



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NICHOLASE EMILIOUA
přednesené dne 29. února 2024¹

Věc C-623/22

**Belgian Association of Tax Lawyers,
SR,
FK,
Ordre des barreaux francophones et germanophone,
Orde van Vlaamse Balies,
CQ,
Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,
Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten,
VH,
ZS,
NI,
EX
proti
Premier ministre/Eerste Minister,
za účasti:
Conseil des barreaux européens AISBL,
Conseil National des Barreaux de France**

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

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Směrnice Rady 2011/16/EU – Správní spolupráce v oblasti daní – Směrnice Rady (EU) 2018/822 – Potenciálně agresivní přeshraniční uspořádání – Eroze základu daně a přesouvání zisku – Oznamovací povinnost – Automatická výměna informací – Článek 49 Listiny základních práv – Zásada zákonnosti trestů – Jasnost a přesnost oznamovací povinnosti – Článek 7 Listiny – Právo na respektování soukromého života – Existence a oprávněnost zásahů do soukromého života – Zprostředkovatelé – Zákonná profesní mlčenlivost – Rozsah zproštění povinností“

¹ – Původní jazyk: angličtina.

I. Úvod

1. Daňové úniky, podvody a zneužívání daňového systému představují jeden z největších problémů každé vlády od nepaměti, avšak strategie eroze základu daně a přesouvání zisku (dále jen „BEPS“) jsou poměrně novým fenoménem. Strategie BEPS jsou v podstatě agresivními strategiemi mezinárodního daňového plánování, které využívají mezer a nesouladů v daňových pravidlech k umělému přesunu zisků do míst, kde nepodléhají zdanění nebo podléhají sníženému zdanění, což vede k tomu, že se platí nízké daně nebo se neplatí žádné a vlády přicházejí o značné příjmy².

2. Rostoucí dopad uvedených strategií na státní pokladnu, který je způsoben řadou faktorů, včetně zvýšené mobility, globálních hodnotových řetězců a digitalizace ekonomiky, a zvýšené povědomí občanů, kteří tyto strategie považují za narušení spravedlnosti a integrity daňových systémů, vedly k diskusím na celosvětové úrovni i v rámci Evropské unie o tom, jak by vlády měly na tento jev reagovat.

3. Jedním z klíčových nástrojů, které Evropská unie v této souvislosti přijala, je směrnice Rady (EU) 2018/822 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 uspořádáním, která se mají oznamovat³. Směrnice 2018/822 v podstatě zavádí v souvislosti s potenciálně „agresivními“ přeshraničními daňovými uspořádáními⁴ režim povinného poskytování informací pro zprostředkovatele a daňové poplatníky spojený s automatickou výměnou informací mezi daňovými orgány členských států.

4. V projednávané věci je Soudní dvůr vyzván k tomu, aby přezkoumal zákonnost tohoto režimu. Pět předběžných otázek předložených Cour constitutionnelle (Ústavní soud, Belgie) totiž v tomto ohledu vyvolává řadu právních problémů. Některé z těchto otázek se týkají konkrétních aspektů směrnice 2018/822, zatímco jiné se dotýkají obecnějších otázek, mezi jinými zejména otázky, zda je zásah do soukromého života jednotlivců, kteří jsou povinni podávat příslušným orgánům důležité informace, v rozporu s článkem 7 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS⁵ vytvořila systém bezpečné správní spolupráce mezi vnitrostátními daňovými orgány členských států a stanovila pravidla a postupy výměny informací pro daňové účely.

² – Viz například preambule Mnohostranné úmluvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám.

³ – Úř. věst. 2018, L 139, s. 1.

⁴ – Ve smyslu činností daňového plánování, které „[využívají] mezery v daňových zákonech – tedy dodržují literu zákona, ale porušují jeho ducha – s cílem minimalizovat daňovou povinnost nebo se jí vyhnout“ (viz Výzkumná služba Evropského parlamentu, „Opatření proti agresivnímu daňovému plánování v národních plánech pro oživení a odolnost“, 2023, s. 2).

⁵ – Tato směrnice je rovněž známá jako „DAC6“. „DAC“ znamená „směrnice o správní spolupráci [Directive on Administrative Cooperation]“ (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1).

6. Směrnice 2011/16 byla několikrát změněna, zejména směrnicí 2018/822⁶, jak je uvedeno výše.

7. Body 2, 4, 6, 8 a 9 odůvodnění směrnice 2018/822 zní⁷:

„(2) Pro členské státy je čím dál tím těžší chránit své vnitrostátní základy daně před erozí, jelikož struktury daňového plánování procházejí vývojem, jsou mimořádně propracované a využívají výhodu ze zvýšeného pohybu kapitálu i osob v rámci vnitřního trhu. Tyto struktury sestávají obvykle z uspořádání, která zasahují do různých jurisdikcí a přesouvají zdanitelné zisky do příznivějších daňových režimů, nebo mají za účinek snížení celkové daňové povinnosti daňového poplatníka. V důsledku toho členské státy často pociťují značné snížení svých daňových příjmů, což jim brání v uplatňování daňových politik příznivých pro růst. Proto je důležité, aby daňové orgány členských států dostávaly komplexní a důležité informace o potenciálně agresivních daňových uspořádáních. Tyto informace by daňovým orgánům umožnily pohotově zasáhnout proti škodlivým daňovým praktikám a odstranit mezery přijetím právních předpisů nebo provedením náležitých posouzení rizik a daňových auditů.

(4) [...] byla Komise vyzvána, aby předložila iniciativy ohledně povinného poskytování informací o uspořádáních, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, v souladu s opatřením č. 12 akčního plánu OECD pro předcházení [BEPS]. V této souvislosti Evropský parlament požadoval přísnější opatření proti zprostředkovatelům, kteří napomáhají uspořádáním, jež mohou vést k vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům. [...]

[...]

(6) Oznamování informací o přeshraničních uspořádáních, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním[,] může účinně podpořit úsilí zaměřené na vytvoření prostředí spravedlivého zdaňování na vnitřním trhu. V tomto ohledu by povinnost zprostředkovatelů informovat daňové orgány o určitých přeshraničních uspořádáních, která by mohla být potenciálně využita pro účely agresivního daňového plánování, představovala krok správným směrem. Za účelem vypracování komplexnější politiky by bylo rovněž nezbytné, aby si daňové orgány, jako druhý krok po oznamování informací, vyměňovaly informace se svými protějšky v jiných členských státech. [...]

[...]

(8) V zájmu zajištění řádného fungování vnitřního trhu a zabránění mezerám v navrhovaném rámci pravidel by měla být oznamovací povinnost uložena všem subjektům, které jsou obvykle zapojeny do navrhování, uvádění na trh, organizování nebo řízení realizace přeshraniční transakce nebo série takových transakcí, které se mají oznamovat, a také těm, kteří poskytují pomoc nebo poradenství. Neměla by se přehlížet ani skutečnost, že v některých případech by oznamovací povinnost nebyla vymahatelná ve vztahu ke zprostředkovateli z důvodu zákonné profesní mlčenlivosti nebo proto, že zprostředkovatel neexistuje, jelikož daňový poplatník například navrhuje a realizuje určité schéma interně. [...] Oznamovací povinnost by proto bylo nezbytné přesunout na daňového poplatníka, který má v těchto případech z uvedeného uspořádání přínos.

⁶ – V tomto stanovisku budu odkazovat na ustanovení směrnice 2011/16 v pozměněném (včetně změny provedené směrnicí 2018/822) a platném znění.

⁷ – Poznámky pod čarou uvedené v původním textu jsou vynechány.

(9) Uspořádání agresivního daňového plánování se v průběhu let vyvíjela, jsou čím dál tím složitější a podléhají neustálým změnám a úpravám v reakci na obranná protiopatření daňových orgánů. Uváží-li se tato skutečnost, pak by spíše než vymezit pojem agresivního daňového plánování bylo účinnější usilovat o podchycení uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, sestavením seznamu rysů a prvků transakcí, které jasně naznačují, že dochází k vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužívání daňového systému. Tyto náznaky jsou označovány jako ‚charakteristické znaky‘.

[...]“

8. Článek 3 směrnice 2011/16 obsahuje „definice“: definuje mimo jiné „přeshraniční uspořádání“ (bod 18), „charakteristický znak“ (bod 20), „zprostředkovatele“ (bod 21), „přidružený podnik“ (bod 23), „uspořádání určené k nabízení na trhu“ (bod 24) a „individualizované uspořádání“ (bod 25).

9. Článek 8ab směrnice 2011/16 („Rozsah a podmínky povinné automatické výměny informací o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat“) uvádí:

„1. Každý členský stát přijme nezbytná opatření, aby od zprostředkovatelů vyžadoval podávání informací o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat, jež jsou jim známy, jež mají v držení nebo pod svou kontrolou, příslušným orgánům do 30 dní počínaje:

- a) dnem následujícím poté, co je přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat, zpřístupněno pro zavedení nebo
- b) dnem následujícím poté, co je přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat, připraveno k zavedení nebo
- c) dnem, kdy byl uskutečněn první krok v zavedení přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat, podle toho,

co nastane jako první.

Bez ohledu na první pododstavec je od zprostředkovatelů uvedených v čl. 3 bodě 21 druhém pododstavci vyžadováno podávání informací do 30 dní počínaje dnem následujícím poté, co poskytnou přímo či prostřednictvím dalších osob podporu, pomoc nebo poradenství.

[...]

5. Každý členský stát může přijmout nezbytná opatření, aby zprostředkovatelé měli právo na zproštění povinnosti podávat informace o přeshraničním uspořádání, které se má oznamovat, jestliže by tato oznamovací povinnost představovala porušení zákonné profesní mlčenlivosti podle vnitrostátního práva daného členského státu. Za takové situace přijme každý členský stát nezbytná opatření, aby od zprostředkovatelů vyžadoval neprodlené informování jakéhokoli jiného zprostředkovatele, nebo pokud takový zprostředkovatel není, příslušného daňového poplatníka o jeho oznamovací povinnosti podle odstavce 6.

Zprostředkovatelé mohou mít právo na zproštění povinností podle prvního pododstavce pouze v rozsahu, v jakém působí v mezích příslušných vnitrostátních právních předpisů, které vymezují jejich profesi.

6. Každý členský stát přijme nezbytná opatření k vyžadování toho, aby v situaci bez zprostředkovatele, nebo pokud zprostředkovatel informuje příslušného daňového poplatníka či jiného zprostředkovatele o uplatnění zproštění povinnosti podle odstavce 5, měl povinnost podávat informace o přeshraničním uspořádání, které se má oznamovat, další informovaný zprostředkovatel, nebo pokud takový zprostředkovatel není, příslušný daňový poplatník.

7. Příslušný daňový poplatník, jenž má oznamovací povinnost, podá informace do 30 dní počínaje dnem následujícím poté, co mu je přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat, zpřístupněno pro zavedení nebo je připraveno k zavedení tímto příslušným daňovým poplatníkem nebo byl uskutečněn první krok v jeho zavedení ve vztahu k příslušnému daňovému poplatníkovi, podle toho, co nastane jako první.

[...]

14. Informace, jež má příslušný orgán členského státu sdělovat podle odstavce 13, v závislosti na daném případě zahrnují:

- a) identifikační údaje zprostředkovatelů a příslušných daňových poplatníků, včetně jejich jména, data a místa narození (v případě fyzických osob), rezidentství pro daňové účely, daňového identifikačního čísla (DIC), a případně osob, které jsou přidruženými podniky příslušného daňového poplatníka;
- b) podrobné informace o charakteristických znacích uvedených v příloze IV, v jejichž důsledku se má přeshraniční uspořádání oznamovat;
- c) shrnutí obsahu přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat, včetně odkazu na označení, pod nímž je obecně známo, pokud existuje, a popis příslušných podnikatelských činností nebo uspořádání v obecných rysech, který nevede k vyzrazení obchodního, průmyslového nebo profesního tajemství nebo obchodního postupu, ani k vyzrazení informací, které by odporovalo veřejnému pořádku;
- d) datum, kdy byl nebo bude učiněn první krok v zavedení přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat;
- e) podrobné informace o vnitrostátních ustanoveních, jež jsou základem přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat;
- f) hodnotu přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat;
- g) identifikaci členského státu příslušného daňového poplatníka nebo poplatníků a veškerých dalších členských států, jež mohou být přeshraničním uspořádáním, které se má oznamovat, dotčeny;
- h) identifikační údaje případné další osoby v členském státě, jež může být dotčena přeshraničním uspořádáním, které se má oznamovat, s informací o tom, se kterými členskými státy je dotčena osoba spojena.“

10. Článek 25a směrnice 2011/16 („Sankce“) stanoví:

„Členské státy stanoví pravidla pro sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých na základě této směrnice a týkajících se článků 8aa, 8ab a 8ac a přijmou veškerá opatření nezbytná k jejich uplatňování. Stanovené sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující.“

11. Příloha IV směrnice 2011/16 je nadepsaná „Charakteristické znaky“. Část I přílohy IV („Test hlavního přínosu“) zní:

„Obecné charakteristické znaky v kategorii A a specifické charakteristické znaky v kategorii B a v odst. 1 písm. b) bodě i) a písm. c) a d) kategorie C lze vzít v úvahu, pouze pokud splňují ‚test hlavního přínosu‘.

Testu se vyhoví, bude-li možné stanovit, že hlavním přínosem nebo jedním z hlavních přínosů, které s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti může určitá osoba přiměřeně očekávat, že z určitého uspořádání vyplynou, je získání daňové výhody.

V kontextu charakteristického znaku v odstavci 1 kategorie C nemůže přítomnost podmínek uvedených v odst. 1 písm. b) bodě i), písm. c) nebo písm. d) kategorie C sama o sobě zakládat důvod k vyvození závěru, že určité uspořádání splňuje test hlavního přínosu.“

Část II přílohy IV uvádí „Kategorie charakteristických znaků“, a to následovně: A. Obecné charakteristické znaky spojené s testem hlavního přínosu; B. Specifické charakteristické znaky spojené s testem hlavního přínosu; C. Specifické charakteristické znaky týkající se přeshraničních transakcí; D. Specifické charakteristické znaky týkající se automatické výměny informací a skutečného vlastnictví a E. Specifické charakteristické znaky týkající se převodních cen.

B. Vnitrostátní právo

12. Belgické království provedlo směrnici 2018/822 zákonem ze dne 20. prosince 2019⁸.

III. Skutkové okolnosti, vnitrostátní řízení a předběžné otázky

13. V roce 2020 podali žalobci Belgian Association of Tax Lawyers (dále jen „BATL“), Ordre des barreaux francophones et germanophone (dále jen „OBFG“), Orde van Vlaamse Balies a další (dále jen „OVBO“), Institut des conseillers fiscaux et des experts-comptables (dále jen „ICFC“) (společně dále jen „žalobci v původním řízení“) u Cour constitutionnelle (Ústavní soud) žalobu, v níž navrhli, aby tento soud pozastavil účinnost zákona ze dne 20. prosince 2019 a zcela nebo zčásti jej zrušil z důvodu, že tímto zákonem byla provedena směrnice, která je zcela nebo zčásti protiprávní. Směrnice 2018/822 podle jejich názoru porušuje řadu ustanovení Listiny a obecných zásad unijního práva.

⁸ – Moniteur belge ze dne 30. prosince 2019, s. 119025.

14. Cour constitutionnelle (Ústavní soud), který má pochybnosti ohledně správného výkladu některých ustanovení Listiny a obecných zásad unijního práva, rozhodl o přerušení řízení a položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Je [směrnice 2018/822] v rozporu s čl. 6 odst. 3 [SEU] a s články 20 a 21 [Listiny], a konkrétně se zásadou rovnosti a zákazu diskriminace, které tato ustanovení zaručují, jelikož [směrnice 2018/822] neomezuje povinnost oznámit přeshraniční uspořádání, která se mají oznamovat, na daň z příjmů právnických osob, ale uplatňuje ji na všechny daně spadající do působnosti [směrnice 2011/16], což podle belgického práva zahrnuje nejenom daň z příjmů právnických osob, ale i jiné přímé daně, než je daň z příjmů právnických osob, a nepřímé daně, jako jsou registrační poplatky?
- 2) Je výše uvedená [směrnice 2018/822] v rozporu se zásadou zákonnosti v trestních věcech zaručenou čl. 49 odst. 1 [Listiny] a čl. 7 odst. 1 Evropské úmluvy o lidských právech [(dále jen ‚EÚLP‘)], v rozporu s obecnou zásadou právní jistoty a v rozporu s právem na respektování soukromého života zaručeným článkem 7 [Listiny] a článkem 8 [EÚLP], jelikož pojmy ‚uspořádání‘ (a tedy pojmy ‚přeshraniční uspořádání‘, ‚uspořádání určené k nabízení na trhu‘ a ‚individualizované uspořádání‘), ‚zprostředkovatel‘, ‚účastník‘, ‚přidružený podnik‘, ‚přívlastek ‚přeshraniční‘, různé ‚charakteristické znaky‘ a ‚test hlavního přínosu‘, které [směrnice 2018/822] používá k určení působnosti a rozsahu povinnosti oznámit přeshraniční uspořádání, která se mají oznamovat, nejsou dostatečně jasné a přesné?
- 3) Je výše uvedená [směrnice 2018/822], zejména tím, že vkládá čl. 8ab odst. 1 a 7 výše uvedené [směrnice 2011/16], v rozporu se zásadou zákonnosti v trestních věcech zaručenou čl. 49 odst. 1 [Listiny] a čl. 7 odst. 1 [EÚLP] a v rozporu s právem na respektování soukromého života zaručeným článkem 7 [Listiny] a článkem 8 [EÚLP], jelikož počátek běhu lhůty 30 dní, ve které musí zprostředkovatel nebo dotýčný daňový poplatník splnit povinnost oznámit přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat, není stanoven dostatečně jasně a přesně?
- 4) Je čl. 1 bod 2 výše uvedené [směrnice 2018/822] v rozporu s právem na respektování soukromého života zaručeným článkem 7 [Listiny] a článkem 8 [EÚLP], jelikož nový čl. 8ab odst. 5, který byl vložen do výše uvedené [směrnice 2011/16], stanoví, že jestliže členský stát přijme nezbytná opatření, aby zprostředkovatele zprostil povinnosti podávat informace o přeshraničním uspořádání, které se má oznamovat, pokud by tato oznamovací povinnost představovala porušení profesní mlčenlivosti použitelné podle vnitrostátního práva uvedeného členského státu, musí tento členský stát uvedeným zprostředkovatelům uložit povinnost neprodleně informovat jakéhokoliv jiného zprostředkovatele, nebo pokud takový zprostředkovatel neexistuje, příslušného daňového poplatníka, o jeho oznamovací povinnosti, jestliže má tato povinnost za následek, že zprostředkovatel, který podléhá profesní mlčenlivosti trestně sankcionované na základě práva uvedeného členského státu, je povinen s jiným zprostředkovatelem, který není jeho klientem, sdílet informace, s nimiž se seznámí při výkonu svého povolání?
- 5) Je výše uvedená [směrnice 2018/822] v rozporu s právem na respektování soukromého života zaručeným článkem 7 [Listiny] a článkem 8 [EÚLP], jelikož povinnost oznámit přeshraniční uspořádání, která se mají oznamovat, by vedla k zásahu do práva na respektování soukromého života zprostředkovatelů a dotýčných daňových poplatníků, který by nebyl přiměřeně odůvodněný a přiměřený sledovaným cílům a který by nebyl relevantní z hlediska cíle zajistit řádné fungování vnitřního trhu?“

15. Písemná vyjádření v projednávané věci předložili žalobci v původním řízení, Conseil National des Barreaux de France, belgická, česká, španělská a polská vláda, jakož i Rada Evropské unie a Evropská komise. Tito zúčastnění s výjimkou české vlády přednesli ústní vyjádření na jednání konaném dne 30. listopadu 2023.

16. Prostřednictvím dopisů ze dne 20. října 2023 zodpověděly Rada a Komise otázku Soudního dvora poskytnutím informací ohledně členských států, které v souladu s článkem 8ab směrnice 2011/16 přijaly opatření, aby určité zprostředkovatele zprostily povinnosti podávat informace o přeshraničním uspořádání, které se má oznamovat, za účelem zachování zákonné profesní mlčenlivosti, kterou jim ukládá vnitrostátní právo.

IV. Analýza

17. Podstatou otázek předkládajícího soudu je žádost, aby Soudní dvůr ve světle různých obecných zásad a základních práv uznaných unijním právním řádem přezkoumal platnost směrnice 2018/822, kterou se mění směrnice 2011/16 tak, že se pro některé zprostředkovatele a daňové poplatníky zavádí povinnost oznamovat příslušným orgánům členských států informace o přeshraničních uspořádáních, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním (dále jen „oznamovací povinnost“).

18. Pět předběžných otázek se týká různých aspektů systému zavedeného směrnicí 2018/822. Na úvod bych v tomto ohledu rád zdůraznil, že mé posouzení bude striktně omezeno na ty aspekty směrnice 2018/822, které předkládající soud v předkládacím usnesení považoval za potenciálně problematické. Přístup spočívající v soudní zdrženlivosti se mi v projednávané věci jeví o to vhodnější, že některé otázky jsou formulovány široce a argumenty, které žalobci v původním řízení předložili za účelem zpochybnění zákonnosti směrnice 2018/822, nejsou vždy zaměřeny na otázky, které předkládající soud skutečně položil.

A. K první otázce: věcná působnost oznamovací povinnosti a zásada rovnosti

19. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je to, zda je směrnice 2018/822 v rozporu se zásadami rovnosti a zákazu diskriminace zaručenými články 20 a 21 Listiny tím, že zavádí oznamovací povinnost ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se neomezuje pouze na daň z příjmů právnických osob.

20. Podle čl. 2 odst. 1 a 2 směrnice 2011/16 se její ustanovení – a tedy i oznamovací povinnost stanovená v článku 8ab – vztahují na „veškeré daně jakéhokoli druhu vybírané členským státem nebo jeho nižšími územními nebo správními celky, včetně místních orgánů, nebo na jejich účet“, a nepoužije se na „daň z přidané hodnoty a cla ani na spotřební daně, na něž se vztahují jiné právní předpisy Unie o správní spolupráci mezi členskými státy, [...] [ani] na povinné příspěvky na sociální zabezpečení [...]“.

21. V tomto ohledu považuji za vhodné hned na začátku připomenout, že zásady zákazu diskriminace a rovného zacházení obecně představují dvě strany téže mince. Soudní dvůr ostatně setrvale uvádí, že první z nich je výrazem té druhé. Nicméně podle unijního práva je „nediskriminace“ dosti specifickým pojmem: týká se odlišného zacházení na základě určitých specifických zakázaných důvodů, jako jsou důvody uvedené v článku 21 Listiny (pohlaví, rasa, barva pleti, etnický nebo sociální původ, genetické rysy, jazyk, náboženské vyznání nebo jiné přesvědčení, politické názory, příslušnost k národnostní menšině, majetek, narození, zdravotní

postižení, věk nebo sexuální orientace) nebo v článku 18 SFEU (státní příslušnost)⁹. S ohledem na uvedené se domnívám, že pochybnosti předkládajícího soudu ohledně rozsahu oznamovací povinnosti zavedené směrnicí 2018/822 se týkají možného porušení zásady rovnosti, a nikoli zásady zákazu diskriminace.

22. Podle ustálené judikatury platí, že zásada rovnosti, která patří mezi základní zásady unijního práva, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněné¹⁰. Srovnatelnost odlišných situací se posuzuje s ohledem na veškeré skutečnosti, které je charakterizují. Takové skutečnosti musí být zejména určeny a posuzovány ve světle předmětu a cíle aktu Unie, který zakládá dotčené odlišení. Rovněž je třeba zohlednit zásady a cíle oblasti, do níž dotčený akt spadá¹¹.

23. Pokud jde o soudní přezkum otázky, zda je unijní právní předpis v souladu se zásadou rovného zacházení, Soudní dvůr rozhodl, že unijní normotvůrce má v rámci výkonu pravomocí, které jsou mu svěřeny, široký prostor pro uvážení, pokud zasahuje do oblasti zahrnující volby politické, ekonomické a sociální povahy a má-li provést komplexní posouzení a hodnocení (což je typický případ, kdy unijní normotvůrce přijímá opatření v oblasti daní¹²). Pouze zjevná nepřiměřenost opatření přijatého v této oblasti ve vztahu k cíli, který příslušný orgán zamýšlí sledovat, tak může ovlivnit legalitu takového opatření¹³.

24. Z výše uvedeného vyplývá, že pro zodpovězení otázky předkládajícího soudu je třeba určit, zda unijní normotvůrce, zejména s ohledem na předmět a účel pravidel zavedených směrnicí 2018/822, tím, že podřídil oznamovací povinnosti veškeré daně spadající do oblasti působnosti směrnice 2011/16, nepřekročil svůj prostor pro uvážení, když bez jakéhokoli objektivního odůvodnění zacházel s různými situacemi stejně.

25. Podle bodu 1 až 5 odůvodnění směrnice 2018/822 je cílem této směrnice v první řadě zvýšit transparentnost v oblasti daní tím, že daňovým orgánům členských států umožní „dostáva[t] komplexní a důležité informace o potenciálně agresivních daňových uspořádáních [...] [s cílem] daňovým orgánům umožni[t] pohotově zasáhnout proti škodlivým daňovým praktikám a odstranit mezery přijetím právních předpisů nebo provedením náležitých posouzení rizik a daňových auditů“. Zastřešujícím cílem směrnice 2018/822 je, jak je uvedeno v bodě 19 odůvodnění, „zlepšení fungování vnitřního trhu odrazením od používání přeshraničních uspořádání agresivního daňového plánování“¹⁴.

26. Tyto cíle jsou v souladu se zastřešujícím cílem sledovaným směrnicí 2011/16, kterým je v podstatě rozvoj správní spolupráce mezi daňovými orgány členských států za účelem překonání negativních dopadů, které může mít vytvoření vnitřního trhu na schopnost členských států

⁹ – Viz, včetně dalších odkazů, mé stanovisko ve věci Fastweb a další (Frekvence vyúčtování) (C-468/20, EU:C:2022:996, bod 80).

¹⁰ – Mimo jiné viz rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Centraal Israëlitisch Consistorie van België a další (C-336/19, EU:C:2020:1031, bod 85 a citovaná judikatura).

¹¹ – Viz například rozsudek ze dne 10. února 2022, OE (Obvyklé bydliště manžela – Kritérium státní příslušnosti) (C-522/20, EU:C:2022:87, bod 20 a citovaná judikatura).

¹² – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 54 a citovaná judikatura).

¹³ – Mimo jiné viz rozsudek ze dne 10. února 2022, OE (Obvyklé bydliště manžela – Kritérium státní příslušnosti) (C-522/20, EU:C:2022:87, bod 21). Obecněji k tomuto tématu viz mé stanovisko ve věci ECB v. Crédit lyonnais (C-389/21 P, EU:C:2022:844, body 41 až 74).

¹⁴ – Viz rovněž bod 6 odůvodnění směrnice 2018/822: „[o]znamování informací o přeshraničních uspořádáních, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním[,] může účinně podpořit úsilí zaměřené na vytvoření prostředí *spravedlivého zdaňování na vnitřním trhu*“. Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

správně vyměřit daně. Tento problém může mít dopad na fungování vnitrostátních daňových systémů, což může následně podněcovat k daňovým podvodům a daňovým únikům, a tím ohrozit řádné fungování vnitřního trhu¹⁵.

27. V této souvislosti nevidím žádný prvek, který by naznačoval, že existuje jakýkoli věrohodný důvod pro to, aby se s *daní z příjmů právnických osob* na straně jedné a s *ostatními daněmi* spadajícími do oblasti působnosti směrnice 2011/16 na straně druhé zacházelo odlišně.

28. Jak zdůraznily vlády členských států, které v projednávané věci předložily vyjádření, jakož i Rada a Komise, potenciálně agresivní přeshraniční daňová uspořádání se mohou týkat různých daní¹⁶. Možnost, že taková uspořádání využívají mezery ve vnitrostátních daňových systémech nebo zastírají daňové úniky či podvody, existuje bez ohledu na konkrétní daň (či daně), kterých se týkají. Rizika, která ta či ona daň představuje především pro státní pokladny členských států, a v důsledku toho pro integritu vnitřního trhu, se tedy jeví jako srovnatelná.

29. Nepovažuji proto za nepřiměřené, že se unijní normotvůrce rozhodl posílit správní spolupráci v oblasti potenciálně agresivních přeshraničních daňových uspořádání ve vztahu k širokému spektru daní a podřídit veškeré daně, na které se vztahuje směrnice 2011/16, nově zavedené oznamovací povinnosti. Stejně tak je přiměřené, že daně, u nichž se správní spolupráce řídí jiným souborem pravidel (jako jsou pravidla uvedená v čl. 2 odst. 2 směrnice 2011/16), jsou vyloučeny z oblasti působnosti oznamovací povinnosti.

30. Široká působnost *ratione tributi* oznamovací povinnosti je tak patrně v souladu s předmětem a účelem právního nástroje, kterým byla zavedena (směrnice 2018/822), a v obecné rovině s ostatními unijními pravidly, která upravují oblast, jíž se tento akt týká (správní spolupráce v oblasti daní). Jak totiž zdůrazňuje polská vláda, pokud je směrnice 2018/822 nástrojem, kterým se mění směrnice 2011/16, je zcela přirozené, že se oznamovací povinnost týká všech daní, na které se vztahují ostatní mechanismy spolupráce obsažené ve směrnici 2011/16¹⁷.

31. Opačné názory vyjádřené žalobci v původním řízení mě nepřesvědčily.

32. Zaprvé musím uvést, že je pro mě obtížné pochopit, proč by skutečnost, že se některé charakteristické znaky uvedené v příloze IV směrnice 2011/16 vztahují pouze na daně z příjmů právnických osob, měla být jakkoli relevantní z hlediska prokázání případného porušení zásady rovnosti. Mám za to, že zahrnutí různých charakteristických znaků do přílohy IV může být odůvodněno snahou unijního normotvůrce pokrýt pestrou škálu daní, přičemž některé z těchto znaků jsou pro určité daně relevantnější než jiné. Za předpokladu, že alespoň *některé* z těchto charakteristických znaků se mohou vztahovat na uspořádání, která se týkají jiných daní než daně

¹⁵ – Viz body 1 a 2 odůvodnění směrnice 2011/16. Viz rovněž bod 2 odůvodnění směrnice 2018/822.

¹⁶ – To rovněž potvrzuje OECD/G20, akční plán pro předcházení erozi základu daně a přesouvání zisku, pravidla povinného poskytování informací, „OPATŘENÍ č. 12: Závěrečná zpráva z roku 2015“ (dále jen „závěrečná zpráva OECD z roku 2015“), podle níž měly v té době existující režimy povinného poskytování informací, podobné režimu zavedenému unijním normotvůrcem v roce 2018, „širokou působnost a mohly zachytit co největší okruh daňových poplatníků, *druhů daní* a transakcí“ (bod 26, kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

¹⁷ – Skutečnost, že směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (Úř. věst. 2016, L 193, s. 1) (dále jen „ATAD“), má užší věcnou působnost, neboť se omezuje na daň z příjmů právnických osob, což je prvek, na který poukazovali někteří žalobci v původním řízení, je v této souvislosti nepodstatná. Jak vyplývá z bodu 14 odůvodnění směrnice 2018/822, tyto dvě směrnice jsou komplementárními, avšak odlišnými nástroji. Unijní normotvůrce nebyl povinen předpokládat totožnou věcnou působnost obou směrnic.

z příjmů právnických osob¹⁸, a že informace o těchto uspořádáních mohou být užitečné pro příslušné orgány za účelem odhalování mezer v zákonech nebo boje proti daňovým únikům či podvodům, nevidím žádný problém ohledně zákonnosti uvedené směrnice.

33. Zadruhé může být pravda, že hlavní problémy vnitrostátních daňových systémů jsou důsledkem daňových uspořádání, která se týkají daně z příjmů právnických osob. Nicméně v rozsahu, v němž – jak bylo uvedeno výše – existují potenciálně agresivní přeshraniční daňová uspořádání týkající se jiných daní než daně z příjmů právnických osob, se volba unijního normotvůrce udělit oznamovací povinnosti širokou působnost nejeví jako nepřiměřená.

34. V uvedené souvislosti poznamenávám, že žalobci v původním řízení neuvedli žádné informace, z nichž by bylo možno usuzovat, že problémy vyvolané daňovými uspořádáními vyplývající z uspořádání, které se týkají jiných daní než daně z příjmů právnických osob, jsou tak bezvýznamné, že by měly být unijním normotvůrcem považovány za zanedbatelné¹⁹. V každém případě, jak zdůraznila Komise, lze právem předpokládat, že pokud by se oznamovací povinnost týkala pouze jednoho typu přímé daně (daně z příjmů právnických osob) s vyloučením ostatních druhů přímých daní (například daně z příjmů fyzických osob) a nepřímých daní, někteří daňoví poplatníci by mohli přeměnit určité zdanitelné zisky společností na jiné druhy příjmů, které oznamovací povinnosti nepodléhají. To by ohrozilo – jak uvedla česká vláda – dosažení cíle sledovaného dotčenou směrnicí.

35. Zatřetí, ačkoli posouzení dopadů provedené Komisí bylo zaměřeno zejména na oblast přímých daní (daň z příjmů fyzických a právnických osob), v tomto dokumentu se zcela jasně uvádí, že „[o]znamovací povinnost se může týkat mechanismů, které se vztahují k jakémukoli druhu daně,“ a že „agresivním daňovým plánováním může trpět jakýkoli druh daně nebo cla“²⁰.

36. Úvahy, které Komise rozvedla ve svém posouzení dopadů, každopádně nic nemění na skutečnosti, že se unijní normotvůrce nakonec rozhodl udělit oznamovací povinnosti širokou působnost, jak vyplývá z dvojího právního základu směrnice 2018/822: článků 113 a 115 SFEU. První z těchto ustanovení umožňuje Radě přijmout „ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní“. Druhé ustanovení zmocňuje Radu k „přijímá[ní] směrnic o sblížování [právních předpisů členských států], které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu“, a to i pokud jde o daňové záležitosti. Není pochyb o tom, že tento dvojí právní základ umožnil unijnímu normotvůrci přijmout právní předpisy, které se týkají široké škály daní, jako jsou daně, kterých se nyní týká oznamovací povinnost.

37. Z výše uvedených úvah vyplývá, že přezkum první otázky neodhalil žádný důvod pro závěr, že unijní normotvůrce tím, že [do působnosti směrnice 2018/822] zahrnul jiné daně než daně z příjmů právnických osob, porušuje zásadu rovnosti.

¹⁸ – Jako jsou například charakteristické znaky C.1 a D.

¹⁹ – V této souvislosti BATL zpochybňuje přiměřenost a nezbytnost zavedení rozsáhlé oznamovací povinnosti, neboť dokumenty připojené k návrhu směrnice neobsahovaly žádný odkaz na makroekonomické studie, které by hodnotily nebo kvantifikovaly údajný pozitivní dopad, který by oznamovací povinnost měla na vnitrostátní rozpočty v souvislosti s různými dotčenými daněmi. Tento argument je však scestný: bezprostředním účinkem, o který usiluje směrnice 2018/822, je zvýšení *transparentnosti*. Bude věcí členských států, aby po přezkoumání informací shromážděných prostřednictvím systému zavedeného směrnicí 2018/822 rozhodly, zda a jakým způsobem změni své vnitrostátní daňové systémy za účelem zvýšení daňových příjmů. V každém případě, pokud se volba učiněná unijním normotvůrcem jeví *prima facie* jako rozumná, je věcí BATL, aby v projednávané věci uvedla skutečnosti na podporu názoru, že vzhledem k malému významu problémů, které představují uspořádání, jež se týkají jiných daní než daně z příjmů právnických osob, je oznamovací povinnost, jak je koncipována, nepřiměřenou zátěží pro dotčené osoby nebo jde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů směrnice 2018/822.

²⁰ – Pracovní dokument útvarů Komise o posouzení dopadů, SWD(2017) 236 final (dále jen „posouzení dopadů“), oddíl 7.2.

B. Ke druhé a třetí otázce

1. Úvodní poznámky

38. Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které lze přezkoumat společně, je to, zda i) pojmy „uspořádání“ (jakož i „přeshraniční“ uspořádání, uspořádání „určené k nabízení na trhu“ a „individualizované“ uspořádání), „zprostředkovatel“, „účastník“ a „přidružený podnik“ uvedené v článku 3 nebo článku 8ab směrnice 2011/16; ii) různé charakteristické znaky a „test hlavního přínosu“ stanovený v příloze IV směrnice 2011/16 a iii) pravidlo 30 dnů stanovené v čl. 8ab odst. 1 a 7 směrnice 2011/16 jsou *dostatečně jasné a přesné*, aby byly v souladu se zásadami zákonnosti trestů a respektování soukromého života.

39. Posouzení slučitelnosti směrnice 2018/822 s těmito dvěma zásadami vyvolává různé otázky, a proto vyžaduje různé typy analýz (viz pododdíly 2 a 3 níže).

40. K tomu je však třeba uvést jednu úvodní poznámku. Žalobci v původním řízení ve svých vyjádřeních ke druhé a třetí otázce patrně směšují dva okruhy argumentů: na jedné straně zpochybňují *jasnost a přesnost* ustanovení směrnice 2018/822 a na druhé straně *rozsah* těchto ustanovení.

41. Tyto výtky je nicméně třeba rozlišovat. Druhá otázka se v podstatě týká problému proporcionality: zda tyto pojmy nejsou příliš obecné, a zda v důsledku toho směrnice nezachází příliš daleko – zda nepostihuje příliš mnoho situací nebo nevytváří příliš rozsáhlé povinnosti. Proto v této části stanoviska (B) zaměřím svou analýzu na to, zda jsou dotčené pojmy dostatečně jasné a přesné, aby splňovaly požadavky právní jistoty, které jsou inherentní čl. 49 odst. 1 a článku 7 Listiny. Potenciální přesah ustanovení směrnice 2018/822 přezkoumám při posuzování čtvrté a páté předběžné otázky (oddíly C a D níže).

2. K přesnosti a jasnosti směrnice 2018/822 a zásadě zákonnosti trestů

42. Zásada zákonnosti trestů (*nulla poena sine lege certa*), zakotvená v čl. 49 odst. 1 Listiny, jež je zvláštním vyjádřením obecné zásady právní jistoty²¹, se v zásadě vztahuje pouze na sankce trestní povahy.

43. Článek 25a směrnice 2011/16 (nadepsaný „Sankce“) pouze stanoví, že i) je věcí členských států, aby stanovily pravidla pro sankce za porušení vnitrostátních předpisů přijatých mimo jiné na základě článku 8ab uvedené směrnice, přičemž ii) tyto sankce by měly být „účinné, přiměřené a odrazující“²².

44. Vzhledem k tomu, že směrnice 2011/16 nevyžaduje, aby členské státy zavedly za porušení oznamovací povinnosti trestní sankce, není použitelnost čl. 49 odst. 1 Listiny zcela zřejmá. Provedení ustanovení uvedené směrnice způsobem, který je v souladu se základními právy a zásadami zakotvenými v Listině (včetně zásady zákonnosti trestů), je v zásadě věcí členských států²³.

²¹ – Mimo jiné viz rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Vaditrans (C-102/16, EU:C:2017:1012, bod 50).

²² – Viz rovněž bod 15 odůvodnění směrnice 2018/822.

²³ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Lindqvist (C-101/01, EU:C:2003:596, body 83 až 88).

45. Nelze však vyloučit, že – s ohledem na předmět a cíl ustanovení zavedených směrnicí 2018/822 a požadavek, aby sankce byly „účinné“ a „odrazující“ – se členské státy mohou domnívat, že nesplnění oznamovací povinnosti musí být nutně potrestáno sankcemi natolik přísnými, že budou mít nevyhnutelně trestní povahu²⁴. Chápu, že toto může být případ Belgického království. Předkládající soud má za to, že ačkoli jsou sankce stanovené belgickým právem označeny jako „správní“, je třeba tyto sankce z hmotněprávního hlediska považovat za „trestní“²⁵.

46. V takovém případě může nedostatek jasnosti nebo přesnosti jednoho či několika pojmů obsažených v ustanoveních směrnice 2018/822 – zejména proto, že některá z těchto ustanovení zřejmě ponechávají členským státům jen malý (nebo dokonce žádný) manévrovací prostor pro provedení²⁶ – skutečně vést k protiprávnosti této směrnice z důvodu porušení čl. 49 odst. 1 Listiny. Nyní vysvětlím, za jakých okolností by k tomuto porušení mohlo dojít.

a) Relevantní judikatura

47. Podle ustálené judikatury platí, že zásada zákonnosti trestů vyžaduje, aby unijní právní předpisy jasně definovaly trestné činy i tresty, které jsou za ně ukládány. Tato podmínka je splněna, pokud se má jednotlivec možnost ze znění příslušného ustanovení a v případě potřeby z výkladu, který k němu podaly soudy dozvědět, jaká konání a opomenutí zakládají jeho trestněprávní odpovědnost²⁷.

48. Soudní dvůr nicméně rovněž upřesnil, že zásadu zákonnosti trestů nelze vykládat tak, že zakazuje postupné vyjasňování pravidel trestněprávní odpovědnosti prostřednictvím soudních výkladů každého jednotlivého případu za podmínky, že výsledek je rozumně předvídatelný v době, kdy došlo k protiprávnímu jednání, zejména s ohledem na výklad použitý v dané době v judikatuře týkající se daného právního ustanovení²⁸.

49. Ve světle výše uvedeného skutečnost, že právní úprava odkazuje na obecné pojmy, které musí být postupně vyjasněny, nebrání v zásadě tomu, aby bylo možné mít za to, že tato právní úprava stanoví jasná a přesná pravidla umožňující jednotlivcům předvídat, jaká konání a opomenutí mohou být předmětem sankcí trestní povahy²⁹. V tomto ohledu je důležité, zda lze případnou nejednoznačnost nebo neurčitost těchto pojmů odstranit pomocí běžných metod výkladu práva. Kromě toho, pokud tyto pojmy odpovídají pojmům používaným v příslušných mezinárodních dohodách a praxi, mohou tyto dohody a praxe poskytnout vykladači další vodítko³⁰.

50. Stejně tak Soudní dvůr rozhodl, že znění legislativních aktů nemůže být z důvodu jejich nutně obecné povahy absolutně přesné. Z toho mimo jiné vyplývá, že i když použití legislativní techniky spočívající v přednostním využití obecných kategorií před taxativními výčty často ponechává šedé

²⁴ – V této souvislosti netřeba připomínat, že Soudní dvůr se ve své judikatuře inspiroval judikaturou Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) týkající se „kritérií Engel“. Viz ESLP, rozsudek ze dne 8. června 1976, Engel a další v. Nizozemsko (CE:ECHR:1976:0608JUD000510071), a rozsudek Soudního dvora ze dne 5. června 2012, Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319, bod 37).

²⁵ – K této záležitosti viz, včetně dalších odkazů na judikaturu, mé stanovisko ve věci Nacionalinis visuomenės sveikatos centras prie Sveikatos apsaugos ministerijos (C-683/21, EU:C:2023:376, bod 74).

²⁶ – Viz rovněž bod 10 odůvodnění směrnice 2018/822: „[...] z důvodu potenciálního vlivu na fungování vnitřního trhu [lze] odůvodnit spíše nutnost přijmout společný soubor pravidel než ponechat řešení na vnitrostátní úrovni“.

²⁷ – Viz například rozsudek ze dne 5. května 2022, BV (C-570/20, EU:C:2022:348, bod 38 a citovaná judikatura).

²⁸ – Tamtéž, bod 41 a citovaná judikatura.

²⁹ – V tomto smyslu tamtéž, bod 42.

³⁰ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. listopadu 2021, État luxembourgeois (Informace o skupině daňových poplatníků) (C-437/19, EU:C:2021:953, body 61 a 69 až 71).

zóny při hraničním vymezení definic, tyto pochybnosti stran hraničních případů samy o sobě nestačí k tomu, aby bylo určité ustanovení shledáno neslučitelným se zásadou zákonnosti, pokud je takové ustanovení v převážné většině případů dostatečně jasné³¹.

51. Soudní dvůr navíc zdůraznil, že požadovaná úroveň „předvídatelnosti“ do značné míry závisí na obsahu textu, o němž se jedná, oblasti, kterou pokrývá, a na množství a postavení osob, jimž je určen. Předvídatelnost zákona nebrání tomu, aby si dotyčná osoba musela obstarat odbornou radu pro přiměřené posouzení důsledků, jež mohou za okolností konkrétního případu z daného jednání vyplývat. To platí zvláště pro výdělečně činné osoby, které musí při výkonu svého povolání prokazovat značnou obezřetnost. Lze od nich rovněž očekávat, že zvláště pečlivě vyhodnotí rizika spojená s výkonem jejich činnosti³².

b) K přesnosti a jasnosti ustanovení zavedených směrnicí 2018/822

52. S ohledem na tyto zásady nyní posoudím, zda ustanovení zavedená směrnicí 2018/822 mohou z důvodu nedostatečné přesnosti a jasnosti některých klíčových pojmů v nich použitých znemožnit dotčeným jednotlivcům identifikovat jednání a opomenutí, která by mohla založit jejich odpovědnost, a vést tak k tomu, že jim budou uloženy trestní sankce v rozporu se zásadou zákonnosti trestů, jejíž základní prvky jsem právě nastínil.

1) K pojmu „uspořádání“

53. Pojem „uspořádání“ je použit v článku 8ab směrnice 2011/16 k označení operací, které, jsou-li přeshraniční (ve smyslu čl. 3 bodu 18 této směrnice), podléhají oznamovací povinnosti, pokud (jak je uvedeno v jejím čl. 3 bodu 19) obsahují „alespoň jeden z charakteristických znaků uvedených v příloze IV“ téže směrnice.

54. Tento pojem a jeho ekvivalenty v jiných jazykových verzích uvedené směrnice³³ je nepochybně obecné povahy a má široký rozsah. To však neznamená, že tyto pojmy jsou neurčité nebo nejednoznačné, jak tvrdí žalobci v původním řízení.

55. Zaprvé, ačkoli pojem „uspořádání“ není ve směrnici 2018/822 výslovně definován, její preambule poskytuje zásadní indicie. V bodě 2 odůvodnění směrnice 2018/822 se uvádí, že „[p]ro členské státy je čím dál tím těžší chránit své vnitrostátní základy daně před erozí, jelikož *struktury daňového plánování* procházejí vývojem [a] jsou mimořádně propracované [...]. Tyto *struktury* sestávají obvykle z *uspořádání*, která zasahují do různých jurisdikcí a přesouvají zdanitelné zisky do příznivějších daňových režimů, nebo mají za účinek snížení celkové daňové povinnosti daňového poplatníka³⁴. Výraz „struktury daňového plánování“ se totiž běžně používá v oblasti mezinárodního zdanění³⁵. Kromě toho bod 19 odůvodnění směrnice 2018/822 odkazuje v podstatě na stejnou myšlenku, jen za pomoci jiných výrazů: „t[a]to směrnice [...] se cíleně zaměřuje na *schémata* vyvinutá pro potenciální získání výhod z neefektivností trhu, jež mají svůj původ ve vzájemném působení rozdílných vnitrostátních pravidel³⁶“.

³¹ – Viz rozsudek ze dne 28. března 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, bod 164 a citovaná judikatura).

³² – Rozsudek ze dne 5. května 2022, BV (C-570/20, EU:C:2022:348, bod 43 a citovaná judikatura).

³³ – Jako například „dispositifs“ ve francouzštině, „järjestelyjä“ ve finštině, „meccanismi“ v italštině, „ρυθμίσεις“ v řečtině, „Gestaltungen“ v němčině, „modalitate“ v rumunštině a „constructies“ v nizozemštině.

³⁴ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

³⁵ – Tento pojem používá v řadě dokumentů například OECD a Mezinárodní rada pro etické standardy účetních (dále jen „IESBA“).

³⁶ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

56. Zadruhé mám za to, že obvyklý význam pojmu „uspořádání“ (mechanismy, plány, struktury, schémata atd.) koresponduje se záměrem unijního normotvůrce zachytit různé právní konstrukce – tvořené především jednou nebo několika³⁷ smlouvami, dohodami, ujednáními a praktikami, které dávají vzniknout obchodním transakcím – které tvoří soudržný celek a mohou ovlivnit daňovou povinnost (alespoň jednoho) daňového poplatníka.

57. Zatřetí podotýkám, že za používáním pojmu „uspořádání“ v kontextu unijních daňových právních předpisů nestojí směrnice 2018/822. Ve skutečnosti byl tento pojem používán i v jiných ustanoveních týkajících se této oblasti, která této směrnici předcházela³⁸. Žalobci v původním řízení netvrdili, že by použití tohoto pojmu vedlo k nejistotě ohledně těchto ustanovení. Žádná skutečnost v tomto směru není obsažena ani ve spise.

2) *K pojmům „přeshraniční“ uspořádání, uspořádání „určené k nabízení na trhu“ a „individualizované“ uspořádání*

58. Vzhledem k výše uvedenému mám za to, že a *fortiori* by neměly existovat žádné zásadní problémy týkající se výkladu pojmů „přeshraniční“ uspořádání, uspořádání „určené k nabízení na trhu“ a „individualizované“ uspořádání, které jsou všechny definovány v článku 3 směrnice 2011/16.

59. Pokud jde nejprve o pojem „přeshraniční uspořádání“, ten je definován v čl. 3 bodě 18 směrnice 2011/16 jako uspořádání týkající se buď více než jednoho členského státu, nebo členského státu a třetí země, je-li splněna alespoň jedna z těchto podmínek: a) ne všichni účastníci uspořádání jsou pro daňové účely rezidenty ve stejné jurisdikci; b) jeden nebo více účastníků uspořádání jsou současně pro daňové účely rezidenty ve více než jedné jurisdikci; c) jeden nebo více účastníků uspořádání vykonává podnikatelskou činnost v jiné jurisdikci prostřednictvím stálé provozovny, která se nachází v této jiné jurisdikci, a dané uspořádání představuje veškerou podnikatelskou činnost této stálé provozovny nebo její část; d) jeden nebo více účastníků uspořádání vykonává činnost v jiné jurisdikci, aniž je pro daňové účely rezidentem v této jurisdikci nebo v ní zřídil stálou provozovnu; e) toto uspořádání má možný dopad na automatickou výměnu informací nebo identifikaci skutečných majitelů.

60. Tato definice se podle mého názoru jeví jako zcela jasná: zjednodušeně řečeno, uspořádání se nesmí omezovat jen na jeden členský stát, ale mělo by se týkat přinejmenším jedné další země (členského státu nebo třetího státu). Tento výklad je v souladu s obvyklým významem výrazu „přeshraniční“ (tedy zahrnující alespoň dvě země), který se běžně používá v oblasti práva vnitřního trhu EU.

61. Tento výklad je rovněž v souladu s oblastí působnosti a cílem dotčené právní úpravy. Jak je vysvětleno v bodě 10 odůvodnění směrnice 2018/822, jelikož cílem oznamovací povinnosti je zajištění řádného fungování vnitřního trhu, je třeba, „aby se jakákoli společná pravidla omezovala na poskytování informací o přeshraničních situacích, tedy situacích zahrnujících buď více než

³⁷ – Viz čl. 3 bod 18 druhý pododstavec směrnice 2011/16: „[...] zahrnuje pojem uspořádání rovněž sérii uspořádání. Uspořádání může zahrnovat více než jeden krok nebo část“. Tato část definice byla některými žalobci v původním řízení kritizována jako nejasná. Podle mého názoru je však její smysl a účel zřejmý. Některá uspořádání sestávají z různých částí a zahrnují různé kroky, které tvoří součást celkového plánu (viz například charakteristické znaky B.3 a D.2). Tyto části a kroky, přestože by mohly být oznamovány jednotlivě, není třeba oznamovat samostatně, ale pouze jednou, a to při oznamování celkového plánu.

³⁸ – Viz například článek 6 směrnice ATAD a čl. 1 odst. 2 a 3 směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8), ve znění z roku 2015.

jeden členský stát, nebo členský stát a třetí zemi“. Požadavek přeshraničního prvku vyplývá rovněž z dvojího právního základu směrnic 2011/16 a 2018/822, které umožňují přijetí unijních opatření souvisejících s vytvořením a fungováním vnitřního trhu³⁹.

62. Dále jsou v čl. 3 bodech 24 a 25 směrnice 2011/16 definovány pojmy „uspořádání určené k nabízení“ a „individualizované“ uspořádání. Tyto dva druhy uspořádání jsou zjevně míněny jako alternativní podskupiny „přeshraničních uspořádání“: každé takové uspořádání musí být buď jedním, nebo druhým. „Uspořádání určené k nabízení na trhu“ je „přeshraniční uspořádání, které je navrženo, nabízeno na trhu připraveno k zavedení nebo je zpřístupněno pro zavedení, aniž potřebuje podstatnou úpravu“, zatímco „individualizované uspořádání“ je „jakékoli přeshraniční uspořádání, které není uspořádáním určeným k nabízení na trhu“.

63. Jedinou otázkou, která by snad mohla vyvolat určité výkladové pochybnosti, je podle mého názoru hodnocení, které je vyžadováno k určení uspořádání, která jsou „navržen[a], nabízen[a] na trhu připraven[a] k zavedení nebo [jsou] zpřístupněn[a] pro zavedení, aniž potřebuj[í] podstatnou úpravu“⁴⁰.

64. Domnívám se, že pojem „uspořádání určená k nabízení na trhu“ odkazuje na praxi přípravy formátů nebo prototypů daňových uspořádání: koncipovaných a zpracovaných daňovými poradci nebo odborníky bez vztahu ke konkrétní situaci jednoho konkrétního klienta, a tedy určených k uvedení na trh (tedy poskytovaných klientům za úplatu) jako „téměř“ hotové produkty. Jinými slovy, uspořádání určená k nabízení na trhu jsou taková, která jsou připravena na základě již existujícího modelu, a která následně, než budou uplatněna, procházejí pouze drobnými úpravami tak, aby byla použitelná pro konkrétní situaci příslušného daňového poplatníka.

65. Jistě by bylo možné diskutovat o tom, co představuje *drobnou* úpravu. Drobné úpravy přirozeně zahrnují „vyplnění prázdných míst“, přidání či odebrání určitých kroků nebo drobné změny v jiných krocích. Naproti tomu takové daňové uspořádání, které je zcela nebo z větší části zpracováno *ex novo*, aby splňovalo konkrétní přání nebo potřeby klienta, není uspořádáním určeným k nabízení na trhu, ale individualizovaným uspořádáním.

66. Zdlouhavá diskuse o tom, co je a co není drobnou úpravou, se mi však jeví poněkud neproduktivní: zjevně záleží na konkrétních okolnostech každého případu. Skutečně důležité je to, že výraz „podstatná úprava“ ve většině případů nebude vyvolávat žádné významné výkladové problémy.

3) K pojmu „účastník“

67. Pojem „účastníci“ je použit v čl. 3 bodě 18 směrnice 2011/16 v rámci definice „přeshraničního uspořádání“ pro účely této směrnice. Čtyři z pěti alternativních podmínek, které musí být splněny, aby jednalo o „přeshraniční“ uspořádání, se týkají postavení „účastníků uspořádání“: jejich rezidence podle podmínek a) a b) a jejich činnosti podle podmínek c) a d)⁴¹.

³⁹ – Viz výše, bod 36 tohoto stanoviska.

⁴⁰ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

⁴¹ – Viz výše, bod 59 tohoto stanoviska.

68. Pro uplatňování systému zavedeného směrnicí 2018/822 je tedy důležité identifikovat účastníky. Až na jednu výjimku⁴² totiž platí pravidlo, že pokud jsou všichni účastníci uspořádání daňovými rezidenty v jednom a tomtéž členském státě, nemůže se jednat o přeshraniční uspořádání, a proto nevzniká žádná oznamovací povinnost.

69. Směrnice 2011/16 zjevně neobsahuje žádnou výslovnou definici pojmu „účastník“. Takovou definici nelze převzít ani z preambule směrnice 2018/822 ani z dokumentů připojených k návrhu směrnice vypracovanému Komise⁴³.

70. Bez ohledu na to tento pojem patrně lze rozumně vyložit na základě obvyklého významu tohoto slova (osoba, která se něčeho účastní) a jeho funkce (identifikovat přeshraniční uspořádání). Pojem „účastník“ musí nutně odkazovat na fyzickou nebo právnickou osobu, která je z formálního hlediska stranou jedné z různých transakcí, které tvoří uspořádání.

71. Tento pojem tedy zahrnuje především daňového poplatníka (poplatníky) a další subjekty (i když z jakéhokoli důvodu nejsou osobami povinnými k dani), kterých se uspořádání *přímo* týká. Naproti tomu obvykle nezahrnuje zprostředkovatele, pokud se sami ve formální roli neúčastní jednoho z příslušných právních mechanismů tvořících uspořádání.

4) K pojmu „zprostředkovatel“

72. Pojem „zprostředkovatel“ označuje podle článku 8ab směrnice 2011/16 hlavní kategorii osob, které jsou až na výjimky povinny podávat příslušné informace příslušným orgánům.

73. Tento pojem je výslovně definován v čl. 3 bodě 21 směrnice 2011/16 jako „jakákoli osoba, která přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat, navrhuje, nabízí na trhu, organizuje nebo ho zpřístupňuje pro jeho zavedení nebo řídí zavedení takového uspořádání“ (první pododstavec). V tomto ustanovení se dále uvádí, že pojmem „zprostředkovatel“ se rovněž rozumí „jakákoli osoba, která vzhledem k příslušným skutečnostem a okolnostem a na základě dostupných informací a příslušných odborných znalostí a porozumění, jež jsou k poskytování těchto služeb nezbytné, ví, že se zavázala poskytnout přímo či prostřednictvím dalších osob podporu, pomoc nebo poradenství, pokud jde o návrh, nabízení na trhu nebo organizaci přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat, jeho zpřístupňování pro zavedení nebo řízení jeho zavedení, nebo by tuto znalost od ní bylo možné odůvodněně očekávat“. Každá taková osoba však může doložit, že „nevěděla, že se účastnila přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat, a že nebylo možné od ní tuto znalost odůvodněně očekávat“ (druhý pododstavec).

74. Žalobci v původním řízení poukazují na velmi komplexní a rovněž otevřenou povahu této definice. Lze s nimi souhlasit v tom, že uvedená definice je formulována obecně a zahrnuje různorodý okruh (fyzických a právnických) osob. To však neznamená, že uvedené ustanovení je neurčité nebo nejednoznačné.

⁴² – Pokud má toto uspořádání možný dopad na automatickou výměnu informací nebo identifikaci skutečných majitelů [čl. 3 bod 18 písm. e) směrnice 2011/16]. Tato poslední podmínka dle mého názoru patrně představuje ustanovení proti obcházení nebo „záchrannou síť“. Na první pohled se její jasnost může jevit jako pochybná, neboť podle všeho vyžaduje, aby zprostředkovatelé a daňoví poplatníci posoudili potenciální dopad, který může mít neoznámení daného uspořádání na řádné fungování systému zavedeného směrnicí 2018/822 nebo na schopnost orgánů identifikovat skutečné majitele. Lze namítnout, že provádění takových hodnocení nepřísluší zprostředkovatelům a daňovým poplatníkům. Článek 3 bod 18 písm. e) směrnice 2011/16 je však třeba vykládat ve spojení s oddílem D přílohy IV („Specifické charakteristické znaky týkající se automatické výměny informací a skutečného vlastnictví“). Ten podle mého názoru objasňuje rozsah a smysl čl. 3 bodu 18 písm. e) směrnice 2011/16.

⁴³ – Návrh směrnice Rady, 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 (COM/2017/0335 final).

75. Zaprvé kategorie osob, které mohou spadat pod tuto definici, jsou celkově poměrně jasné. Jak zdůraznila Komise, tento pojem má zahrnovat *hlavní subjekty*, které se zpravidla z *profesních důvodů* podílejí na činnostech daňového plánování, na něž dopadá směrnice 2018/822. Komise ve svém posouzení dopadů skutečně uvedla, že mezi zprostředkovatele patří „mimo jiné poradci, advokáti, finanční (investiční) poradci, účetní, advokáti, finanční instituce, zprostředkovatelé pojištění a zmocněnci pro zakládání společností“. Tento pojem v zásadě odkazuje na odborníky, kteří „radí klientům při formování jejich podnikání, se snižováním daňových nákladů a jako odměnu dostávají zvláštní poplatek“⁴⁴.

76. Jak zdůrazňuje belgická vláda, k výkonu činností uvedených v čl. 3 bodu 21 směrnice 2011/16 musí mít daná osoba vysokou kvalifikaci v určité oblasti (daňové právo, právo obchodních společností, mezinárodní finance, účetnictví atd.) a působit na mezinárodní úrovni. Je proto obtížně uvěřitelné, že by si některá z těchto osob nemusela být vědoma toho, že ji její činnost v souvislosti s určitým přeshraničním daňovým uspořádáním kvalifikuje jako „zprostředkovatele“ ve smyslu směrnice 2011/16.

77. Zadruhé z čl. 3 bodu 21 ve spojení s preambulí a ostatními ustanoveními směrnice 2011/16 vyplývá, že oznamovací povinnost se vztahuje na (fyzické nebo právnické) osoby, které i) nepatří mezi interní zaměstnance příslušných daňových poplatníků⁴⁵; ii) jsou si (nebo by si měly být) vědomy své účasti⁴⁶ na návrhu uspořádání, jeho nabízení na trhu, organizaci a zavádění a významně (a nikoli *de minimis*) k nim přispívají⁴⁷; iii) mají v držení nebo pod svou kontrolou důležité informace o dotčeném uspořádání⁴⁸ a iv) jsou rezidenty nebo mají jinou stabilní a strukturální vazbu na jeden z členských států⁴⁹.

78. Zatřetí a na závěr opět podotýkám, že pojem „zprostředkovatel“ a jeho ekvivalenty jsou v oblasti mezinárodního zdanění běžně používány⁵⁰.

79. Z toho vyplývá, že definice uvedená ve směrnici 2011/16 je poměrně podrobná a její význam dostatečně jasný. Ačkoli nelze vyloučit, že za určitých konkrétních okolností mohou vyvstat důvodné pochybnosti ohledně toho, zda daná kategorie subjektů nebo konkrétní osoba spadá pod tuto definici, domnívám se, že v naprosté většině případů bude situace jednoznačná⁵¹.

5) K pojmu „přidružený podnik“

80. Pojem „přidružený podnik“ je ve směrnici 2011/16 používán ve spojení s pojmy „předběžná posouzení převodních cen“⁵² a „přeshraniční transakce“⁵³. Dva posledně uvedené pojmy představují operace, které jsou relevantní pro zjišťování existence uspořádání, která se mají

⁴⁴ – Viz posouzení dopadů, oddíl 3.1.2.

⁴⁵ – To výslovně vyplývá z bodu 6 odůvodnění směrnice 2018/822.

⁴⁶ – To *a fortiori* vyplývá z čl. 3 bodu 21 druhého pododstavce směrnice 2011/16.

⁴⁷ – To nutně vyplývá z čl. 3 bodu 21 prvního a druhého pododstavce směrnice 2011/16.

⁴⁸ – V tomto ohledu viz čl. 8ab odst. 1 směrnice 2011/16.

⁴⁹ – V tomto ohledu viz čl. 3 bod 21 třetí pododstavec směrnice 2011/16.

⁵⁰ – Viz například OECD, „Studie o úloze daňových zprostředkovatelů“, 2008. Řada zemí používá pro označení podobné kategorie osob alternativní pojmy, jako je „promoter“ (například Kanada, Jižní Afrika a Spojené království) a „advisor“ nebo „material advisor“ (například Kanada a Spojené státy).

⁵¹ – Ve světle výše vysvětlených zásad bych – v reakci na argument vznesený OBFG – například uvedl, že „zprostředkovateli“ ve smyslu směrnice 2011/16 zpravidla nejsou takové subjekty, jako je banka, která otevírá účet, nebo notář, který osvědčuje pravost smlouvy.

⁵² – Článek 3 bod 15 a charakteristické znaky kategorie C v příloze IV.

⁵³ – Článek 3 bod 16 a charakteristické znaky kategorie E v příloze IV.

oznamovat. Kromě toho podle čl. 8ab odst. 14 písm. a) patří informace týkající se „osob, které jsou přidruženými podniky příslušného daňového poplatníka“ mezi informace, jež by měly být sdělovány příslušným orgánům a poté automaticky vyměňovány v rámci jejich sítě.

81. Pojem „přidružený podnik“ je definován zejména v čl. 3 bodu 23 směrnice 2011/16, kde se uvádí, že pro účely článku 8ab se „přidruženým podnikem“ rozumí osoba, která je propojena s jinou osobou nejméně jedním z těchto čtyř způsobů: a) osoba se podílí na řízení jiné osoby tím, že je schopna na ni uplatňovat významný vliv; b) osoba se podílí na kontrole jiné osoby tím, že drží více než 25 % hlasovacích práv; c) osoba se podílí na kapitálu jiné osoby prostřednictvím vlastnického práva, které přímo nebo nepřímo překračuje 25 % kapitálu; d) osoba má nárok na 25 % zisku jiné osoby nebo více.

82. Kromě toho čl. 3 bod 23 směrnice 2011/16 objasňuje, jak by měl být tento pojem chápán v případě, i) v němž se na řízení, kontrole, kapitálu nebo zisku téže osoby podílí více než jedna osoba; ii) v němž se stejné osoby podílí na řízení, kontrole, kapitálu nebo zisku více než jedné osoby; iii) v němž určitá osoba jedná z hlediska hlasovacích práv nebo kapitálu v určitém subjektu společně s jinou osobou; iv) v němž se jedná o nepřímou účast; a v) v němž se jedná fyzickou osobu, jejího manžela nebo manželku a příbuzné v řadě přímé.

83. Dle mého názoru je taková definice nejen poměrně podrobná, ale rovněž se zakládá na objektivních – a tedy snadno ověřitelných – kritériích. V zásadě také odpovídá (stručnějšímu) vysvětlení obsaženému v čl. 3 bodu 15 směrnice 2011/16, podle něhož se za sdružené podniky považují podniky tehdy, pokud „se jeden podnik podílí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu jiného podniku nebo tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na řízení, kontrole nebo kapitálu těchto podniků“.

84. Dále podotýkám, že pojem „přidružený podnik“ se často používá také v oblasti daňového práva, a to jak v rámci Evropské unie, tak na mezinárodní úrovni⁵⁴. Přesto je možné, jak zdůrazňuje OBFG, že skutečnost, že různé definice „přidružených podniků“ obsažené v unijních právních předpisech se zcela neshodují, může být zdrojem určitých nedorozumění. Nicméně pokud je každá z těchto definic jednotlivě vhodná k přímému použití ve vztahu k případům upraveným příslušným nástrojem, nemám za to, že volba učiněná unijním normotvůrcem může být považována za nezákonnou.

6) K pojmu „charakteristické znaky“

85. Podle čl. 3 bodu 19 směrnice 2011/16 je přeshraničním uspořádáním, „které se má oznamovat“, takové přeshraniční uspořádání, které „obsahuje alespoň jeden z charakteristických znaků uvedených v příloze IV“. Bod 20 téhož ustanovení poté definuje „charakteristický znak“ jako „vlastnost nebo rys přeshraničního uspořádání, jež jsou indikátory potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem“.

⁵⁴ – Pro příklad viz čl. 2 bod 4 směrnice ATAD, článek 4 Úmluvy o zamezení dvojího[dvojímu] zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (90/463/EHS) (Úř. věst. 1990, L 225, s. 10), v pozměněném a platném znění, a článek 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku.

86. Volba unijního normotvůrce použít pro účely identifikace daňových uspořádání, která se musí oznamovat, seznam charakteristických znaků je vysvětlena v bodě 9 odůvodnění směrnice 2018/822, který zní takto:

„Uspořádání agresivního daňového plánování se v průběhu let vyvíjela, jsou čím dál tím složitější a podléhají neustálým změnám a úpravám v reakci na obranná protipatření daňových orgánů. Uváží-li se tato skutečnost, pak by spíše než vymezit pojem agresivního daňového plánování bylo účinnější usilovat o podchycení uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, sestavením *seznamu rysů a prvků* transakcí, které jasně naznačují, že dochází k vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužívání daňového systému. Tyto náznaky jsou označovány jako ‚charakteristické znaky‘.“⁵⁵

87. Seznam charakteristických znaků je uveden v části II přílohy IV směrnice 2011/16. Charakteristické znaky jsou rozděleny do různých kategorií: „Obecné charakteristické znaky spojené s testem hlavního přínosu“ (kategorie A) a specifické charakteristické znaky, které jsou seskupeny podle toho, zda jde o charakteristické znaky „spojené s testem hlavního přínosu“ (kategorie B), „týkající se přeshraničních transakcí“ (kategorie C), týkající se „automatické výměny informací a skutečného vlastnictví“ (kategorie D) nebo týkající se „převodních cen“ (kategorie E). Avšak některé charakteristické znaky samy o sobě postačují k tomu, aby bylo určité uspořádání kvalifikováno jako uspořádání, které se má oznamovat, zatímco jiné jsou relevantní pouze v případě, že je splněn test hlavního přínosu, který blíže vysvětlím v následující části.

88. Nesdílím pochybnosti, které ohledně jasnosti a přesnosti charakteristických znaků vyjádřili žalobci v původním řízení. Je pravda, že jak počet, tak rozsah charakteristických znaků ukazuje, že se vztahují na různorodou skupinu uspořádání. Tato skutečnost však sama o sobě nečiní uplatňování takové povinnosti pro dotčené osoby nepředvídatelným. Podle mého názoru se totiž žádný z charakteristických znaků uvedených v příloze IV nejeví jako vyloženě nepřesný nebo nejasný.

89. *A fortiori* je třeba odmítnout argument, který na jednání uplatnili někteří žalobci v původním řízení, podle něhož se unijní normotvůrce dostatečně nezabýval definicí charakteristických znaků. Zejména z oddílu 7.7.2 posouzení dopadů a jeho přílohy 7 vyplývá, že této činnosti předcházelo pečlivé vyhodnocení charakteristických znaků používaných v podobných režimech poskytování informací existujících v té době (jak v rámci Evropské unie, tak i jinde⁵⁶) a zohledněných ve zprávách OECD.

90. Jak zdůrazňuje Komise, charakteristické znaky popisují velmi specifické a konkrétní (na faktech založené) vlastnosti daňových uspořádání, které by ve většině případů nemělo být pro odborníky v daňové oblasti, a případně i pro daňové poplatníky, kteří využívají vhodné právní poradenství, zvláště obtížné identifikovat.

⁵⁵ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

⁵⁶ – V době, kdy Komise vypracovávala své posouzení dopadů (viz oddíl 2.2.3 tohoto posouzení), existoval podobný režim povinného poskytování informací v Irsku, Portugalsku a Spojeném království, jakož i v Kanadě, Indii, Izraeli, Jižní Africe a Spojených státech.

91. Skutečnost, že některé charakteristické znaky obsahují pojmy, které od vykladače vyžadují určité hodnocení nebo odhad, výše uvedené nezpochybňuje. Dle mého názoru totiž žádný z výrazů obsažených v seznamu charakteristických znaků kritizovaných žalobci v původním řízení⁵⁷ zjevně nevyžaduje takové posouzení, které by od zúčastněných osob nebylo možné rozumně očekávat.

92. Kromě toho v rozsahu, v němž žalobci v původním řízení napadají legislativní techniku zvolenou unijním normotvůrcem pro identifikaci uspořádání, která se mají oznamovat, tedy že se uchýlil k vyčerpávajícímu výčtu vlastností namísto použití abstraktní definice, zdůrazňuji, že taková volba plně náleží do (širokého) manévrovacího prostoru, který má unijní normotvůrce při přijímání legislativních aktů, jež vyžadují vyvážení různých veřejných a soukromých zájmů⁵⁸. V projednávané věci považuji vysvětlení volby normotvůrce uvedená v bodě 9 odůvodnění směrnice 2018/822 a v oddílu 5 důvodové zprávy⁵⁹ za přiměřená.

7) K pojmu „test hlavního přínosu“

93. Test hlavního přínosu má v kontextu systému zavedeného směrnicí 2018/822 důležitou funkci. Některé charakteristické znaky totiž zakládají oznamovací povinnost pouze v případě, že je splněn test hlavního přínosu⁶⁰. Naopak pouhá skutečnost, že je tento test splněn, neznamená, že určité uspořádání je uspořádáním, které se má oznamovat, neboť musí být přítomen alespoň jeden z charakteristických znaků.

94. Test hlavního přínosu je zakotven v části I přílohy IV směrnice 2011/16: je splněn, pokud „[je] možné stanovit, že hlavním přínosem nebo jedním z hlavních přínosů, které s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti může určitá osoba přiměřeně očekávat, že z určitého uspořádání vyplynou, je získání daňové výhody“.

95. Tento test nevnímám jako nedostatečně jasný nebo přesný.

96. Je sice pravda, že test hlavního přínosu vyžaduje hodnocení, které by mohlo být zčásti považováno za subjektivní, neboť vychází z osobního očekávání. Tato ustanovení však nechápu v tomto smyslu. Podle mého názoru není důležitý subjektivní pohled dotčeného daňového poplatníka (nebo jakéhokoli zprostředkovatele), ale očekávání, které by v tomto smyslu měla obezřetná a přiměřeně informovaná osoba.

97. Kromě toho test hlavního přínosu zahrnuje hodnocení prvků, které jsou do značné míry objektivní povahy. Tento test je v podstatě zacílen na taková uspořádání, která byla zavedena výhradně nebo převážně z daňových důvodů. Vyžaduje tedy – podle závěrečné zprávy OECD z roku 2015 – porovnání „hodnoty očekávaného daňového zvýhodnění s jakýmkoli jinými výhodami, které lze z určité transakce pravděpodobně získat“, což představuje „objektivní posouzení daňových výhod“⁶¹.

⁵⁷ – OBFG kritizuje zejména odkazy na „standardizova[nou] dokumentaci nebo strukturu [která nepotřebuje] *podstatnou* úpravu“ (A, 3); „uspořádání [...] v němž je *významný* rozdíl v částce považované za splatnou“ (C, 4); „žádné *spolehlivé* srovnatelné“, „předpoklady [které jsou] vysoce *nejisté*“ a „obtížn[ost] *předvídat* míru konečného úspěchu“ [E, 2 písm. a) a b)]. Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

⁵⁸ – Mimo jiné viz judikatura uvedená v bodě 23 výše.

⁵⁹ – Připojené k jeho návrhu směrnice Rady (viz výše, poznámka pod čarou 43).

⁶⁰ – Viz výše, bod 11 tohoto stanoviska.

⁶¹ – Bod 81.

98. Je pravda, že tento test vyžaduje individuální posouzení dotčených uspořádání. V příloze IV se totiž uvádí, že je třeba vzít v úvahu „všechny relevantní skutečnosti a okolnosti“, aniž je vysvětleno, o jaké skutečnosti a okolnosti se může jednat. Z toho nicméně nevyplývá, že by použití testu bylo nejisté, přinejmenším v naprosté většině případů. Podle mého názoru posouzení relevantních skutečností a okolností zahrnuje zejména dvojí přezkum: jednak vlastností uspořádání, jednak předmětu a účelu uplatňovaných daňových zákonů.

99. Zaprvé existují důvody nedaňové povahy (například obchodní, průmyslové atd.), které mohou vysvětlit rozhodnutí o zavedení dotčeného uspořádání, a pokud ano, jsou tyto důvody skutečné, věrohodné a významné? Pokud by daňové zvýhodnění neexistovalo, měl by dotčený daňový poplatník zájem toto uspořádání využít? Existuje nějaká významná hospodářská nerovnováha mezi transakcemi, které jsou součástí daného uspořádání, například chybí přiměřený vztah mezi zaplacenou cenou a produkty nebo službami získanými jako protiplnění?

100. Zadruhé představuje dané daňové uspořádání logické a přímé použití daňových zákonů, na nichž se zakládá, a je v souladu s cílem a účelem těchto zákonů? Nebo toto daňové uspořádání „využívá drobných technických detailů jednoho daňového systému nebo rozdílů mezi dvěma či více daňovými systémy za účelem snížení daňové povinnosti“⁶²? Jeví se struktura uspořádání – ve světle jeho stanoveného účelu a uplatňovaných vnitrostátních právních předpisů – jako umělá či příliš složitá nebo obsahuje kroky, které jsou podle všeho (nebýt jejich dopadu na daňovou povinnost) zbytečné?

101. To jsou otázky, na něž by pro takové odborníky v daňové oblasti a daňové poplatníky, jako jsou ti, kteří využívají propracovaná daňová uspořádání, nemělo být obtížné zodpovědět.

102. V neposlední řadě chápu, že řada států, a to jak v rámci Evropské unie, tak i mimo ni, používá či použila v rámci nástrojů, které jsou z hlediska účelu a obsahu podobné směrnici 2018/822, „test hlavního přínosu“ srovnatelný s testem zavedeným směrnicí 2018/822⁶³.

103. Vzhledem k různorodosti hospodářských činností, transakcí a vnitrostátních daňových systémů, o něž se může jednat, se mi tedy jeví jako nevyhnutelné posuzovat jednotlivá uspořádání individuálně na základě testu hlavního přínosu. To však nezpochybňuje poměrnou jasnost typu analýzy, která má být v rámci tohoto testu provedena osobami, jež jsou povinny jej použít.

8) *K pravidlu 30 dnů*

104. V prvním pododstavci čl. 8ab odst. 1 směrnice 2011/16 se uvádí, že zprostředkovatelé podají dotčené informace do 30 dnů ode dne, kdy uspořádání bylo „zpřístupněno pro zavedení“ nebo „připraveno k zavedení“, nebo kdy „byl uskutečněn první krok v zavedení [uspořádání]“, podle toho, co nastane jako první. Druhý pododstavec čl. 8ab odst. 1 směrnice 2011/16 doplňuje, že „od zprostředkovatelů uvedených v čl. 3 bodě 21 druhém pododstavci [je] vyžadováno podávání informací do 30 dní počínaje dnem následujícím poté, co poskytnou přímo či prostřednictvím dalších osob podporu, pomoc nebo poradenství“⁶⁴. Konečně v čl. 8ab odst. 7 směrnice 2011/16 se uvádí, že „[p]říslušný daňový poplatník [...] podá informace do 30 dní počínaje dnem následujícím

⁶² – Používám zde výraz, který použila Komise ve svém doporučení ze dne 6. prosince 2012 o agresivním daňovém plánování, C(2012) 8806 final, bod 2 odůvodnění.

⁶³ – Viz například pojem „test hlavního účelu“ použitý v Mnohostranné úmluvě OECD o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám (zejména článek 7 této úmluvy). Tato úmluva má 101 signatářů a smluvních stran (ke dni 23. září 2023).

⁶⁴ – Pokud jde o „zprostředkovatel[e] uveden[é] v čl. 3 bodě 21 druhém pododstavci“, viz výše bod 73 tohoto stanoviska.

poté, co mu je přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat, zpřístupněno pro zavedení nebo je připraveno k zavedení tímto příslušným daňovým poplatníkem nebo byl uskutečněn první krok v jeho zavedení ve vztahu k příslušnému daňovému poplatníkovi, podle toho, co nastane jako první“.

105. Někteří žalobci v původním řízení tvrdí, že rozhodné skutečnosti nejsou v článku 8ab vymezeny s požadovanou úrovní přesnosti. Zejména tvrdí, že přesný význam výrazů „zpřístupněno“ a „připraveno“ k zavedení“ je nejasný. OBFG si například klade otázku, zda by podání dotčených informací mohlo být vyžadováno pouze na základě prosté ústní konzultace daňového poplatníka s odborníkem nebo pouhé diskuse na poměrně obecné úrovni.

106. Tyto námitky považuji za nepřesvědčivé.

107. Na úvod musím uvést, že pojem „zavedení“ lze jen stěží považovat za nejasný. Jeho běžný význam (uvedení v platnost, provedení, uplatnění atd.) totiž naznačuje, že 30denní lhůta pro oznámení začíná běžet teprve tehdy, přejde-li dotčené daňové uspořádání z fáze návrhu do fáze realizační. Realizační fáze obvykle zahrnuje provedení některého z právních úkonů, které jsou nezbytné k tomu, aby dotčené uspořádání bylo uplatněno.

108. Je důležité poznamenat, že pojem „zavedení“ se objevuje v každé ze tří situací vymezených v prvním pododstavci čl. 8ab odst. 1, které se všechny týkají probíhajícího, nebo alespoň bezprostředně chystaného provádění dotčeného daňového uspořádání. Důvody, proč ve dvou z těchto situací (uspořádání [je] „zpřístupněno“ nebo „připraveno“ k zavedení) může lhůta začít běžet dříve, než dojde k prvnímu kroku v jeho zavedení, jsou – pokud tomu správně rozumím – tři.

109. Zprvce unijní normotvůrce zastává názor, že pokud je to možné, mělo by být upřednostněno včasné podání informací (tedy v ideálním případě dříve, než jsou dotčená uspořádání skutečně zavedena). To umožňuje orgánům daňové správy reagovat již v rané fázi procesu, například rychlou změnou příslušné právní úpravy⁶⁵. Z druhé výše uvedené ustanovení zvyšuje právní jistotu tím, že zprostředkovatelům, kteří se nemusí podílet na skutečném provedení jimi připravených uspořádání (a v důsledku toho nemusí znát přesný okamžik zahájení zavádění), určuje konkrétní den, od kterého počíná běžet lhůta. Zatřetí toto ustanovení rovněž brání tomu, aby zprostředkovatelé, kteří nesplnili oznamovací povinnost, mohli použít jako záminku (skutečnou nebo domnělou) neznalost načasování zavádění uspořádání.

110. Stejnou logikou (*dies a quo*, který je snadno předvídatelný, neboť nezávisí na jednání jiných osob) se ve skutečnosti řídí i doplňující pravidlo stanovené v druhém pododstavci čl. 8ab odst. 1 ve vztahu k osobám, které jsou kvalifikovány jako zprostředkovatelé, protože souhlasily s tím, že „poskytnou přímo či prostřednictvím dalších osob podporu, pomoc nebo poradenství, pokud jde o návrh, nabízení na trhu nebo organizaci přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat, jeho zpřístupňování pro zavedení nebo řízení jeho zavedení, nebo by tuto znalost od n[ich] bylo možné odůvodněně očekávat“⁶⁶. Tito zprostředkovatelé jsou povinni podat informace „do 30 dní počínaje dnem následujícím poté, co poskytnou přímo či prostřednictvím dalších osob podporu, pomoc nebo poradenství“⁶⁷.

⁶⁵ – Viz bod 7 odůvodnění směrnice 2018/822.

⁶⁶ – Jak je definováno v čl. 3 bodu 21 druhém pododstavci směrnice 2011/16.

⁶⁷ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

111. V této souvislosti bych rád dodal, že podle mého názoru činnosti, jako je poskytování obecného poradenství, které není spojeno se specifickým a konkrétním daňovým uspořádáním pro jednoho nebo více konkrétních klientů, nebo pouhá účast na diskusích a výměně názorů mezi zprostředkovateli a daňovými poplatníky (nebo mezi různými zprostředkovateli), nevyžadují, aby zprostředkovatel podával zprávu podle článku 8ab směrnice 2011/16.

112. Je však pravda, že příslušná ustanovení nejsou v tomto ohledu zcela jasná. Domnívám se však, že řada důvodů patrně vylučuje povinnost oznamovat uspořádání, která nemají být realizována. Zaprvé ani preambule směrnice 2018/822, ani ustanovení, která zavedla, neodkazují na oznamovací povinnost, která existuje bez ohledu na zavedení dotčených uspořádání. V bodě 7 odůvodnění směrnice 2018/822 je totiž uveden odkaz na podání, která mají být předložena „dříve“, než jsou uvedena uspořádání zavedena. Zadruhé ověření toho, zda dané uspořádání, posuzované abstraktně a bez ohledu na dotčené účastníky a daňové poplatníky, se „má oznamovat“ a je „přeshraniční“, nemusí vždy poskytnout spolehlivou odpověď. Zatřetí je zřejmé, že uspořádání, která nejsou provedena, i) nemohou vést ke zneužívání daňového systému, daňovým podvodům či únikům, ii) nepředstavují žádnou hrozbu pro schopnost členských států vybírat daně a iii) nemají žádný vliv na vnitřní trh. Rozsáhlá povinnost zprostředkovatelů oznamovat jakoukoli podporu, pomoc nebo poradenství poskytnuté v souvislosti s transakcemi, které jsou v této fázi čistě hypotetické a spekulativní, by proto byla z hlediska dosažení cílů sledovaných směrnicí 2018/822 zbytečná a představovala by pro dotčené odborníky nepřiměřenou zátěž.

113. Domnívám se proto, že pravidlo 30 dnů stanovené v čl. 8ab odst. 1 a 7 směrnice 2011/16 je dostatečně jasné a přesné.

c) Mezitímní závěry

114. S ohledem na výše uvedené jsem dospěl k závěru, že kritika vyjádřená žalobci v původním řízení ohledně jasnosti a přesnosti některých pojmů použitých v ustanoveních zavedených směrnicí 2018/822 je neopodstatněná.

115. Je třeba připustit, že některé z těchto pojmů jsou široké a obecné povahy, v důsledku čehož musí mít dotčená ustanovení široký rozsah nebo mohou zahrnovat řadu různých situací.

116. Bez ohledu na to se jeví, že žádné z posuzovaných ustanovení neznemožňuje ani nepřiměřeně neztěžuje dotčeným osobám, aby se ujistily o tom, kdy a v jakém časovém rámci se na ně může vztahovat oznamovací povinnost zavedená směrnicí 2018/822. Mám za to, že přinejmenším v naprosté většině případů jsou okolnosti, za kterých vzniká oznamovací povinnost, dostatečně jasné.

117. Směrnice 2011/16 totiž obsahuje velmi podrobné a na faktech založené definice některých klíčových pojmů použitých v jejím článku 8ab. Rovněž význam dalších klíčových pojmů lze určit s využitím tradičních prostředků právního výkladu: tedy zkoumáním obvyklého významu pojmů použitých v textu ustanovení s ohledem na jejich kontext a na předmět a účel směrnice 2011/16 a směrnice 2018/822. Některé z těchto pojmů se navíc běžně používají v daňové oblasti a ve vnitrostátních a mezinárodních nástrojích.

118. V této souvislosti nelze přehlížet skutečnost, že agresivní daňová uspořádání jsou obvykle složité a nákladné nástroje, které navrhuji a řídí specializovaní odborníci. Lze (a v každém případě by se mělo) očekávat, že tito odborníci budou znát platná pravidla, budou schopni je vykládat s pomocí kvalifikovaného právního poradce a budou informováni o postupném upřesňování těchto pravidel, které vyplývá z unijní a vnitrostátní judikatury.

119. Kromě toho, ačkoli manévrovací prostor, který měly členské státy při provádění směrnice 2018/822 k dispozici za účelem začlenění a vyjasnění uvedených pravidel, byl pravděpodobně dosti omezený⁶⁸, nic nebrání jejich orgánům v tom, aby dotčeným odborníkům a daňovým poplatníkům poskytly formální či neformální pokyny. Pokud je mi známo, daňové orgány řady členských států v posledních měsících vydaly oznámení v tomto smyslu⁶⁹.

120. Po přezkoumání otázek nastolených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve světle argumentů předložených žalobci v původním řízení tedy nejsem přesvědčen o správnosti tvrzení, že směrnice 2018/822 je v rozporu se zásadou zákonnosti trestů zakotvenou v čl. 49 odst. 1 Listiny.

3. K přesnosti a jasnosti směrnice 2018/822 a respektování soukromého života

121. Druhý aspekt nastolený předkládajícím soudem ve druhé a třetí otázce se v podstatě týká slučitelnosti oznamovací povinnosti se zásadou respektování soukromého života zakotvenou v článku 7 Listiny. Hlavní obava předkládajícího soudu, na níž je založena část druhé a třetí otázky, spočívá podle žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v tom, že případná nejasnost a nepřesnost klíčových pojmů obsažených ve směrnici 2018/822 by mohla vést k rozsáhlému a těžko předvídatelnému zásahu do práva zprostředkovatelů a daňových poplatníků na zachování důvěrnosti jejich komunikace.

122. Jak jsem právě vysvětlil při posuzování slučitelnosti směrnice 2018/822 s čl. 49 odst. 1 Listiny, význam a rozsah pojmů, které žalobci v původním řízení zpochybňují, jsou podle mého názoru dostatečně jasné. Ve vyjádření těchto účastníků řízení nespatřuji žádný další prvek, který by mohl naznačovat jiný závěr při posuzování zákonnosti této směrnice z důvodu údajné nepřesnosti a nejasnosti jejích klíčových pojmů ve vztahu k článku 7 Listiny.

123. Podstatnější je, že článek 7 Listiny podle mého názoru patrně neukládá žádnou přísnější povinnost ohledně jasnosti a přesnosti než článek 49 Listiny, v jehož světle jsem již zkoumal přesnost a jasnost klíčových pojmů. V každém případě se k otázce jasnosti a přesnosti ustanovení zavedených směrnicí 2018/822 vrátím při posuzování toho, zda uvedená ustanovení představují odpovídající „právní základ“, který by mohl odůvodnit zásah do práv chráněných článkem 7 Listiny.

⁶⁸ – Viz výše, bod 46 tohoto stanoviska.

⁶⁹ – Je zřejmé, že pokyny daňových orgánů neposkytují „závazný“ výklad právních předpisů. Zprostředkovatelé a daňoví poplatníci se však mohou tam, kde je to vhodné, těchto pokynů dovolávat vůči příslušným orgánům za účelem obrany proti uložení sankcí (například dovolat se zásad *estoppel* nebo legitimního očekávání nebo prokázat absenci úmyslu, znalosti či nedbalosti ve vztahu k možnému porušení oznamovací povinnosti).

C. K páté otázce: zásah do soukromého života (nezbytnost a přiměřenost oznamovací povinnosti)

124. Dle mého názoru je vhodnější přezkoumat pátou otázku předkládajícího soudu ještě před přezkoumáním jeho čtvrté otázky. Obě otázky se totiž týkají stejného problému (zákonnosti zásahu do soukromého života, který vyvolává oznamovací povinnost), avšak pátá otázka má mnohem širší rozsah a vyžaduje důkladnější posouzení některých otázek.

125. Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je to, zda oznamovací povinnost porušuje právo na respektování soukromého života dotčených zprostředkovatelů a daňových poplatníků, neboť zásah do tohoto práva by s ohledem na cíle sledované směrnicí 2018/822 nebyl odůvodněný ani přiměřený.

126. Předkládající soud zdůrazňuje, že informace, které mají být sděleny příslušným orgánům, obsahují soukromé údaje společností a jednotlivců. Zdůrazňuje rovněž široký rozsah oznamovací povinnosti, která se vztahuje i na ta uspořádání, která mohou být zákonná, nezneužívající a jejichž hlavní výhoda nemusí být daňové povahy. Kromě toho si předkládající soud přeje zjistit, zda je oznamovací povinnost v souladu s deklarovaným cílem zajistit řádné fungování vnitřního trhu, neboť oznamovací povinnost může mít odrazující účinek ve vztahu k některým přeshraničním činnostem.

127. V této souvislosti žalobci v původním řízení tvrdí, že by podniky měly mít možnost zvolit si pro své podnikání cestu nejnižšího zdanění, pokud tak lze učinit, aniž by došlo k porušení zákona. Dle jejich názoru neexistuje žádné odůvodnění k odrazování daňových poplatníků od využívání přeshraničních daňových uspořádání a odborníků od zapojení do činností souvisejících s mezinárodním daňovým plánováním.

128. Tyto argumenty nepovažuji za přesvědčivé. Jsem totiž toho názoru, že ačkoli skutečně dochází k zásahu do soukromého života daňových poplatníků a zprostředkovatelů, tento zásah může být odůvodněn jako nezbytný a přiměřený k dosažení některých cílů veřejného zájmu uznaných Evropskou unií.

1. K zásahu do soukromého života

129. Článek 7 Listiny stanoví, že „[k]aždý má právo na respektování svého soukromého a rodinného života, obydlí a komunikace“. Podle vysvětlení k Listině základních práv⁷⁰ odpovídají práva zaručená v článku 7 Listiny právům zaručeným článkem 8 EÚLP⁷¹. Proto, jak rovněž stanoví čl. 52 odst. 3 Listiny a čl. 6 odst. 3 SEU, bude článek 7 Listiny vykládán v souladu s článkem 8 EÚLP.

130. ESLP ve své judikatuře důsledně přijímá širokou definici „soukromého života“, která zahrnuje jak činnosti profesní, tak obchodní povahy, přičemž shledává, že tento přístup je v souladu se základním předmětem a účelem článku 8 EÚLP, kterým je chránit jednotlivce před svévolnými zásahy ze strany orgánů veřejné moci⁷².

⁷⁰ – Úř. věst 2007, C 303, s. 17.

⁷¹ – První odstavec článku 8 EÚLP je téměř totožný s článkem 7 Listiny. Druhý odstavec článku 8 EÚLP stanoví, že „[s]tátní orgán nemůže do výkonu tohoto práva zasahovat kromě případů, kdy je to v souladu se zákonem a nezbytné v demokratické společnosti v zájmu národní bezpečnosti, veřejné bezpečnosti, hospodářského blahobytu země, předcházení nepokojům a zločinnosti, ochrany zdraví nebo morálky nebo ochrany práv a svobod jiných“.

⁷² – Mimo jiné viz ESLP, 16. prosince 1992, Niemietz v. Německo (CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 29 a 31).

131. Soudní dvůr zvolil stejný přístup podle článku 7 Listiny, přičemž se inspiroval štrasburskou judikaturou⁷³ a vycházel z judikatury z doby před Listinou, podle níž je ochrana před svévolnými nebo nepřiměřenými zásahy do sféry soukromých aktivit ze strany orgánů veřejné moci obecnou zásadou unijního práva⁷⁴. Soudní dvůr mimo jiné rozhodl, že k prokázání existence zásahu do práva zakotveného v článku 7 Listiny není důležité, zda dotyčné informace o soukromém životě představují citlivé údaje nebo zda dotyčné osoby utrpěly případné nepříznivé následky z důvodu tohoto zásahu⁷⁵.

132. V tomto kontextu je zcela zřejmé, že oznamovací povinnost zahrnuje zásah do soukromé sféry zprostředkovatelů a daňových poplatníků.

133. Soudní dvůr přitom rozhodl, že ustanovení ukládající či umožňující, aby byly takové osobní údaje, jako je jméno, místo bydliště nebo finanční zdroje fyzických osob, sděleny orgánu veřejné moci, musí být kvalifikována – schází-li souhlas těchto fyzických osob a bez ohledu na následné využití dotčených údajů – jako zásahy do jejich soukromého života, a tudíž jako omezení práva zaručeného článkem 7 Listiny. Tak je tomu i v případě, kdy sdělení jmenných a finančních údajů týkajících se právnických osob určitému orgánu veřejné moci obsahuje jméno jedné nebo více fyzických osob⁷⁶.

134. V projednávané věci informace, které mají být sděleny, zahrnují podle čl. 8ab odst. 14 směrnice 2011/16 takové údaje, jako jsou „identifikační údaje zprostředkovatelů a příslušných daňových poplatníků, včetně jejich jména, data a místa narození (v případě fyzických osob), rezidentství pro daňové účely, [daňového identifikačního čísla], a případně osob, které jsou přidruženými podniky příslušného daňového poplatníka“. Tyto údaje představují „osobní údaje“ ve smyslu článku 8 Listiny, pokud se týkají fyzických osob. O osobní údaje se může jednat také tehdy, pokud navzdory skutečnosti, že se jedná o právnické osoby, obchodní firma těchto právnických osob zahrnuje jména fyzických osob. Takové údaje tedy spadají pod právo na ochranu soukromého života zaručené v článku 7 Listiny⁷⁷.

135. Klíčová otázka tedy zní, zda tento zásah může být odůvodněný.

136. Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že právo zakotvené v článku 7 Listiny se neprojevuje jako absolutní výsada, ale musí být nahlíženo ve vztahu k jeho společenské funkci⁷⁸. Podle čl. 52 odst. 1 věty první Listiny musí být navíc každé omezení výkonu práv a svobod uznaných touto listinou stanoveno zákonem a respektovat podstatu těchto práv a svobod. Článek 52 odst. 1 věta druhá Listiny stanoví, že při dodržení zásady proporcionality mohou být omezení těchto práv a svobod zavedena pouze tehdy, pokud jsou nezbytná a pokud skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého.

137. Tyto otázky budou posouzeny v dalších částech tohoto stanoviska.

⁷³ – Viz například rozsudek ze dne 22. října 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, bod 29).

⁷⁴ – Viz zejména rozsudek ze dne 21. září 1989, Hoechst v. Komise (46/87 a 227/88, EU:C:1989:337, bod 19).

⁷⁵ – Viz například rozsudek ze dne 8. dubna 2014, Digital Rights Ireland a další (C-293/12 a C-594/12, EU:C:2014:238, bod 33 a citovaná judikatura).

⁷⁶ – Viz rozsudek ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparentnost sdružování) (C-78/18, EU:C:2020:476, body 124 a 125).

⁷⁷ – Obdobně tamtéž, bod 128.

⁷⁸ – Mimo jiné viz rozsudek ze dne 16. července 2020, Facebook Ireland a Schrems (C-311/18, EU:C:2020:559, bod 172 a citovaná judikatura).

2. *K právnímu základu a podstatě práva*

138. Na úvod, pokud jde o požadavek, že každý zásah do výkonu základních práv musí být „stanoven zákonem“, připomínám, že tento požadavek znamená nejen to, že opatření upravující takový zásah musí mít právní základ ve vnitrostátním zákoně, ale také to, že tento zákon musí sám definovat rozsah omezení výkonu dotčeného práva⁷⁹. Při vymezování rozsahu omezení, které ukládá, musí dotčený zákon zabránit riziku svévole tím, že stanoví pravidla, která jsou při svém uplatňování dostatečně jasná a předvídatelná⁸⁰. Jak však rozhodl Soudní dvůr, tento požadavek nevylučuje, aby dotčené omezení bylo formulováno dostatečně širokým způsobem, aby se mohlo přizpůsobit odlišným případům, jakož i změnám situací⁸¹.

139. V projednávané věci je zřejmé, že zásah do práva zakotveného v článku 7 Listiny, na který si stěžují žalobci v původním řízení, má právní základ – pokud jde o unijní právo – v článku 8ab směrnice 2011/16. Tento právní základ považuji za dostatečný, neboť omezení výkonu dotčených práv je vymezeno pravidly, jejichž použití je, jak jsem vysvětlil v rámci posouzení druhé a třetí předběžné otázky, dostatečně jasné a předvídatelné. Předvídatelnost a jasnost těchto ustanovení není v žádném případě zpochybněna tím, že mohou mít poměrně široký rozsah⁸².

140. Kromě toho je podle mého názoru patrně splněn i požadavek, aby každé omezení práv a svobod zaručených Listinou respektovalo podstatu těchto práv a svobod. Zjednodušeně řečeno, článek 8ab směrnice 2011/16 vyžaduje, aby určití daňoví poplatníci a určití odborníci, kteří se nacházejí v poměrně specifické situaci, sdělili příslušným daňovým orgánům určité poměrně omezené informace týkající se zejména podnikání. Proto se domnívám, že v projednávané věci není nutné vést jakoukoli diskusi o tom, co lze považovat za „hlavní“ (a tudíž nedotknutelnou) část práva na respektování soukromého života, aby bylo možné dospět k závěru, že oznamovací povinnost do této hlavní části nezasahuje.

141. Konečně posouzení, zda je dotčené unijní opatření v souladu se zásadou proporcionality, vyžaduje posouzení tohoto opatření ve čtyřech krocích: i) sleduje cíle obecného zájmu uznané Uníí? ii) je nezbytné k dosažení těchto cílů? iii) nepřekračuje rámec toho, co je k dosažení těchto cílů nezbytné? iv) zajišťuje spravedlivou rovnováhu mezi různými dotčenými zájmy?

3. *Posouzení proporcionality (I): sledované cíle a vhodnost opatření*

142. V první řadě mám za to, že ustanovení směrnice 2018/822 sledují cíle obecného zájmu uznané Evropskou unií. Jak rozhodl Soudní dvůr (naposledy v rozsudku vydaném ve věci Orde van Vlaamse Balies), boj proti agresivnímu daňovému plánování a předcházení riziku vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům patří mezi cíle obecného zájmu, které uznává Evropská unie, ve smyslu čl. 52 odst. 1 Listiny, a umožňují zavést omezení výkonu práv zaručených článkem 7 Listiny⁸³.

⁷⁹ – Tamtéž, bod 175.

⁸⁰ – Podrobně, včetně dalších odkazů na judikaturu Soudního dvora a ESLP, stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe ve věci Facebook Ireland a Schrems (C-311/18, EU:C:2019:1145, body 263 a 265).

⁸¹ – Viz rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies (C-694/20, EU:C:2022:963, bod 35) (dále jen „rozsudek ve věci Orde van Vlaamse Balies“).

⁸² – V tomto smyslu viz rozsudek ESLP ze dne 14. března 2013, Bernh Larsen Holding AS a další v. Norsko (CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, § 123 až 134), s odkazem na článek 8 EÚLP.

⁸³ – Bod 44 uvedeného rozsudku.

143. Nemělo by se zapomínat na to, že – jak je uvedeno v článku 2 SEU – rovnost občanů a solidarita představují dvě ze základních hodnot Evropské unie. Daňové a obchodní praktiky, které umožňují některým daňovým poplatníkům (nejčastěji zejména těm bohatým) vyhýbat se placení spravedlivého podílu na daních do státní pokladny, zjevně narušují respekt k těmto hodnotám. Tyto praktiky podporují nerovnost ve společnosti, a jsou tak v zásadě neslučitelné se socioekonomickým modelem „sociálně tržního hospodářství“ Evropské unie a se sledováním některých jejích hlavních cílů, jako je zejména podpora sociální spravedlnosti a blahobytu jejích obyvatel a přispění ke společenskému pokroku⁸⁴.

144. Dále musím uvést, že oznamovací povinnost byla podle všeho skutečně koncipována a vyvinuta za účelem boje proti agresivnímu daňovému plánování a předcházení riziku vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům. Toto opatření je podle mého názoru obzvláště vhodné k zajištění toho, aby orgány veřejné moci získaly relevantní informace o potenciálně agresivních přeshraničních daňových uspořádáních, což těmto orgánům umožní rychle reagovat na škodlivé praktiky, například změnou normativního rámce. Oznamovací povinnost tak účinně přispívá ke konečnému cíli spočívajícímu v posílení vnitřního trhu prostřednictvím podpory spravedlivého zdaňování a boje proti některým negativním vedlejším účinkům, které mohou vyplývat ze zvýšené mobility v rámci Evropské unie.

145. V tomto ohledu – s cílem reagovat na jisté pochybnosti vyjádřené předkládajícím soudem – bych rád zdůraznil, že skutečnost, že účinkem některých unijních ustanovení může být odrazení od určitých přeshraničních činností, neznamená, že tato ustanovení jsou v rozporu s cílem posílení vnitřního trhu. Vytvoření vnitřního trhu totiž nemá za cíl podporovat nerušené obchodování se všemi výrobky a službami, ale zajistit, aby unijní trh nebyl roztržštěn odlišnými vnitrostátními úpravami⁸⁵. Pokud to vyžaduje veřejný zájem, mohou unijní pravidla oprávněně odrazovat od určitých hospodářských činností, omezovat je nebo je zcela zakazovat⁸⁶.

146. Musím však uvést, že navzdory důrazu, s nímž někteří žalobci v původním řízení popsali možný dopad směrnice 2018/822 na přeshraniční činnosti vykonávané jak zprostředkovateli, tak daňovými poplatníky, mohu v něm sotva spatřovat výrazný nežádoucí účinek. Mám za to, že činnosti, od nichž může být odrazováno, jsou zaprvé takové, které se týkají nezákonných uspořádání (nebo v každém případě vedou k daňovým únikům, podvodům nebo zneužívání daňového systému). Je zřejmé, že ani daňoví poplatníci, ani zprostředkovatelé nebudou mít zájem na oznamování těchto operací daňovým orgánům. Pokud by k tomu došlo, měla by směrnice 2018/822 bezpochyby obzvláště pozitivní dopad na vnitřní trh. Zadruhé by směrnice 2018/822 mohla mít rovněž určitý odrazující účinek vůči činnostem souvisejícím s takovými uspořádáními, která fungují na hraně zákona, a v obecné rovině vůči těm, která využívají mezer a nesouladů v daňových pravidlech, aby podniky mohly platit nízké nebo žádné daně z příjmů. Jsem toho názoru, že na odrazování od takových uspořádání existuje jasný veřejný zájem⁸⁷. Zatřetí mi není jasné, proč by zprostředkovatelé a daňoví poplatníci měli být odrazeni od činností, které se týkají takových uspořádání, jež jsou nejen zákonná, ale také neagresivní, pouhou skutečností, že v tomto ohledu musí být úřadům oznamováno určité omezené množství informací.

⁸⁴ – Viz zejména článek 3 SEU.

⁸⁵ – Obdobně viz stanovisko generálního advokáta G. Tesaura ve věci Hünermund a další (C-292/92, EU:C:1993:863, body 1 a 27) a stanovisko generálního advokáta L. A. Geelhoeda ve věci Arnold André (C-434/02, EU:C:2004:487, bod 80).

⁸⁶ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. prosince 2004, Swedish Match (C-210/03, EU:C:2004:802, bod 34), a ze dne 3. prosince 2019, Česká republika v. Parlament a Rada (C-482/17, EU:C:2019:1035, body 48, 60 a 61).

⁸⁷ – Netřeba snad zdůrazňovat, že směrnice 2018/822 nestanoví v tomto ohledu žádné hmotněprávní pravidlo, natož zákaz takových uspořádání.

147. Kromě toho je rovněž důležité poukázat na skutečnost, že ve vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru v projednávané věci není uvedena žádná podrobná a konkrétní informace o alternativních opatřeních, která by umožnila dosáhnout stejné úrovně ochrany cílů sledovaných směrnicí 2018/822 a zároveň by byla méně omezující vůči dotčeným osobám.

148. Zejména se nedomnívám, že by zavedení minimální hranice, od níž by se uspořádání měla oznamovat (například pouze taková, která zajišťují daňové zvýhodnění překračující určitou částku) – jak navrhovali někteří žalobci v původním řízení – zajistilo takovou úroveň ochrany, o niž usiloval unijní normotvůrce. Každé uspořádání, které se má oznamovat, totiž může, bez ohledu na jeho peněžní hodnotu, odhalit významnou mezeru v právní úpravě, která může být skutečně nebo potenciálně využita v jiných, dost možná rozsáhlejších uspořádáních.

149. Poté, co jsem vysvětlil, že ustanovení zavedená směrnicí 2018/822 jsou vhodná k dosažení cílů sledovaných unijním zákonodárcem, je dále nutné určit, zda tato ustanovení zasahují do soukromého života některých jednotlivců nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů veřejného zájmu.

4. Posouzení *proporcionality* (II): *proporcionalita* stricto sensu

150. Úvodem bych rád připomněl, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že právní úprava, která omezuje základní právo na respektování soukromého života, musí stanovit jasná a přesná pravidla pro její rozsah a použití, jakož i stanovit minimální požadavky, tak aby osoby, jejichž osobní údaje byly předány, měly dostatečné záruky proti riziku zneužití těchto údajů. Taková právní úprava musí zejména vymezit okolnosti a podmínky, za nichž může být přijato opatření týkající se zpracovávání takových údajů⁸⁸.

151. V projednávané věci mě několik úvah vede k názoru, že unijní normotvůrce omezil zásah do soukromého života zprostředkovatelů a daňových poplatníků na nezbytné minimum.

152. Zaprvé oznamovací povinnost vzniká pouze dvěma kategoriím osob (zprostředkovatelům a daňovým poplatníkům⁸⁹), a to v důsledku jejich úmyslné volby a chování, jehož právních důsledků si jsou (nebo by si měly být) vědomy. Působnost *ratione personae* tohoto opatření je tedy omezena na ty fyzické a právnické osoby, které mají přímou vazbu na situace, ve vztahu k nimž se unijní normotvůrce snaží zvýšit transparentnost⁹⁰. Kromě toho existuje výjimka pro osoby (zprostředkovatele), které podle vnitrostátního práva požívají zákonné profesní mlčenlivosti⁹¹.

153. Zadruhé oznamovací povinnost vzniká pouze v určitých specifických situacích: pokud si daňový poplatník objednal nebo zprostředkovatel poskytl služby v souvislosti s přeshraničním daňovým uspořádáním, které vykazuje určité vlastnosti. Jedná se o aspekty – taxativně vyjmenované v příloze IV směrnice 2011/16 – které normotvůrce považoval za typické pro agresivní přeshraniční uspořádání. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že některé z těchto charakteristických znaků se týkají pouze právnických osob a některé z nich se vztahují pouze na uspořádání týkající se omezeného počtu daňových poplatníků.

⁸⁸ – V tomto smyslu viz posudek 1/15 (Dohoda o PNR mezi EU a Kanadou) ze dne 26. července 2017 (EU:C:2017:592, body 140 a 141 a citovaná judikatura).

⁸⁹ – Srov. rozsudek ze dne 8. dubna 2014, Digital Rights Ireland a další (C-293/12 a C-594/12, EU:C:2014:238, bod 56).

⁹⁰ – Srov. tamtéž, bod 58.

⁹¹ – Viz mé posouzení čtvrté předběžné otázky níže.

154. Předkládající soud a někteří žalobci v původním řízení však vyjadřují pochybnosti ohledně věcné a osobní působnosti oznamovací povinnosti, neboť tato povinnost i) vyžaduje, aby příslušným orgánům byla oznámena uspořádání, která mohou být zákonná nebo neagresivní nebo nebyla zavedena z daňových důvodů a ii) zatěžuje nejen daňové poplatníky, ale i zprostředkovatele.

155. Já tyto pochybnosti nesdílím.

156. Pokud by totiž oznamovací povinnost vyžadovala oznamování *nezákonných* uspořádání, byl by článek 8ab směrnice 2011/16 neplatný z důvodu porušení práva odmítnout výpověď ve svůj neprospěch, které je součástí práva na obhajobu zakotveného v čl. 48 odst. 2 Listiny⁹². Některí žalobci v původním řízení to na jednání velmi jasně uvedli. Proto považuji za poněkud matoucí, že současně kritizují směrnici za to, že ukládá zprostředkovatelům podávat *zákonné* informace.

157. V každém případě skutečnost, že se informace, které se mají oznamovat, mohou týkat i zákonných transakcí, je v souladu s cílem sledovaným dotčenými pravidly. Cílem článku 8ab směrnice 2011/16 je zvýšit transparentnost tím, že daňovým orgánům zpřístupní některé informace týkající se určitých daňových uspořádání; z toho nevyplývá žádné (pozitivní či negativní) hodnocení zákonnosti těchto uspořádání ani dodržování například příslušných daňových a finančních pravidel ze strany daňových poplatníků nebo zprostředkovatelů⁹³.

158. Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že pouhá skutečnost, že daňový poplatník vyhledává daňový režim, jenž je pro něj co nejvýhodnější, tím, že využívá svobod vnitřního trhu, nezakládá obecnou domněnku toho, že se dopustil podvodu či zneužití, ani tohoto daňového poplatníka nezavazuje jeho nároků nebo výhod vyplývajících z unijního práva⁹⁴. Není tedy pochyb o tom, že, jak tvrdí žalobci v původním řízení, daňové poplatníci jsou oprávněni zvolit si pro své podnikání „cestu nejnižšího zdanění“, pokud se pohybují v mezích toho, co je podle příslušných unijních a vnitrostátních právních předpisů zákonné.

159. To však nebrání členským státům dospět k závěru, že jejich vnitrostátní právní předpisy, zejména z důvodu jejich vzájemného působení s vnitrostátními právními předpisy ostatních členských států a s unijními pravidly volného pohybu, mohou obsahovat mezery, které vyžadují regulační zásah. Jedná se zejména o situace, které, ačkoli jsou v souladu se zákonem, mohou vést k nedostatečnému zdanění některých daňových poplatníků, nebo o situace, které daňovým poplatníkům usnadňují daňové úniky, podvody nebo zneužívání daňového systému.

160. Je třeba mít rovněž na paměti, že směrnice 2018/822 byla přijata v návaznosti na činnosti OECD v oblasti strategií BEPS, o nichž se má obecně za to, že se týkají jak zákonných, tak nezákonných praktik. Ačkoli tvrzení Denise Healeyho⁹⁵, že „rozdíl mezi [zákonným] vyhýbáním se daňovým povinnostem a [nezákonným] daňovým únikem je tloušťka vězeňské zdi“, může být považováno za poněkud přehnané, lze nicméně jen stěží pochybovat o tom, že někdy mezi nimi existuje pouze tenká hranice.

⁹² – Mimo jiné viz rozsudek ze dne 2. února 2021, Consob (C-481/19, EU:C:2021:84, body 45 a 47 a citovaná judikatura).

⁹³ – Viz rovněž čl. 8ab odst. 15 směrnice 2011/16: „Ze skutečnosti, že orgány daňové správy jsou nečinné ve vztahu k přeshraničnímu uspořádání, které se má oznamovat, nelze vyvozovat potvrzení platnosti nebo daňového zacházení ve vztahu k takovému uspořádání“.

⁹⁴ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, body 36 a 37), a 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, bod 109).

⁹⁵ – Bývalý ministr financí Spojeného království Velké Británie a Severního Irska (1974 až 1979).

161. Pro dosažení sledovaných cílů je proto zásadní (a nevyhnutelné), aby se oznamovací povinnost zaměřila na ta uspořádání, která mají určité vlastnosti, aniž by tyto prvky musely nutně naznačovat protiprávní nebo zneužívající povahu takových uspořádání.

162. Ostatně celý systém zdanění v Evropské unii i mimo ni je založen na oznamovací povinnosti a povinnosti poskytovat informace uložených daňovým poplatníkům, pokud jde o informace o činnostech, které jsou v zásadě považovány za zákonné. Zdanění samozřejmě není jedinou oblastí, v níž jsou jednotlivci a společnosti povinni poskytovat veřejné správě určité informace týkající se jejich soukromých nebo profesních činností, aby příslušné orgány mohly tyto informace například zaznamenávat a uchovávat v *ad hoc* registrech⁹⁶, ověřovat *ex ante* nebo *ex post*, zda je určitá činnost vykonávána v souladu s právními předpisy⁹⁷, nebo okamžitě reagovat, pokud by došlo k nějaké mimořádné události⁹⁸.

163. Ze stejných důvodů nepovažuji za problematickou skutečnost, že oznamovací povinnost se může vztahovat i na taková uspořádání, která nemusí být ani „agresivní“ ani motivovaná vyhlídkou na získání nějaké daňové výhody⁹⁹.

164. Unijní normotvůrce zastává názor, že „[u]spořádání agresivního daňového plánování se v průběhu let vyvíjela, jsou čím dál tím složitější a podléhají neustálým změnám a úpravám v reakci na obranná protipatření daňových orgánů“. Považoval proto za účinnější „spíše než vymezit pojem agresivního daňového plánování [...] usilovat o podchycení uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, sestavením seznamu rysů a prvků transakcí, které jasně naznačují, že dochází k vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužívání daňového systému¹⁰⁰“.

165. Žalobci v původním řízení tyto úvahy, které se mi v každém případě jeví jako přiměřené, nezpochybnili. Podle mého názoru je tudíž nezbytné, aby věcná působnost oznamovací povinnosti byla do určité míry příliš široká, aby byla skutečně účinná.

166. Nepřesvědčil mě ani argument, který předložili někteří žalobci v původním řízení, dle něhož by stačilo vyžadovat podávání požadovaných informací *od daňových poplatníků*. V tomto ohledu odkazují na stanovisko generálního advokáta A. Rantose ve věci Orde van Vlaamse Balies a Belgian Association of Tax Lawyers, v němž zdůraznil „ústřední úloh[u] [zprostředkovatelů] při navrhování uspořádání agresivního daňového plánování“ a v tomto ohledu souhlasil s unijním normotvůrcem v tom, že „systém oznamování by byl mnohem méně účinný, kdyby oznamování vlastního rozhodnutí zapojit se do ‚agresivního uspořádání‘ daňovým orgánům spočívalo na daňovém poplatníku samotném¹⁰¹“.

167. Je tomu tak proto, že zprostředkovatelé jsou obvykle osobami, které jsou s uspořádáními, která se mají oznamovat, nejlépe obeznámeny a jako takoví mají ideální předpoklady pro to, aby příslušné informace předložili správně a v úplnosti. Zprostředkovatelé dále bývají obvykle

⁹⁶ – Od jednotlivců může být například vyžadováno zaslání informací o jejich životních událostech pro účely zápisu do evidence obyvatel.

⁹⁷ – Pro fyzické a právnické osoby může být například nezbytné zaslat velmi podrobné informace příslušným orgánům za účelem získání povolení k otevření lékařské nebo zubní ordinace, k dodávání potravin veřejnosti nebo k výkonu povolání kvalifikovaného advokáta.

⁹⁸ – Viz například podrobná pravidla týkající se informací, které mají být poskytnuty před zahájením přepravy radioaktivního materiálu (směrnice Rady 2006/117/Euratom ze dne 20. listopadu 2006 o dozoru nad přepravou radioaktivního odpadu a vyhořelého paliva a o její kontrole, Úř. věst. 2006, L 337, s. 21).

⁹⁹ – Některé charakteristické znaky skutečně zakládají oznamovací povinnost bez ohledu na to, zda je splněn test hlavního přínosu (viz příloha IV část I směrnice 2011/16).

¹⁰⁰ – Bod 9 odůvodnění směrnice 2018/822.

¹⁰¹ – C-694/20, EU:C:2022:259, bod 20. Viz rovněž oddíly 3.1.2, 7.1 a 9.1 posouzení dopadů a oddíl 1 důvodové zprávy.

příslušníky regulovaných profesí, jejichž činnosti se řídí různými soubory vnitrostátních pravidel (včetně deontologických pravidel), případně též podléhají samoregulaci, a často jsou vykonávány v souladu s mezinárodními standardy. Lze tak snáze kontrolovat, zda dodržují právní předpisy (včetně povinnosti poskytovat informace), a v případě zjištění porušení uložit účinné sankce.

168. Zatřetí z hlediska dosažení sledovaných cílů se rovněž jeví jako nezbytné množství a kvalita informací, které mají být příslušným orgánům poskytnuty. Seznam informací uvedený v čl. 8ab odst. 14 směrnice 2011/16¹⁰² je z hlediska množství informací poměrně omezený, zahrnuje pouze základní osobní údaje a sestává převážně z informací týkajících se podnikání. Mezi uvedenými informacemi rovněž není žádná položka, která by zjevně nesouvisela s předmětem a účelem oznamovací povinnosti. Vzhledem k výše uvedenému lze uvést, že z informací, které mají být sdělovány příslušným orgánům, nelze vyvodit konkrétní závěr o soukromém životě dotčených fyzických osob (daňových poplatníků a zprostředkovatelů)¹⁰³.

169. Začtvrté existují jasná omezení, pokud jde o to, které orgány mají přístup k informacím zveřejňovaným dotčenými zprostředkovateli a daňovými poplatníky a vyměňovaným v rámci sítě těchto orgánů¹⁰⁴: jedná se o orgány, které každý členský stát výslovně určil jako „příslušné“¹⁰⁵. Komise má přístup pouze k části vyměňovaných informací¹⁰⁶, a to především za účelem kontroly řádného fungování tohoto systému zavedeného směrnicí 2018/822 a pro statistické účely¹⁰⁷. Jsem si vědom toho, že s poskytnutými informacemi je třeba zacházet jako s důvěrnými a v zásadě je nelze poskytovat třetím stranám¹⁰⁸.

170. Zapáté v bodě 2 odůvodnění směrnice 2018/822 se rovněž uvádí vodítko, i když poněkud obecné, jak mohou příslušné orgány tyto informace využít: „[aby] daňovým orgánům umožnily pohotově zasáhnout proti škodlivým daňovým praktikám a odstranit mezery přijetím právních předpisů nebo provedením náležitých posouzení rizik a daňových auditů.“

171. Zašesté existuje řada záruk proti neoprávněnému přístupu k osobním údajům¹⁰⁹, a co je důležitější, proti jejich neoprávněnému použití. Konkrétně v článku 25 směrnice 2011/16 se uvádí, že pravidla stanovená v obecném nařízení o ochraně osobních údajů¹¹⁰ a v rámci pro ochranu osobních údajů pro unijní orgány¹¹¹ zůstávají v zásadě použitelná i na výměnu informací a zpracování osobních údajů prováděné podle příslušných ustanovení směrnice 2011/16. Argumenty BATL a OBFG ohledně údajné neexistence pravidel upravujících ukládání nebo používání osobních údajů a záruk proti zneužití mě proto nepřesvědčily.

¹⁰² – Viz výše, bod 9 tohoto stanoviska.

¹⁰³ – Srov. rozsudek ze dne 8. dubna 2014, Digital Rights Ireland a další (C-293/12 a C-594/12, EU:C:2014:238, bod 27).

¹⁰⁴ – „Sít CCN“, která je společnou platformou založenou na společné komunikační síti, kterou vyvinula Evropská unie k zajištění všech přenosů dat elektronickými prostředky mezi příslušnými orgány v oblasti cel a daní. Viz čl. 3 bod 13 a čl. 21 odst. 1 směrnice 2011/16, jakož i bod 12 odůvodnění směrnice 2018/822.

¹⁰⁵ – Viz čl. 3 bod 1, článek 4 a čl. 8ab odst. 1 a 6 směrnice 2011/16.

¹⁰⁶ – Zejména nemá přístup k osobním údajům daňových poplatníků a zprostředkovatelů nebo k popisu uspořádání, která se mají oznamovat.

¹⁰⁷ – Viz čl. 8ab odst. 17 a čl. 21 odst. 5 a 7 směrnice 2011/16, jakož i bod 6 odůvodnění směrnice 2018/822.

¹⁰⁸ – To *a fortiori* vyplývá z článku 23 (zejména z jeho odstavce 3) a z článku 23a směrnice 2011/16. Viz však výjimka stanovená v článku 24 této směrnice.

¹⁰⁹ – Viz zejména čl. 21 odst. 2 třetí pododstavec a odst. 7 směrnice 2011/16.

¹¹⁰ – Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (Úř. věst. 2016, L 119, s. 1).

¹¹¹ – Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2018/1725 ze dne 23. října 2018 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů orgány, institucemi a jinými subjekty Unie a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení nařízení (ES) č. 45/2001 a rozhodnutí č. 1247/2002/ES (Úř. věst. 2018, L 295, s. 39).

172. Na základě výše uvedeného mám za to, že oznamovací povinnost nepřekračuje rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů sledovaných unijním normotvůrcem.

5. Posouzení *proporcionality* (III): vyvážení zájmů

173. Konečně se domnívám, že ustanovení zavedená směrnicí 2018/822 zajišťují spravedlivou rovnováhu mezi dotčenými zájmy.

174. Veřejný zájem sledovaný těmito ustanoveními má, jak je uvedeno v bodech 142 a 143 výše, pro Evropskou unii největší význam. To platí tím spíše v dnešním globalizovaném světě, v němž se podle některých nedávných studií v několika posledních letech výrazně prohloubila propast mezi bohatými a chudými¹¹².

175. V tomto kontextu se zásah do soukromého života zprostředkovatelů a daňových poplatníků zapříčiněný oznamovací povinností jeví z výše uvedených důvodů spíše jako omezený. Kromě toho je snížen i celkový počet situací, v nichž k tomuto zásahu dochází. Belgická vláda například uvedla, že v několika minulých letech obdržela méně než 1 000 oznámení podle článku 8ab směrnice 2011/16, ačkoli každoročně obdržela miliony běžných daňových přiznání.

176. Je rovněž třeba zdůraznit, že unijní normotvůrce se snažil co nejvíce minimalizovat obtíže osob, které jsou povinny předkládat dotčené informace¹¹³. Například popis uspořádání, které se má oznamovat – který, jak předpokládám, tvoří klíčovou část podání – musí být vypracován v souhrnné podobě a jeho součásti a příslušné podnikatelské činnosti musí být vysvětleny pouze „v obecných rysech“¹¹⁴. Je tedy třeba odmítnout tvrzení OBFG, že oznamovací povinnost vyžaduje, aby zprostředkovatelé sdělovali příslušným orgánům svá doporučení.

177. Kromě toho se unijní normotvůrce rovněž snažil vyhnout zbytečnému nárůstu objemu práce pro daňové poplatníky a zprostředkovatele, a to zejména tím, že povolil odchylky od oznamovací povinnosti v případech, kdy totéž uspořádání mají oznamovat různé osoby nebo se má oznamovat v různých členských státech¹¹⁵, nebo tím, že zpráva může být podobná té, která byla předložena dříve¹¹⁶.

178. V neposlední řadě je třeba zdůraznit, že od zprostředkovatelů není vyžadováno, aby „lovili“ informace, které, ačkoli se mají oznamovat, nemusí mít k dispozici. Jak je uvedeno v čl. 8ab odst. 1 směrnice 2011/16, jsou povinni podávat pouze informace, „jež jsou jim známy, jež mají v držení nebo pod svou kontrolou“. Nemohu tedy souhlasit s argumentem BATL, podle něhož oznamovací povinnost vyžaduje, aby zprostředkovatelé za účelem vyhledávání a sdělování příslušných informací vykonávali časově náročnou a nákladnou činnost.

¹¹² – Viz například Organizace spojených národů, odbor pro ekonomické a sociální otázky, „zpráva o světových sociálních záležitostech z roku 2020 – nerovnost v rychle se měnícím světě“.

¹¹³ – Mimo jiné viz bod 13 odůvodnění směrnice 2018/822.

¹¹⁴ – Viz čl. 8ab písm. c) bod 14 směrnice 2011/16.

¹¹⁵ – Viz čl. 8ab odst. 3, 4, 9 a 10 směrnice 2011/16.

¹¹⁶ – Viz čl. 8ab odst. 2 směrnice 2011/16.

179. Nesouhlasím ani s OBFG v tom, že oznamovací povinnost je nepřiměřená, protože *některé* údaje, které se mají oznamovat, by daňové orgány mohly získat z údajů poskytnutých daňovými poplatníky nebo si je mezi sebou vyměnit v souladu s ustanoveními jiných právních nástrojů¹¹⁷.

180. V posouzení dopadů (oddíl 2 a příloha 5) a v důvodové zprávě (oddíl 1) je vysvětleno, proč informace shromážděné orgány v rámci jiných nástrojů „DAC“ a „ATAD“¹¹⁸ nejsou jasné a komplexní. Podání OBFG ani zdaleka podrobně nevysvětluje, proč by směrnice 2018/822 měla zbytečně zdvojovat práci daňových poplatníků nebo zprostředkovatelů, omezuje se na to, že odkazuje pouze na některé informace uvedené v čl. 8ab odst. 14 směrnice 2011/16, které jsou příslušným orgánům poskytovány pouze v určitých situacích uvedených v příloze IV a pouze ve vztahu k určitým daním. Sama OBFG navíc uznává, že některá její tvrzení týkající se orgánů, které již mají přístup k určitým informacím, které se mají oznamovat, jsou pouze „pravděpodobná“.

181. Pevně věřím tomu, že zásady řádné správy a proporcionality omezují možnost veřejné správy vyžadovat od fyzických a právnických osob poskytování informací, které jsou pro správní orgány například irelevantní nebo nepotřebné, které již mají správní orgány v držení nebo které vytvářejí nesnesitelnou pracovní zátěž a nadměrné náklady v souvislosti s jejich shromažďováním, organizací a sdělováním dotčenými osobami¹¹⁹. To však zjevně není případ článku 8ab směrnice 2011/16: nejen že by daňové orgány nebyly schopny „propojovat“ různé informace shromážděné podle různých právních nástrojů, ale, jak již bylo uvedeno, chyběly by významné informace, což by těmto orgánům znemožnilo vytvořit si úplný obrázek o dotčených uspořádáních.

182. S ohledem na výše uvedené jsem dospěl k závěru, že článek 8ab směrnice 2011/16 není v rozporu s článkem 7 Listiny tím, že by představoval nepřípustný zásah do práva na soukromý život zprostředkovatelů a daňových poplatníků.

D. Ke čtvrté otázce: respektování soukromého života (rozsah zproštění povinností)

183. Konečně podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je v podstatě žádost, aby Soudní dvůr přezkoumal platnost čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 ve světle článku 7 Listiny v rozsahu, v němž prvně jmenované ustanovení ukládá zprostředkovatelům, kteří mají právo na zproštění povinnosti zachovávat profesní tajemství podle vnitrostátního práva, aby informovali jakéhokoli jiného zprostředkovatele, který není jejich klientem, o jeho oznamovací povinnosti podle směrnice 2011/16.

184. Tato otázka se do značné míry podobá otázce položené ve věci, která vyústila ve vydání rozsudku ve věci Orde van Vlaamse Balies, v němž Soudní dvůr konstatoval, že čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 je v rozporu s článkem 7 Listiny, a proto je v rozsahu, v němž povinnost *advokátů*, kteří využívají zproštění povinnosti informovat ostatní zprostředkovatele, vede k poskytnutí informací o totožnosti advokáta-zprostředkovatele a o tom, že s ním klient konzultoval, neplatný.

¹¹⁷ – OBFG odkazuje zejména na směrnici Rady (EU) 2015/2376 ze dne 8. prosince 2015, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní (Úř. věst. 2015, L 332, s. 1) („DAC 3“) a směrnicí Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz (Úř. věst. 2016, L 342, s. 1) („DAC 5“).

¹¹⁸ – Viz poznámky pod čarou 17 a 118 výše.

¹¹⁹ – Obdobně viz, včetně dalších odkazů na judikaturu, stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věci Buzzi Unicem v. Komise (C-267/14 P, EU:C:2015:696, body 97 až 117).

185. Formulace předběžné otázky předložené v projednávané věci se však mírně liší od formulace otázky předložené ve výše uvedené věci. Konkrétně výraz „advokát jednající jako zprostředkovatel“ byl nahrazen výrazem „zprostředkovatel, který podléhá profesní mlčenlivosti trestně sankcionované na základě práva uvedeného členského státu“.

186. Předkládající soud si tedy v projednávané věci přeje zjistit: i) zda je právo na zproštění povinnosti zachovávat profesní tajemství stanovené v čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 omezeno jen na advokáty, nebo zda může být přiznáno i jiným kategoriím odborníků, pokud požívají takové ochrany podle vnitrostátního práva; a ii) zda, pokud platí posledně uvedené, je čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 neplatný z důvodu rozporu s článkem 7 Listiny v rozsahu, v němž vyžaduje, aby tito odborníci informovali ostatní zprostředkovatele o jejich oznamovací povinnosti, a tím poskytli informace o své totožnosti a o tom, že s nimi klient konzultoval.

187. Těmito dvěma otázkami se budu zabývat postupně.

1. K osobní působnosti práva na zproštění povinnosti

188. První otázka, která vyvstává, zní, zda podle čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 mohou členské státy přiznat zproštění povinností pouze advokátům nebo i jiným kategoriím odborníků, kteří jsou podle vnitrostátního práva vázáni určitou formou profesního tajemství.

189. Pochybnosti ohledně výkladu vyplývají především ze skutečnosti, že textová a srovnávací analýza čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 neposkytuje na tuto otázku jednoznačnou odpověď.

190. Na jedné straně většina jazykových verzí tohoto ustanovení obsahuje výrazy, které jsou obecné, a nezahrnují tedy pouze práva na důvěrnost přiznaná advokátům¹²⁰. Kromě toho lze mít za to, že široký výklad rozsahu práva na zproštění povinností je v souladu se skutečností, že i) takový rozsah je určen prostřednictvím odkazu na právní předpisy členských států a ii) druhý pododstavec uvedeného ustanovení odkazuje na obecný pojem „profese“ v množném čísle.

191. Na druhé straně však značný počet jazykových verzí (řecká, anglická, maltská, rumunská a finská) obsahuje pojem, jenž je specifický pro advokáty. Avšak výklad tohoto pojmu omezeného na advokáty by byl slučitelný se všemi jazykovými verzemi, zatímco v opačném případě by tomu tak nebylo. Navíc čl. 8ab odst. 14 (v řecké, anglické, maltské, rumunské a finské verzi) obsahuje odkaz na profesní tajemství, a nikoli na zákonnou profesní mlčenlivost, což může naznačovat, že pojem použitý v odstavci 5 téhož ustanovení má velmi specifickou konotaci a v důsledku toho užší rozsah.

192. Bohužel ani kontextuální a historický výklad článku 8ab směrnice 2011/16 a zkoumání následné praxe členských států rovněž neposkytují jednoznačné vodítko.

193. Zprvce přezkum směrnic 2011/16 a 2018/822 jako celku nabízí jen nemnoho vodítek, pokud jde o působnost zproštění povinností *ratione personae*. Pokud jde o směrnici 2011/16, jediný odkaz na zákonnou profesní mlčenlivost se nachází v samotném čl. 8ab odst. 5. Preambule

¹²⁰ – Jako je například „secreto profesional“ (ve španělštině), „zákonné profesní mlčenlivosti“ (v češtině), „Verschwiegenheitspflicht“ (v němčině), „secret professionnel“ (ve francouzštině), „profesionalne tajne“ (v chorvatštině), „segreto professionale“ (v italštině), „verschoningsrecht“ (v holandštině), „profesinė paslaptis“ (v litevštině) a „yrkesmässiga privilegierna“ (ve švédštině).

směrnice 2018/822 navíc tento pojem nijak blíže neozřejmuje, neboť pojem „zákonná profesní mlčenlivost“ je zmíněn pouze v bodě 8 odůvodnění, který však neobsahuje žádné užitečné informace pro jeho výklad.

194. Zadruté ani přípravné práce, na něž odkazují zúčastnění, nenabízejí jasné pokyny. Některé pasáže posouzení dopadů však patrně naznačují, že podle názoru Komise se pojem „zákonná profesní mlčenlivost“ obsažený v jejím návrhu směrnice týkal pouze mlčenlivosti přiznané advokátům¹²¹. Komise v tomto ohledu dodává, že text návrhu, na němž pracovaly její útvary a který navrhly sboru komisařů k přijetí, byl vypracován v angličtině (takže obsahuje odborný termín „legal professional privilege“).

195. V tomto ohledu lze jen stěží pochybovat o tom, že pojem „zákonná profesní mlčenlivost“ se vztahuje konkrétně na činnosti advokátů, přičemž s komunikací mezi advokátem a klientem spojuje výsadu důvěrnosti. Toto specifikum potvrzuje mimo jiné judikatura unijních soudů¹²² a ESLP¹²³. Pokud je mi známo, totéž platí i na celosvětové úrovni¹²⁴. V řadě jurisdikcí vyvstala například otázka, zda se účetní mohou dovolávat zákonné profesní mlčenlivosti, když poskytují klientům poradenství v právních otázkách, avšak přinejmenším v případech, které jsou mi známy, byl tento nárok setrvale zamítán¹²⁵.

196. Tento restriktivní přístup k pojmu „zákonná profesní mlčenlivost“ je podle všeho v souladu s historickými základy této zásady. Jak uvedl generální advokát M. Poiras Maduro, „[její] stopy lze nalézt ve ‚všech demokraciích‘, stejně jako ve všech dobách [...] Zasluhuje-li si z tohoto hlediska *advokátní* tajemství uznání v právním řádu Společenství, je tomu tak prostě proto, že zapustilo kořeny v samotných základech evropské společnosti¹²⁶“. Zdá se, že právní věda tyto úvahy potvrzuje¹²⁷.

197. Jak však bylo vysvětleno, pojem „zákonná profesní mlčenlivost“ a jeho blízké ekvivalenty jsou použity pouze v některých jazykových verzích směrnice 2011/16. Tento prvek, ačkoli je důležitý, tedy nelze považovat za určující.

198. Zatřetí podrobné informace poskytnuté Radou a Komisí v odpovědi na otázku Soudního dvora týkající se způsobu, jakým členské státy na vnitrostátní úrovni provedly čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16, neposkytují jasná vodítka. Mnohé členské státy totiž omezily možnost využít zproštění povinností na advokáty. Řada dalších členských států však v prováděcích vnitrostátních právních předpisech nevymezila konkrétní profese, které mohou využít zproštění povinností, neboť příslušná ustanovení obsahují prostý odkaz na pravidla týkající se profesního tajemství,

¹²¹ – Viz pododdíl 7.1.3. posouzení dopadů a body 3.3. a 3.4. jeho přílohy 2.

¹²² – Mimo jiné viz rozsudek ze dne 18. května 1982, AM & S Europe v. Komise (155/79, EU:C:1982:157, body 18 až 28).

¹²³ – Mimo jiné viz rozsudek ESLP ze dne 4. února 2020, Kruglov a další v. Rusko (CE:ECHR:2020:0204JUD001126404, § 137).

¹²⁴ – Například podle US Supreme Court (Nejvyšší soud USA) je smyslem zákonné profesní mlčenlivosti (v právu USA *client-attorney privilege*) „podporovat otevřenou a upřímnou komunikaci mezi advokáty a jejich klienty, a tím podporovat obecnější veřejné zájmy na dodržování práva a výkonu spravedlnosti“ (mimo jiné viz stanovisko ze dne 25. června 1998, Swidler & Berlin v. Spojené státy, 524 U. S. 399 (1998), s. 403).

¹²⁵ – Mimo jiné viz Federální odvolací soud (Kanada), rozsudek ze dne 24. června 2003, Tower v. MNR (2003), 310 N. R. 280 (FCA); Nejvyšší soud (Spojené království), rozsudek ve věci R (o žádosti společnosti Prudential plc a dalších) v. zvláštní komisař pro daň z příjmu a další [2013] UKSC 1; Odvolací soud (Hong Kong), rozsudek ze dne 29. června 2015, Super Worth International Ltd & Ors v. komisaři ICAC a další (CACV 168/2015), a Federální soud (Austrálie), rozsudek ze dne 25. března 2022, Komisař pro daňové záležitosti v. PricewaterhouseCoopers & Ors (2022) FCA 278.

¹²⁶ – Stanovisko generálního advokáta M. Poiras Madura ve věci Ordre des barreaux francophones et germanophone a další (C-305/05, EU:C:2006:788, bod 36) (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

¹²⁷ – Mimo jiné viz Union International des Avocats, „International Report on Professional Secrecy and Legal Privilege“, listopad 2019, s. 7, a Kameoka, E., *Legal Professional Privilege in EU Competition Investigations*, Edward Elgar, 2023, s. 29 až 33.

která jsou součástí odvětvových právních předpisů. To, jak jsem pochopil, umožňuje získat zproštění povinností i jiným kategoriím odborníků, pokud tak stanoví vnitrostátní právní předpisy.

199. Ve světle výše uvedeného musím dospět k závěru, že textový, srovnávací, kontextuální a historický výklad článku 8ab směrnice 2011/16, jakož i zkoumání jeho provedení na vnitrostátní úrovni, neumožňují s dostatečnou jistotou určit význam pojmu „zákonná profesní mlčenlivost“ (a odpovídajících pojmů obsažených v jiných jazykových verzích směrnice). Proto se domnívám, že v této poměrně nejasné situaci je pro určení správného výkladu tohoto pojmu třeba se zaměřit na předmět a účel směrnice 2018/822.

200. Jak je uvedeno v bodě 25 výše, cílem směrnice 2018/822 je zvýšit transparentnost v oblasti daní tím, že daňovým orgánům členských států umožní získat komplexní informace o potenciálně agresivních daňových uspořádáních s cílem těmto orgánům umožnit pohotově zasáhnout proti škodlivým daňovým praktikám, například přijetím právních předpisů odstranit mezery v normativním rámci. Za tímto účelem směrnice 2018/822 zavádí režim povinného poskytování informací spojený s automatickou výměnou informací mezi orgány členských států.

201. V tomto kontextu mám za to, že ve prospěch výkladu pojmu „zákonná profesní mlčenlivost“, dle něhož je tento pojem v zásadě omezen na ochranu důvěrnosti, jež je obvykle přiznávána advokátům, svědčí šest různých důvodů.

202. Zaprvé režim povinného poskytování informací zavedený směrnicí 2018/822 je, jak bylo vysvětleno v bodech 166 a 167 výše, v zásadě založen na oznamovací povinnosti uložené zprostředkovatelům. Jak poznamenal generální advokát A. Rantos, oznamovací povinnost zprostředkovatelů „je [...] úhelným kamenem tohoto systému a jakékoli omezení fungování tohoto systému by mohlo ohrozit samotné jádro cílů směrnice 2011/16¹²⁸“. Ve skutečnosti je zřejmé, že oznamovací povinnost uložená samotným daňovým poplatníkům je v rámci systému směrnice 2018/822 pouze „druhým nejlepším řešením¹²⁹“.

203. S tím souhlasím. Pokud by tedy členské státy měly možnost udělit zproštění povinností různým kategoriím zprostředkovatelů, mohlo by to významně ovlivnit účinnost systému zavedeného směrnicí 2018/822. Ve skutečnosti by stačilo udělit zproštění jedné nebo několika málo konkrétním kategoriím odborníků (jako jsou auditoři, účetní nebo daňoví poradci), aby byla od oznamovací povinnosti osvobozena podstatná část fyzických a právnických osob, na něž se vztahuje definice „zprostředkovatelů“.

204. Tento problém je patrně umocněn skutečností, že směrnice 2018/822 neobsahuje žádná skutečná kritéria, specifikace ani omezení ve vztahu ke kategoriím odborníků, kterým by členské státy mohly udělit zproštění¹³⁰. Odkaz na vnitrostátní právní předpisy je v tomto ohledu úplný a bezvýhradný, což by znamenalo, že členské státy by v tomto ohledu měly téměř neomezený prostor pro uvážení.

205. Zadruhé ponechání úplné svobody členským státům, pokud jde o kategorie odborníků, kteří mohou využít zproštění povinností, by pravděpodobně vedlo k narušení vnitřního trhu. „Proměnlivá geometrie“ při uplatňování čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 by totiž mohla některé

¹²⁸ – Stanovisko ve věci Orde van Vlaamse Balies a Belgian Association of Tax Lawyers (C-694/20, EU:C:2022:259, bod 21).

¹²⁹ – Tamtéž, bod 20. Viz body 6 a 8 odůvodnění směrnice 2018/822.

¹³⁰ – Druhý pododstavec čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 pouze stanoví, že „[z]prostředkovatelé mohou mít právo na zproštění povinností [...] pouze v rozsahu, v jakém působí v mezích příslušných vnitrostátních právních předpisů, které vymezují jejich profesi“.

odborníky v této oblasti povzbudit k tomu, aby se usadili v některém z členských států, jejichž vnitrostátní právní předpisy jim poskytují imunitu vůči oznamovací povinnosti (v důsledku čehož jim nehrozí žádné sankce). Pokud by některé členské státy byly v této věci obzvláště liberální, mohlo by to rovněž vést k vytvoření určitých „bezpečných přístavů“ v Evropské unii pro odborníky, kteří se specializují na agresivní daňová uspořádání.

206. Zatřetí široký rozsah zproštění povinností by zavedl rozdíl mezi uniijním systémem a dále i) systémem předpokládaným v souvisejících aktech OECD, které byly zdrojem inspirace pro směrnici 2018/822¹³¹, neboť tyto akty obsahují výjimky z pravidel pro poskytování informací pouze v případech, kdy je to nezbytné pro ochranu důvěrnosti komunikace mezi advokátem a klientem¹³², a ii) třemi systémy povinného poskytování informací, které existovaly na úrovni členských států (konkrétně v Irsku, Portugalsku a Spojeném království) v době, kdy byl Komisí předložen návrh směrnice 2018/822 a poté projednán na úrovni Rady.

207. Podle přílohy 7 posouzení dopadů, která popisuje hlavní rysy irského, portugalského a britského systému, totiž všechny tři systémy zahrnovaly výjimku z oznamovací povinnosti, která byla omezena na advokáty. V této souvislosti je rovněž zajímavé poznamenat, že belgická vláda i Rada na jednání uvedly, že systém poskytování informací, který v té době platil ve Spojeném království, představoval jeden z hlavních referenčních modelů během jednání, která vedla k přijetí směrnice 2018/822.

208. Začtvrté Rada na jednání uvedla, že v průběhu legislativního procesu byl zastáván názor, že členským státům je třeba poskytnout určitý prostor, pokud jde o rozsah zproštění povinností, aby jim bylo umožněno dodržet Listinu a judikaturu ESLP. Upozorňuji však, že ani Listina ani judikatura ESLP nevyžadují, aby byla ochrana zákonné profesní mlčenlivosti rozšířena na jiné profese než advokáty. Rada sice nezaujala formální postoj k výkladu čl. 8ab odst. 5 směrnice 2018/822, její vyjádření však podporují názor, že uniijní normotvůrce měl, pokud jde o rozsah zproštění povinností, v úmyslu podpořit restriktivní přístup navržený Komisí.

209. Zapáté restriktivní výklad pojmu „zákonná profesní mlčenlivost“ je patrně spíše v souladu s ustálenou výkladovou zásadou, podle níž musí být výjimky z uniijních pravidel s obecnou působností vykládány striktně¹³³. To se mi v projednávané věci jeví být o to vhodnější, že dotčená odchylka ovlivňuje – jak je uvedeno výše v bodech 166, 167 a 202 – ústřední aspekt systému zavedeného směrnicí 2018/822: povinnosti zprostředkovatelů. Její široký výklad by tak mohl významně ovlivnit schopnost tohoto systému dosáhnout cílů sledovaných uniijním normotvůrcem¹³⁴.

210. Široký a flexibilní výklad působnosti zproštění povinností *ratione personae* je patrně v rozporu s jasným vyjádřením Evropského parlamentu, který, jak je uvedeno v bodě 4 odůvodnění směrnice 2018/822, „požadoval přísnější opatření proti zprostředkovatelům, kteří napomáhají uspořádáním, jež mohou vést k vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům“.

¹³¹ – Viz body 4 a 13 odůvodnění směrnice 2018/822.

¹³² – Viz zejména pravidlo 2.4 dokumentu OECD, modelová pravidla povinného poskytování informací pro uspořádání navržená k vyhýbání se CRS a neprůhledné offshorové struktury, s. 20: „[z]prostředkovatel není povinen sdělovat žádné informace [...], pokud jsou tyto informace chráněny před zveřejněním podle pravidel, jimiž se řídí profesní tajemství, stanovených vnitrostátním právem, avšak pouze v rozsahu, v němž by zveřejnění mělo za následek odhalení důvěrných informací vztahujících se ke klientovi, jež má v držení advokát, právní zástupce nebo jiný pověřený právní zástupce [...]“. Viz rovněž OECD, komentář k článku 26: Výměna informací (bod 19.4), Vzorová úmluva o daních z příjmů a majetku z roku 2017.

¹³³ – Mimo jiné viz rozsudek ze dne 27. dubna 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, bod 54 a citovaná judikatura).

¹³⁴ – Obdobně viz rozsudek ze dne 7. září 2023, Charles Taylor Adjusting (C-590/21, EU:C:2023:633, bod 32).

211. Zašesté a na závěr je restriktivní výklad pojmu „zákonná profesní mlčenlivost“ podle všeho nepřímo podpořen rozsudkem Soudního dvora ve věci Orde van Vlaamse Balies.

212. V tomto rozsudku Soudní dvůr započal svou analýzu výkladem článku 7 Listiny ve světle judikatury ESLP týkající se čl. 8 odst. 1 EÚLP, tedy ustanovení, které „chrání důvěrnost veškeré korespondence mezi jednotlivci a poskytuje *zvýšenou ochranu komunikaci mezi advokáty a jejich klienty*“. Soudní dvůr rozhodl, že obdobně jako toto ustanovení EÚLP i článek 7 Listiny „chrání nejen činnosti spadající do obhajoby a procesní obrany, ale i právní konzultace, [a] zaručuje důvěrnost těchto právních konzultací, a to jak jejich obsahu, tak jejich existence“. Soudní dvůr proto konstatoval, že „[k]romě výjimečných situací tedy musí mít [klienti] možnost legitimně důvěřovat tomu, že jejich advokát bez jejich souhlasu nikomu nesdělí, že s ním konzultují¹³⁵“.

213. Poté Soudní dvůr dále zdůraznil, že „zvláštní ochrana“, kterou článek 7 Listiny přiznává profesní mlčenlivosti advokátů, „je odůvodněna skutečností, že *advokátům je svěřeno základní poslání v demokratické společnosti*, a sice obhajoba a procesní obrana jednotlivců [...] Toto základní poslání zahrnuje jednak požadavek, jehož význam je uznáván ve všech členských státech, aby každý jednotlivec měl možnost obrátit se svobodně na svého advokáta, jehož profese již sama o sobě zahrnuje úkol poskytovat nezávisle právní stanoviska každému, kdo je potřebuje, a jednak související požadavek loajality advokáta vůči klientovi [...]“¹³⁶.

214. Podle mého názoru se důvody, které vedly Soudní dvůr k tomu, aby v rámci systému zavedeného směrnicí 2018/822 poskytl rozsáhlou ochranu zákonné profesní mlčenlivosti, nevztahují na činnosti odborníků (jako jsou účetní, auditoři a daňoví poradci), kteří se nepodílejí na výkonu spravedlnosti a jejichž komunikace s klienty jako taková nepožívá, pokud jde o její důvěrnost, žádné *zvýšené* ochrany podle článku 7 Listiny a článku 8 EÚLP.

215. Z výše uvedeného dle mého názoru vyplývá, že pojem „zákonná profesní mlčenlivost“ ve smyslu čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 by měl být vykládán restriktivně, neboť se týká pouze advokátů.

216. Lze sice namítnout, že takový výklad nemusí plně odpovídat některých pojmům použitým v uvedeném ustanovení („profese“), a to v souladu se skutečností, že pro určení přesného rozsahu ochrany je v tomto ustanovení použit odkaz na vnitrostátní právní předpisy členských států.

217. Tyto námitky však nejsou přesvědčivé.

218. Jak zdůraznila Komise na jednání, v některých vnitrostátních systémech existují různí odborníci, kteří odpovídají definici pojmu „advokát“ a jejichž komunikace s klienty je podle vnitrostátního práva chráněna jako důvěrná¹³⁷. Jedním ze zřejmých příkladů je irský právní systém, v němž se vyskytují právní zástupci a advokáti. Kromě toho některé země rozšiřují ochranu důvěrnosti na činnost interních právních poradců, a to zásadně, nebo v případech, že jsou členy advokátní komory. V neposlední řadě se v jednotlivých členských státech může lišit i předmět ochrany (druh komunikace), jakož i její rozsah (například možné omezení důvěrnosti nebo výjimky pro určité oblasti práva)¹³⁸.

¹³⁵ – Rozsudek ve věci Orde van Vlaamse Balies, bod 27 (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

¹³⁶ – Tamtéž, bod 28 (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

¹³⁷ – Dobrý přehled lze nalézt v seznamu druhů právnických profesí podle členských států na evropském portálu e-justice (e-justice.europa.eu).

¹³⁸ – Pokud jde o shrnutí různých režimů v Evropě, viz Rada evropských advokátních komor (CCBE), „Regulated legal professionals and professional privilege within the European Union, the European Economic Area and Switzerland, and certain other European jurisdictions“, John Fish, 2004.

219. Kromě toho některé vnitrostátní systémy upravují specifické situace, kdy jsou i osoby, které nejsou advokáty (jako například univerzitní profesori nebo účetní), výjimečně postaveny na roveň advokátům, a mohou tak klientům poskytovat právní poradenství a zastupovat je u soudu. Za těchto (omezených) okolností patrně také mohou mít nárok na zproštění povinností podle čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 i tito odborníci.

220. Pomocí těchto úvah lze tedy vysvětlit znění uvedeného ustanovení.

221. S ohledem na výše uvedené mám za to, že podle čl. 8ab odst. 5 směrnice 2018/822 mohou členské státy zprostit zprostředkovatele povinnosti podávat informace o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat, pouze tehdy, pokud by oznamovací povinností byla porušena zákonná profesní mlčenlivost, která je podle vnitrostátního práva daného členského státu přiznána advokátům a dalším odborníkům, s nimiž je za výjimečných okolností zacházeno stejně jako s advokáty.

2. K zákonnosti požadavku na informování ostatních zprostředkovatelů

222. Pokud by se Soudní dvůr ztotožnil s mým výše uvedeným posouzením, nebylo by třeba zabývat se druhou otázkou, která vyplynula ze čtvrté otázky předkládajícího soudu. Naopak, pokud by se mnou Soudní dvůr v tomto ohledu nesouhlasil a měl by za to, že členské státy mohou zprostit odpovědnosti i jiné odborníky než advokáty, a to i za okolností, které jdou nad rámec těch, které byly vysvětleny výše, pak by se musel zabývat i touto otázkou.

223. Na rozdíl od páté otázky předkládajícího soudu se jeho čtvrtá otázka týká jednoho konkrétního aspektu systému zavedeného směrnicí 2018/822: povinnosti zprostředkovatelů (jiných než advokátů), kteří využívají zproštění povinnosti, informovat jiné zprostředkovatele o oznamovací povinnosti, kterou by mohli¹³⁹ mít podle článku 8ab směrnice 2011/16. Vystává tedy otázka, zda tento specifický aspekt systému zavedeného směrnicí 2018/822 nezakládá neodůvodněný zásah do práva zprostředkovatelů podle článku 7 Listiny zachovat důvěrnost informací o své totožnosti a o skutečnosti, že s nimi klient konzultoval.

224. Podle mého názoru by odpověď na tuto otázku měla být záporná.

225. Jak jsem uvedl v bodech 132 až 134 výše, nepochybuji o tom, že pravidla zavedená směrnicí 2018/822 vedou k zásahu do práv zprostředkovatelů chráněných článkem 7 Listiny, a zejména do práva na zachování důvěrnosti jejich profesní komunikace¹⁴⁰. Mám však rovněž za to, že tento zásah je odůvodněn cíli obecného zájmu sledovanými dotčenou právní úpravou.

226. K témuž závěru jsem dospěl i ohledně konkrétního aspektu, kterého se týká čtvrtá předběžná otázka. Jak bylo vysvětleno v bodech 211 až 213 výše, *zvýšená* ochrana, kterou Soudní dvůr ve věci Orde van Vlaamse Balies přiznal zákonné profesní mlčenlivosti, vyplývá ze zvláštní funkce, kterou advokáti vykonávají při poskytování poradenství klientům a jejich zastupování. Odborníci, jako jsou účetní, auditoři a daňoví poradci, však takovou funkci nevykonávají. Někteří žalobci v původním řízení s tímto hlediskem souhlasili.

¹³⁹ – Tedy pokud i tito zprostředkovatelé nemohou na základě vnitrostátního práva využít zproštění povinnosti podle článku 8ab směrnice 2011/16.

¹⁴⁰ – Jak vyplývá z rozsudku ve věci Orde van Vlaamse Balies, bod 27, článek 7 Listiny musí být vykládán tak, že „chrání důvěrnost veškeré korespondence mezi jednotlivci“.

227. Proto mě nepřesvědčilo tvrzení ICFC, že podle článku 7 Listiny by takoví odborníci měli mít nárok na stejnou úroveň ochrany důvěrnosti, jaká je přiznána advokátům. Další podporu pro své názory nacházím v judikatuře unijních soudů, ESLP a soudů mimo EU, jež je uvedena v bodě 195 výše.

228. To samozřejmě neznamená, že tito odborníci nevykonávají činnosti, které jsou – obecně řečeno – také ve veřejném zájmu; nebo že by jejich jednání s klienty v zásadě nemělo zůstat důvěrné. Znamená to pouze, že jejich funkce jsou jiné povahy než funkce advokátů a že jejich komunikace s klienty nevyžaduje *zvláště* vysokou úroveň důvěrnosti, která je obecně přiznávána komunikaci mezi advokátem a klientem¹⁴¹.

229. Zejména vzhledem ke složitosti daňových právních předpisů a značné administrativní zátěži, kterou tyto předpisy kladou na podniky, není skutečnost, že daňový poplatník konzultoval s účetním, auditorem nebo daňovým poradcem nijak překvapivá, natož podezřelá. Podle mých zkušeností je tento typ konzultací obecně považován za nedílnou součást provozování podniku. Skutečnost, že jeden zprostředkovatel musí za určitých velmi specifických okolností sdělit jinému zprostředkovateli, že se účastnil činností daňového plánování pro určitého daňového poplatníka, proto z uvedených důvodů dle mého názoru patrně nevede k nepřijatelnému zásahu do práva zprostředkovatelů vyplývajícího z čl. 7 Listiny, včetně práva na zachování důvěrnosti profesní komunikace.

230. Domnívám se proto, že unijní normotvůrce se nedopustil zjevného pochybení, když se pokoušel nalézt rovnováhu mezi právem zprostředkovatelů (jiných než advokátů) na důvěrnost jejich komunikace a obecným zájmem na boji proti agresivnímu daňovému plánování a předcházení riziku vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků.

231. V důsledku toho ani přezkum čtvrté předběžné otázky dle mého názoru neodhalil žádný aspekt systému zavedeného směrnicí 2018/822, který by mohl zpochybnit zákonnost tohoto nástroje.

V. Závěry

232. Na závěr navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky podané Cour constitutionnelle (Ústavní soud, Belgie) odpověděl tak, že přezkum těchto otázek neodhalil žádné problémy, které by měly vliv na platnost směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní v vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat.

¹⁴¹ – Viz také body 212, 214 a 226 tohoto stanoviska výše.