



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

29. července 2024*

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

Ve věci C-623/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Cour constitutionnelle (Ústavní soud, Belgie) ze dne 15. září 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 29. září 2022, v řízení

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,

VH,

ZS,

NI,

EX

proti

* Jednací jazyk: francouzština

Premier ministre/Eerste Minister

za účasti:

Conseil des barreaux européens AISBL,

Conseil national des barreaux de France,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení: A. Prechal, předsedkyně senátu, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (zpravodaj)
a M. L. Arastey Sahún, soudci,

generální advokát: N. Emiliou,

za soudní kancelář: N. Mundhenke, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. listopadu 2023,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Belgian Association of Tax Lawyers, SR a FK: P. Malherbe, avocat, a P. Verhaeghe, advocaat,
- za Ordre des barreaux francophones et germanophone: J. Noël a S. Scarnà, avocats,
- za Orde van Vlaamse Balies a CQ: P. Wouters, advocaat,
- za Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten: VH, ZS, NI a EX: F. Judo, advocaat,
- za Conseil national des barreaux de France: J.-P. Hordies a J. Tacquet, avocats,
- za belgickou vládu: S. Baeyens, P. Cottin a C. Pochet, jako zmocněnci, ve spolupráci s: S. Hamerijck, experte,
- za českou vládu: J. Očková, M. Smolek a J. Vlácil, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu: A. Ballesteros Panizo a I. Herranz Elizalde, jako zmocněnci,
- za polskou vládu: B. Majczyna a A. Kramarczyk–Szaładzińska, jako zmocněnci,
- za Radu Evropské unie: I. Gurov, K. Pavlaki a K. Pleśniak, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: A. Ferrand, W. Roels a P. J. O. Van Nuffel, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 29. února 2024,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká posouzení platnosti čl. 8ab odst. 1, 5, 6 a 7 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1), ve znění směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018 (Úř. věst. 2018, L 139, s. 1), z hlediska základních práv, zejména článků 7, 20, 21 a čl. 49 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), jakož i obecné zásady právní jistoty.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci několika sporů zejména mezi neregistrovaným sdružením Belgian Association of Tax Lawyers a dalšími osobami (dále jen „BATL“), Ordre des barreaux francophones et germanophone (Komora frankofonních a germanofonních advokátů, dále jen „OBFG“), Orde van Vlaamse Balies (Komora vlámských advokátů) a dalšími osobami (dále jen „OVB“), a Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (Institut autorizovaných účetních a daňových poradců) a dalších osob (dále jen „ITAA“), na straně jedné, a Premier ministre/Eerste Minister (předseda vlády, Belgie), na straně druhé, ve věci platnosti některých ustanovení zákona ze dne 20. prosince 2019, kterým se provádí směrnice [2018/822] (Moniteur belge ze dne 30. prosince 2019, s. 119025).

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 98/5/ES

- 3 Článek 1 odst. 2 směrnice Evropského parlamentu a Rady 98/5/ES ze dne 16. února 1998 o usnadnění trvalého výkonu povolání advokáta v jiném členském státě než v tom, ve kterém byla získána kvalifikace (Úř. věst. 1998, L 77, s. 36; Zvl. vyd. 08/03, s. 83), ve znění směrnice Rady 2013/25/EU ze dne 13. května 2013 (Úř. věst. 2013, L 158, s. 368) (dále jen „směrnice 98/5“), stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

- a) ‚advokátem‘ každá osoba, která je státním příslušníkem členského státu a která je oprávněna vykonávat profesní činnost pod jedním z níže uvedených profesních označení:

Belgie: Avocat/Advocaat/Rechtsanwalt

Bulharsko: Адвокат

Česká republika: Advokát

Dánsko: Advokat

Německo: Rechtsanwalt

Estonsko: Vandeadvokaat

Řecko: Δικηγόρος

Španělsko: Abogado/Advocat/Avogado/Abokatu

Francie: Avocat

Chorvatsko: Odvjetnik/Odvjetnica

Irsko: Barrister/Solicitor

Itálie: Avvocato

Kypr: Δικηγόρος

Lotyšsko: Zvērināts advokāts

Litva: Advokatas

Lucembursko: Avocat

Maďarsko: Ügyvéd

Malta: Avukat/Prokuratur Legali

Nizozemsko: Advocaat

Rakousko: Rechtsanwalt

Polsko: Adwokat/Radca prawny

Portugalsko: Advogado

Rumunsko: Avocat

Slovinsko: Odvetnik/Odvetnica

Slovensko: Advokát/Komerčný právnik

Finsko: Asianajaja/Advokat

Švédsko: Advokat

Spojené království: Advocate/Barrister/Solicitor.“

Směrnice 2011/16

- 4 Směrnice 2011/16 zavedla systém spolupráce mezi vnitrostátními daňovými orgány členských států a stanoví pravidla a postupy, které se použijí při výměně informací pro daňové účely.
- 5 Tato směrnice byla několikrát změněna, zejména směrnicí 2018/822 (dále jen „pozměněná směrnice 2011/16“), která zavedla povinnost oznamovat příslušným orgánům přeshraniční daňová uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním (dále jen „oznamovací povinnost“ nebo „oznámení“).

6 Článek 2 této pozměněné směrnice 2011/16, nadepsaný „Oblast působnosti“, v odstavcích 1 a 2 stanoví:

„1. Tato směrnice se vztahuje na veškeré daně jakéhokoli druhu vybírané členským státem nebo jeho nižšími územními nebo správními celky, včetně místních orgánů, nebo na jejich účet.

2. Bez ohledu na odstavec 1 se tato směrnice nepoužije na daň z přidané hodnoty [(DPH)] a cla ani na spotřební daně, na něž se vztahují jiné právní předpisy Unie o správní spolupráci mezi členskými státy. Tato směrnice se dále nevztahuje na povinné příspěvky na sociální zabezpečení splatné členskému státu nebo nižšímu celku členského státu nebo veřejnoprávním institucím sociálního zabezpečení.“

7 Článek 3 této směrnice, nadepsaný „Definice“, stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1. ‚příslušným orgánem‘ členského státu orgán, který byl jako takový určen členským státem. Za příslušné orgány na základě zmocnění podle článku 4 se považují rovněž ústřední kontaktní místo, kontaktní útvar nebo příslušný úředník, pokud jednají na základě této směrnice;

[...]

18. ‚přeshraničním uspořádáním‘ 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.

Pro účely bodů 18 až 25 tohoto článku, článku 8ab a přílohy IV zahrnuje pojem uspořádání rovněž sérii uspořádání. Uspořádání může zahrnovat více než jeden krok nebo část;

19. ‚přeshraničním uspořádáním, které se má oznamovat‘, jakékoli přeshraniční uspořádání, které se vyznačuje alespoň jedním z charakteristických znaků uvedených v příloze IV;

20. ‚charakteristickým znakem‘ ‚charakteristickým znakem‘ vlastnost nebo rys přeshraničního uspořádání, jež jsou indikátory potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem, jak jsou vyjmenovány v příloze IV;

21. ‚zprostředkovatelem‘ 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.

Rozumí se jím rovněž 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. Jakákoli osoba má právo doložit, že nevěděla, že se účastnila přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat, a že nebylo možné od ní tuto znalost odůvodněně očekávat. Za tímto účelem může tato osoba odkázat na veškeré příslušné skutečnosti a okolnosti i na dostupné informace a své příslušné odborné znalosti a porozumění.

Aby osoba byla zprostředkovatelem, musí splňovat alespoň jednu z těchto doplňujících podmínek:

- a) být pro daňové účely rezidentem v členském státě;
- b) mít stálou provozovnu v členském státě, jejímž prostřednictvím jsou služby ve vztahu k danému uspořádání poskytovány;
- c) být zapsána v obchodním rejstříku členského státu nebo se řídit jeho právem;
- d) být registrovaná v profesním sdružení týkajícím se právních, daňových nebo poradenských služeb v členském státě;

22. „příslušným daňovým poplatníkem“ jakákoli osoba, jíž je přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat, zpřístupněno pro zavedení nebo jež je připravena přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat, zavést nebo uskutečnila první krok v jeho zavedení;

23. „přidruženým podnikem“ pro účely článku 8ab osoba, která je propojena s jinou osobou nejméně jedním z těchto 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.

Pokud se na řízení, kontrole, kapitálu nebo zisku téže osoby podílí ve smyslu uvedeném v písmenech a) až d) více než jedna osoba, považují se za přidružené podniky všechny dotčené osoby.

Pokud se stejné osoby podílí ve smyslu uvedeném v písmenech a) až d) na řízení, kontrole, kapitálu nebo zisku více než jedné osoby, považují se za přidružené podniky všechny dotčené osoby.

Pro účely tohoto bodu se s osobou, která z hlediska hlasovacích práv nebo kapitálu v určitém subjektu jedná společně s jinou osobou, zachází, jako kdyby držela v daném subjektu účast v rozsahu veškerých hlasovacích práv nebo kapitálu, jež drží uvedená jiná osoba.

V případě nepřímých účastí se splnění požadavků podle písmene c) určí vynásobením držených podílů na jednotlivých úrovních hierarchie. U osoby, která drží více než 50 % hlasovacích práv, se má za to, že drží 100 %.

Fyzická osoba, její manžel nebo manželka a příbuzní v řadě přímé se považují za jedinou osobu;

24. „uspořádáním určeným k nabízení na trhu“ přeshraniční uspořádání, které je navrženo, nabízeno na trhu připraveno k zavedení nebo je zpřístupněno pro zavedení, aniž potřebuje podstatnou úpravu;

25. „individualizovaným uspořádáním“ jakékoli přeshraniční uspořádání, které není uspořádáním určeným k nabízení na trhu.“

8 Článek 8ab pozměněné směrnice 2011/16, nadepsaný „Rozsah a podmínky povinné automatické výměny informací o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat“, stanoví:

„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 poskytl přímo či prostřednictvím dalších osob podporu, pomoc nebo poradenství.

2. V případě uspořádání určených k nabízení na trhu přijmou členské státy nezbytná opatření, aby od zprostředkovatelů vyžadovaly pravidelné podávání zpráv jednou za tři měsíce s aktualizacemi obsahujícími nové informace, které se mají oznamovat podle odst. 14 písm. a), d), g) a h) a které se objevily od podání poslední zprávy.

[...]

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.

Je-li příslušný daňový poplatník povinen podat informace o přeshraničním uspořádání, které se má oznamovat, příslušným orgánům více než jednoho členského státu, podávají se tyto informace pouze příslušným orgánům členského státu, který je na následujícím seznamu uveden jako první:

- a) členský stát, kde je příslušný daňový poplatník rezidentem pro daňové účely;
- b) členský stát, kde má příslušný daňový poplatník stálou provozovnu, jež má z uspořádání prospěch;
- c) členský stát, kde příslušný daňový poplatník obdrží příjem nebo vytváří zisk, přestože není rezidentem pro daňové účely a nemá stálou provozovnu v žádném členském státě;
- d) členský stát, kde příslušný daňový poplatník vykonává činnost, přestože není pro daňové účely rezidentem a nemá stálou provozovnu v žádném členském státě.

8. V případě vícečetné oznamovací povinnosti podle odstavce 7 je příslušný daňový poplatník od povinnosti podávat informace osvobozen, pokud v souladu s vnitrostátním právem prokáže, že stejné informace byly podány v jiném členském státě.

9. Každý členský stát přijme nezbytná opatření k vyžadování toho, aby v situaci více než jednoho zprostředkovatele měli povinnost podávat informace o přeshraničním uspořádání, které se má oznamovat, všichni zprostředkovatelé účastníci se téhož přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat.

Od povinnosti podávat informace je zprostředkovatel osvobozen pouze v rozsahu, v jakém v souladu s vnitrostátním právem prokáže, že tytéž informace podle odstavce 14 již podal jiný zprostředkovatel.

[...]

12. Každý členský stát přijme nezbytná opatření, aby od zprostředkovatelů a příslušných daňových poplatníků vyžadoval podání informací o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat a jejichž první krok byl zaveden mezi 25. červnem 2018 a 30. červnem 2020. Informace o těchto přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat, podají zprostředkovatelé a případně příslušní daňoví poplatníci do 31. srpna 2020.

13. Příslušný orgán členského státu, kde byly podány informace podle odstavců 1 až 12 [...], sdělí [...] informace uvedené v odstavci 14 [...] příslušným orgánům všech ostatních členských států [...]

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), rezidenství pro daňové účely, daňového identifikačního čísla (DIČ), 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.

[...]"

- 9 Článek 25a pozměněné směrnice 2011/16, nadepsaný „Sankce“, stanoví:

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

- 10 Příloha IV pozměněné směrnice 2011/16 (dále jen „příloha IV“), nadepsaná „Charakteristické znaky“, stanoví test hlavního přínosu a uvádí seznam kategorií charakteristických znaků následovně:

„Část I. Test hlavního přínosu

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. Kategorie charakteristických znaků

A. Obecné charakteristické znaky spojené s testem hlavního přínosu

1. Uspořádání, kdy se příslušný daňový poplatník nebo účastník příslušného uspořádání zaváže, že bude dodržovat podmínku důvěrnosti, která od něho může vyžadovat, aby ve vztahu k jiným zprostředkovatelům nebo daňovým orgánům neposkytl informace o tom, jak by určité uspořádání mohlo zajistit daňovou výhodu.
2. Uspořádání, kdy má zprostředkovatel nárok na obdržení odměny (nebo podílu, úhrady finančních nákladů nebo jiných poplatků) za příslušné uspořádání a tato odměna se stanoví s odkazem na:
 - a) výši daňové výhody získané z příslušného uspořádání; nebo
 - b) to, zda je z příslušného uspořádání skutečně získána daňová výhoda. To by zahrnovalo povinnost zprostředkovatele odměnu zčásti nebo zcela vrátit, pokud by zamýšlené daňové výhody získané z příslušného uspořádání nebylo zčásti nebo zcela dosaženo.
3. Uspořádání, které podstatně standardizovalo dokumentaci nebo strukturu a je k dispozici více než jednomu příslušnému daňovému poplatníkovi, aniž by pro zavedení potřebovalo podstatnou úpravu.

B. Specifické charakteristické znaky spojené s testem hlavního přínosu

1. Uspořádání, v rámci něhož účastník příslušného uspořádání podniká vykonstruované kroky, které sestávají z pořizování ztrátové společnosti, ukončení hlavní činnosti takové společnosti a využití jejích ztrát s cílem snížit svou daňovou povinnost, mj. převodem takových ztrát do jiné jurisdikce nebo urychlením uplatňování takových ztrát.
2. Uspořádání, které má za účinek převedení příjmu na majetek, dary nebo jiné kategorie příjmů zdaňovaných nižší sazbou nebo od daně osvobozených.
3. Uspořádání zahrnující kruhové transakce, které mají za následek pohyb aktiv v kruhu, zejména prostřednictvím zapojení vložených subjektů bez jiné primární komerční funkce nebo transakcí, které se vzájemně započítávají nebo ruší nebo mají jiné podobné vlastnosti.

C. Specifické charakteristické znaky týkající se přeshraničních transakcí

1. Uspořádání, která zahrnují dopočitatelné přeshraniční platby provedené mezi dvěma nebo více přidruženými podniky, přičemž dochází přinejmenším k jedné z těchto situací:
 - a) příjemce není rezidentem pro daňové účely v žádné daňové jurisdikci;
 - b) ačkoli je příjemce rezidentem pro daňové účely v určité jurisdikci, tato jurisdikce buď:
 - i) neukládá žádnou daň z příjmů právnických osob, nebo takovou daň ukládá s nulovou nebo téměř nulovou sazbou, nebo
 - ii) je zařazena na seznamu jurisdikcí třetích zemí, které byly kolektivně členskými státy nebo v rámci [Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)] vyhodnoceny jako nespolupracující;
 - c) příjemce platby využívá výhodu úplného osvobození od daně v jurisdikci, v níž je příjemce rezidentem pro daňové účely;

- d) při platbě daně se využívají výhody z preferenčního daňového režimu v jurisdikci, v níž je příjemce rezidentem pro daňové účely.
- 2. Odpočty za stejné odpisování aktiva jsou uplatňovány ve více než jedné jurisdikci.
- 3. Osvobození od dvojího zdanění, pokud jde o stejnou položku příjmu nebo kapitálu, je uplatňováno ve více než jedné jurisdikci.
- 4. Existuje určité uspořádání, které zahrnuje převody aktiv a v němž je významný rozdíl v částce považované za splatnou ve formě protiplnění za aktiva v dotčených jurisdikcích.

D. Specifické charakteristické znaky týkající se automatické výměny informací a skutečného vlastnictví

- 1. Uspořádání, jehož účinkem může být narušení oznamovací povinnosti podle právních předpisů provádějících unijní právo nebo rovnocenné dohody o automatické výměně informací o finančních účtech, včetně dohod se třetími zeměmi, nebo jež využívá absence takových právních předpisů nebo dohod. Tato uspořádání zahrnují alespoň:
 - a) využití účtu, produktu nebo investice, které nejsou finančním účtem nebo jejichž účelem není být finančním účtem, avšak které mají rysy významně podobné rysům finančního účtu;
 - b) převod finančních účtů nebo aktiv do jurisdikcí nebo využití jurisdikcí, které nejsou vázány automatickou výměnou informací o finančních účtech se státem, ve kterém je příslušný daňový poplatník považován za rezidenta;
 - c) překlasifikování příjmu a majetku na produkty nebo platby, které nepodléhají automatické výměně informací o finančních účtech;
 - d) převod nebo konverzi finanční instituce nebo finančního účtu nebo jejich aktiv na finanční instituci nebo finanční účet nebo aktiva nepodléhající oznamování v rámci automatické výměny informací o finančních účtech;
 - e) využití právních subjektů, uspořádání nebo struktur, jež eliminují nebo jejichž účelem je eliminovat oznamování jednoho nebo více majitelů účtu nebo ovládajících osob v rámci automatické výměny informací o finančních účtech;
 - f) uspořádání, která narušují postupy náležité péče používané finančními institucemi s cílem dodržet jejich závazky oznamování informací o finančních účtech nebo využívají slabiny těchto postupů, včetně využívání jurisdikcí s neadekvátními nebo oslabenými režimy vymáhání právních předpisů v oblasti boje proti praní peněz nebo jurisdikcí s oslabenými požadavky na transparentnost pro právnické osoby nebo právní uspořádání.
- 2. Uspořádání zahrnující netransparentní právní řetězec nebo netransparentní řetězec skutečných majitelů využívající osoby, právní uspořádání nebo struktury,
 - a) které nevykonávají významnou ekonomickou aktivitu doloženou přiměřeným personálem, vybavením, aktivy a prostorami a
 - b) které jsou zapsány v obchodním rejstříku, řízeny, jsou rezidenty, jsou ovládány nebo usazeny v jakékoli jurisdikci jiné než jurisdikci, ve které jeden nebo více skutečných majitelů aktiv držných takovými osobami jsou považováni za rezidenty, právními uspořádáními nebo strukturami a
 - c) ve kterých nelze identifikovat skutečné majitele takových osob, právních uspořádání nebo struktur, jak je vymezeno ve směrnici [Evropského parlamentu a Rady] (EU) 2015/849 [ze dne 20. května 2015 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES (Úř. věst. 2015, L 141, s. 73)].

E. Specifické charakteristické znaky týkající se převodních cen

1. Uspořádání zahrnující využití jednostranných pravidel bezpečného přístavu.
2. Uspořádání zahrnující převod těžko ocenitelných nehmotných aktiv. Pojem „těžko ocenitelných nehmotných aktiv“ zahrnuje nehmotná aktiva nebo práva zahrnutá v nehmotných aktivech, pro něž v době jejich převodu mezi přidruženými podniky:
 - a) neexistují žádná srovnatelná aktiva a
 - b) v době uzavření transakce jsou odhady budoucích peněžních toků nebo příjmů očekávaných z převáděného nehmotného aktiva nebo předpoklady použité při oceňování tohoto nehmotného aktiva vysoce nejisté, tudíž je obtížné předvídat míru konečného úspěchu nehmotného aktiva v okamžiku převodu.
3. Uspořádání zahrnující vnitroskupinový přeshraniční převod funkcí nebo rizik nebo aktiv, pokud je v období tří let po převodu předpokládaný roční zisk před úroky a zdaněním (EBIT) u převodce nebo převodců nižší než 50 % předpokládaného ročního EBIT, jehož by tento převodce dosáhl, nebo tito převodci dosáhli, kdyby k uvedenému převodu nedošlo.“

Směrnice (EU) 2016/1164

- 11 Bod 11 odůvodnění 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), zní:

„Daňové systémy obsahují obecná pravidla proti zneužívání, určená k boji proti nekalým daňovým praktikám, které doposud neupravují jiná zvláštní ustanovení. Funkce obecných pravidel proti zneužívání proto spočívá v zaplnění mezer, čímž by neměla být dotčena použitelnost zvláštních pravidel proti zneužívání. V rámci [Evropské] [u]nie by se měla obecná pravidla proti zneužívání uplatňovat na operace, které nejsou skutečné; v ostatních případech by daňový poplatník měl mít právo zvolit si pro své obchodní záležitosti tu nejefektivnější daňovou strukturu. [...]“

- 12 Článek 6 směrnice 2016/1164, nadepsaný „Obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu“, stanoví:

„1. Pro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob členský stát nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. Operace se může skládat z více kroků nebo částí.

2. Pro účely odstavce 1 se operace nebo sled operací nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z čistě hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu.

3. Pokud operace nebo sled operací nejsou v souladu s odstavcem 1 brány v úvahu, vypočítá se daňová povinnost v souladu s vnitrostátními právními předpisy.“

Směrnice 2018/822

13 Body 2, 4, 6 až 9, 14 a 18 odůvodnění směrnice 2018/822 znějí:

„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. Ze skutečnosti, že daňové orgány jsou nečinné ve vztahu k uspořádání, o němž byly informovány, nelze vyvozovat potvrzení platnosti nebo daňového zacházení ve vztahu k takovému uspořádání.

[...]

4) S vědomím toho, jak by transparentní rámec pro rozvoj podnikatelské činnosti mohl přispět k tomu, aby se zakročilo proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům na vnitřním trhu, byla [Evropská k]omise 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 erozi základu daně a přesouvání zisku [BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)]. V této souvislosti Evropský parlament požadoval přísnější opatření proti zprostředkovatelům, kteří napomáhají uspořádáním, jež mohou vést k vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům. Je rovněž důležité uvést, že v Prohlášení ze dne 13. května 2017 o boji proti daňovým trestným činům a jiným nezákonným finančním tokům přijatém skupinou G7 na Bari byla OECD požádána, aby zahájila jednání o možných způsobech, jak řešit problematiku uspořádání navržených k obcházení poskytování informací v rámci společného standardu pro oznamování nebo zaměřených na to, aby skutečným majitelům poskytovala úkryt pro jejich finance prostřednictvím netransparentních struktur, a aby současně také zvažila modelová pravidla povinného poskytování informací inspirovaná přístupem k uspořádáním navrženým k vyhýbání se daňovým povinnostem uvedeným ve zprávě týkající se opatření č. 12 akčního plánu BEPS.

[...]

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 [...] představovala krok správným směrem. [...]

- 7) Uznává se, že oznamování informací o přeshraničních uspořádáních, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, by mělo větší šanci dosáhnout předpokládaného odrazujícího účinku, pokud by se příslušné informace dostaly k daňovým orgánům včas, jinými slovy dříve, než jsou tato uspořádání skutečně zavedena. Aby se usnadnila práce správních orgánů členských států, mohla by se následná automatická výměna informací o těchto uspořádáních provádět každé čtvrtletí.
- 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. Bylo by tudíž zásadní, aby za takových okolností daňové orgány neztratily možnost získávat informace o daňových uspořádáních, která potenciálně souvisí s agresivním daňovým plánováním. Oznamovací povinnost by proto bylo nezbytné přesunout na daňového poplatníka, který má v těchto případech z uvedeného uspořádání přínos.
- 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 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“.

[...]

- 14) Přestože přímé daně zůstávají v pravomoci členských států, je výhradně pro účely jasného vymezení působnosti charakteristického znaku vztahujícího se na uspořádání s přeshraničními transakcemi, která by měli [...] oznamovat [...] vhodné odkázat na nulovou nebo téměř nulovou sazbu daně z příjmů právnických osob. Dále je vhodné připomenout, že na přeshraniční uspořádání agresivního daňového plánování, jejichž hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů je získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva, se vztahuje obecné pravidlo proti zneužívání uvedené v článku 6 směrnice [2016/1164].

[...]

- 18) Tato směrnice dodržuje základní práva a ctí zásady uznávané zejména Listinou [...]

Belgické právo

- 14 Loi du 20 décembre 2019 transposant la directive 2018/822 (zákon ze dne 20. prosince 2019, kterým se provádí směrnice 2018/822) provedl změny v code des impôts sur les revenus 1992 (zákon o dani z příjmů z roku 1992), code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

(zákoník o daních ze zápisu nemovitosti a hypotéčních a rejstříkových poplatcích), code des droits de succession (zákon o dědické dani), jakož i v code des droits et taxes divers (zákoník o různých poplatcích a daních) (dále jen „zákon ze dne 20. prosince 2019“).

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 15 Návrhy došlými dne 30. června, 1. a 2. července 2020 se žalobci v původním řízení domáhali u Cour constitutionnelle (Ústavní soud, Belgie), který je předkládajícím soudem, úplného nebo částečného zrušení zákona ze dne 20. prosince 2019. Předkládající soud věci spojil pro účely řízení.
- 16 Předkládající soud uvádí, že někteří žalobci v původním řízení napadají oblast působnosti zákona ze dne 20. prosince 2019 v rozsahu, v němž se použije i na jiné daně než daně z příjmů právnických osob. Vzhledem k tomu, že toto nediferencované použití vychází z ustanovení směrnice 2018/822, považuje předkládající soud za nezbytné položit první otázku týkající se platnosti této směrnice z hlediska zásad rovného zacházení a zákazu diskriminace, jakož i článků 20 a 21 Listiny.
- 17 Předkládající soud uvádí, že některé žalobkyně v původním řízení tvrdí, že pojmy „přeshraniční uspořádání“, „zprostředkovatel“, „účastník“ a „přidružený podnik“, jakož i přívlastek „přeshraniční“, jednotlivé „charakteristické znaky“ a „test hlavního přínosu“ nejsou dostatečně přesné. Vzhledem k tomu, že tyto jednotlivé pojmy, jakož i pojmy „uspořádání určené k nabízení na trhu“ a „individualizované uspořádání“ přebírají pojmy obsažené ve směrnici 2018/822 a nesplnění oznamovací povinnosti zavedené touto směrnicí je sankcionováno správními pokutami stanovenými vnitrostátním právem, považuje předkládající soud za nezbytné položit druhou předběžnou otázku ohledně uvedených pojmů týkajících se platnosti směrnice 2018/822 z hlediska zásady právní jistoty, zásady legality v trestních věcech zakotvené v čl. 49 odst. 1 Listiny a práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 Listiny.
- 18 Vzhledem k tomu, že někteří žalobci v původním řízení tvrdili, že ustanovení zákona ze dne 20. prosince 2019 neumožňují s požadovanou mírou přesnosti určit datum, od kterého počíná běžet lhůta pro podání oznámení podle tohoto zákona, a uvedená ustanovení v tomto ohledu přebírají ustanovení směrnice 2018/822, považuje předkládající soud za nezbytné položit třetí otázku týkající se tohoto aspektu platnosti uvedené směrnice, opět z hlediska článku 7 a čl. 49 odst. 1 Listiny.
- 19 Předkládající soud, který má rovněž rozhodnout o námitkách vznesených některými žalobci v původním řízení, pokud jde o povinnost zprostředkovatele, který se dovolává profesní mlčenlivosti, informovat ostatní zprostředkovatele o své oznamovací povinnosti, má za to, že před rozhodnutím ve věci samé je třeba položit Soudnímu dvoru čtvrtou předběžnou otázku týkající se platnosti ustanovení směrnice 2018/822 stanovícího uvedenou povinnost, přičemž tato otázka je podobná otázce položené ve věci C-694/20, která mezitím vedla k vydání rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963), avšak týká se všech zprostředkovatelů, kteří jsou vázáni profesní mlčenlivostí, a souvisí výlučně s právem na respektování soukromého života.
- 20 Pokud jde o povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání, která je stanovena ve směrnici 2018/822 a proti níž někteří žalobci v původním řízení rovněž uplatňují námitky, předkládající soud uvádí, že působnost této povinnosti je široká a může se týkat uspořádání, která jsou legální, skutečná, nemají zneužívající povahu a jejichž hlavní přínos není daňový. Vyvstává tedy otázka, zda s ohledem na tuto širokou působnost a informace, které mají být poskytnuty, je uvedená

oznamovací povinnost rozumně odůvodněná a přiměřená ve vztahu ke sledovaným cílům a zda je relevantní s ohledem na cíl zajistit řádné fungování vnitřního trhu, jelikož zejména podmínka, že uspořádání musí být přeshraniční, může bránit výkonu svobod pohybu. V této souvislosti považuje předkládající soud za nezbytné položit pátou předběžnou otázku týkající se platnosti této směrnice a oznamovací povinnosti takto stanovené z hlediska práva na respektování soukromého života zakotveného v článku 7 Listiny.

21 Za těchto okolností se Cour constitutionnelle (Ústavní soud) rozhodl přerušit řízení a položit 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 [zásadami] rovného zacházení 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 nejen 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 směrnice [2018/822] v rozporu se zásadou zákonnosti v trestních věcech zaručenou v čl. 49 odst. 1 [Listiny] a v čl. 7 odst. 1 [Evropské úmluvy o lidských právech a základních svobodách, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950 (dále jen „EÚLP“)], v rozporu s obecnou zásadou právní jistoty a v rozporu s právem na respektování soukromého života zaručeným v článku 7 [Listiny] a článku 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“, „jednotlivé“, „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 směrnice [2018/822] zejména tím, že vkládá čl. 8ab odst. 1 a 7 do směrnice [2011/16], v rozporu se zásadou zákonnosti v trestních věcech zaručenou v čl. 49 odst. 1 [Listiny] a čl. 7 odst. 1 [EÚLP] a v rozporu s právem na respektování soukromého života zaručeným v článku 7 [Listiny] a článku 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 v článku 7 [Listiny] a článku 8 [EÚLP], jelikož nový čl. 8ab odst. 5, který byl vložen do směrnice [2011/16] [a který] 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 zákonné profesní mlčenlivosti podle vnitrostátního práva uvedeného členského státu, musí tento členský stát uvedeným zprostředkovatelům uložit povinnost neprodleně informovat jakéhokoli 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 směrnice [2018/822] v rozporu s právem na respektování soukromého života zaručeným v článku 7 [Listiny] a v článku 8 [EÚLP] v tom, že povinnost oznámit přeshraniční uspořádání, která se mají oznamovat, by vedla k zásahu do práva na respektování soukromého života zprostředkovatelů a dotyčných daňových poplatníků, který by nebyl přiměřeně odůvodněný a přiměřený sledovaným cílům a který by nebyl relevantní z hlediska cíle zajistit řádné fungování vnitřního trhu?“

K předběžným otázkám

K první předběžné otázce

- 22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je žádost, aby Soudní dvůr přezkoumal platnost pozměněné směrnice 2011/16 z hlediska zásad rovného zacházení a zákazu diskriminace, jakož i článků 20 a 21 Listiny v rozsahu, v němž tato směrnice neomezuje oznamovací povinnost stanovenou v čl. 8ab odst. 1, 6 a 7 na daň z příjmů právnických osob, ale činí ji použitelnou na všechny daně spadající do její působnosti.
- 23 Pokud jde o zásadu zákazu diskriminace uvedenou v článku 21 Listiny, je třeba bez dalšího uvést, že není zřejmé, v čem by uplatňování předmětné oznamovací povinnosti bez rozdílu na jednotlivé typy dotčených daní mohlo svědčit o existenci rozdílného zacházení na základě takového specifického faktoru, jako jsou faktory vyjmenované v uvedeném ustanovení.
- 24 Je však třeba připomenout, že zákaz diskriminace je pouze zvláštním vyjádřením obecné zásady rovnosti, která je součástí základních zásad unijního práva, a že tato zásada, na kterou rovněž odkazuje článek 20 Listiny, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno (v tomto smyslu 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).
- 25 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 spadá [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].
- 26 Soudní dvůr rovněž rozhodl, pokud jde o soudní přezkum dodržování zásady rovného zacházení unijním normotvůrcem, 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. Legalita takového opatření může být dotčena pouze zjevně nepřiměřeným charakterem opatření přijatého v této oblasti ve vztahu k cíli, který hodlají příslušné orgány sledovat [rozsudek ze dne 10. února 2022, OE (Obvyklé bydliště manžela – Kritérium státní příslušnosti), C-522/20, EU:C:2022:87, bod 21 a citovaná judikatura].
- 27 V projednávané věci z čl. 2 odst. 1 a 2 pozměněné směrnice 2011/16 v podstatě vyplývá, že oznamovací povinnost stanovená v čl. 8ab odst. 1, 6 a 7 této směrnice se vztahuje na všechny druhy daní vybírané členským státem a jeho územními nebo správními celky, nikoli však na DPH a na cla, ani na spotřební daně, na něž se vztahují jiné unijní právní předpisy týkající se správní spolupráce mezi členskými státy.

- 28 Je třeba připomenout, že tato povinnost spadá do kontextu zavedení mezinárodní daňové spolupráce v boji proti agresivnímu daňovému plánování, která se projevuje výměnou informací mezi členskými státy. Cíli uvedené povinnosti je přispět k boji proti tomuto agresivnímu daňovému plánování a předcházení riziku nebezpečí daňových úniků a podvodů (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, body 43 a 44, jakož i citovaná judikatura).
- 29 Z toho vyplývá, že referenčním kritériem, podle něhož je třeba v projednávané věci posoudit existenci případného porušení zásady rovného zacházení v rozsahu, v němž pozměněná směrnice 2011/16 neomezuje povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání pouze na daně z příjmů právnických osob, ale činí ji použitelnou na všechny daně s výjimkou DPH, cel a spotřebních daní, je kritérium rizika agresivního daňového plánování, jakož i nebezpečí daňových úniků a podvodů.
- 30 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, však nevyplývá žádná skutečnost, která by umožňovala dospět k závěru, že praktiky agresivního daňového plánování mohou být uplatňovány pouze v oblasti daně z příjmů právnických osob s vyloučením oblasti jiných přímých daní, jako je například daň z příjmu fyzických osob, a oblasti nepřímých daní, které na rozdíl od DPH, cel a spotřebních daní, jež jsou vyloučeny z působnosti pozměněné směrnice 2011/16, nepodléhají, jako je tomu u těchto tří druhů nepřímých daní, zvláštním unijním předpisům, v jejichž rámci může být případně konkrétněji zajištěn cíl boje proti takovým praktikám.
- 31 V tomto ohledu, jak uvedl generální advokát v bodě 35 svého stanoviska, i když posouzení dopadů provedené Komisí, ze dne 21. června 2017 [SWD(2017) 236 final], připojené k návrhu na změnu směrnice 2011/16 (dále jen „posouzení dopadů“), přikládalo větší význam přímým daním, uvádí se v něm, že agresivnímu daňovému plánování může podléhat jakýkoli druh daně nebo cla. Okolnost, že toto posouzení dopadů uvádí, že boj proti agresivnímu daňovému plánování v oblasti DPH by mohl být lépe veden v rámci směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), což se odráží ve skutečnosti, že posledně uvedená daň nespadá do působnosti *ratione materiae* pozměněné směrnice 2011/16, neznamená, že v boji proti agresivnímu daňovému plánování by se v případě jiných nepřímých daní nemohla užitečně uplatnit oznamovací povinnost.
- 32 Jak uvedl generální advokát v bodě 28 svého stanoviska, návrh OECD/G20 týkající se eroze základu daně a přesouvání zisku, kterým se inspiroval unijní normotvůrce, jak vyplývá z bodu 4 odůvodnění směrnice 2018/822, rovněž potvrzuje, že takový režim oznamování, jako je režim zavedený touto směrnicí, mohl zahrnovat co nejširší soubor druhů daní.
- 33 Za těchto okolností jednotlivé druhy daní, které podléhají oznamovací povinnosti stanovené pozměněnou směrnicí 2011/16, podle všeho patří mezi srovnatelné situace z hlediska cílů sledovaných touto směrnicí v oblasti boje proti agresivnímu daňovému plánování a proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům na vnitřním trhu a takové podřízení v oblasti, v níž má unijní normotvůrce širokou posuzovací pravomoc při výkonu pravomocí, které jsou mu svěřeny, není z hlediska uvedených cílů zjevně nepřiměřené.
- 34 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba dospět k závěru, že přezkum aspektu, kterého se týká první otázka, neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost pozměněné směrnice 2011/16 z hlediska zásad rovného zacházení a zákazu diskriminace, jakož i článků 20 a 21 Listiny.

Ke druhé a třetí předběžné otázce

- 35 Ve druhé a třetí otázce, které je třeba zkoumat společně, předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby přezkoumal platnost pozměněné směrnice 2011/16 z hlediska zásady právní jistoty, zásady zákonnosti v trestních věcech zakotvené v čl. 49 odst. 1 Listiny a práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 Listiny v rozsahu, v němž pojem „uspořádání“, a tedy pojmy „přeshraniční uspořádání“, „uspořádání určené k nabízení na trhu“, jakož i „individualizované uspořádání“, „zprostředkovatel“, „účastník“, „přidružený podnik“, jakož i přívlastek „přeshraniční“, jednotlivé „charakteristické znaky“, „test hlavního přínosu“ a konečně počátek běhu lhůty 30 dnů stanovené pro splnění oznamovací povinnosti, které tato směrnice používá a vymezuje pro určení působnosti a rozsahu této povinnosti, nejsou dostatečně jasné a přesné.
- 36 Zásada právní jistoty vyžaduje, aby právní pravidla byla jasná a přesná a jejich použití bylo pro jednotlivce předvídatelné, zejména pokud mohou vyvolat nepříznivé důsledky. Uvedená zásada zejména vyžaduje, aby právní úprava umožnila dotyčným osobám přesně se seznámit s rozsahem povinností, které jim ukládá, a aby tyto osoby měly možnost jednoznačně zjistit svá práva a povinnosti, a postupovat podle toho (rozsudek ze dne 16. února 2022, Maďarsko v. Parlament a Rada, C-156/21, EU:C:2022:97, bod 223, jakož i citovaná judikatura).
- 37 Tyto požadavky však nelze chápat tak, že brání tomu, aby unijní normotvůrce v normě, kterou přijme, použil abstraktní právní pojem, ani tak, že vyžadují, aby taková abstraktní norma uváděla jednotlivé konkrétní situace, ve kterých se uplatní, jelikož normotvůrce je nemůže předem všechny určit (rozsudek ze dne 16. února 2022, Maďarsko v. Parlament a Rada, C-156/21, EU:C:2022:97, bod 224, jakož i citovaná judikatura).
- 38 Pokud jde o zásadu zákonnosti v trestních věcech, je třeba uvést, že i když pozměněná směrnice 2011/16 sama nestanoví žádnou sankci za porušení oznamovací povinnosti, článek 25a této směrnice v tomto ohledu stanoví, že členské státy stanoví účinné, přiměřené a odrazující sankce, tedy sankce, které mohou mít trestní povahu, přičemž předkládající soud uvádí, že tomu tak je v případě sankcí stanovených belgickým právem. V tomto rozsahu může případná nejasnost nebo nepřesnost pojmů a lhůt, jichž se týká druhá a třetí otázka, tedy pojmů a lhůt, které určují jednání, jejichž dodržování je od dotčených jednotlivců vyžadováno pod hrozbou uložení takových sankcí, narušit zásadu zákonnosti v trestních věcech.
- 39 Uvedená zásada, která je zakotvena v čl. 49 odst. 1 Listiny, která je zvláštním vyjádřením obecné zásady právní jistoty, totiž zejména znamená, že zákon jasně definuje protiprávní jednání a tresty, které za ně lze uložit [rozsudek ze dne 8. března 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Přímý účinek), C-205/20, EU:C:2022:168, bod 47 a citovaná judikatura].
- 40 Zákonnost v trestních věcech je splněna, pokud má jednotlivec možnost se ze znění příslušného ustanovení, a v případě potřeby z výkladu, který k němu podaly soudy, dozvědět, jaká konání a opomenutí zakládají jeho trestněprávní odpovědnost (rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, bod 56 a citovaná judikatura).
- 41 Je třeba připomenout, že zásada zákonnosti trestných činů a trestů je součástí ústavních tradic společných členským státům a byla zakotvena v jednotlivých mezinárodních smlouvách, zejména v čl. 7 odst. 1 EÚLP. Z vysvětlení k Listině základních práv (Úř. věst. 2007, C 303, s. 17) vyplývá, že

v souladu s čl. 52 odst. 3 Listiny má právo zaručené v jejím článku 49 stejný smysl a rozsah jako právo zaručené EÚLP (rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. A M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, body 53 a 54).

- 42 V tomto ohledu z judikatury Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) týkající se článku 7 EÚLP plyne, že z důvodu nezbytně obecné povahy legislativních aktů nemůže být jejich znění 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 zóny při hraničním vymezení definic, tyto pochybnosti stran hraničních případů samy o sobě nestačí k tomu, aby bylo určité ustanovení shledáno neslučitelným s článkem 7 uvedené úmluvy, pokud je takové ustanovení v převážné většině případů dostatečně jasné (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ESLP ze dne 15. listopadu 1996, *Cantoni v. Francie*, CE:ECHR:1996:1115JUD001786291, body 31 a 32).
- 43 Stejně tak z judikatury Soudního dvora vyplývá, že zásada určitosti použitelného práva nemůže být vykládána tak, že zakazuje postupné vyjasňování pravidel trestní odpovědnosti prostřednictvím soudních výkladů, pokud jsou tyto výklady rozumně předvídatelné (rozsudek ze dne 28. března 2017, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, bod 167 a citovaná judikatura).
- 44 Ve světle výše uvedeného okolnost, 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 povahy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. května 2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, bod 42). V tomto ohledu je důležité zjistit, zda zdání nejednoznačnosti nebo vágnosti těchto pojmů může být rozptýleno použitím běžných metod výkladu práva. Kromě toho, pokud tyto pojmy odpovídají pojmům používaným v příslušných mezinárodních dohodách a praxi, mohou tyto dohody a praxe poskytnout soudu pověřenému tímto výkladem další vodítka [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 69 až 71].
- 45 Soudní dvůr také 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 jsou zvyklé na to, že musí při výkonu povolání prokazovat značnou obezřetnost. Lze od nich proto očekávat, že zvláště pečlivě vyhodnotí rizika spojená s výkonem takové činnosti (viz rozsudek ze dne 5. května 2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, bod 43 a citovaná judikatura).
- 46 Právě ve světle výše uvedených úvah je třeba přezkoumat pojmy uvedené ve druhé otázce.
- 47 Na prvním místě, pokud jde o pojem „uspořádání“, tento pojem není specificky definován v článku 3 pozměněné směrnice 2011/16, nadepsaném „Definice“. Tento pojem je použit v této směrnici buď samostatně, nebo ve spojení s jinými pojmy jako výraz „přeshraniční uspořádání“, „přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat“, „uspořádání určené k nabízení na trhu“, a „individualizované uspořádání“. Pojem „uspořádání“ je rovněž použit v příloze IV v takových slovních spojeních, jako je uspořádání, „které má za účinek převedení příjmu na majetek, dary nebo jiné kategorie příjmů zdaňovaných nižší sazbou nebo od daně osvobozených“, uspořádání, „zahrnující kruhové transakce [...]“, nebo dále v části věty, „kdy má zprostředkovatel nárok na

obdržení odměny [...] za příslušné uspořádání a tato odměna se stanoví s odkazem na [...] výši daňové výhody získané z příslušného uspořádání“. Konečně v čl. 3 bodu 18 uvedené směrnice se uvádí, že pojmem „uspořádání“ se rozumí rovněž série uspořádání a uspořádání může zahrnovat více než jeden krok nebo část.

- 48 Kromě toho bod 2 odůvodnění směrnice 2018/822 objasňuje, že „[p]ro 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“, a uvádí, že „[t]yto 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.“
- 49 Z výše uvedeného vyplývá, že pojem „uspořádání“ je třeba chápat v jeho běžném významu jako mechanismus, operaci, strukturu a seskupení, jehož cílem je v kontextu pozměněné směrnice 2011/16 provést daňové plánování. Vzhledem k velké rozmanitosti a sofistikovanosti možných struktur daňového plánování uvedených v bodě 2 odůvodnění směrnice 2018/822 nelze vyloučit, jak je v podstatě zmíněno v čl. 3 odst. 18 in fine pozměněné směrnice 2011/16, že uspořádání může být tvořeno vícero uspořádáními. Tak tomu může být v případě uspořádání, které zahrnuje koordinované provádění odlišných právních a daňových mechanismů, které nejsou jen fázemi nebo částmi tohoto uspořádání, a to zejména v různých členských státech nebo podle časového rozvrhu, ale které již jednotlivě a odděleně vedou k uskutečňování daňových plánování a které ve vzájemném propojení směřují k uskutečňování společného daňového plánování.
- 50 Je třeba dodat, že zohlednění postupů v oblasti daňového plánování prostřednictvím obecného pojmu „uspořádání“ je ustáleným mechanismem, jak to odráží zejména modelová pravidla OECD týkající se povinného poskytování informací pro uspořádání navržená k vyhýbání se společnému standardu pro oznamování a neprůhledné offshorové struktury (2018) (dále jen „modelová pravidla OECD“), která byla vypracována na základě osvědčených postupů doporučených ve zprávě týkající se opatření č. 12 akčního plánu BEPS a na která odkazuje unijní normotvůrce v bodě 4 odůvodnění in fine směrnice 2018/822. V bodě 23 komentářů obsažených v modelových pravidlech OECD je upřesněno, že pojem „uspořádání“ je nedílnou součástí definice „[u]spořádání pro vyhýbání se společnému standardu pro oznamování“ a tato definice má být dostatečně široká a jednoznačná, aby zahrnovala veškerá uspořádání, plány nebo schémata, jakož i všechny fáze a transakce, které jsou jeho součástí nebo jejichž prostřednictvím uspořádání vyvolává účinky.
- 51 OBFG má za to, že jelikož se oznamovací povinnost vztahuje na každé „uspořádání, které se má oznamovat“, okolnost, že takové uspořádání může být tvořeno sérií uspořádání, může vzbuzovat nejistotu ohledně rozsahu konkrétních požadavků na oznamování, které je třeba splnit.
- 52 V tomto ohledu z článku 8ab pozměněné směrnice 2011/16 vyplývá, že se dotčená povinnost v zásadě vztahuje na každé „přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat“, to znamená v souladu s čl. 3 bodem 19 uvedené směrnice na jakékoli přeshraniční uspořádání, které obsahuje alespoň jeden z charakteristických znaků uvedených v příloze IV, jež jsou indikátory potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem podle čl. 3 bodu 20 téže směrnice. V této souvislosti pouze tehdy a do té míry, pokud se samotné uspořádání skládá z mechanismů, které nejsou pouze jeho fázemi nebo částmi, ale již jednotlivě a odděleně vedou k uskutečňování daňového plánování a představují „přeshraniční uspořádání, která se mají oznamovat“, to znamená uspořádání, která jednotlivě a odděleně s sebou nesou „potenciální riziko vyhýbání se daňovým povinnostem“, se uvedená oznamovací povinnost vztahuje na každé z těchto uspořádání, vedle toho, že se v určitém okamžiku vztahuje na celkové uspořádání tvořené těmito jednotlivými

uspořádáními. Naproti tomu, pokud se „uspořádání, které se má oznamovat“, skládá z mechanismů, které tyto charakteristické rysy nevykazují, uvedená povinnost existuje pouze ve vztahu k tomuto uspořádání a vzniká až v okamžiku, kdy toto uspořádání splňuje jednu z časových podmínek stanovených v čl. 8ab odst. 1 pozměněné směrnice 2011/16.

- 53 S ohledem na výše uvedené úvahy a ve světle judikatury připomenuté v bodech 36 až 45 tohoto rozsudku je třeba mít za to, že pojem „uspořádání“ je podle všeho dostatečně jasný a přesný s ohledem na požadavky vyplývající ze zásad právní jistoty a zákonnosti v trestních věcech.
- 54 Na druhém místě pojmy „přeshraniční uspořádání“, „uspořádání určené k nabízení na trhu“ a „individualizované uspořádání“ jsou definovány v čl. 3 bodech 18, 24 a 25 pozměněné směrnice 2011/16.
- 55 Kvalifikace „přeshraničního uspořádání“ je v podstatě vymezena v čl. 3 bodu 18) pozměněné směrnice 2011/16 z hlediska rezidenství pro daňové účely účastníka či účastníků takového uspořádání, umístění činnosti tohoto nebo těchto účastníků nebo důsledků, které může mít uvedené uspořádání na automatickou výměnu informací nebo na identifikaci skutečných majitelů uvedeného uspořádání.
- 56 Pokud jde zprv o pojmy „rezidenství pro daňové účely“ a „umístění činnosti“, je nutno konstatovat, že pochopení těchto pojmů nevyvolává žádné zvláštní obtíže.
- 57 Pokud jde zadruhé o pojem „účastník uspořádání“, i když není v pozměněné směrnici 2011/16 specificky definován, lze jej snadno chápat tak, že zahrnuje „příslušného daňového poplatníka“ uvedeného v čl. 3 bodu 22 uvedené směrnice, a že *a priori* nezahrnuje „zprostředkovatele“ ve smyslu čl. 3 bodu 21 téže směrnice, aniž je přitom dotčena možnost, že se tento zprostředkovatel vedle provádění operací uvedených v bodě 21 tohoto rozsudku aktivně účastní uspořádání jakožto dotčený daňový poplatník.
- 58 Zatřetí, pokud jde o posouzení „dopad[u] na automatickou výměnu informací nebo identifikaci skutečných majitelů“, který může mít určité uspořádání, je toto uspořádání dostatečně vysvětleno v příloze IV, jelikož se tato příloha v rámci kategorie D týká specifických charakteristických znaků automatické výměny informací a skutečného vlastnictví. Tato kategorie D obsahuje v odstavcích 1 a 2 výčet různých způsobů organizace nebo fungování, podle kterých může mít uspořádání za následek narušení oznamovací povinnosti nebo také skrytí totožnosti skutečných majitelů těchto způsobů organizace nebo fungování prostřednictvím netransparentních kapitálových řetězců.
- 59 Z výše uvedených úvah vyplývá, že pojem „přeshraniční uspořádání“ je v jednotlivých aspektech po přezkumu ustanovení pozměněné směrnice 2011/16 a s ohledem na judikaturu uvedenou v bodech 36 až 45 tohoto rozsudku podle všeho dostatečně jasný a přesný z hlediska požadavků vyplývajících ze zásad právní jistoty a zákonnosti v trestních věcech.
- 60 Totéž platí pro pojmy – které se vzájemně vylučují – „uspořádání určené k nabízení na trhu“ a „individualizované uspořádání“, přičemž prvně uvedený pojem odpovídá přeshraničnímu uspořádání, které je navrženo, nabízeno na trhu, připraveno k zavedení nebo je zpřístupněno pro zavedení, aniž potřebuje podstatnou úpravu, zatímco druhý pojem je definován jako jakékoli přeshraniční uspořádání, které není uspořádáním určeným k nabízení na trhu. Pokud jde konkrétně o výraz „podstatná úprava“, je třeba uvést, že je objasněn charakteristickým znakem

A.3 přílohy IV, ze kterého v podstatě vyplývá, že uspořádání, které pro zavedení nepotřebovalo podstatnou úpravu, je uspořádáním, které podstatně standardizovalo dokumentaci nebo strukturu a je k dispozici více než jednomu příslušnému daňovému poplatníkovi.

- 61 Na třetím místě je pojem „zprostředkovatel“ definován v čl. 3 bodu 21 pozměněné směrnice 2011/16 tak, že se jím podle prvního pododstavce tohoto ustanovení rozumí „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“, ale podle druhého pododstavce tohoto ustanovení se jím rozumí také „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“.
- 62 V tomtéž ustanovení je doplněno, že aby osoba byla zprostředkovatelem, musí splňovat alespoň jednu ze čtyř doplňujících podmínek týkajících se existence vazby na území členských států, a sice být pro daňové účely rezidentem v členském státě, mít stálou provozovnu v členském státě, jejímž prostřednictvím jsou služby ve vztahu k přeshraničnímu uspořádání poskytovány, být zapsána v obchodním rejstříku členského státu nebo se řídit jeho právem, být registrována v profesním sdružení týkajícím se právních, daňových nebo poradenských služeb v členském státě.
- 63 Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že pochybnosti předkládajícího soudu se týkají především pojmu „zprostředkovatel“ v rozsahu, v němž se v čl. 3 bodě 21 druhém pododstavci pozměněné směrnice 2011/16 vztahuje na osoby, které jsou v podstatě pouze pomocnými zprostředkovateli nebo, podle znění modelových pravidel OECD, „[p]oskytovateli služeb“, jelikož se zavazují poskytovat pouze „podporu, pomoc nebo poradenství“ (dále jen „pomocní zprostředkovatelé“) na rozdíl od osob uvedených v čl. 3 bodě 21 prvním pododstavci této směrnice, které přeshraniční uspořádání navrhuje, nabízí na trhu nebo organizují, čímž jej zpřístupňují pro jeho zavedení nebo řídí jeho zavedení (dále jen „hlavní zprostředkovatelé“), a že stejný model pravidel označuje jako „[o]rganizátory“ uspořádání.
- 64 V této souvislosti je třeba konstatovat, že čl. 3 bod 21 druhý pododstavec pozměněné směrnice 2011/16 s ohledem na znění připomenuté v bodě 61 tohoto rozsudku obsahuje formulaci, která podle všeho není s ohledem na judikaturu citovanou v bodech 36 až 45 tohoto rozsudku nedostatečně přesná, aby umožnila dotčeným subjektům určit, zda spadají do kategorie osob, na které se vztahuje oznamovací povinnost. Tak je tomu zejména v případě pojmu osoba, která „se zavázala poskytnout přímo či prostřednictvím dalších osob podporu, pomoc nebo poradenství“, který je pro takové určení stěžejní.
- 65 Na čtvrtém místě pojem „přidružený podnik“ je definován v čl. 3 bodu 23 pozměněné směrnice 2011/16, který stanoví, že pro účely článku 8ab této směrnice se takovým podnikem rozumí osoba, která je propojena s jinou osobou nejméně jedním z jednotlivých způsobů, které tento čl. 3 bod 23 uvádí, pokud se podle určitých způsobů a za určitých podmínek prvně jmenovaná osoba podílí na řízení, kontrole, kapitálu nebo zisku této jiné osoby. Toto ustanovení rovněž stanoví, že v případě společné účasti více osob na řízení, kontrole, kapitálu nebo zisku jiné osoby nebo jiných osob, se takto zúčastněné osoby považují za přidružené podniky. Kromě toho uvádí způsoby zohlednění nepřímých účastí a upřesňuje, že se má za to, že manžel nebo manželka a příbuzní v řadě přímé fyzické osoby se považují za jedinou osobu.

- 66 S ohledem na judikaturu připomenutou v bodech 36 až 45 tohoto rozsudku přitom takové ustanovení, byť je formulováno široce, zjevně splňuje požadavky jasnosti a přesnosti vyplývající ze zásad právní jistoty a zákonnosti v trestních věcech. V tomto ohledu je třeba uvést, že poznámky OBFG v jejím vyjádření k této definici se netýkají ani tak případné nejasnosti téhož ustanovení, jako jeho rozsahu.
- 67 Na pátém místě, pokud jde o charakteristické znaky uvedené v příloze IV, se v bodě 9 odůvodnění směrnice 2018/822 v podstatě uvádí, že vzhledem k tomu, že agresivní daňové plánování se stává komplexnějším a přizpůsobuje se obranným protiopatřením daňových orgánů, je účinnější usilovat o podchycení uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, sestavením seznamu rysů a prvků, které představují „charakteristické znaky“ uspořádání, než definovat pojem agresivní daňové plánování.
- 68 Podle čl. 3 bodu 20 pozměněné směrnice 2011/16 se charakteristickým znakem rozumí „vlastnost nebo rys přeshraničního uspořádání, jež jsou indikátory potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem, jak jsou vyjmenovány v příloze IV“.
- 69 Charakteristické znaky definované v uvedené příloze jsou rozděleny do jednotlivých kategorií, a sice „obecné charakteristické znaky spojené s testem hlavního přínosu“ zahrnuté do kategorie A, „specifické“ charakteristické znaky, přičemž první jsou spojené s „testem hlavního přínosu“ a jsou zahrnuty do kategorie B, druhé se týkají „přeshraničních transakcí“ a jsou zahrnuty v kategorii C, třetí se týkají „automatické výměny informací a skutečného vlastnictví“ a jsou zahrnuty v kategorii D, a čtvrté se týkají „převodních cen“ a jsou zahrnuty v kategorii E.
- 70 Zatímco přítomnost určitých charakteristických znaků v přeshraničním uspořádání postačuje k tomu, aby bylo prokázáno, že toto uspořádání představuje potenciální riziko vyhýbání se daňovým povinnostem, jiné charakteristické znaky kategorií A a B a kategorie C odst. 1 písm. b) bodu i), a písm. c) a d) mohou být zohledněny, pouze pokud splňují „test hlavního přínosu“ definovaný v části I přílohy IV. Tento test je splněn, „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“.
- 71 Je přitom nutno konstatovat, že charakteristické znaky takto definované v příloze IV se vztahují ke specifickým a konkrétním znakům daňových uspořádání, které jsou zprostředkovateli ve smyslu pozměněné směrnice 2011/16, kterými jsou zpravidla odborníci na daňové záležitosti, nebo v případě neexistence zprostředkovatele dokonce daňoví poplatníci, kteří sami navrhnou přeshraniční uspořádání daňového plánování, schopni bez zbytečných obtíží určit.
- 72 Definice charakteristických znaků obsažené v příloze IV mohou být navíc propojeny s podrobnými analýzami obsaženými ve zprávě týkající se opatření č. 12 akčního plánu BEPS, jakož i v posouzení dopadů.
- 73 Jak uvedl generální advokát v bodě 88 svého stanoviska, i když je pravda, že rozmanitost a rozsah charakteristických znaků znamená, že se vztahují na různorodou skupinu uspořádání, tato okolnost nečiní uplatňování oznamovací povinnosti pro osoby podléhající této povinnosti nepředvídatelným.

- 74 Pokud jde o tvrzení OBFG, podle kterého test hlavního přínosu představuje subjektivní kritérium, je třeba uvést, že toto kritérium odkazuje na výhody, které „s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti může určitá osoba přiměřeně očekávat, že z [tohoto] uspořádání vyplynou“. Pro zprostředkovatele podle všeho není obzvláště obtížné, a v případě neexistence zprostředkovatele, který by měl oznamovací povinnost, pro dotyčného daňového poplatníka, vyjádřit se k tomu, zda hlavní výhoda nebo jedna z hlavních výhod, které lze rozumně očekávat od uspořádání, které navrhli nebo používají, je daňové povahy. V tomto ohledu zpráva týkající se opatření č. 12 akčního plánu BEPS uvádí, že kritérium hlavní daňové výhody porovnává výši očekávané daňové výhody se všemi ostatními výhodami, které mohou vyplývat z transakce, a má zájem opírat se o objektivní posouzení daňových výhod.
- 75 S ohledem na výše uvedené úvahy a ve světle judikatury připomenuté v bodech 36 až 45 tohoto rozsudku je třeba mít za to, že charakteristické znaky definované v příloze IV jsou podle všeho dostatečně jasné a přesné z hlediska požadavků vyplývajících ze zásad právní jistoty a zákonnosti v trestních věcech.
- 76 Na šestém místě čl. 8ab odst. 1 první pododstavec pozměněné směrnice 2011/16 stanoví počátek běhu lhůty 30 dnů určené zprostředkovatelům pro splnění oznamovací povinnosti na den následující poté, co je přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat, zpřístupněno pro zavedení, nebo na den následující poté, co je uvedené uspořádání připraveno k zavedení, nebo kdy byl uskutečněn první krok v zavedení téhož uspořádání, podle toho, co nastane jako první.
- 77 Článek 8ab odst. 1 druhý pododstavec této směrnice kromě toho stanoví, že „[b]ez 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“.
- 78 Pokud oznamovací povinnost nese daňový poplatník, když neexistuje zprostředkovatel podléhající této povinnosti, čl. 8ab odst. 7 uvedené směrnice v podstatě a ve znění podobném znění použitému ve vztahu k hlavním zprostředkovatelům stanoví, že lhůta 30 dnů začíná běžet dnem následujícím poté, co mu je takové uspořádání zpřístupněno pro zavedení nebo je připraveno k zavedení tímto příslušným daňovým poplatníkem nebo byl uskutečněn první krok v jeho zavedení ve vztahu k uvedenému daňovému poplatníkovi, podle toho, co nastane jako první.
- 79 Z logiky pozměněné směrnice 2011/16 a z logiky oznamovací povinnosti, kterou tato směrnice ukládá, vyplývá, že je nutné určit, kdy tato povinnost vzniká. Jak vyplývá z ustanovení uvedených v bodech 76 až 78 tohoto rozsudku, událostmi, které unijní normotvůrce zvolil v tomto ohledu, jsou zavedení uspořádání, které se má oznamovat, nebo poskytnutí podpory, pomoci nebo poradenství.
- 80 Zprvu, pokud jde o pojem „zavedení přeshraničního uspořádání“, ten označuje, jak uvedl generální advokát v bodě 107 svého stanoviska a jak naznačuje běžný jazyk, přechod tohoto uspořádání z fáze návrhu do fáze realizace. Tento pojem nelze považovat za nepřesný nebo nejasný pro zprostředkovatele uvedeného či zprostředkovatele uvedené v čl. 3 bodě 21 prvním pododstavci pozměněné směrnice 2011/16 a – v případě neexistence zprostředkovatele – pro dotyčného daňového poplatníka. Tito zprostředkovatelé a – v případě neexistence zprostředkovatele – dotyčný daňový poplatník znají dotčené uspořádání, a jsou tedy schopni přesně určit okamžik, kdy k takovému přechodu došlo.

- 81 Zadruhé, pokud jde o odkaz na poskytnutí podpory, pomoci nebo poradenství, který se vztahuje na zprostředkovatele uvedené v čl. 8ab odst. 1 druhém pododstavci pozměněné směrnice 2011/16, což jsou zprostředkovatelé uvedení v čl. 3 bodě 21 druhém pododstavci této směrnice, je třeba uvést, že toto poskytování může probíhat po určitou dobu.
- 82 Tento čl. 8ab odst. 1 druhý pododstavec však neupřesňuje, zda počátek lhůty pro oznámení, kterou mají tito zprostředkovatelé, začíná běžet po prvním nebo posledním dni období, během něhož je poskytována podpora, pomoc nebo poradenství.
- 83 Dále je třeba zdůraznit, že oznamovací povinnost, kterou mají zmínění zprostředkovatelé uvedení v čl. 3 bodě 21 druhém pododstavci pozměněné směrnice 2011/16, může logicky existovat až od okamžiku, kdy dotyčná osoba ví, nebo by tuto znalost od ní bylo možné odůvodněně očekávat, 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, a že je tedy „zprostředkovatelem“, na kterého se vztahuje oznamovací povinnost. Tento okamžik může případně a v závislosti na informacích, které má tato osoba k dispozici ohledně přesné povahy dotčeného uspořádání, nastat až poté, co tato osoba začne poskytovat podporu, pomoc nebo poradenství. Zejména s ohledem na tuto okolnost čl. 3 bod 21 druhý pododstavec téže směrnice upřesňuje, že uvedená osoba má právo doložit, že nevěděla, že se účastnila přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat, a že nebylo možné od ní tuto znalost odůvodněně očekávat.
- 84 A konečně je třeba mít za to, jak uvedl generální advokát v bodě 109 svého stanoviska a jak vyplývá z bodu 7 odůvodnění směrnice 2018/822, že by mělo být upřednostňováno včasné podání informací daňové správě, to znamená dříve, než je uspořádání zavedeno. Nicméně, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 112 svého stanoviska, je třeba v co největším možném rozsahu omezit riziko, že bude muset být splněna oznamovací povinnost ve vztahu k uspořádáním, jejichž provedení zůstává nejisté, což by mohlo nastat zejména v případě pomocných zprostředkovatelů, u nichž, vzhledem k tomu, že jejich přímé zapojení je menší než přímé zapojení hlavních zprostředkovatelů, je méně pravděpodobné, že budou přesně informováni o stavu vývoje dotčeného uspořádání.
- 85 Za těchto okolností je třeba jak ze skutečnosti, že je v čl. 8ab odst. 1 druhém pododstavci pozměněné směrnice 2011/16 použit minulý čas („poskytli“), tak z pravidla uplatněného na hlavní zprostředkovatele, podle kterého lhůta pro oznámení neběží od počátku jejich zapojení do návrhu uspořádání, ale pouze ve fázi jeho provádění, vyvodit, že lhůta pomocných zprostředkovatelů pro oznámení může začít běžet až následující den poté, kdy dokončili poskytování podpory, pomoci nebo poradenství, a nejpozději ke dni stanovenému v tomto čl. 8ab odst. 1 prvním pododstavci, pokud o tom vědí. Je třeba dodat, že těmito úvahami není dotčena možnost těchto zprostředkovatelů zprostit se své oznamovací povinnosti, pokud si to přejí, ještě před tím, než začne běžet lhůta 30 dnů stanovená za tímto účelem, tedy zejména jakmile začnou poskytovat podporu, pomoc nebo poradenství.
- 86 S ohledem na výše uvedené úvahy a ve světle judikatury připomenuté v bodech 36 až 45 tohoto rozsudku je třeba mít za to, že počátek běhu lhůty pro oznámení je pro jednotlivé kategorie zprostředkovatelů, na které se vztahuje pozměněná směrnice 2011/16, jakož i pro dotyčného daňového poplatníka, pokud má oznamovací povinnost, určen dostatečně jasně a přesně z hlediska požadavků vyplývajících ze zásad právní jistoty a zákonnosti v trestních věcech.

- 87 Za těchto okolností je třeba dospět k závěru, že po posouzení druhé a třetí otázky nevyvstává pochybnost ohledně platnosti pozměněné směrnice 2011/16 z hlediska zásad právní jistoty a zákonnosti v trestních věcech.
- 88 Pokud jde o dodržení článku 7 Listiny, druhá a třetí otázka se v podstatě týkají toho, zda nezávisle na otázce dodržování profesní mlčenlivosti jsou pojmy a lhůty uvedené v těchto otázkách dostatečně přesné na to, aby byl zásah do soukromého života zprostředkovatele a dotyčného daňového poplatníka, který s sebou nese oznamovací povinnost, sám o sobě dostatečně přesně definován s ohledem na informace, které toto oznámení musí obsahovat.
- 89 Vzhledem k tomu, jak uvádí generální advokát v bodě 123 svého stanoviska, že článek 7 Listiny neukládá žádnou přísnější povinnost než článek 49 Listiny, pokud jde o požadavek jasnosti a přesnosti použitých pojmů a stanovených lhůt, je třeba mít za to, že zásah do soukromého života zprostředkovatele a dotyčného daňového poplatníka, který s sebou nese oznamovací povinnost, je sám o sobě dostatečně přesně vymezen s ohledem na informace, které toto oznámení musí obsahovat. Touto úvahou však není dotčeno posouzení otázky, zda uvedený zásah nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k ochraně cílů obecného zájmu, které sleduje pozměněná směrnice 2011/16, což je předmětem páté předběžné otázky.
- 90 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba dospět k závěru, že posouzení aspektů, kterých se týká druhá a třetí předběžná otázka, neodhalilo žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost pozměněné směrnice 2011/16 z hlediska zásady právní jistoty, zásady zákonnosti v trestních věcech zakotvené v čl. 49 odst. 1 Listiny a práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 Listiny.

Ke čtvrté předběžné otázce

- 91 Čtvrtá otázka se týká informační povinnosti stanovené v čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16 a je podobná otázce položené, pokud jde o advokáty, ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963). Tato otázka se v projednávané věci týká zprostředkovatelů, kteří nejsou advokáty a podléhají profesní mlčenlivosti podle vnitrostátního práva.

Úvodní poznámky k působnosti čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16

- 92 Před posouzením této otázky je třeba se vyslovit k vyjádřením Komise zopakovaným na jednání, podle kterých oprávnění členských států, stanovené v čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16, nahradit oznamovací povinnost informační povinností, bylo zavedeno nikoliv ve vztahu ke všem odborníkům, na které se vztahuje povinnost zachovávat profesní mlčenlivost podle vnitrostátního práva, nýbrž pouze ve vztahu k těm odborníkům, kteří jsou postaveni na roveň advokátům, jelikož jim vnitrostátní právo přiznává aktivní legitimaci k zastupování účastníků řízení před soudem. Komise dodala, že unijní zákonodárce chtěl s ohledem na různorodost vnitrostátních právních systémů ponechat určení těchto odborníků na uvážení každého členského státu.
- 93 I Rada Evropské unie měla v písemných vyjádřeních a na jednání za to, že pokud jde o profesní mlčenlivost, není odůvodněné přiznat zprostředkovatelům, kteří nejsou advokáty, stejnou ochranu, jako advokátům. V tomto ohledu v podstatě tvrdila, že oprávnění nahradit povinnosti,

které je stanoveno v čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16, bylo členským státům přiznáno pouze proto, aby mohly splnit požadavky vyplývající z Listiny a z judikatury ESLP a Soudního dvora.

- 94 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je třeba při výkladu ustanovení unijního práva vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí [rozsudek ze dne 20. října 2022, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Vyhoštění oběti obchodování s lidmi), C-66/21, EU:C:2022:809, bod 55 a citovaná judikatura].
- 95 Pokud jde o znění čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16, je třeba konstatovat, že se jazykové verze tohoto ustanovení liší. Anglické znění používá výraz „legal professional privilege“, který musí být považován v kontextu unijního práva, a jak tvrdí Komise, za odkaz na profesní mlčenlivost advokáta a dalších odborníků, kteří jim mohou být postaveni na roveň, jelikož jsou podle použitelného vnitrostátního práva oprávněni poskytovat klientovi právní zastupování před vnitrostátními soudy. Dvě jazyková znění, a sice maltské a rumunské, obsahují doslovný překlad tohoto anglického výrazu (privileggj professionali legali a privilegiu profesional legal). Řecké jazykové znění výslovně odkazuje na „profesní mlčenlivost advokáta podle vnitrostátního práva“ (το δικηγορικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας). Naproti tomu osmnáct dalších jazykových verzí obsahuje výrazy, které v podstatě odkazují na zákonnou profesní mlčenlivost podle vnitrostátního práva bez odkazu na profesní mlčenlivost advokáta. Tyto další jazykové verze se tedy pravděpodobně týkají profesí (jako je daňový poradce, notář, auditor, účetní, bankéř), na které se vztahuje profesní mlčenlivost podle vnitrostátního práva, ale které nejsou *a priori* nadány tímž oprávněním k zastupování před soudy.
- 96 Pokud jde o bod 8 odůvodnění směrnice 2018/822 týkající se vložení čl. 8ab odst. 5 do směrnice 2011/16, tento bod obsahuje ve dvaceti dvou jazykových verzích stejné terminologické rozdíly a následující další zvláštnosti. Řecké znění tohoto bodu odůvodnění odkazuje na profesní mlčenlivost obecně (το επαγγελματικό απόρρητο) a nezmiňuje – jak činí řecké znění čl. 8ab odst. 5 – profesní mlčenlivost advokáta. Naopak dánské znění uvedeného bodu odůvodnění odkazuje na advokáta, když stanoví, že oznamovací povinnost nemůže být uložena v případě „důvěrnosti korespondence mezi advokátem a jeho klientem nebo podobné zákonné povinnosti stanovené zákonem“ (på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt), zatímco dánské znění uvedeného čl. 8ab odst. 5 advokáty nezmiňuje.
- 97 Z výše uvedeného vyplývá, že doslovný výklad čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16 neumožňuje jasně a jednoznačně určit rozsah oprávnění – pokud jde o profese, kterých se může týkat – které členským státům přiznává pozměněná směrnice 2011/16, nahradit oznamovací povinnost informační povinností.
- 98 Pokud jde o kontext a cíle sledované pozměněnou směrnicí 2011/16, je třeba na prvním místě připomenout, že jak vyplývá z bodu 2 odůvodnění směrnice 2018/822, jejím cílem je umožnit členským státům, aby účinně chránily své vnitrostátní základy daně před erozí, které jsou vystaveny proto, že daňoví poplatníci zavedli mimořádně propracované struktury daňového plánování. Z tohoto bodu odůvodnění rovněž vyplývá, že pro zajištění takové účinné ochrany je důležité, aby členské státy dostávaly komplexní a důležité informace o potenciálně agresivních daňových uspořádáních, aby mohly pohotově zasáhnout proti škodlivým daňovým praktikám a odstranit mezery přijetím právních předpisů nebo provedením náležitých posouzení rizik a daňových auditů. Jak dále vyplývá z bodů 4 a 8 odůvodnění této směrnice, jejím cílem je rovněž zajistit řádné fungování vnitřního trhu bojem proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým

únikům na vnitřním trhu. Jak vyplývá z bodů 6 až 8 odůvodnění uvedené směrnice, unijní normotvůrce považoval pro dosažení každého z těchto cílů povinné poskytování informací o uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, prostřednictvím povinnosti zprostředkovatelů oznamovat informace za podstatné.

- 99 Jak přitom v podstatě uvedl generální advokát v bodech 202 až 204 svého stanoviska, vykládat článek 8ab pozměněné směrnice 2011/16 v tom smyslu, že umožňuje členským státům zprostit povinnosti učinit takové oznámení všechny zprostředkovatele, jako jsou zejména daňoví poradci, notáři, auditori, účetní nebo bankovní poradci, podléhají-li profesní mlčenlivosti podle použitelného vnitrostátního práva, by potenciálně vedlo k zpochybnění samotné účinnosti mechanismu oznamování, který takto zavedl unijní normotvůrce.
- 100 Na druhém místě je třeba poznamenat, jak uvádí Komise a jak uvedl generální advokát v bodě 206 svého stanoviska, že pozměněná směrnice 2011/16, a konkrétně oznamovací povinnost a informační povinnost, kterou zavádí v článku 8ab, jsou do velké míry inspirovány dokumenty OECD, a zejména pravidlem 2.4 modelových pravidel OECD.
- 101 Toto pravidlo, nadepsané „Okolnosti, za nichž je [z]prostředkovatel osvobozen od oznámení“, tak stanoví, že zproštění oznamovací povinnosti odůvodněné pravidly profesní mlčenlivosti stanovenými ve vnitrostátním právu se uplatní „pouze v případě, že by oznámení mělo za následek odhalení obsahu důvěrné výměny informací mezi advokátem nebo jiným pověřeným právním zástupcem [v anglickém znění „attorney, solicitor or other admitted legal representative“] a [k]lientem, jak je definován v [p]oznámkách k článku 26 Vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku“.
- 102 Bod 80 modelových pravidel OECD v části III, nadepsané „Komentáře“, v témže smyslu uvádí, že „[p]ravida povinného oznamování informací nenutí advokáta nebo jiného pověřeného právního zástupce [v anglickém znění „attorney, solicitor or other admitted legal representative“] k odhalení informací chráněných profesní mlčenlivostí nebo jinými obdobnými profesními povinnostmi v oblasti zachování důvěrnosti“.
- 103 Pokud jde o komentář k článku 26 Vzorové úmluvy o daních z příjmu a majetku přijaté OECD, v bodě 19.4 rovněž odkazuje na ochranu poskytovanou důvěrné komunikaci mezi klientem a „advokátem nebo jiným pověřeným právním zástupcem [v anglickém znění „attorney, solicitor or other admitted legal representative“]“.
- 104 Z výše uvedeného vyplývá, že práce, kterými se inspirovalo znění pozměněné směrnice 2011/16, pokud jde o oznamovací povinnost a informační povinnost, se v podstatě týkaly ochrany profesní mlčenlivosti pouze advokáta a dalších odborníků, kteří jsou ze zákona oprávněni poskytovat právní zastoupení před soudy, stejně jako advokát.
- 105 Na třetím místě je třeba mít za to, že odkaz učiněný v čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16 na zákonnou profesní mlčenlivost „podle vnitrostátního práva“ lze vysvětlit tím, že i když je zvýšená ochrana komunikace mezi advokátem a jeho klientem zaručena již na unijní úrovni na základě článků 7 a 47 Listiny, způsoby této ochrany a zejména podmínky a meze, za nichž se jiní odborníci, kteří jsou vázáni profesní mlčenlivostí, mohou případně dovolávat srovnatelné ochrany, se řídí vnitrostátními právními předpisy. V tomto ohledu ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že některé členské státy rozšiřují oprávnění k právnímu zastupování před soudy i na jiné profese než na advokáty.

- 106 I když je tedy odůvodněné, jak stanoví čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16, aby členské státy měly v tomto kontextu prostor pro uvážení při výkonu své pravomoci nahradit oznamovací povinnost informační povinností, aby mohly zohlednit jiné profese než advokáty, které opravňují k právnímu zastupování před soudy, nic to nemění na tom, že cílem tohoto prostoru pro uvážení není umožnit uvedeným členským státům rozšířit možnost tohoto nahrazení povinností i na profese, která takové právní zastupování neposkytují.
- 107 Je rovněž třeba dodat, že odlišný výklad čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16 a oprávnění členských států nahradit oznamovací povinnost informační povinností by mohl vést k narušení mezi členskými státy, jelikož široký výkon tohoto oprávnění některými z nich ve vztahu k profesím, na něž se sice vztahuje profesní mlčenlivost, avšak neposkytují právní zastupování před soudy, by mohl vést k přenesení činností potenciálně agresivního daňového plánování na území těchto členských států, čímž by byla narušena účinnost a jednotnost boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům na vnitřním trhu na úrovni Unie.
- 108 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba mít za to, že oprávnění členských států nahradit oznamovací povinnost informační povinností bylo v článku 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16 poskytnuto pouze v případě odborníků, kteří jsou stejně jako advokáti oprávněni podle vnitrostátního práva poskytovat právní zastupování před soudy.
- 109 Zůstává však ještě otázkou, zda – jak již Soudní dvůr rozhodl ohledně vztahu mezi advokátem a jeho klientem v rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963, body 19 in fine a 27) – samotná existence vztahu mezi odborníkem, který není advokátem oprávněným poskytovat právní zastupování před soudy, a jeho klientem, by měla zůstat utajena třetím osobám, v důsledku čehož by ani uložení podpůrné informační povinnosti takovému odborníkovi nepřicházelo v úvahu, jelikož by to vedlo k prozrazení existence vztahu mezi tímto odborníkem a jeho klientem třetím osobám.
- 110 Právě posledně uvedenou otázku je třeba věcně rozhodnout v rámci posouzení čtvrté předběžné otázky.

Posouzení otázky

- 111 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, aby Soudní dvůr posoudil platnost čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16 z hlediska článku 7 Listiny, neboť použití tohoto čl. 8ab odst. 5 členskými státy má za následek uložení povinnosti zprostředkovateli – který není advokátem, ale je oprávněn poskytovat právní zastupování před soudy, je-li zproštěn oznamovací povinnosti stanovené v čl. 8ab odst. 1 této směrnice z důvodu profesní mlčenlivosti, kterou je vázán – neprodleně informovat každého jiného zprostředkovatele, který není jeho klientem, o tom, že má tento informovaný zprostředkovatel oznamovací povinnost podle čl. 8ab odst. 6 uvedené směrnice.
- 112 V tomto ohledu je třeba bez dalšího připomenout, že článek 7 Listiny, který přiznává každému právo na respektování jeho soukromého a rodinného života, obydlí a komunikace, odpovídá čl. 8 odst. 1 EÚLP (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 25).
- 113 V souladu s čl. 52 odst. 3 Listiny, jehož cílem je zajistit nezbytný soulad mezi právy obsaženými v Listině a odpovídajícími právy zaručenými EÚLP, aniž je narušena autonomie unijního práva, musí tedy Soudní dvůr při výkladu práv zaručených článkem 7 Listiny zohlednit odpovídající

práva zaručená článkem 8 odst. 1 EÚLP, jak je vykládá Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP“), jakožto minimální úroveň ochrany (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 26).

- 114 Jak již Soudní dvůr uvedl, z judikatury ESLP vyplývá, že čl. 8 odst. 1 EÚLP chrání důvěrnost veškeré korespondence mezi jednotlivci a poskytuje zvýšenou ochranu komunikaci mezi advokáty a jejich klienty (v tomto smyslu viz rozsudek ESLP ze dne 6. prosince 2012, Michaud v. Francie, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, body 117 a 118). Obdobně jako toto ustanovení, jež chrání nejen činnosti spadající do obhajoby a procesní obrany, ale i právní konzultace, i článek 7 Listiny nezbytně zaručuje důvěrnost těchto právních konzultací, a to jak jejich obsahu, tak jejich existence. Jak totiž podotkl ESLP, osoby, které konzultují s advokátem, mohou rozumně očekávat, že jejich komunikace zůstane soukromá a důvěrná [ESLP ze dne 9. dubna 2019, Altaj v. Turecko (č. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, bod 49]. Kromě výjimečných situací tedy musí mít tyto osoby možnost legitimně důvěřovat tomu, že jejich advokát bez jejich souhlasu nikomu nesdělí, že se s ním radí (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 27).
- 115 Jak Soudní dvůr rovněž rozhodl, zvláštní ochrana, kterou článek 7 Listiny a čl. 8 odst. 1 EÚLP přiznávají profesní mlčenlivosti advokátů a projevuje se především povinnostmi, jimiž jsou advokáti vázáni, je odůvodněna skutečností, že advokátům je svěřeno základní poslání v demokratické společnosti, a sice obhajoba a procesní obrana jednotlivců (ESLP, 6. prosince 2012, Michaud v. Francie, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, body 118 a 119). Toto základní poslání zahrnuje zaprvé 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 zadruhé související požadavek loajality advokáta vůči klientovi (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 28).
- 116 Z judikatury připomenuté v bodech 114 a 115 tohoto rozsudku vyplývá, že důvěrnost vztahu mezi advokátem a jeho klientem požívá zcela specifické ochrany, která vychází ze zvláštního postavení, které advokát zaujímá v rámci organizace soudnictví členských států, jakož i ze základního úkolu, který je mu svěřen a který je uznán všemi členskými státy. S ohledem na tyto úvahy Soudní dvůr v rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963) rozhodl, že informační povinnost, je-li uložena advokátovi, je v rozporu s článkem 7 Listiny.
- 117 V tomto ohledu je tak třeba uvést, že požadavek týkající se postavení a vlastností nezávislého advokáta, které musí mít poradce, od něhož pochází korespondence, jež může být chráněna, vyplývá z pojetí funkce advokáta, který je považován za pomocníka při výkonu spravedlnosti soudy a povoláného k tomu, aby poskytl zcela nezávisle a ve vyšším zájmu tohoto výkonu spravedlnosti právní pomoc, kterou klient potřebuje. Tato ochrana je vyvážena profesní disciplínou, jež je uložena a kontrolována v obecném zájmu. Takové pojetí odpovídá společným právním tradicím členských států a má své místo i v unijním právním řádu, jak vyplývá z ustanovení článku 19 statutu Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 14. září 2010, Akzo Nobel Chemicals a Akcros Chemicals v. Komise a další, C-550/07 P, EU:C:2010:512, bod 42, jakož i citovaná judikatura).
- 118 S ohledem na tyto úvahy a na zvláštní místo, které uvedené tradice přiznávají profesi advokáta v rámci společnosti a pro účely řádného výkonu spravedlnosti, je třeba mít za to, že řešení takto přijaté v rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další

(C-694/20, EU:C:2022:963), pokud jde o advokáty, se může vztahovat pouze na osoby vykonávající profesní činnost pod jedním z profesních označení uvedených v čl. 1 odst. 2 písm. a) směrnice 98/5.

- 119 Pokud jde tudíž o ostatní odborníky, kteří jsou sice členskými státy oprávněni poskytovat právní zastupování před soudy, avšak nevyznačují se výše uvedenými vlastnostmi, jako jsou například univerzitní profesori v některých členských státech, nic neumožňuje dospět k závěru o neplatnosti čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16 ve vztahu k článku 7 Listiny, když informační povinnost, pokud jí členský stát nahradil oznamovací povinností, má za následek oznámení existence konzultačního vztahu mezi oznamujícím zprostředkovatelem a jeho klientem informovanému zprostředkovateli a v konečném důsledku i daňové správě.
- 120 Za těchto okolností je třeba na čtvrtou otázku odpovědět v tom smyslu, že neplatnost čl. 8ab odst. 5 pozměněné směrnice 2011/16 z hlediska článku 7 Listiny, o níž Soudní dvůr rozhodl v rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963), platí pouze ve vztahu k osobám, které vykonávají profesní činnost pod některým z profesních označení uvedených v čl. 1 odst. 2 písm. a) směrnice 98/5.

K páté předběžné otázce

- 121 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je žádost, aby Soudní dvůr posoudil platnost čl. 8ab odst. 1, 6 a 7 pozměněné směrnice 2011/16 z hlediska práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 Listiny, neboť tato ustanovení ukládají zprostředkovatelům, kterým nebylo přiznáno osvobození uvedené v čl. 8ab odst. 5 této směrnice, a – v případě neexistence zprostředkovatele podléhajícího oznamovací povinnosti – – příslušnému daňovému poplatníkovi povinnost podat informace stanovenou v čl. 8ab odst. 1 uvedené směrnice.
- 122 V tomto ohledu předkládající soud zejména poznamenává, že oznamovací povinnost se může týkat přeshraničních uspořádání, která jsou legální, skutečná, nemají zneužívající povahu a jejichž hlavní přínos není daňový.
- 123 Pátá otázka se tak týká případného porušení práva na ochranu soukromého života touto povinností, které v podstatě vyplývá z toho, že povinnost oznámit uspořádání, které sice sleduje daňové zvýhodnění, avšak legálně, a nikoli zneužívajícím způsobem, omezuje svobodu daňového poplatníka zvolit si – a svobodu zprostředkovatele vytvořit a poradit mu – daňově nejméně zatížený postup.
- 124 V tomto ohledu, jak bylo připomenuto v bodech 112 a 113 tohoto rozsudku, článek 7 Listiny odpovídá čl. 8 odst. 1 EÚLP a v souladu s čl. 52 odst. 3 Listiny bere Soudní dvůr při výkladu práv zaručených tímto článkem 7 v úvahu odpovídající práva zaručená tímto čl. 8 odst. 1, jak je vykládá ESPL.
- 125 V této souvislosti Soudní dvůr 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, aniž to má vliv na jejich případnou odůvodněnost [rozsudek ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparentnost sdružování), C-78/18, EU:C:2020:476, bod 124].

- 126 Kromě toho z judikatury ESLP vyplývá, že pojem „soukromý život“ je širokým pojmem, který zahrnuje pojem „osobní autonomie“. Konkrétně ESLP rozhodl, že „[článek 8 EÚLP] chrání právo na seberealizaci, ať již ve formě osobního rozvoje, nebo osobní autonomie, což odráží důležitou zásadu, na níž je založen výklad záruk [tohoto ustanovení]“. ESLP uvedl, že toto ustanovení „zahrnuje právo každého jednotlivce oslovit ostatní za účelem navázání a rozvoje vztahů s bližními a vnějším světem, tedy právo na ‚soukromý sociální život‘, a že [toto ustanovení] může zahrnovat profesní činnosti nebo činnosti, které probíhají ve veřejném kontextu“ (ESLP, 18. ledna 2018, FNASS a další v. Francie, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, bod 153 a citovaná judikatura). ESLP zejména uvedl, že neexistuje žádný zásadní důvod pro to, aby byl pojem „soukromý život“ chápán tak, že vylučuje profesní nebo obchodní činnosti, a že výklad uvedeného pojmu tak, že zahrnuje takové činnosti, odpovídá základnímu předmětu a účelu článku 8 EÚLP, a sice chránit jednotlivce před svévolnými zásahy orgánů veřejné moci (v tomto smyslu viz ESLP, 16. prosince 1992, Niemietz v. Německo, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, body 29 a 31).
- 127 Z výše uvedeného vyplývá, že pojem „soukromý život“ je širokým pojmem, který zahrnuje pojem „osobní autonomie“, který pokrývá přinejmenším svobodu každého organizovat svůj život a své činnosti, a to jak osobní, tak profesní či obchodní. Soudní dvůr však rovněž uvedl, že je třeba zohlednit judikaturu ESLP, z níž vyplývá, že právo na zásah povolené v čl. 8 odst. 2 EÚLP může jít mnohem dále v případě profesních a obchodních činností než v ostatních případech (viz například rozsudek ze dne 22. října 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, bod 29).
- 128 V projednávané věci je třeba zdůraznit, že svoboda hospodářských subjektů organizovat svou činnost způsobem, který omezuje jejich daňové zatížení, se odráží zejména v bodě 11 odůvodnění směrnice 2016/1164, který v podstatě uvádí, že v rámci Unie by se měla obecná pravidla proti zneužívání uplatňovat na operace, které nejsou skutečné; v ostatních případech musí mít daňový poplatník právo zvolit si pro své obchodní záležitosti tu nejefektivnější daňovou strukturu. Kromě toho je předmětem dotčeného oznámení zejména, jak vyplývá z bodu 2 odůvodnění směrnice 2018/822, umožnit daňovým správám a vnitrostátním zákonodárcům rychle reagovat na rozdíly mezi vnitrostátními právními předpisy nebo na mezery v právní úpravě, které často vedou k vytvoření přeshraničních daňových uspořádání zaměřených na snížení daňového zatížení daňových poplatníků.
- 129 Dotčená oznamovací povinnost znamená, že daňové správě jsou spolu s identifikačními údaji subjektů údajů poskytnuty informace o daňovém přeshraničním uspořádání. Tyto informace, které lze vyvodit z čl. 8ab odst. 14 pozměněné směrnice 2011/16, obsahují zejména shrnutí obsahu tohoto uspořádání a informací o vnitrostátních ustanoveních, na nichž je uvedené uspořádání založeno. Tato povinnost tak jako taková představuje zásah do práva na respektování soukromého života a komunikace, který vede k tomu, že je správnímu orgánu sdělen výsledek koncepčních prací a daňového plánování prováděných v souvislosti s osobními, profesními nebo obchodními činnostmi samotným daňovým poplatníkem nebo nejčastěji jedním či více zprostředkovateli ve smyslu čl. 3 bodu 21 této směrnice.
- 130 Uvedená povinnost tím, že poskytuje daňovým správám prostředek k rychlému odstranění rozdílů a mezer v právních předpisech, které jsou základem přeshraničních uspořádání, tak může snížit zájem daňových poplatníků využívat daňových uspořádání, jejichž životnost tím může být odpovídajícím způsobem zkrácena.

- 131 Tatáž povinnost tedy může odradit jak uvedené daňové poplatníky, tak jejich poradce od navrhování a provádění mechanismů přeshraničního daňového plánování, které, i když jsou legální, jsou založeny na rozdílech existujících mezi jednotlivými použitelnými vnitrostátními právními úpravami.
- 132 Z toho vyplývá, že oznamovací povinnost v rozsahu, v němž se vztahuje zejména na taková uspořádání, s sebou nese omezení svobody daňových poplatníků a zprostředkovatelů organizovat své osobní, profesní a obchodní činnosti, a z tohoto důvodu představuje zásah do práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 Listiny.
- 133 Vystává tedy otázka, zda tento zásah může být odůvodněný.
- 134 V této souvislosti je třeba připomenout, že práva zakotvená v článku 7 Listiny se neprojevují jako absolutní výsady, ale musí být nahlížena ve vztahu k jejich společenské funkci. Jak plyne z čl. 52 odst. 1 Listiny, Listina připouští omezení výkonu takových práv za předpokladu, že jsou tato omezení stanovena zákonem, respektují podstatu uvedených práv a při dodržení zásady proporcionality jsou nezbytná a skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, body 63 a 64).
- 135 Co se na prvním místě týče požadavku, aby každé omezení výkonu základních práv bylo stanoveno zákonem, tento požadavek znamená, že akt dovolující zásah do těchto práv musí sám definovat rozsah omezení výkonu dotyčného práva s tím, že zaprvé tento požadavek nevylučuje, aby dotčené omezení bylo formulováno dostatečně širokým způsobem, aby se mohlo přizpůsobit odlišným případům, jakož i změnám situací. Zadruhé Soudní dvůr může případně upřesnit výkladem konkrétní rozsah omezení jak s ohledem na skutečné znění dotčené právní úpravy Unie, tak na její obecnou systematiku a cíle, které sleduje, vykládané s ohledem na základní práva zaručená Listinou (rozsudek ze dne 21. června 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, bod 114 a citovaná judikatura).
- 136 V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 8ab odst. 1 pozměněné směrnice 2011/16 výslovně stanoví, že členské státy přijmou nezbytná opatření, aby od zprostředkovatelů vyžadovaly podávání „informací o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat, jež jsou jim známa, jež mají v držení nebo pod svou kontrolou“, příslušným orgánům. V případě neexistence zprostředkovatele podléhajícího oznamovací povinnosti má podle čl. 8ab odst. 6 této směrnice tuto povinnost dotyčný daňový poplatník. Pojem „přeshraniční uspořádání, které se má oznamovat“ je definován v čl. 3 bodu 19 uvedené směrnice ve spojení s charakteristickými znaky uvedenými v příloze IV. Obsah uvedené povinnosti může být dovozen z článku 8ab odst. 14 pozměněné směrnice 2011/16.
- 137 Za těchto okolností je třeba mít za to, že požadavek, podle kterého musí být omezení výkonu základních práv stanoveno zákonem, je splněn.
- 138 Na druhém místě, pokud jde o požadavek respektování podstaty práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 Listiny, je třeba uvést, že taková povinnost, jako je povinnost dotčená v projednávané věci, která se týká pouze sdělování údajů odhalujících navržení a zavedení potenciálně agresivního daňového uspořádání, aniž se přímo dotýká možnosti takového navržení či zavedení, nemůže být považována za zásah do podstaty práva subjektů údajů na respektování soukromého života.

- 139 Na třetím místě, pokud jde o zásadu proporcionality, je třeba nejprve ověřit, zda oznamovací povinnost stanovená v čl. 8ab odst. 1, 6 a 7 pozměněné směrnice 2011/16 odpovídá cíli obecného zájmu, který uznává Unie. V případě kladné odpovědi je třeba dále ověřit, zaprvé, že tato povinnost umožňuje dosažení tohoto cíle, zadruhé že je zásah do základního práva na respektování soukromého života, který může vyplývat z uvedené povinnosti, omezen na to, co je nezbytně nutné, a to v tom smyslu, že by tohoto cíle nebylo možné rozumně dosáhnout stejně účinným způsobem jinými prostředky, které méně zasahují do tohoto práva, a zatřetí, pokud tomu tak skutečně je, že tento zásah není nepřiměřený a nezpůsobuje následky, které jsou v nepoměru ve vztahu k tomuto cíli, což předpokládá zejména poměření významu tohoto cíle a závažnosti uvedeného zásahu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2022, Luxembourg Business Registers, C-37/20 a C-601/20, EU:C:2022:912, body 64 a 66).
- 140 Pokud jde o požadavek, že omezení základního práva musí odpovídat cíli obecného zájmu, je třeba uvést, že změna směrnice 2011/16 provedená směrnicí 2018/822 spadá do kontextu mezinárodní daňové spolupráce v boji proti agresivnímu daňovému plánování, která se projevuje výměnou informací mezi členskými státy. V tomto ohledu plyne zejména z bodů 2, 4, 8 a 9 odůvodnění směrnice 2018/822, že účelem oznamovací a informační povinnosti zavedených článkem 8ab pozměněné směrnice 2011/16 je přispět k boji proti tomuto agresivnímu daňovému plánování a předcházení riziku vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům.
- 141 Boj proti agresivnímu daňovému plánování a předcházení riziku vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků patří mezi cíle obecného zájmu, které uznává Unie, ve smyslu čl. 52 odst. 1 Listiny, a umožňují zavést omezení výkonu práv zaručených jejím článkem 7 (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 44 a citovaná judikatura).
- 142 Pokud jde o otázku, zda oznamovací povinnost stanovená v čl. 8ab odst. 1, 6 a 7 pozměněné směrnice 2011/16 je způsobilá k dosažení uvedených cílů, je třeba uvést, jak zdůraznil unijní normotvůrce zejména v bodech 2, 6 a 7 odůvodnění směrnice 2018/822, že poskytování podrobných informací o přeshraničních daňových uspořádáních vnitrostátním daňovým správám, zejména informací uvedených v článku 8ab odst. 14 této směrnice v rané fázi stanovené v čl. 8ab odst. 1 uvedené směrnice umožňuje členským státům rychle reagovat proti škodlivým daňovým praktikám, i kdyby byly legální, a odstranit rozdíly a mezery v právních či správních předpisech, které mohou usnadnit rozvoj takových praktik.
- 143 Pokud jde o požadavek, že zásah do základního práva na respektování soukromého života, který může vyplývat z této oznamovací povinnosti, musí být omezen na to, co je nezbytně nutné, v tom smyslu, že sledovaného cíle nelze rozumně dosáhnout stejně účinným způsobem jinými prostředky, které méně zasahují do tohoto práva, je třeba uvést, že uvedená povinnost je zvláště účinným prostředkem sloužícím k boji proti agresivnímu daňovému plánování a předcházení rizikům vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům. Unijní normotvůrce totiž tím, že ukládá zprostředkovatelům, a pokud ne jim, tak dotyčnému daňovému poplatníkovi, aby ve velmi rané fázi předali daňové správě informace o přeshraničních uspořádáních vykazujících některý z charakteristických znaků uvedených v příloze IV, umožňuje členským státům, aby přesně a rychle, případně koordinovaně, reagovaly na mechanismy agresivního daňového plánování, což nelze tak snadno provést až dodatečným zkoumáním a kontrolou daňového chování.
- 144 Informace, které mají být poskytnuty při oznámení, jež vyplývají z čl. 8ab odst. 14 pozměněné směrnice 2011/16, se týkají identifikace dotčených zprostředkovatelů a daňových poplatníků, jakož i případně podniků přidružených k těmto daňovým poplatníkům, a charakteristických

znaků uvedených v příloze IV. Uvedené informace kromě toho obsahují shrnutí dotyčného přeshraničního uspořádání a případně popis příslušných obchodních činností a uspořádání, který je prezentován abstraktně a bez vyzrazení obchodního nebo jiného tajemství. Tyto informace uvádějí datum zavedení dotyčného přeshraničního uspořádání, vnitrostátní ustanovení, na nichž je uspořádání založeno, a hodnotu uvedeného uspořádání. Tytéž informace identifikují dotčený členský stát nebo dotčené členské státy, jakož i jakoukoli jinou osobu, které se uspořádání může v členském státě týkat.

- 145 Tyto informace podle všeho nejdou nad rámec toho, co je nezbytně nutné k tomu, aby členské státy mohly dostatečně pochopit dotčené přeshraniční uspořádání a jednat rychle, ať již pouze na základě těchto sdělených informací, nebo kontaktováním dotčených zprostředkovatelů nebo daňových poplatníků s cílem získat dodatečné informace.
- 146 Kromě toho je třeba zdůraznit, že z čl. 8ab odst. 1 pozměněné směrnice 2011/16 vyplývá, že se oznamovací povinnost zprostředkovatele a – v situaci bez zprostředkovatele – dotyčného daňového poplatníka týká pouze informací, jež jsou jim známy, jež mají v držení nebo pod svou kontrolou. Z toho vyplývá, že tato povinnost neznamena povinnost povinného subjektu zjišťovat a vyhledávat informace nad rámec informací, jež má již ve své sféře kontroly.
- 147 V poslední řadě je třeba uvést, že informace, které zajišťuje daňovým správám členských států oznamovací povinnost, se liší jak povahou údajů sdělených při této příležitosti, tak podmínkami tohoto sdělení, od informací, jejichž sdělení mezi členskými státy upravovala již směrnice 2011/16 a jejich pět novelizací před přijetím směrnice 2018/822. Na rozdíl od mechanismů automatické výměny informací stanovených v těchto předchozích verzích směrnice 2011/16 totiž její verze vycházející ze směrnice 2018/822 zajišťuje členským státům včasnou informaci, která je zaměřena na konkrétní daňová uspořádání s možným rizikem vyhýbání se daňovým povinnostem, na jejich navrhovatele a ty, kteří z nich mají prospěch, což může významně zvýšit účinnost boje proti agresivnímu daňovému plánování a předcházení rizikům vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům.
- 148 Pokud jde o otázku, zda zásah do práva na ochranu soukromého života, který představuje oznamovací povinnost, není nepřiměřený a není v nepoměru ve vztahu ke sledovanému cíli obecného zájmu, je třeba uvést, že i když tento zásah není zajisté zanedbatelný, boj proti agresivnímu daňovému plánování a předcházení rizikům vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků představují důležité cíle, na jejichž sledování závisí nejen ochrana základu daně, a tedy daňových příjmů členských států a nastolení spravedlivého daňového prostředí na vnitřním trhu, jak zdůrazňují body 2 a 6 odůvodnění směrnice 2018/822, ale také ochrana vyváženého rozdělení daňové pravomoci členských států a účinného výběru daní, o nichž Soudní dvůr konstatoval, že představují legitimní cíle (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, Sofina a další, C-575/17, EU:C:2018:943, body 56 a 67, jakož i citovaná judikatura). Za těchto podmínek okolnost, že se oznamovací povinnost může případně vztahovat na legální přeshraniční uspořádání pro účely a za podmínek připomenutých v bodech 139 až 147 tohoto rozsudku, neumožňuje mít za to, že uvedená povinnost je nepřiměřená, ať již ve vztahu k daňovému poplatníkovi, který má prospěch z dotčeného uspořádání, nebo zprostředkovateli, který jej navrhl.
- 149 Z výše uvedených úvah vyplývá, že omezení práva na ochranu soukromého života, chápané jako právo každého organizovat svůj soukromý život, které s sebou nese oznamovací povinnost stanovená v čl. 8ab odst. 1, 6 a 7 pozměněné směrnice 2011/16, je odůvodněné.

- 150 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba dospět k závěru, že posouzení aspektů, kterých se týká pátá otázka, neodhalilo žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost pozměněné směrnice 2011/16 z hlediska práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 Listiny.

K nákladům řízení

- 151 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) **Posouzení aspektů, kterých se týká první předběžná otázka, neodhalilo žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, ve znění směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, z hlediska zásad rovného zacházení a zákazu diskriminace, jakož i článků 20 a 21 Listiny základních práv Evropské unie.**
- 2) **Posouzení aspektů, kterých se týká druhá a třetí předběžná otázka, neodhalilo žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost směrnice 2011/16, ve znění směrnice 2018/822, z hlediska zásady právní jistoty, zásady zákonnosti v trestních věcech zakotvené v čl. 49 odst. 1 Listiny základních práv a práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 této Listiny.**
- 3) **Neplatnost čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 ve znění směrnice 2018/822 s ohledem na článek 7 Listiny základních práv, o níž rozhodl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963), platí pouze ve vztahu k osobám, které vykonávají svou profesní činnost pod některým z profesních označení uvedených v čl. 1 odst. 2 písm. a) směrnice Evropského parlamentu a Rady 98/5/ES ze dne 16. února 1998 o usnadnění trvalého výkonu povolání advokáta v jiném členském státě než v tom, ve kterém byla získána kvalifikace.**
- 4) **Posouzení aspektů, kterých se týká pátá předběžná otázka, neodhalilo žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost směrnice 2011/16 ve znění směrnice 2018/822 z hlediska práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 Listiny základních práv.**

Podpisy.