



## Sbírka soudních rozhodnutí

Věc C-623/22

**Belgian Association of Tax Lawyers a další**

v.

**Premier ministre/ Eerste Minister**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Cour constitutionnelle (Ústavní soud, Belgie)]

**Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 29. července 2024**

„Řízení o předběžné otázce – Správní spolupráce v oblasti daní – Povinná automatická výměna informací o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat – Směrnice 2011/16/EU ve znění směrnice (EU) 2018/822 – Článek 8ab odst. 1 – Oznamovací povinnost – Článek 8ab odst. 5 – Podpůrná informační povinnost – Profesionální mlčenlivost – Platnost – Články 7, 20 a 21, jakož i čl. 49 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie – Právo na respektování soukromého života – Zásady rovného zacházení a zákazu diskriminace – Zásada zákonnosti v trestních věcech – Zásada právní jistoty“

1. *Sbližování právních předpisů – Správní spolupráce v oblasti daní – Směrnice 2011/16 – Povinná automatická výměna informací – Povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání potenciálně agresivního daňového plánování – Působnost – Neexistence omezení pouze na daň z příjmů právnických osob – Porušení zásady rovného zacházení – Neexistence (Listina základních práv Evropské unie, články 20 a 21; směrnice Rady 2011/16, ve znění směrnice 2018/822, čl. 8ab odst. 1, 6 a 7)*

(viz body 29, 30, 33, 34, výrok 1)

2. *Sbližování právních předpisů – Správní spolupráce v oblasti daní – Směrnice 2011/16 – Povinná automatická výměna informací – Povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání potenciálně agresivního daňového plánování – Pojmy „uspořádání“, „přeshraniční uspořádání“, „uspořádání určené k nabízení na trhu“, „individualizované uspořádání“, „zprostředkovatel“ a „přidružený podnik“ – Dostatečně jasné a přesné pojmy – Porušení zásad právní jistoty a zákonnosti v trestních věcech – Neexistence – Dostatečně přesně vymezený zásah do soukromého života zprostředkovatele a dotyčného daňového poplatníka (Listina základních práv Evropské unie, článek 7 a čl. 49 odst. 1; směrnice Rady 2011/16, ve znění směrnice 2018/822)*

(viz body 49, 52, 53, 56–60, 64, 66, 87, 89, 90, výrok 2)

3. *Sbližování právních předpisů – Správní spolupráce v oblasti daní – Směrnice 2011/16 – Povinná automatická výměna informací – Povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání potenciálně agresivního daňového plánování – Charakteristické znaky těchto uspořádání – Dostatečně jasná a přesná identifikace – Porušení zásad právní jistoty a zákonnosti v trestních věcech – Neexistence – Dostatečně přesně vymezený zásah do soukromého života zprostředkovatele a dotyčného daňového poplatníka*  
(Listina základních práv Evropské unie, článek 7 a čl. 49 odst. 1; směrnice Rady 2011/16, ve znění směrnice 2018/822, příloha IV)

(viz body 71, 73–75, 87, 89, 90, výrok 2)

4. *Sbližování právních předpisů – Správní spolupráce v oblasti daní – Směrnice 2011/16 – Povinná automatická výměna informací – Povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání potenciálně agresivního daňového plánování – Počátek běhu lhůty 30 dnů pro splnění této povinnosti – Dostatečně jasné a přesné určení – Porušení zásad právní jistoty a zákonnosti v trestních věcech – Neexistence – Dostatečně přesně vymezený zásah do soukromého života zprostředkovatele a dotyčného daňového poplatníka*  
(Listina základních práv Evropské unie, články 7 a 49; směrnice Rady 2011/16, ve znění směrnice 2018/822, čl. 8ab odst. 1 první pododstavec)

(viz body 80–87, 89, 90, výrok 2)

5. *Sbližování právních předpisů – Správní spolupráce v oblasti daní – Směrnice 2011/16 – Povinná automatická výměna informací – Povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání potenciálně agresivního daňového plánování – Možnost členských států nahradit oznamovací povinnost dalšího zprostředkovatele informační povinností – Rozsah – Možnost pouze pro příslušníky profese oprávněné poskytovat právní zastoupení před soudy*  
(Směrnice Rady 2011/16, ve znění směrnice 2018/822, čl. 8ab odst. 5)

(viz body 99, 104, 106, 108)

6. *Základní práva – Respektování soukromého a rodinného života – Zakotvení v Listině základních práv Evropské unie i v Evropské úmluvě o lidských právech – Úroveň ochrany zajištěná Listinou, která neporušuje úroveň zaručenou uvedenou Úmluvou*  
(Listina základních práv Evropské unie, článek 7)

(viz body 113, 124)

7. *Sbližování právních předpisů – Správní spolupráce v oblasti daní – Směrnice 2011/16 – Povinná automatická výměna informací – Informační povinnost a povinnost spolupráce uložené advokátům – Profesionální mlčenlivost advokáta – Zproštění oznamovací povinnosti advokáta-zprostředkovatele, který je vázán profesní mlčenlivostí – Povinnost tohoto advokáta-zprostředkovatele informovat jakéhokoli jiného zprostředkovatele než svého klienta o jeho oznamovací povinnosti – Porušení práva na respektování soukromého a rodinného života – Neplatnost – Rozsah – Osoby uvedené v čl. 1 odst. 2 písm. a) směrnice 98/5*  
(Listina základních práv Evropské unie, článek 7; směrnice Rady 2011/16, ve znění směrnice 2018/822, čl. 8ab odst. 5)

(viz body 116, 118–120, výrok 3)

8. *Sbližování právních předpisů – Správní spolupráce v oblasti daní – Směrnice 2011/16 – Povinná automatická výměna informací – Povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání potenciálně agresivního daňového plánování – Právo na respektování soukromého života – Svoboda každého organizovat svůj život a své činnosti, jak osobní, tak profesní či obchodní – Zásah – Odůvodnění – Dodržení zásady legality, podstaty základních práv, a zásady proporcionality*  
(Listina základních práv Evropské unie, článek 7; směrnice Rady 2011/16, ve znění směrnice 2018/822, čl. 8ab odst. 1, 6 a 7)

(viz body 127, 129–132, 136–138, 140–150, výrok 4)

### Shrnutí

V rámci řízení o předběžné otázce týkající se posouzení platnosti Soudní dvůr rozhodl, že povinnost oznámit přeshraniční daňová uspořádání potenciálně agresivního daňového plánování příslušným orgánům zavedená pozměněnou směrnicí 2011/16<sup>1</sup> neporušuje základní práva, zejména zásadu rovného zacházení a právo na respektování soukromého života, ani zásadu právní jistoty.

V projednávané věci zákon ze dne 20. prosince 2019 provedl do belgického právního řádu pozměněnou směrnicí 2011/16.

Několik sdružení a odborníků působících v oblasti právních, daňových nebo poradenských služeb se u Cour constitutionnelle (Ústavní soud, Belgie) domáhalo úplného nebo částečného zrušení tohoto zákona. V podstatě zpochybnily jak nedostatečnou přesnost tohoto zákona, pokud jde o působnost a rozsah povinnosti oznámit přeshraniční uspořádání, kterou obsahuje, tak určité účinky této povinnosti.

Vzhledem k tomu, že takto napadená vnitrostátní ustanovení vycházejí z ustanovení pozměněné směrnice 2011/16, předložil Cour constitutionnelle (Ústavní soud) Soudnímu dvoru několik předběžných otázek týkajících se posouzení platnosti povinnosti oznamovat přeshraniční uspořádání, která je stanovena v čl. 8ab odst. 1, 6 a 7 této směrnice, jakož i podpůrné informační povinnosti stanovené v čl. 8ab odst. 5 téže směrnice z hlediska článků 7, 20, 21 a čl. 49 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), jakož i obecné zásady právní jistoty.

### Závěry Soudního dvora

Na prvním místě, pokud jde o posouzení existence případného porušení zásady rovného zacházení stanovené v článku 20 Listiny pozměněnou směrnicí 2011/16 v rozsahu, v němž tato směrnice neomezuje povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání na oblast daně z příjmů právnických osob, nýbrž ji činí použitelnou na všechny daně spadající do její působnosti, Soudní dvůr nejprve uvádí, že referenčním kritériem, které je třeba zohlednit, je kritérium rizika agresivního daňového plánování a vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků

<sup>1</sup> – 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), ve znění směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018 (Úř. věst. 2018, L 139, s. 1), dále jen „pozměněná směrnice 2011/16“.

dotčenými přeshraničními uspořádáními, proti kterému měl unijní normotvůrce v projednávané věci v úmyslu bojovat. Jakýkoliv druh daně nebo cla přitom může podléhat agresivnímu daňovému plánování, ať už se jedná o daň z příjmů právnických osob, jiné přímé daně nebo nepřímé daně, které nejsou předmětem zvláštních unijních právních předpisů<sup>2</sup>.

Jednotlivé druhy daní, které podléhají oznamovací povinnosti stanovené pozměněnou směrnicí 2011/16, tedy patří mezi srovnatelné situace z hlediska cílů sledovaných touto směrnicí, přičemž takové podřízení není v tomto ohledu z hlediska uvedených cílů zjevně nepřiměřené.

Na druhém místě má Soudní dvůr za to, že pojmy<sup>3</sup> a počátek běhu lhůty 30 dnů stanovené pro splnění oznamovací povinnosti, které tato směrnice používá a vymezuje pro určení působnosti a rozsahu této povinnosti, jsou dostatečně jasné a přesné z hlediska požadavků vyplývajících ze zásady právní jistoty a zásady zákonnosti v trestních věcech zakotvené v čl. 49 odst. 1 Listiny.

Vzhledem k tomu, že článek 7 Listiny neukládá žádnou přísnější povinnost než článek 49 Listiny, pokud jde o požadavek jasnosti a přesnosti použitých pojmů a stanovených lhůt, zásah do soukromého života zprostředkovatele a dotyčného daňového poplatníka, který s sebou nese oznamovací povinnost, je sám o sobě dostatečně přesně vymezen s ohledem na informace, které toto oznámení musí obsahovat.

Na třetím místě, pokud jde o případné porušení profesní mlčenlivosti jiným zprostředkovatelem než advokátem, které vyplývá z podpůrné informační povinnosti stanovené v čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16, jelikož tato povinnost má za následek oznámení existence konzultačního vztahu mezi tímto zprostředkovatelem a jeho klientem, Soudní dvůr uvedl, že oprávnění členských států nahradit oznamovací povinnost informační povinností bylo v tomto článku poskytnuto pouze v případě odborníků, kteří jsou stejně jako advokáti oprávněni podle vnitrostátního práva poskytovat právní zastupování před soudy.

Právě z důvodu zvláštního postavení, které zaujímá povolání advokáta v rámci organizace soudnictví členských států, měl Soudní dvůr v rozsudku *Orde van Vlaamse Balies a další*<sup>4</sup> za to, že podpůrná informační povinnost, je-li uložena advokátovi, je v rozporu s článkem 7 Listiny.

Řešení přijaté v tomto rozsudku platí pouze ve vztahu k osobám, které vykonávají profesní činnost pod některým z profesních označení uvedených v čl. 1 odst. 2 písm. a) směrnice 98/5<sup>5</sup>, a nevztahuje se na jiné odborníky, kteří tyto charakteristické rysy nevykazují, i kdyby byli členskými státy oprávněni poskytovat právní zastupování před soudy.

A na čtvrtém místě, pokud jde o případné porušení práva na ochranu soukromého života oznamovací povinností, jestliže se tato povinnost týká uspořádání, které sice sleduje daňové zvýhodnění, avšak legálně, a nikoli zneužívajícím způsobem, která tedy omezuje, jak zdůrazňuje předkládající soud, svobodu daňového poplatníka zvolit si – a svobodu zprostředkovatele vytvořit a poradit mu – daňově nejméně zatížený postup, Soudní dvůr odkazuje na judikaturu Evropského

<sup>2</sup> – Daň z přidané hodnoty, cla a spotřební daně jsou vyloučeny z oblasti působnosti pozměněné směrnice 2011/16.

<sup>3</sup> – Pojmy, ve vztahu k nimž předkládající soud vyjádřil pochybnosti o jejich přesnosti a jasnosti, jsou pojmy „uspořádání“, „přeshraniční uspořádání“, „uspořádání určené k nabízení na trhu“, „individualizované uspořádání“, „zprostředkovatel“, „účastník“, „přidružený podnik“, jakož i přívlastek „přeshraniční“, jednotlivé „charakteristické znaky“ definované v příloze IV a „test hlavního přínosu“.

<sup>4</sup> – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, *Orde van Vlaamse Balies a další* (C 694/20, EU:C:2022:963).

<sup>5</sup> – Směrnice Evropského parlamentu a Rady 98/5/ES ze dne 16. února 1998 o usnadnění trvalého výkonu povolání advokáta v jiném členském státě než v tom, ve kterém byla získána kvalifikace (Úř. věst. 1998, L 77, s. 36; Zvl. vyd. 08/03, s. 83).

soudu pro lidská práva<sup>6</sup>, z které vyplývá, že pojem „soukromý život“ je širokým pojmem, který pokrývá svobodu každého organizovat svůj život a své činnosti, a to jak osobní, tak profesní či obchodní.

S ohledem na tuto judikaturu má Soudní dvůr za to, že povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání představuje zásah do práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 Listiny, jelikož vede k tomu, že je správnímu orgánu sdělen výsledek koncepčních prací a daňového plánování založených na rozdílech existujících mezi jednotlivými použitelnými vnitrostátními právními úpravami a prováděných v souvislosti s osobními, profesními nebo obchodními činnostmi samotným daňovým poplatníkem nebo zprostředkovatelem, a tudíž může odradit jak uvedeného daňového poplatníka, tak jeho poradce od navrhování a provádění mechanismů přeshraničního daňového plánování.

Takový zásah, který nezasahuje do podstaty práva na respektování soukromého života a je přiměřený a není v nepoměru ve vztahu k cíli obecného zájmu spočívajícímu v boji proti agresivnímu daňovému plánování a předcházení rizikům vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, který je v projednávané věci sledován pozměněnou směrnicí 2011/16, je s ohledem na uvedený cíl odůvodněný. Z toho vyplývá, že dotčená oznamovací povinnost neporušuje právo na respektování soukromého života chápané jako právo každého organizovat svůj soukromý život zaručené článkem 7 Listiny.

<sup>6</sup> – Viz zejména rozsudek ESLP, 18. ledna 2018, FNASS a další v. Francie, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, bod 153 a citovaná judikatura. V tomto ohledu článek 7 Listiny odpovídá čl. 8 odst. 1 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a v souladu s čl. 52 odst. 3 Listiny bere Soudní dvůr při výkladu práv zaručených tímto článkem 7 v úvahu odpovídající práva zaručená tímto čl. 8 odst. 1, jak je vykládá ESLP.