu;
- b) daňový účel, na ktorý sa informácie požadujú.

Dožadujúci orgán môže v známom rozsahu a v súlade s medzinárodným vývojom poskytnúť meno a adresu každej osoby, v súvislosti s ktorou sa predpokladá, že má požadované informácie, ako aj akýkoľvek prvok, ktorý môže dožiadanému orgánu uľahčiť zber informácií. ...“

### 止\*□婁□念□醇□燻\*血剗× 颯H公J儀J勻\*□堀∴III. Stanovisko odvolateľa

14 Štát spochybňuje, že by požadované informácie boli zjavne úplne zbavené predvídateľnej relevantnosti vzhľadom na dotknutého daňovníka, prípadne informované tretie osoby a sledovaný daňový účel. Obzvlášť vytyka súdu jeho názor, že pretrváva pochybnosť o totožnosti daňovníkov, ktorých sa žiadosť týka. Tvrdí, že vysvetlenie uvedené v žiadosti francúzskych orgánov umožňuje identifikovať dotknuté osoby v rozsahu, v akom sa táto žiadosť týka zdanenia ekonomických užívateľov výhod – fyzických osôb – spoločnosti L, ktorí majú podľa francúzskej právnej úpravy oznamovaciu povinnosť vyplývajúcu z priameho alebo nepriameho vlastníctva nehnuteľností vo Francúzsku.

- 15 Štát síce pripúšťa, že v prejednávanej veci sa v žiadosti o výmenu informácií ani v rozhodnutí o uložení povinnosti neuvádzajú mená fyzických osôb, ktorých sa žiadosť týka, ale len meno francúzskej spoločnosti F, v prípade ktorej kontrolné konanie viedlo k zahájeniu vyšetrovania v súvislosti s užívateľmi výhod – fyzickými osobami priamo alebo nepriamo spojenými s touto spoločnosťou, zdôrazňuje však, že účelom žiadosti je práve určiť mená týchto fyzických osôb, ktoré sú povinné oznámiť všetky nehnuteľnosti, ktoré priamo alebo nepriamo vlastní vo Francúzsku. Dodáva tiež, že vzhľadom na neexistenciu spolupráce zo strany francúzskej spoločnosti existujú pádne dôvody domnievať sa, že tieto fyzické osoby si nesplnili svoje daňové povinnosti, a francúzske orgány sa tak snažia získať informácie o daňovníkoch, ktorí síce nie sú identifikovaní menom, avšak sú jasne vymedzení. Okrem toho vzhľadom na nehnuteľnosť vo Francúzsku vo vlastníctve spoločnosti L a vzhľadom na zjavné väzby tejto spoločnosti so spoločnosťou F francúzske orgány podľa štátu jasne preukázali súvislosť s daňovým vyšetrovaním vo Francúzsku.
- 16 Štát z toho vyvodzuje, že francúzske orgány sa môžu legitímne obrátiť na príslušný luxemburský orgán s cieľom získať informácie o totožnosti vlastníkov luxemburskej spoločnosti. Tvrdí, že túto žiadosť nemožno posúdiť ako žiadosť, ktorá je zjavne bez akejkoľvek predvídateľnej relevantnosti.
- 17 Štát kladie dôraz na pojem „predvídateľná relevantnosť“. Zdôrazňuje, že spoločnosť F je realitnou spoločnosťou podľa občianskeho práva, ktorá je daňovo transparentná a v 100 % vlastníctve akciovej spoločnosti N založenej podľa holandského práva, ktorá je zas v 100 % vlastníctve spoločnosti L. Keďže francúzska právna úprava presne ukladá fyzickým osobám povinnosť priznať príjmy z nehnuteľností, ktoré majú v priamom alebo nepriamom vlastníctve vo Francúzsku, štát sa domnieva, že požadované informácie sú predvídateľne relevantné. Dodáva, že je nemysliteľné, aby sa realitná spoločnosť podľa občianskeho práva mohla prostredníctvom jednoduchej štruktúry, umiestnením finančnej spoločnosti osobitného účelu do druhej krajiny a založením tretej spoločnosti v ďalšej krajine, vyhýbať daňovým oznamovacím povinnostiam vyplývajúcim z vlastníctva nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v prvej krajine.
- 18 Štát na podporu predvídateľnej relevantnosti informácií požadovaných francúzskymi orgánmi odkazuje na komentár k článku 26 Modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku, ktorý v prvom rade spresňuje, že *žiadosť o informácie nepredstavuje nenáležité vyhľadávanie informácií len preto, že sa v nej neuvádza meno alebo adresa (alebo oboje) daňovníka, voči ktorému sa vedie prešetrovanie alebo vyšetrovanie*“, dožadujúci štát však v takom prípade musí *„uviesť ďalšie doplňujúce informácie dostatočné na to, aby umožnili identifikovať daňovníka“*. V druhom rade tento komentár potvrdzuje, že vyšetrovanie danej skupiny daňovníkov je v súlade s požiadavkami článku 26 ods. 1 modelovej zmluvy, pokiaľ spĺňa normu predvídateľnej relevantnosti, je však potrebné, aby *„dožadujúci štát poskytol podrobný opis skupiny, ako aj skutočnosti a okolnosti, ktoré viedli k žiadosti, vysvetlenie uplatniteľného zákona a dôvody, prečo existuje domnienka, že daňovníci, ktorých sa žiadosť týka, nerešpektovali tento zákon“*.



- 19 Pokiaľ ide o článok 20 ods. 2 bod a) smernice 2011/16, štát tvrdí, že smernica nerozlišuje medzi menovitou identifikáciou a určiteľnou totožnosťou. Smernica preto nijako nezakazuje druhý prístup, podľa ktorého stačí, aby bolo možné určiť totožnosť dotknutej osoby. Okrem toho podľa názoru štátu skutočnosť, že nepriamo určenie fyzických osôb sa musí vykonať cez tri spoločnosti usadené v troch rôznych štátoch s cieľom zakryť skutočného vlastníka nehnuteľnosti vo Francúzsku, nemôže brániť predvídateľne relevantnej súvislosti požadovaných informácií.
- 20 Štát sa napokon domnieva, že v tomto štádiu je predčasné predložiť vec Súdnemu dvoru, pričom odkazuje na prebratie smernice 2015/849 z 20. mája 2015 o predchádzaní využívaniu finančného systému na účely prania špinavých peňazí..., ktorou sa, okrem iného, v každom členskom štáte zavádza vnútroštátny mechanizmus s cieľom identifikovať konečných užívateľov výhod, a prebratie smernice 2018/822/EÚ z 25. mája 2018, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu, ktorá nadobudne účinnosť 1. júla 2020, ktorými sa dopĺňa smernica 2011/16 zahrnutím konečných užívateľov výhod. Oznamovanie konečných užívateľov výhod a v širšom zmysle slova aj informácií týkajúcich sa identifikácie dotknutých sprostredkovateľov a daňovníkov, vrátane ich mena/názvu, dátumu a miesta narodenia (v prípade fyzických osôb), daňovej rezidencie a v relevantných prípadoch osôb, ktoré sú pridruženými podnikmi dotknutého daňovníka, sa tak bude odteraz uskutočňovať automaticky a pravidelne prostredníctvom kanálov medzi daňovými správami.

#### 止\*□婁□念□醇□燻\*血剗\*勳H佂J儀J勻\*□堀∴IV. Stanovisko odporkyne

- 21 Odporkyňa pripomína, že v rozhodnutí o uložení povinnosti z 28. februára 2018 sa uvádza, že daňovníkom, ktorého sa žiadosť francúzskych orgánov týka, je francúzska spoločnosť F. Tvrdí, že vysvetlenie, ktoré francúzske daňové orgány poskytli v súvislosti s daňovým účelom, je v zjavnom rozpore s označením predmetného daňovníka v rozhodnutí o uložení povinnosti. Za žiadosťou o informácie v skutočnosti nestojí snaha objasniť daňovú situáciu spoločnosti F, ale naopak identifikovať jednu alebo viacero doposiaľ neznámych fyzických osôb, ktoré boli povinné oznámiť, že prostredníctvom jednej alebo viacerých realitných spoločností vlastní nehnuteľnosť nachádzajúcu sa vo Francúzsku, pričom si túto zákonnú povinnosť nespĺnili. Podľa odporkyne tento „zjavný rozpor“ svedčí o snahe francúzskych daňových orgánov o nenáležité vyhľadávanie informácií, v prejednávanej veci podporené uvedeným riaditeľom.
- 22 Inými slovami, požadované informácie, konkrétne totožnosť akcionárov a skutočných vlastníkov odporkyne, sa týkajú práve osôb, ktoré francúzske daňové orgány mali vo svojej žiadosti identifikovať alebo prinajmenšom umožniť ich identifikáciu.

- 23 Odporkyňa z toho vyvodzuje, že rozhodnutie o uložení povinnosti z 28. februára 2018 porušuje kritérium predvídateľnej relevantnosti, takže sporné rozhodnutie o uložení pokuty musí byť zrušené z dôvodu jeho prijatia na nezákonnom základe.
- 24 Odporkyňa napokon opisuje stav informácií, ktorými disponovala v čase podania svojej žaloby, a informácií, ktorými disponuje v súčasnosti, s cieľom posúdiť predvídateľnú relevantnosť žiadosti francúzskych orgánov. Poukazuje na vývoj informácií, ktoré jej boli oznamované v priebehu písomnej aj ústnej komunikácie so štátom, pričom vzhľadom na to, že nemá prístup k pôvodnej žiadosti zaslanej francúzskymi daňovými orgánmi, nemôže overiť jej skutočný obsah, takže sa musí pridržať nekonzistentných a lakonických vysvetlení poskytnutých zo strany štátu.
- 25 Navrhuje položiť v tejto súvislosti prejudiciálnu otázku týkajúcu sa článku 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“). Podľa odporkyne právo na účinný prostriedok nápravy zaručené článkom 47 Charty vyžaduje, aby účastník správneho konania mohol postúpiť akt vyplývajúci z vykonania práva Únie nezávislému súdu bez toho, aby uplatnenie tohto práva na účinný prostriedok nápravy nieslo v sebe riziko, že v prípade nepriaznivého výsledku pre účastníka správneho konania bude tomuto uložená alebo zachovaná správna pokuta, hoci bola prijatá bez toho, aby účastník mohol mať predtým prístup k minimálnym informáciám umožňujúcim mu konštatovať predvídateľnú relevantnosť informácií, ktoré sa od neho požadujú na základe rozhodnutia o uložení povinnosti.

#### **V. Posúdenie Cour administrative (Odvolací správny súd, Luxembursko)**

- 26 Odvolací súd nesúhlasí s analýzou tribunal administratif (správny súd), podľa ktorej pretrvávajú pochybnosti o totožnosti daňovníka, ktorého sa žiadosť o informácie týka, vyvolávajúca neistotu, ktorá zbavuje požadované informácie akejkolvek predvídateľnej relevantnosti.
- 27 Je pravda, že v rozhodnutí o uložení povinnosti z 28. februára 2018 sa ako jediný daňovník dotknutý vyšetrovaním vedeným francúzskymi orgánmi uvádza spoločnosť F. Okrem toho tak spoločnosť F, ako aj spoločnosť L figurujú v žiadosti francúzskych orgánov ako právnické osoby, voči ktorým sa vo Francúzsku vedie vyšetrovanie ako voči spoločnostiam, ktoré vlastní nehnuteľnosti vo Francúzsku, alebo dokonca podiel v spoločnosti vlastniacej takéto nehnuteľnosti. Z celkového obsahu žiadosti z 27. apríla 2017 tak vyplýva, že spoločnosti F a L sú právnickými osobami, ktorých sa týka prebiehajúce vyšetrovanie vedené francúzskymi orgánmi. Toto vyšetrovanie sa vyznačuje zvláštnosťou vyplývajúcou z francúzskej právnej úpravy, podľa ktorej z priameho vlastníctva nehnuteľností vo Francúzsku, či dokonca z vlastníctva podielov spoločnosti, ktorá vlastní nehnuteľnosti nachádzajúce sa vo Francúzsku, vyplýva fyzickým osobám, ktoré sú akcionármi a ekonomickými užívateľmi výhod týchto

spoločností, vznik oznamovacej povinnosti k tomuto nepriamemu vlastníctvu nehnuteľností.

- 28 Z toho vyplýva, že v rozpore s opačným záverom súdu a s argumentáciou odporkyne žiadosť o výmenu informácií z 27. apríla 2017 nenáležite nevyhľadáva informácie pri existencii rozporu medzi osobami, voči ktorým je francúzskymi orgánmi skutočne vedené vyšetrowanie, a daňovým účelom uvedeným v žiadosti, takže požadované informácie zjavne nie sú úplne zbavené predvídateľnej relevantnosti vzhľadom na dotknutého daňovníka, prípadne informované tretie osoby a sledovaný daňový účel.
- 29 Treba však pripomenúť, že francúzske orgány v žiadosti o informácie neuviedli nijakú informáciu o fyzických osobách, voči ktorým vo Francúzsku prebieha vyšetrowanie, pričom sa obmedzili len na informáciu, že „francúzska daňová správa by chcela poznať akcionárov a ekonomických užívateľov výhod spoločnosti L“.
- 30 Súdny dvor však v rozsudku zo 16. mája 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, body 63 a 64), vykladal článok 1 ods. 1 a článok 5 smernice 2011/16 v tom zmysle, že „pojmy ‚predvídateľne relevantné‘ opisujú vlastnosť, ktorou musia požadované informácie disponovať. Povinnosť, ktorú má dožiadaný orgán podľa článku 5 smernice 2011/16, spolupracovať s dožadujúcim orgánom sa nevzťahuje na oznámenie informácií, ktoré nemajú túto vlastnosť“, takže „vlastnosť ‚predvídateľnej relevantnosti‘ požadovaných informácií predstavuje podmienku žiadosti, ktorá sa ich týka“.
- 31 Súdny dvor rozhodol, že „dožiadaný orgán musí v zásade dôverovať dožadujúcemu orgánu a predpokladať, že žiadosť o informácie, ktorá mu bola predložená, je v súlade s vnútroštátnym právom dožadujúceho orgánu a zároveň nevyhnutná pre potreby jeho zisťovania“, avšak „musí preto overiť, či požadované informácie nie sú úplne zbavené predvídateľnej relevantnosti na účely zisťovania vedeného dožadujúcim orgánom“. Súdny dvor ďalej upresnil, že je potrebné odkázať na článok 20 ods. 2 smernice 2011/16, v ktorom sú uvedené relevantné prvky na účely tejto kontroly, ktoré „zahŕňajú informácie, ktoré musia byť poskytnuté dožadujúcim orgánom, konkrétne totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrowaniu a daňový účel, na ktorý sa informácie požadujú, a na druhej strane v prípade potreby kontaktné údaje každej osoby, v súvislosti s ktorou sa predpokladá, že má požadované informácie, ako aj akýkoľvek prvok, ktorý môže dožiadanému orgánu uľahčiť zber informácií“ (rozsudok zo 16. mája 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, body 77, 78 a 79).
- 32 Treba pripomenúť, že článok 20 ods. 2 smernice 2011/16 definuje ako jednu z minimálnych informácií, „ktoré má poskytnúť dožadujúci orgán“, vo svojom bode a) „totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrowaniu“.
- 33 Cour administrative (Odvolací správny súd) teda vyvodil z relevantných ustanovení smernice 2011/16 a z rozsudku *Berlioz* záver, že totožnosť daňovníka,



voči ktorému sa v dožadujúcom členskom štáte vedie vyšetrovanie, je informáciou, ktorú musí príslušný orgán dožadujúceho štátu povinne poskytnúť dožiadanému štátu, aby odôvodnil predvídateľnú relevantnosť požadovaných informácií z hľadiska predmetného zdanenia a uvádzaného daňového účelu. Iba pod touto podmienkou žiadosť dožadujúceho členského štátu o výmenu informácií spĺňa kritérium „predvídateľnej relevantnosti“ a požiadavky článku 20 ods. 2 smernice 2011/16 a vedie k vzniku povinnosti dožiadaného členského štátu spolupracovať.

- 34 V prejednávanej veci žiadosť francúzskych orgánov neobsahuje menovitú a individuálnu identifikáciu akcionárov a skutočných vlastníkov spoločnosti L, ale poukazuje na tieto osoby ako na skupinu osôb, na ktoré sa vzťahuje súhrnné označenie na základe spoločných kritérií vymedzených príslušným orgánom dožadujúceho štátu.
- 35 Cour administrative (Odvolací správny súd) pripomína, že článok 20 ods. 2 smernice 2011/16 definuje ako jednu z minimálnych informácií, „ktoré má poskytnúť dožadujúci orgán“, vo svojom bode a) „totožnosť osoby, ktorá sa podrobuje prešetreniu alebo vyšetrovaniu“. Dopĺňa, že hoci sa obsah tejto povinnosti identifikovať daňovníka, voči ktorému sa v členskom štáte vedie vyšetrovanie, v smernici 2011/16 inak nespresňuje, odvolací súd nemôže súhlasiť s odvolateľom, ktorý tvrdí, že stačí, aby bolo možné určiť totožnosť.
- 36 Identifikácia osoby totiž predpokladá uvedenie dostatočných informácií, ktoré umožňujú jednoznačnú identifikáciu vylučujúcu akúkoľvek zámenu s inou osobou.
- 37 Na základe tohto všeobecného chápania pojmu totožnosť sa má článok 20 ods. 2 bod a) smernice 2011/16 vykladať v tom zmysle, že už samotná žiadosť o výmenu informácií musí obsahovať dostatočné údaje umožňujúce individuálne identifikovať daňovníka alebo daňovníkov, voči ktorým sa v dožadujúcom štáte vedie vyšetrovanie, pričom nestačí, aby sa žiadosť obmedzila len na poskytnutie všeobecných informácií umožňujúcich určiť viac či menej širokú skupinu neidentifikovaných osôb, a to všetko s cieľom presne získať od dožiadaného štátu doplňujúce informácie, ktoré mu v prípade potreby umožnia zhromaždiť všetky informácie na účely identifikácie dotknutých daňovníkov.
- 38 Cour administrative (Odvolací správny súd) tak môže v tomto štádiu na základe tejto osobitnej požiadavky vyplývajúcej z článku 20 ods. 2 bodu a) smernice 2011/16 dospieť k záveru, že individuálna identifikácia daňovníkov dožadujúcim štátom, voči ktorým jeho vnútroštátny správny orgán vedie konkrétne vyšetrovanie, predstavuje podmienku zákonnosti žiadosti o výmenu informácií a že taká žiadosť, ktorá sa obmedzuje na uvedenie spoločných charakteristík umožňujúcich vymedziť len okruh osôb, ktoré sa vyznačujú týmito spoločnými charakteristikami, bez ich individuálnej identifikácie nie je v súlade s týmto ustanovením.

- 39 Pokiaľ ide o článok 26 Modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku a komentár k nemu, Cour administrative (Odvolací správny súd) predovšetkým pripomína, že Súdny dvor v rozsudku Berlioz rozhodol, že „tento pojem predvídateľnej relevantnosti odráža pojem použitý v článku 26 vzorovej daňovej dohody OECD o príjmoch a majetku tak z dôvodu podobnosti použitých pojmov, ako aj z dôvodu odkazu na dohovory OECD v odôvodnení návrhu smernice Rady KOM(2009) 29 v konečnom znení z 2. februára 2009 o administratívnej spolupráci v oblasti daní, ktorý viedol k prijatiu smernice 2011/16“ (rozsudok zo 16. mája 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 67).
- 40 Cour administrative (Odvolací správny súd) však uvádza, že tento komentár vo svojom znení prijatom v roku 2005 a stále platnom v období rokov 2009 – 2011, kedy sa vypracovávala smernica 2011/16, vo svojom bode 5 spresňoval, že „*cieľom normy ‚predvídateľnej relevantnosti‘ je zabezpečiť výmenu informácií v daňových záležitostiach v čo najväčšom rozsahu a súčasne spresniť, že členské štáty nemôžu ‚vykonávať nenáležité vyhľadávanie informácií‘ alebo požadovať informácie, v ktorých prípade je málo pravdepodobné, že sú relevantné na objasnenie daňových záležitostí určitého platiteľa dane‘. Tento bod komentára teda tiež odkazuje na ‚určitého platiteľa dane‘, čo je pojem paralelný s pojmom ‚daný platiteľ dane‘ použitým v odôvodnení 9 smernice 2011/16. Táto paralela umožňuje dospieť k záveru, že v období, kedy sa vypracovávala smernica 2011/16, sa modelová zmluva zakladala aj na zásadnej požiadavke, aby dožadujúci štát identifikoval daňovníka, ktorého sa týka výmena informácií medzi dvomi štátmi.*
- 41 Bod 5.1, ktorý spresňuje, že „*žiadosť o informácie nepredstavuje nenáležité vyhľadávanie informácií len preto, že sa v nej neuvádza meno alebo adresa (alebo oboje) daňovníka, voči ktorému sa vedie prešetrovanie alebo vyšetrovanie. ... Ak však dožadujúci štát neuvedie meno alebo adresu (alebo oboje) daňovníka, voči ktorému sa vedie vyšetrovanie alebo prešetrovanie, dožadujúci štát musí uviesť ďalšie doplňujúce informácie dostatočné na to, aby umožnili identifikovať daňovníka‘*“, bol do komentára doplnený až prostredníctvom aktualizácie článku 26 modelovej zmluvy a príslušného komentára, ktorú schválila Rada OECD 17. júla 2012 a zahrnula do modelovej zmluvy v júli 2014. Rovnako tak nový bod 5.2, doplnený v čase prijatia tej istej aktualizácie, poskytuje objasnenie, podľa ktorého „*... ak sa žiadosť týka skupiny daňovníkov, ktorí nie sú individuálne identifikovaní..., je teda potrebné, aby dožadujúci štát poskytol podrobný popis skupiny, ako aj skutočnosti a okolnosti, ktoré viedli k žiadosti, vysvetlenie uplatniteľného zákona a dôvody, prečo existuje domnienka, že daňovníci patriaci do skupiny, ktorých sa žiadosť týka, nerešpektovali tento zákon, podložené jasným skutkovým základom‘*“.
- 42 Cour administrative (Odvolací správny súd) má však vážne pochybnosti, či je možné prevziať aktualizáciu komentára k modelovej zmluve z roku 2012/14 ako takú do uplatnenia smernice 2011/16, pokiaľ ide o určenie daňovníkov, voči ktorým sa v dožadujúcom štáte vedie vyšetrovanie, vo vzťahu k jej neskoršiemu uplatňovaniu. Pochybuje o tom najmä z dôvodu, že uvedenie totožnosti

daňovníka, voči ktorému sa v členskom štáte vedie vyšetrovanie, ako požaduje článok 20 ods. 2 bod a) smernice 2011/16, predstavuje osobitnú podmienku, ktorá sa v znení článku 26 modelovej zmluvy neuvádza.

- 43 Čo je podstatnejšie, zohľadnenie vývoja modelovej zmluvy a komentára k nej vo výklade smernice by malo za následok rozšírenie povinností členských štátov dohodnutých v Rade prostredníctvom prijatia smernice 2011/16, a to v rozsahu, v akom by povinnosť vyhovieť žiadosti o výmenu informácií vznikla v momente, keď sa žiadosť týka skupiny daňovníkov, ktorí nie sú individuálne identifikovaní, a nie iba vtedy, keď sa v žiadosti uvádza totožnosť dotknutého daňovníka. Inak povedané, tá istá norma predvídateľnej relevantnosti obsiahnutá v pôvodnom znení smernice 2011/16 – ktorá sa považuje za podmienku zákonnosti žiadosti o informácie, na ktorú sa môže držiteľ požadovaných informácií v každom prípade odvolávať – by sa odteraz považovala za splnenú v prípadoch, ktoré sa predtým nemohli považovať za prípady v súlade s touto normou, hoci znenie článku 20 ods. 2 smernice 2011/16 ostalo nezmenené.
- 44 Cour administrative (Odvolací správny súd) sa domnieva, že v rámci uplatnenia kritéria predvídateľnej relevantnosti informácií, ktoré jeden členský štát požaduje od iného členského štátu, výklad článku 1 ods. 1, článku 5 a článku 20 ods. 2 smernice 2011/16 vyvoláva pochybnosti týkajúce sa existencie identifikácie daňovníka, voči ktorému sa v dožadujúcom štáte vedie vyšetrovanie, ako ju stanovuje článok 20 ods. 2 bod a) smernice 2011/16.
- 45 Cour administrative (Odvolací správny súd) dodáva, že nemožno súhlasiť s argumentáciou štátu týkajúcou sa predčasnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Je totiž úlohou Cour administrative (Odvolací správny súd), aby posúdil zákonnosť rozhodnutia o uložení povinnosti z hľadiska právneho stavu existujúceho k 28. februáru 2018. Samotný štát pritom pripúšťa, že vyššie uvedená smernica 2015/849 bola prebratá zákonom z 13. januára 2019 o zriadení registra konečných užívateľov výhod a dátum nadobudnutia účinnosti vyššie uvedenej smernice 2018/822 je stanovený na 1. júla 2020. Štát sa preto nemôže právoplatne odvolávať na ustanovenia týchto dvoch smerníc, keďže v čase prijatia oboch rozhodnutí dotknutých v prejednávanej žalobe nemali ešte voči odporkyni nijaký účinok.
- 46 Preto je potrebné predložiť Súdnemu dvoru prvú otázku týkajúcu sa obsahu požiadavky identifikácie daňovníka, voči ktorému sa v dožadujúcom štáte vedie vyšetrovanie, ktorá vyplýva zo smernice 2011/16.
- 47 Ďalej, ak Súdny dvor uzná platnosť žiadosti o výmenu informácií týkajúcej sa skupiny daňovníkov, ktorí nie sú individuálne identifikovaní, s odkazom na článok 5.2 komentára k článku 26 modelovej zmluvy OECD následne vznikne otázka, či splnenie normy predvídateľnej relevantnosti znamená, že dožadujúci členský štát môže na účely preukázania neexistencie nenáležitého vyhľadávania informácií napriek chýbajúcej individuálnej identifikácii dotknutých daňovníkov poukazať na to, že vedie cielené vyšetrovanie v súvislosti s vymedzenou skupinou

osôb a nie jednoducho len všeobecné vyšetrowanie v rámci daňového dohľadu a že toto vyšetrowanie sa týka kontroly splnenia konkrétnej zákonnej povinnosti. Inak povedané a na účely prevzatia formulácie uvedenej v bode 5.2 komentára k článku 26 modelovej zmluvy OECD, druhou otázkou, ktorú treba položiť, je otázka, či v prípade žiadosti týkajúcej sa skupiny osôb kritérium predvídateľnej relevantnosti vyžaduje, „aby dožadujúci štát poskytol podrobný popis skupiny, ako aj skutočnosti a okolnosti, ktoré viedli k žiadosti, vysvetlenie uplatniteľného zákona a dôvody, prečo existuje domnienka, že daňovníci patriaci do skupiny, ktorých sa žiadosť týka, nerešpektovali tento zákon, podložené jasným skutkovým základom“.

- 48 Napokon odporkyňa navrhuje položiť tretiu otázku týkajúcu sa dodržania článku 47 Charty. Táto žaloba v podstate zodpovedá žalobe vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok Berlioz, podľa ktorého správny súd je povinný incidenčne preskúmať platnosť rozhodnutia o uložení povinnosti v rámci žaloby podanej proti rozhodnutiu o uložení pokuty, ktoré bolo prijaté v nadväznosti na rozhodnutie o uložení povinnosti, ak vnútroštátne právo neupravuje nijaký priamy opravný prostriedok proti rozhodnutiu o uložení povinnosti. Odporkyňa totiž podala túto žalobu proti rozhodnutiu o uložení pokuty zo 6. augusta 2018 a v rámci nej incidenčne napáda platnosť rozhodnutia o uložení povinnosti z 28. februára 2018.
- 49 Odporkyňa sa dozvedela minimálne informácie o žiadosti francúzskych orgánov o výmenu informácií až v rámci svojej žaloby, a teda až v tomto neskorom štádiu mohla so znalosťou veci preskúmať platnosť rozhodnutia o uložení povinnosti. Keďže však súdne rozhodnutie, ktorým bola jej žaloba zamietnutá, nadobudlo právoplatnosť, žalobkyni bola rozhodnutím zo 6. augusta 2018 uložená pokuta. Oprávnené tak kritizuje skutočnosť, že vôbec nemala k dispozícii primeranú lehotu na to, aby sa s plnou znalosťou všetkých minimálnych informácií rozhodla podriadiť rozhodnutiu o uložení povinnosti poskytnutím požadovaných informácií riaditeľovi. Odporkyňa predkladá relevantnú otázku, či právo na účinný prostriedok nápravy zakotvené v článku 47 Charty nemá znamenať, že v situácii, o akú ide v prejednávanej veci, a v nadväznosti na prípadné definitívne uznanie platnosti rozhodnutia o uložení povinnosti a rozhodnutia o uložení pokuty voči držiteľovi informácií musí byť tomuto držiteľovi poskytnutá určitá lehota na to, aby mohol vyhovieť rozhodnutiu o uložení povinnosti, pričom pokuta by mohla nadobudnúť splatnosť až v prípade, ak držiteľ nesplnil svoju povinnosť v danej lehote.

## VI. Prejudiciálne otázky

- 50 Cour administrative (Odvolací správny súd) žiada, aby Súdny dvor rozhodol o týchto prejudiciálnych otázkach:
1. Má sa článok 20 ods. 2 bod a) smernice 2011/16 vykladať v tom zmysle, že žiadosť o informácie predložená orgánom dožadujúceho štátu, v ktorej sú daňovníci dotknutí žiadosťou o výmenu informácií vymedzená na základe ich



samotného postavenia akcionára a ekonomického užívateľa výhod právnickej osoby bez toho, aby dožadujúci orgán predtým menovite a individuálne identifikoval týchto daňovníkov, je v súlade s požiadavkami identifikácie zakotvenými v tomto ustanovení?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Má sa článok 1 ods. 1 a článok 5 smernice 2011/16 vykladať v tom zmysle, že splnenie normy predvídateľnej relevantnosti znamená, že orgán dožadujúceho štátu sa môže na účely preukázania neexistencie nenáležitého vyhľadávania informácií napriek chýbajúcej individuálnej identifikácii dotknutých daňovníkov opierať na základe jasných a dostatočných vysvetlení o skutočnosť, že vedie ciele vyšetrenie v súvislosti s vymedzenou skupinou osôb a nie jednoducho len všeobecné vyšetrenie v rámci daňového dohľadu a že toto vyšetrenie je odôvodnené dôvodnými podozreniami, že došlo k nesplneniu konkrétnej zákonnej povinnosti?

3. Má sa článok 47 Charty základných práv Európskej únie vykladať v tom zmysle, že ak

- účastník správneho konania, ktorému príslušný orgán dožiadaného členského štátu uložil peňažnú správnu pokutu za nevykonanie správneho rozhodnutia, ktorým mu bola uložená povinnosť poskytnúť informácie v rámci výmeny medzi vnútroštátnymi daňovými správami podľa smernice 2011/16, pričom toto rozhodnutie nemožno podľa vnútroštátneho práva dožiadaného štátu napadnúť žalobou, incidenčne spochybnil zákonnosť tohto rozhodnutia v rámci žaloby podanej proti peňažnej pokute a
- získal minimálne informácie uvedené v článku 20 ods. 2 smernice 2011/16 až počas súdneho konania začatého v nadväznosti na jeho žalobu podanú proti uvedenej sankcii,

musí mu byť v nadväznosti na incidenčné definitívne uznanie platnosti rozhodnutia o uložení povinnosti a rozhodnutia o uložení pokuty voči jeho osobe poskytnutá odkladná lehota na zaplatenie pokuty, aby mohol po tom, čo získal informácie o predvídateľnej relevantnosti právoplatne potvrdenej príslušným súdom, vyhovieť rozhodnutiu o uložení povinnosti?