



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 8. decembra 2022*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Povinná automatická výmena informácií v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu – Smernica 2011/16, zmenená smernicou (EÚ) 2018/822 – Článok 8ab ods. 5 – Platnosť – Profesionálne tajomstvo advokáta – Oslobodenie od povinnosti oznamovania v prospech advokáta-sprostredkovateľa, ktorý podlieha profesionálnemu tajomstvu – Povinnosť tohto advokáta-sprostredkovateľa oznámiť každému ďalšiemu sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho klientom, povinnosti oznamovania, ktoré mu prislúchajú – Články 7 a 47 Charty základných práv Európskej únie“

Vo veci C-694/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Grondwettelijk Hof (Ústavný súd, Belgicko) zo 17. decembra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 21. decembra 2020, ktorý súvisí s konaním:

Orde van Vlaamse Balies,

IG,

Belgian Association of Tax Lawyers,

CD,

JU

proti

Vlaamse Regering,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredseda L. Bay Larsen, predsedovia komôr A. Arabadžiev, A. Prechal, K. Jürimäe, P. G. Xuereb, L. S. Rossi a D. Gratsias, sudcovia F. Biltgen, N. Piçarra, I. Jarukaitis, N. Jääskinen, N. Wahl, I. Ziemele a J. Passer (spravodajca),

generálny advokát: A. Rantos

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

* Jazyk konania: holandčina.

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 25. januára 2022,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Orde van Vlaamse Balies a IG, v zastúpení: S. Eskenazi a P. Wouters, advocaten,
- Belgian Association of Tax Lawyers, CD a JU, v zastúpení: P. Malherbe, avocat, a P. Verhaeghe, advocaat,
- belgická vláda, v zastúpení: S. Baeyen, J.-C. Halleux a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci M. Delanote, advocaat,
- česká vláda, v zastúpení: J. Očková, M. Smolek a J. Vlácil, splnomocnení zástupcovia,
- francúzska vláda, v zastúpení: R. Bénard, A.-L. Desjonquères, E. de Moustier a É. Toutain, splnomocnení zástupcovia,
- lotyšská vláda, v zastúpení: J. Davidoviča, I. Hūna a K. Pommere, splnomocnené zástupkyne,
- Rada Európskej únie, v zastúpení: E. Chatziioakeimidou, I. Gurov a S. Van Overmeire, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a P. Van Nuffel, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 5. apríla 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka platnosti článku 8ab ods. 5 smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, 2011, s. 1), zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2018/822 z 25. mája 2018 (Ú. v. EÚ L 139, 2018, s. 1) (ďalej len „zmenená smernica 2011/16“) vzhľadom na články 7 a 47 Charty základných práv Európskej (ďalej len „Charta“).
- 2 Tento návrh bol predložený v rámci sporov medzi Orde van Vlaamse Balies (Flámska advokátska komora), Belgian Association of Tax Lawyers, profesijným združením advokátov, ako aj IG, CD a JU, tromi advokátmi, na jednej strane a Vlaamse Regering (flámska vláda, Belgicko) na druhej strane vo veci platnosti niektorých ustanovení flámskej právnej úpravy o administratívnej spolupráci v oblasti daní.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2011/16

- 3 Smernica 2011/16 zaviedla systém spolupráce medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi členských štátov a stanovuje pravidlá a postupy, ktoré sa uplatnia v prípade výmeny informácií na daňové účely.

Smernica 2018/822

- 4 Smernica 2011/16 bola viackrát zmenená, a to najmä smernicou 2018/822. Táto smernica zaviedla oznamovaciu povinnosť týkajúcu sa cezhraničných opatrení potenciálne agresívneho daňového plánovania vo vzťahu k príslušným daňovým orgánom. V tejto súvislosti odôvodnenia 2, 4, 6, 8, 9 a 18 smernice 2018/822 uvádzajú:

„(2) Pre členské štáty je čoraz ťažšie chrániť svoje vnútroštátne základy dane pred eróziou voči štruktúram daňového plánovania, ktoré sa vyvinuli do obzvlášť sofistikovanej podoby a často profitujú z intenzívnejšieho pohybu kapitálu aj osôb v rámci vnútorného trhu. ... Preto je veľmi dôležité, aby daňové orgány členských štátov získavali ucelené a relevantné informácie o opatreniach potenciálne agresívneho daňového plánovania. Takéto informácie by uvedeným orgánom umožnili okamžite reagovať na škodlivé daňové praktiky a odstrániť existujúce medzery prostredníctvom právnych predpisov alebo tak, že vykonajú zodpovedajúce posúdenia rizika a daňové audity. ...

...

(4) S vedomím toho, ako by transparentný rámec na rozvíjanie podnikateľskej činnosti mohol prispieť k zakročeniu proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom na vnútornom trhu, bola [Európska] komisia vyzvaná, aby prikočila k iniciatívam týkajúcim sa povinného zverejňovania informácií o opatreniach potenciálne agresívneho daňového plánovania v súlade s akciou 12 projektu [Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD)] na zabránenie narúšaniu základu dane a presunu ziskov (BEPS). Európsky parlament v tejto súvislosti vyzval na prijatie prísnejších opatrení proti sprostredkovateľom nápomocným pri opatreniach, ktoré môžu viesť k vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovému úniku. Je tiež dôležité poznamenať, že vo Vyhlásení G7 z Bari z 13. mája 2017 o boji proti daňovým trestným činom a iným nezákonným finančným tokom bola OECD požiadaná, aby začala diskusiu o možných spôsoboch riešenia opatrení navrhnutých s cieľom obchádzať oznamovanie v rámci spoločného štandardu oznamovania [(NCD)] alebo zameraných na poskytnutie krytia skutočných vlastníkov príjmov netransparentnými štruktúrami, pričom by sa mali zohľadniť aj vzorové pravidlá povinného zverejňovania inšpirované prístupom zameraným na boj proti opatreniam na vyhýbanie sa daňovej povinnosti uvedeným v správe k akcii 12 BEPS.

...

(6) Oznamovanie opatrení potenciálne agresívneho cezhraničného daňového plánovania môže účinne prispieť k úsiliu smerujúcemu k tomu, aby sa na vnútornom trhu vytvorilo prostredie spravodlivého zdaňovania. Krok správnym smerom by v tomto ohľade predstavovala povinnosť sprostredkovateľov informovať daňové orgány. ...

...

(8) S cieľom zabezpečiť riadne fungovanie vnútorného trhu a predísť medzerám v navrhovanom rámci pravidiel by sa povinnosť oznamovania mala uložiť všetkým aktérom, ktorí sú zvyčajne zapojení do navrhovania, ponúkania na trhu, organizovania alebo riadenia implementácie cezhraničnej transakcie podliehajúcej oznamovaniu alebo série takýchto transakcií, ako aj tým, ktorí pri tom poskytujú pomoc alebo poradenstvo. Nemalo by sa opomenúť ani to, že v určitých prípadoch by sa povinnosť oznamovania nedala u sprostredkovateľa uplatniť z dôvodu jeho povinnosti zachovávať mlčanlivosť, alebo keď sprostredkovateľ neexistuje, lebo daňovník si napríklad schému navrhuje a implementuje interne. Bolo by dôležité, aby daňové orgány za takýchto okolností neprišli o možnosť získať informácie o daňových opatreniach, ktoré potenciálne súvisia s agresívnym daňovým plánovaním. Preto by bolo potrebné presunúť povinnosť oznamovania na daňovníka, ktorý má z daného opatrenia v takýchto prípadoch prospech.

(9) Opatrenia agresívneho cezhraničného daňového plánovania sa v priebehu rokov vyvinuli do čoraz zložitejšej podoby a neustále sa menia a prispôsobujú v reakcii na defenzívne protiopatrenia daňových orgánov. Vzhľadom na to by namiesto vymedzenia pojmu agresívneho daňového plánovania bolo efektívnejšie snažiť sa zachytiť opatrenia potenciálne agresívneho daňového plánovania prostredníctvom zostavenia zoznamu aspektov a prvkov transakcie, ktoré sú výraznou indikáciou vyhýbania sa daňovým povinnostiam alebo zneužívania. Uvedené indikácie sa označujú ako ‚charakteristické znaky‘.

...

(18) Táto smernica rešpektuje základné práva a dodržiava zásady uznané najmä v Charte...“

Zmenená smernica 2011/16

5 Článok 3 zmenenej smernice 2011/16, ktorý má názov „Vymedzenie pojmov“, stanovuje:

„Na účely tejto smernice sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

1. ‚príslušný orgán‘ členského štátu je orgán, ktorý takto určil členský štát. Ak sa koná podľa tejto smernice, ústredný kontaktný úrad, kontaktná jednotka alebo príslušný úradník sa tiež považujú za delegované príslušné orgány podľa článku 4;

...

18. ‚cezhraničné opatrenie‘ je opatrenie týkajúce sa buď viac než jedného členského štátu, alebo členského štátu a tretej krajiny, keď je splnená aspoň jedna z týchto podmienok:

- a) nie všetci účastníci v rámci daného opatrenia sú rezidentmi na daňové účely v tej istej jurisdikcii;
- b) jeden alebo viacerí účastníci v rámci daného opatrenia sú rezidentmi na daňové účely súčasne vo viac než jednej jurisdikcii;

- c) jeden alebo viacerí účastníci v rámci daného opatrenia vykonávajú podnikateľskú činnosť v inej jurisdikcii prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v tejto jurisdikcii a dané opatrenie predstavuje časť podnikateľskej činnosti alebo celú podnikateľskú činnosť tejto stálej prevádzkarne;
- d) jeden alebo viacerí účastníci v rámci daného opatrenia vykonávajú činnosť v inej jurisdikcii bez toho, aby boli rezidentmi na daňové účely alebo vytvorili stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v tejto jurisdikcii;
- e) takéto opatrenie má možný vplyv na automatickú výmenu informácií alebo identifikáciu skutočného vlastníctva.

...

- 19. ‚cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu‘ je každé cezhraničné opatrenie, ktoré má aspoň jeden z charakteristických znakov uvedených v prílohe IV.
- 20. ‚charakteristický znak‘ je vlastnosť alebo aspekt/prvok cezhraničného opatrenia, ktorý predstavuje indikáciu možného rizika vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ako sa uvádza v prílohe IV.
- 21. ‚sprostredkovateľ‘ je každá osoba, ktorá navrhuje cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu, ponúka ho na trhu, organizuje ho alebo sprístupňuje na implementáciu, alebo ktorá riadi implementáciu takéhoto opatrenia.

Je to tiež každá osoba, ktorá so zreteľom na relevantné skutočnosti a okolnosti a na základe dostupných informácií a relevantných odborných znalostí a chápania, ktoré sú potrebné na poskytovanie takýchto služieb, vie alebo od nej možno odôvodnene očakávať, že vie, že sa zaviazala priamo alebo prostredníctvom iných osôb poskytovať pomoc, podporu alebo poradenstvo v súvislosti s navrhovaním, ponúkaním na trhu a organizovaním cezhraničného opatrenia podliehajúceho oznamovaniu, jeho sprístupňovaním na implementáciu alebo s riadením implementácie takéhoto opatrenia. Každá osoba má právo na poskytnutie dôkazov o tom, že nevedela a že sa od nej nemohlo odôvodnene očakávať, že vie, že bola zapojená do cezhraničného opatrenia podliehajúceho oznamovaniu. Na tento účel sa uvedená osoba môže odvolávať na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti, ako aj dostupné informácie a ich relevantné odborné zhodnotenie a pochopenie.

Aby bola osoba sprostredkovateľom, musí spĺňať aspoň jednu z týchto dodatočných podmienok:

- a) je rezidentom na daňové účely v niektorom členskom štáte;
 - b) má v členskom štáte stálu prevádzkareň, prostredníctvom ktorej sa poskytujú služby v súvislosti s daným opatrením;
 - c) je zriadená podľa právnych predpisov členského štátu alebo sa riadi právnymi predpismi členského štátu;
 - d) je zaregistrovaná v profesijnom združení pre právne, daňové alebo poradenské služby v niektorom členskom štáte.
- 22. ‚príslušný daňovník‘ je každá osoba, ktorej sa na implementáciu sprístupní cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu alebo ktorá je pripravená implementovať cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu, alebo ktorá vykonala prvý krok v súvislosti s takýmto opatrením.

...

24. ‚opatrenie určené pre trh‘ je cezhraničné opatrenie, ktoré je navrhnuté, prešlo fázou ponúkania na trhu alebo je pripravené či sprístupnené na implementáciu bez toho, aby bolo potrebné jeho podstatné prispôsobenie.

25. ‚individualizované opatrenie‘ je každé cezhraničné opatrenie, ktoré nie je hotovým opatrením.“

6 Článok 8ab zmenenej smernice 2011/16, nazvaný „Rozsah a podmienky povinnej automatickej výmeny informácií o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu“, bol vložený článkom 1 ods. 2 smernice 2018/822 a uvádza:

„1. Každý členský štát prijme potrebné opatrenia s cieľom uložiť sprostredkovateľom povinnosť podávať príslušným orgánom informácie o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu, o ktorých vedia, ktoré vlastnia alebo kontrolujú, do 30 dní odo:

- a) dňa nasledujúceho po dni, keď sa cezhraničné opatrenie podlieajúce oznamovaniu sprístupní na implementáciu;
- b) dňa nasledujúceho po dni, keď je cezhraničné opatrenie podlieajúce oznamovaniu pripravené na implementáciu, alebo
- c) dňa, keď sa uskutočnil prvý krok v implementácii cezhraničného opatrenia podlieajúceho oznamovaniu,

podľa toho, čo nastane skôr.

Bez ohľadu na prvý pododsek sa od sprostredkovateľov uvedených v článku 3 bode 21 druhom odseku tiež vyžaduje, aby podávali informácie do 30 dní odo dňa nasledujúceho po dni, keď poskytl priamo alebo prostredníctvom iných osôb pomoc, podporu alebo poradenstvo.

2. V prípade opatrení určených pre trh prijímú členské štáty opatrenia potrebné na to, aby sprostredkovatelia museli každé tri mesiace predkladať pravidelné správy aktualizované o nové informácie podlieajúce oznamovaniu, ako sa uvádza v odseku 14 písm. a), d), g) a h), ktoré sú k dispozícii od predloženia poslednej správy.

...

5. Každý členský štát môže prijať potrebné opatrenia, na základe ktorých sa sprostredkovateľom udelí právo na výnimku z podávania informácií o cezhraničnom opatrení podlieajúcom oznamovaniu, ak by sa povinnosťou oznamovania porušila povinnosť zachovávať mlčanlivosť podľa vnútroštátnych právnych predpisov daného členského štátu. Za takýchto okolností prijme každý členský štát opatrenia potrebné na to, aby mali sprostredkovatelia povinnosť bezodkladne informovať každého iného sprostredkovateľa, alebo ak taký sprostredkovateľ neexistuje, príslušného daňovníka, o ich povinnosti oznamovania informácií podľa odseku 6.

Sprostredkovatelia môžu byť oprávnení na výnimku podľa prvého pododseku, len v rozsahu príslušných vnútroštátnych právnych predpisov, ktorými je vymedzené ich povolanie.

6. Každý členský štát prijme opatrenia potrebné na to, aby sa v prípade, že sprostredkovateľ neexistuje alebo že sprostredkovateľ oznámi príslušnému daňovníkovi alebo inému

sprostredkovateľovi uplatňovanie výnimky podľa odseku 5, vyžadovalo, aby mal povinnosť podávať informácie o cezhraničnom opatrení podliehajúcim oznamovaniu iný sprostredkovateľ, ktorému sa uplatňovanie výnimky oznámilo, alebo ak taký sprostredkovateľ neexistuje, príslušný daňovník.

...

9. Každý členský štát prijme opatrenia potrebné na to, aby v prípade existencie viac ako jedného sprostredkovateľa mali povinnosť podávať informácie o cezhraničnom opatrení podliehajúcim oznamovaniu všetci sprostredkovatelia zapojení do toho istého cezhraničného opatrenia podliehajúceho oznamovaniu.

Sprostredkovateľ je od podávania informácií oslobodený, len ak má v súlade s vnútroštátnym právom dôkaz o tom, že tie isté informácie uvedené v odseku 14 už boli podané iným sprostredkovateľom.

...

13. Príslušný orgán členského štátu, ktorému boli informácie podané v súlade s odsekmi 1 až 12..., oznámi... informácie uvedené v odseku 14... príslušným orgánom všetkých ostatných členských štátov...

14. Informácie, ktoré má príslušný orgán členského štátu oznamovať podľa odseku 13, v príslušných prípadoch zahŕňajú:

- a) identifikačné údaje sprostredkovateľov a príslušných daňovníkov vrátane ich mena/názvu, dátumu a miesta narodenia (v prípade fyzickej osoby), rezidencie na daňové účely a DIČ a v relevantných prípadoch osôb, ktoré sú pridruženými podnikmi príslušného daňovníka;
- b) podrobné údaje o charakteristických znakoch uvedených v prílohe IV, na základe ktorých podlieha cezhraničné opatrenie oznamovaniu;
- c) zhrnutie obsahu cezhraničného opatrenia podliehajúceho oznamovaniu vrátane odkazu na prípadný názov, pod akým je obvykle známe, a všeobecný opis príslušných podnikateľských činností alebo opatrení bez toho, aby to viedlo k zverejneniu obchodného, priemyselného alebo profesijného tajomstva alebo obchodného postupu alebo informácií, ktorých zverejnenie by odporovalo verejnemu poriadku;
- d) deň, keď sa uskutočnil alebo sa uskutoční prvý krok v implementácii cezhraničného opatrenia podliehajúceho oznamovaniu;
- e) podrobnosti o vnútroštátnych ustanoveniach, ktoré tvoria základ cezhraničného opatrenia podliehajúceho oznamovaniu;
- f) hodnotu cezhraničného opatrenia podliehajúceho oznamovaniu;
- g) identifikáciu členského štátu príslušného daňovníka/príslušných daňovníkov a všetky ostatné členské štáty, na ktoré sa cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu môže vzťahovať;

h) identifikáciu akejkoľvek prípadnej inej osoby v členskom štáte, ktorej sa cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu pravdepodobne týka, pričom sa uvedie, s ktorými členskými štátmi je táto osoba spojená.

...“

Belgická právna úprava

- 7 Decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (dekrét o spolupráci správnych orgánov v oblasti výberu daní) z 21. júna 2013 (*Belgisch Staatsblad*, 26. jún 2013, s. 40587, ďalej len „dekrét z 21. júna 2013“) preberá smernicu 2011/16 vo Flámskom regióne (Belgicko).
- 8 Tento dekrét bol zmenený prostredníctvom dekrét tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (dekrét, ktorým sa mení dekrét z 21. júna 2013, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu) z 26. júna 2020 (*Belgisch Staatsblad*, 3. júl 2020, s. 49170) (ďalej len „dekrét z 26. júna 2020“), ktorým sa preberá smernica 2018/822.
- 9 Kapitola 2 oddiel 2 pododdiel 2 dekrétu z 21. júna 2013 upravuje povinnosť sprostredkovateľov alebo príslušných daňovníkov predložiť informácie o daňových cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu.
- 10 Článok 11/6 tohto pododdielu, ktorý bol do dekrétu z 21. júna 2013 vložený článkom 14 dekrétu z 26. júna 2020 definuje vzťah medzi povinnosťou oznamovania a povinnosťou zachovávať profesijné tajomstvo, ktorou sú viazaní niektorí sprostredkovatelia. Toto ustanovenie preberá článok 8ab ods. 5 a 6 zmenenej smernice 2011/16. Odsek 1 tohto článku 11/6 stanovuje:

„Ak je sprostredkovateľ viazaný profesijným tajomstvom, je povinný:

1° oboznámiť druhého sprostredkovateľa alebo ostatných sprostredkovateľov v písomnej podobe a s uvedením dôvodov o tom, že si nemôže splniť povinnosť oznamovania informácií, čím takáto povinnosť oznamovania informácií automaticky prechádza na druhého sprostredkovateľa, resp. iných sprostredkovateľov,

2° ak iný sprostredkovateľ neexistuje, informovať dotknutého daňovníka alebo daňovníkov v písomnej podobe a s odôvodnením o jeho, resp. ich povinnosti oznamovania informácií.

Oslobodenie od povinnosti oznamovania vzniká až v okamihu, keď si sprostredkovateľ splní povinnosť uvedenú v prvom pododseku.“

- 11 Článok 11/7 dekrétu z 21. júna 2013 vložený do tohto dekrétu článkom 15 dekrétu z 26. júna 2020 stanovuje:

„... ak sprostredkovateľ informuje príslušného daňovníka alebo iného sprostredkovateľa o uplatnení oslobodenia podľa článku 11/6 [ods. 1], povinnosť oznámiť informácie o cezhraničnom opatrení podliehajúcim oznamovaniu prechádza na ďalšieho sprostredkovateľa, ktorý bol informovaný, alebo v prípade, ak takýto sprostredkovateľ neexistuje, na príslušného daňovníka.“

Konanie vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 12 Žalobami z 31. augusta a 1. októbra 2020 žalobcovia vo veci samej podali na Grondwettelijk Hof (Ústavný súd, Belgicko), ktorý je vnútroštátnym súdom, žaloby o pozastavenie účinnosti dekrétu z 26. júna 2020, ako aj o jeho úplné alebo čiastočné zrušenie.
- 13 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že žalobcovia vo veci samej spochybňujú najmä povinnosť uvedenú v článku 11/6 ods. 1 prvom pododseku bode 1 dekrétu z 21. júna 2013, ktorý bol do tohto dekrétu vložený článkom 14 dekrétu z 26. júna 2020, ktorý ukladá advokátovi konajúcemu ako sprostredkovateľ, keď je povinný zachovávať profesijné tajomstvo, v písomnej podobe a s odôvodnením informovať ďalších dotknutých sprostredkovateľov, že si nemôže splniť svoju povinnosť oznamovania informácií. Podľa žalobcov vo veci samej nie je možné splniť túto informačnú povinnosť bez toho, aby došlo k porušeniu profesijného tajomstva, ktorým sú advokáti viazaní. Okrem toho uvedená informačná povinnosť nie je potrebná na to, aby sa zabezpečilo, že cezhraničné opatrenia budú oznámené, keďže klient, ktorý je alebo nie je zastúpený advokátom, môže sám upovedomiť ostatných sprostredkovateľov a požiadať ich, aby si splnili svoju povinnosť oznamovania informácií.
- 14 Vnútroštátny súd uvádza, že informácie, ktoré advokáti musia poskytnúť príslušnému orgánu, pokiaľ ide o ich klientov, sú chránené profesijným tajomstvom, ak sa tieto informácie týkajú činností, ktoré sú súčasťou ich osobitných úloh obhajoby alebo zastupovania pred súdom a právneho poradenstva. Poznamenáva, že už samotná skutočnosť, že sa osoba obrátila na advokáta je chránená profesijným tajomstvom a že to platí o to viac, pokiaľ ide o totožnosť klienta advokáta. Informácie chránené profesijným tajomstvom vo vzťahu k verejným orgánom sú chránené aj vo vzťahu k iným subjektom, ako sú napríklad iní sprostredkovatelia.
- 15 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa prípravných prác k dekrétu z 26. júna 2020 povinnosť sprostredkovateľa informovať ostatných sprostredkovateľov s uvedením dôvodov o tom, že podlieha profesijnému tajomstvu, a preto si nesplní svoju povinnosť oznamovania informácií, je potrebná s ohľadom na splnenie požiadaviek smernice 2018/822 a na zabezpečenie toho, aby profesijné tajomstvo nebránilo potrebným oznámeniam.
- 16 Tento súd konštatuje, že žaloby vo veci samej tak nastoľujú otázku platnosti smernice 2018/822 v rozsahu, v akom zaviedla takúto povinnosť. Preto predtým, ako bude možné s konečnou platnosťou rozhodnúť o týchto žalobách, je potrebné najprv vyriešiť túto otázku.
- 17 Za týchto podmienok Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) na jednej strane rozhodol o pozastavení účinnosti článku 11/6 ods. 1 prvého pododseku, bodu 1 dekrétu z 21. júna 2013 doplneného článkom 14 dekrétu z 26. júna 2020 v rozsahu, v akom toto ustanovenie ukladá advokátovi konajúcemu ako sprostredkovateľ informačnú povinnosť vo vzťahu k inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho klientom, a to až do dňa uverejnenia rozsudku, ktorým sa rozhodne o týchto žalobách. Na druhej strane tento súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporuje článok 1 bod [2] smernice [2018/822] právu na spravodlivý proces, ktoré zaručuje článok 47 [Charty], a právu na rešpektovanie súkromného života, ktoré zaručuje článok 7 [Charty], v rozsahu, v akom nový článok 8ab ods. 5, ktorý bol vložený do smernice [2011/16], stanovuje, že v prípade, ak členský štát prijme potrebné opatrenia, na základe ktorých sa sprostredkovateľom udelí právo na výnimku z povinnosti podávania informácií o cezhraničnom opatrení podliehajúcim oznamovaniu, ak by sa povinnosťou oznamovania porušilo profesijné tajomstvo uplatniteľné podľa vnútroštátnych právnych predpisov uvedeného členského štátu, je tento členský štát povinný uložiť takýmto

sprostredkovateľom povinnosť bezodkladne informovať každého iného sprostredkovateľa, a ak takýto sprostredkovateľ neexistuje, príslušného daňovníka, o ich povinnosti oznamovania informácií, ak takáto povinnosť vedie k tomu, že advokát, ktorý koná ako sprostredkovateľ, je povinný oznámiť informácie, ktoré získa v rámci výkonu hlavných činností v rámci svojho povolania, a to najmä obhajoby alebo zastupovania jeho klienta v súdnom konaní a právneho poradenstva, a to aj mimo rámca právneho sporu, inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho klientom?“

O prejudiciálnej otázke

- 18 Na úvod treba uviesť, že hoci položená otázka odkazuje na povinnosť podať informácie stanovenú v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 tak vo vzťahu k sprostredkovateľom, ako aj, v prípade neexistencie sprostredkovateľa, vo vzťahu k dotknutému daňovníkovi, z celkového výkladu návrhu na začatie prejudiciálneho konania napriek tomu vyplýva, že vnútroštátny súd sa v skutočnosti pýta len na platnosť tejto povinnosti, pokiaľ advokát konajúci ako sprostredkovateľ v zmysle článku 3 bodu 21 tejto smernice (ďalej len „advokát-sprostredkovateľ“) musí vykonať oznámenie inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho klientom.
- 19 Ak podanie informácií upravené v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 vykoná advokát-sprostredkovateľ voči svojmu klientovi, ktorý je buď iným sprostredkovateľom, alebo dotknutým daňovníkom, toto podanie informácií nemôže ohroziť rešpektovanie práv a slobôd zaručených článkami 7 a 47 Charty, a to jednak z dôvodu neexistencie akejkoľvek povinnosti profesijného tajomstva advokáta-sprostredkovateľa voči svojmu klientovi a jednak z dôvodu, že v štádiu splnenia si povinností podania informácií týmto klientom na základe tejto smernice, dôvernosť vzťahu medzi advokátom-sprostredkovateľom a uvedeným klientom bráni tomu, aby od tohto klienta bolo možné vyžadovať, aby tretím osobám, a najmä daňovej správe odhalil existenciu svojej konzultácie s advokátom.
- 20 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania tak vyplýva, že vnútroštátny súd svojou otázkou v podstate žiada Súdny dvor, aby preskúmal platnosť článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 z hľadiska článkov 7 a 47 Charty v rozsahu, v akom má jeho uplatnenie členskými štátmi za následok uloženie advokátovi, ktorý koná ako sprostredkovateľ v zmysle článku 3 bodu 21 tejto smernice, keď je tento advokát oslobodený od povinnosti oznamovania informácií stanovenej v odseku 1 článku 8ab uvedenej smernice z dôvodu profesijného tajomstva, ktorým je viazaný, povinnosti oznámiť bezodkladne každému inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho klientom, povinnosť oznamovania informácií, ktorá mu prislúcha podľa odseku 6 uvedeného článku 8ab.
- 21 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v súlade s článkom 8ab ods. 1 zmenenej smernice 2011/16 každý členský štát prijme opatrenia potrebné na to, aby sprostredkovatelia boli povinní podávať príslušným orgánom informácie, ktoré sú im známe, ktoré vlastní alebo kontrolujú a ktoré sa týkajú cezhraničných opatrení podliehajúcich oznamovaniu v lehote tridsiatich dní. Povinnosť oznamovania informácií stanovená v tomto ustanovení sa vzťahuje na všetky cezhraničné opatrenia podliehajúce oznámeniu, a teda tak na individualizované opatrenia definované v bode 25 článku 3 zmenenej smernice 2011/16, ako aj na opatrenia určené pre trh definované v bode 24 tohto článku 3.
- 22 Treba konštatovať, že advokáti môžu pri výkone svojich činností byť „sprostredkovateľmi“ v zmysle článku 3 bodu 21 zmenenej smernice 2011/16 z dôvodu, že môžu sami vykonávať činnosti navrhovania, uvádzania na trh, organizácie, sprístupňovania na účely vykonávania alebo riadenia uplatňovania cezhraničných opatrení podliehajúcich oznámeniu, alebo ak to tak nie je,

z dôvodu, že môžu poskytovať pomoc, podporu alebo poradenstvo v súvislosti s takýmito činnosťami. Advokáti vykonávajúci takéto činnosti tak v zásade podliehajú povinnosti oznamovania informácií stanovenej v článku 8ab ods. 1 tejto smernice.

- 23 Podľa prvého pododseku odseku 5 článku 8ab zmenenej smernice 2011/16 však každý členský štát môže prijať opatrenia potrebné na to, aby sprostredkovatelia, a najmä advokáti-sprostredkovatelia, boli oslobodení od povinnosti podať informácie o cezhraničnom opatrení podliehajúcim oznamovaniu, ak by oznamovacia povinnosť bola v rozpore s profesijným tajomstvom uplatniteľným podľa práva uvedeného členského štátu. Za takýchto okolností prijme každý členský štát opatrenia potrebné na to, aby mali sprostredkovatelia povinnosť bezodkladne informovať každého iného sprostredkovateľa, alebo ak taký sprostredkovateľ neexistuje, príslušného daňovníka, o ich povinnosti oznamovania informácií podľa odseku 6 tohto článku. Toto ustanovenie stanovuje, že v takom prípade povinnosť oznamovania informácií patrí do zodpovednosti iného sprostredkovateľa, ktorému sa to oznámilo, alebo v prípade neexistencie takéhoto sprostredkovateľa, dotknutého daňovníka.
- 24 Treba však zdôrazniť, že podľa druhého pododseku odseku 5 článku 8ab zmenenej smernice 2011/16 môžu sprostredkovatelia využiť oslobodenie podľa prvého pododseku tohto odseku 5 len v rozsahu, v akom konajú v rámci relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá vymedzuje ich povolanie, čo musia v prípade potreby overiť vnútroštátne súdy v rámci uplatňovania tejto právnej úpravy. Preto platnosť článku 8ab ods. 5 tejto smernice vzhľadom na články 7 a 47 Charty treba preskúmať len vo vzťahu k advokátom-sprostredkovateľom, ktorí skutočne konajú v rámci takýchto obmedzení.
- 25 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 7 Charty, ktorý každému priznáva právo na rešpektovanie svojho súkromného a rodinného života, obdobia a komunikácie, zodpovedá článku 8 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd podpísaného v Ríme 4. novembra 1950 (ďalej len „EDLP“), zatiaľ čo článok 47, ktorý zaručuje právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces, zodpovedá článku 6 ods. 1 EDLP.
- 26 V súlade s článkom 52 ods. 3 Charty, ktorého cieľom je zabezpečiť potrebnú súdržnosť medzi právami obsiahnutými v Charte a zodpovedajúcimi právami zaručenými EDLP bez toho, aby bola narušená autonómia práva Únie, musí teda Súdny dvor pri výklade práv zaručených článkami 7 a 47 Charty zohľadniť zodpovedajúce práva zaručené článkom 8 ods. 1 a článkom 6 ods. 1 EDLP, ako ich vykladá Európsky súd pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), ako úroveň minimálnej ochrany (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. februára 2021, Consob, C-481/19, EU:C:2021:84, body 36 a 37).
- 27 Pokiaľ ide o platnosť článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 s ohľadom na článok 7 Charty, z judikatúry ESLP vyplýva, že článok 8 ods. 1 EDLP chráni dôvernú akejkoľvek korešpondenciu medzi jednotlivcami a priznáva posilnenú ochranu komunikácii medzi advokátmi a ich klientmi (pozri v tomto zmysle rozsudok ESLP zo 6. decembra 2012, Michaud v. Francúzsko, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, body 117 a 118). Podobne ako toto ustanovenie, ktorého ochrana zahŕňa nielen činnosť obhajoby, ale aj právne poradenstvo, článok 7 Charty nevyhnutne garantuje tajnosť tohto právneho poradenstva, a to tak vo vzťahu k jeho obsahu, ako aj k jeho existencii. Ako uviedol ESLP, osoby, ktoré sa radia s advokátom, môžu rozumne očakávať, že ich komunikácia zostane súkromná a dôverná [rozsudok ESLP z 9. apríla 2019, Altay v. Turecko (N° 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, bod 49]. Preto okrem výnimočných situácií musia mať tieto osoby legitímnu dôveru v skutočnosť, že ich advokát bez ich súhlasu nespístupní nikomu to, že sa s ním radili.

- 28 Osobitná ochrana, ktorú článok 7 Charty a článok 8 ods. 1 EDLP priznávajú profesijnému tajomstvu advokátov, ktorá sa prejavuje predovšetkým povinnosťami, ktoré sú im uložené, je odôvodnená skutočnosťou, že advokátom je zverená základná úloha v demokratickej spoločnosti, a to obrana osôb podliehajúcich súdnej právomoci (rozsudok ESĽP, 6. decembra 2012, Michaud v. Francúzsko, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, body 118 a 119). Táto základná úloha zahŕňa na jednej strane požiadavku, ktorej význam je uznaný vo všetkých členských štátoch, že každá osoba podliehajúca súdnej právomoci musí mať možnosť slobodne sa obrátiť na svojho advokáta, ktorého samotná profesia v podstate zahŕňa úlohu nezávisle poskytovať právne poradenstvo všetkým osobám, ktoré ho potrebujú, a na druhej strane tomu zodpovedajúcu požiadavku lojality advokáta voči svojmu klientovi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. mája 1982, AM & S Europe/Komisia, 155/79, EU:C:1982:157, bod 18).
- 29 Povinnosť, ktorú stanovuje článok 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 pre advokáta-sprostredkovateľa, ak tento advokát z dôvodu profesijného tajomstva, ktorým je viazaný podľa vnútroštátneho práva, je oslobodený od povinnosti oznámiť informácie stanovenej v odseku 1 tohto článku 8ab, a to bezodkladne oznámiť ostatným sprostredkovateľom, ktorí nie sú jeho klientmi, povinnosť oznámiť informácie, ktorá im vyplýva z odseku 6 uvedeného článku 8ab, má nevyhnutne za následok, že títo ostatní sprostredkovatelia získajú informácie o totožnosti oznamujúceho advokáta-sprostredkovateľa, o jeho posúdení, podľa ktorého predmetné opatrenie podlieha oznamovaniu, ako aj o skutočnosti, že bol v tejto súvislosti konzultovaný.
- 30 Za týchto podmienok a vzhľadom na to, že títo iní sprostredkovatelia nemusia nevyhnutne vedieť o totožnosti sprostredkujúceho advokáta a o skutočnosti, že bol konzultovaný v súvislosti s cezhraničným opatrením podliehajúcim oznámeniu, oznamovacia povinnosť stanovená v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 prináša zásah do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi, ktoré je zaručené v článku 7 Charty.
- 31 Okrem toho treba poznamenať, že táto oznamovacia povinnosť nepriamo spôsobuje iný zásah do toho istého práva, ktorý vyplýva z toho, že takto oboznámení sprostredkovatelia-tretie osoby oznámia daňovej správe totožnosť a konzultácie s advokátom-sprostredkovateľom.
- 32 Z článku 8ab ods. 1, 9, 13 a 14 zmenenej smernice 2011/16 vyplýva, že identifikácia sprostredkovateľov patrí medzi informácie, ktoré sa majú poskytnúť pri plnení oznamovacej povinnosti, pričom táto identifikácia je predmetom výmeny informácií medzi príslušnými orgánmi členských štátov. V dôsledku toho v prípade oznámenia na základe článku 8ab ods. 5 tejto smernice oboznámení sprostredkovatelia-tretie osoby, ktorí sú takto informovaní o totožnosti advokáta-sprostredkovateľa a jeho konzultácii týkajúcej sa cezhraničného opatrenia podliehajúceho oznámeniu a ktorí samotní nie sú viazaní profesijným tajomstvom, musia informovať príslušné orgány uvedené v článku 3 ods. 1 tejto smernice nielen o existencii tohto opatrenia a totožnosti dotknutého daňovníka alebo dotknutých daňovníkov, ale aj o totožnosti a konzultovaní advokáta-sprostredkovateľa.
- 33 Treba preto preskúmať, či tieto zásahy do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi zaručeného v článku 7 Charty môžu byť odôvodnené.
- 34 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že práva zakotvené v článku 7 Charty nie sú absolútnymi výsadami, ale musia sa vnímať vo vzťahu k ich úlohe v spoločnosti. Charta, ako vyplýva z jej článku 52 ods. 1, pripúšťa obmedzenia výkonu týchto práv, pokiaľ sú tieto obmedzenia stanovené zákonom, rešpektujú podstatu uvedených práv a – za predpokladu dodržiavania zásady

proporcionality – sú nevyhnutné, pričom skutočne zodpovedajú cieľom všeobecného záujmu, ktoré sú uznané Európskou úniou, alebo potrebe chrániť práva a slobody iných (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, body 63 a 64). V prvom rade, pokiaľ ide o požiadavku, podľa ktorej akékoľvek obmedzenie výkonu základných práv musí byť stanovené zákonom, táto požiadavka znamená, že akt, ktorý umožňuje zásah do týchto práv, musí sám definovať rozsah obmedzenia výkonu dotknutého práva, pričom na jednej strane táto požiadavka nevyklučuje, aby predmetné obmedzenie bolo formulované dostatočne otvoreným spôsobom, aby bolo možné prispôbiť sa rôznym prípadom, ako aj zmenám situácií.

- 35 Na druhej strane Súdny dvor môže prípadne výkladom spresniť konkrétny rozsah obmedzenia ako vzhľadom na samotné znenie dotknutej právnej úpravy Únie, tak aj na jej všeobecnú štruktúru a ciele, ktoré sleduje, vykladané s prihliadnutím na základné práva zaručené Chartou (rozsudok z 21. júna 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, bod 114 a citovaná judikatúra).
- 36 V tejto súvislosti treba uviesť, že na jednej strane odsek 5 článku 8ab zmenenej smernice 2011/16 výslovne stanovuje povinnosť advokáta-sprostredkovateľa, ktorý je oslobodený od povinnosti oznamovania informácií z dôvodu profesijného tajomstva, ktorým je viazaný, oznámiť ostatným sprostredkovateľom povinnosť podať informácie, ktorá im vyplýva z odseku 6 tohto článku. Na druhej strane, ako bolo konštatované v bodoch 29 a 30 tohto rozsudku, zásah do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi zakotveného v článku 7 Charty je priamym dôsledkom takého oznámenia advokátom inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho klientom, najmä ak až do okamihu tohto oznámenia tento sprostredkovateľ nemal vedomosť o totožnosti tohto advokáta a o jeho konzultovaní v súvislosti s cezhraničným opatrením podliehajúcim oznamovaniu.
- 37 Okrem toho, pokiaľ ide o zásah, ktorý nepriamo vyplýva z uvedenej oznamovacej povinnosti z dôvodu, že oboznámení sprostredkovateľa-tretej osoby sprístupnia totožnosť a konzultáciu advokáta-sprostredkovateľa daňovej správe, tento zásah vyplýva, ako bolo konštatované v bodoch 31 a 32 tohto rozsudku, z rozsahu povinnosti informovania vyplývajúcej z článku 8ab ods. 1, 9, 13 a 14 zmenenej smernice 2011/16.
- 38 Za týchto podmienok treba konštatovať, že zásada zákonnosti bola dodržaná.
- 39 V druhom rade, pokiaľ ide o rešpektovanie podstaty práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi zaručeného v článku 7 Charty treba uviesť, že oznamovacia povinnosť zavedená článkom 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 vedie len v obmedzenej miere k odstráneniu dôvernosti komunikácie medzi advokátom-sprostredkovateľom a jeho klientom vo vzťahu k sprostredkovateľovi-tretej osobe a k daňovému orgánu. Konkrétne toto ustanovenie nestanovuje povinnosť, a dokonca ani oprávnenie advokáta-sprostredkovateľa poskytovať bez súhlasu svojho klienta informácie týkajúce sa obsahu tejto komunikácie iným sprostredkovateľom, a títo poslední uvedení sprostredkovatelia teda nebudú môcť odovzdať takéto informácie daňovej správe.
- 40 Za týchto podmienok sa nemožno domnievať, že oznamovacia povinnosť stanovená v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 zasahuje do podstaty práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi zakotveného v článku 7 Charty.

- 41 V treťom rade, pokiaľ ide o dodržanie zásady proporcionality, táto si vyžaduje, aby obmedzenia, ktoré môžu byť zavedené najmä aktmi Únie, pre práva a slobody zakotvené v Charte, nešli nad rámec toho, čo je primerané a potrebné na uskutočnenie sledovaných legitímnych cieľov alebo potreby ochrany práv a slobôd, pričom ak existuje možnosť rozhodnúť sa medzi viacerými primeranými opatreniami, je potrebné sa prikloniť k najmenej obmedzujúcemu. Okrem toho cieľ všeobecného záujmu nemožno sledovať bez zohľadnenia skutočnosti, že ho treba zosúladiť so základnými právami, ktorých sa dotklo opatrenie, a to náležitým vyvážením cieľa všeobecného záujmu a dotknutých práv, aby sa zabezpečilo, že nepríjemnosti spôsobené týmto opatrením nebudú neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom. Možnosť odôvodniť obmedzenie práv zaručených v článku 7 Charty treba posudzovať prostredníctvom merania závažnosti zásahu, ktorý spôsobí takéto obmedzenie, a overenia, či je dôležitosť cieľa všeobecného záujmu sledovaného týmto obmedzením priamoúmerná tejto závažnosti (rozsudky z 26. apríla 2022, Poľsko/Parlament a Rada, C-401/19, EU:C:2022:297, bod 65, ako aj z 22. novembra 2022, Luxembourg Business Registers a Sovim, C-37/20 a C-601/20, EU:C:2022:912, bod 64).
- 42 Preto treba najprv overiť, či oznamovacia povinnosť stanovená v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 zodpovedá cieľu všeobecného záujmu uznanému Úniou. V prípade kladnej odpovede je následne potrebné po prvé ubezpečiť sa, že je spôsobilá dosiahnuť tento cieľ, po druhé, že zásah do základného práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi, ktorý by mohol vyplývať z tejto oznamovacej povinnosti, je obmedzený na to, čo je striktné nevyhnutné, v tom zmysle, že sledovaný cieľ nemožno primerane dosiahnuť rovnako účinným spôsobom inými prostriedkami, ktoré menej zasahujú do tohto práva, a po tretie za predpokladu, že to tak skutočne je, že takýto zásah nie je neprimeraný uvedenému cieľu, čo predpokladá najmä zváženie dôležitosti tohto cieľa a závažnosti uvedeného zásahu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2022, Luxembourg Business Registers a Sovim, C-37/20 a C-601/20, EU:C:2022:912, bod 66).
- 43 Ako uviedol generálny advokát v bode 88 svojich návrhov, zmena smernice 2011/16 vykonaná smernicou 2018/822 patrí do rámca medzinárodnej daňovej spolupráce v oblasti boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu, ktorá sa konkretizuje výmenou informácií medzi členskými štátmi. V tejto súvislosti najmä z odôvodnení 2, 4, 8 a 9 smernice 2018/822 vyplýva, že povinnosti oznámenia a informovania stanovené v článku 8ab zmenenej smernice 2011/16 majú za cieľ prispieť k predchádzaniu riziku daňových únikov a daňových podvodov.
- 44 Boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu a predchádzanie riziku daňových únikov a daňových podvodov sú cieľmi všeobecného záujmu, ktoré sú uznané Úniou, v zmysle článku 52 ods. 1 Charty, ktoré umožňujú obmedziť výkon práv zaručených jej článkom 7 [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo na opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v oblasti daní), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 87].
- 45 Pokiaľ ide o otázku, či povinnosť podať informácie stanovená v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 je vhodná a nevyhnutná na dosiahnutie uvedených cieľov, francúzska a lotyšská vláda v podstate tvrdia, že takéto oznámenie umožňuje najmä upovedomiť ostatných sprostredkovateľov o ich povinnosti splniť oznamovaciu povinnosť a tým predísť tomu, aby títo ostatní sprostredkovatelia neboli informovaní o tom, že sa na nich podľa článku 8ab ods. 6 zmenenej smernice 2011/16 preniesla povinnosť oznámiť informácie. Podľa týchto vlád by v prípade neexistencie oznamovacej povinnosti advokáta-sprostredkovateľa hrozilo, že cezhraničné opatrenie nebude vôbec oznámené, a to v rozpore s cieľmi sledovanými touto smernicou.

- 46 Aj za predpokladu, že oznamovacia povinnosť zavedená článkom 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 by skutočne mohla prispievať k boju proti agresívnemu daňovému plánovaniu a predchádzaniu riziku daňových únikov a daňových podvodov, treba konštatovať, že ju nemožno považovať za striktné nevyhnutnú na dosiahnutie týchto cieľov, a najmä na zabezpečenie toho, aby informácie o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu boli zaslané príslušným orgánom.
- 47 Po prvé povinnosti oznámenia uložené sprostredkovateľom sú jasne stanovené v smernici 2011/16, a najmä v jej článku 8ab ods. 1. Podľa tohto ustanovenia sú všetci sprostredkovatelia v zásade povinní podávať príslušným orgánom informácie o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu, o ktorých vedia, ktoré vlastnia alebo kontrolujú. Okrem toho v súlade s článkom 8ab ods. 9 prvým pododsekom tejto smernice, každý členský štát prijme opatrenia potrebné na to, aby v prípade existencie viac ako jedného sprostredkovateľa mali povinnosť podávať informácie o cezhraničnom opatrení podliehajúcim oznamovaniu všetci sprostredkovatelia zapojení do toho istého cezhraničného opatrenia podliehajúceho oznamovaniu. Žiadny sprostredkovateľ teda nemôže účinne tvrdiť, že nevedel o povinnosti podať informácie, ktorej podlieha priamo a osobne, len z dôvodu, že má postavenie sprostredkovateľa.
- 48 Po druhé, pokiaľ ide o tvrdenie lotyšskej vlády, podľa ktorého povinnosť podať informácie znižuje riziko, že ostatní sprostredkovatelia sa budú spoliehať na skutočnosť, že advokát-sprostredkovateľ oznámi požadované informácie príslušným orgánom a že z tohto dôvodu sa oni sami zdržia oznámenia, treba na jednej strane konštatovať, že vzhľadom na to, že konzultácia s advokátom podlieha profesijnému tajomstvu, iní sprostredkovatelia nebudú mať, ako bolo uvedené v bode 30 tohto rozsudku, nevyhnutne vedomosť o totožnosti advokáta-sprostredkovateľa a o jeho konzultovaní v súvislosti s cezhraničným opatrením podliehajúcim oznamovaniu, čo v takom prípade od začiatku vylučuje takéto riziko.
- 49 Na druhej strane aj za opačného predpokladu, keď ostatní sprostredkovatelia majú takú vedomosť, nemožno sa obávať, že títo sprostredkovatelia sa bez overenia spoľahnú na to, že advokát-sprostredkovateľ urobí požadované oznámenie, keďže článok 8ab ods. 9 druhý pododsek zmenenej smernice 2011/16 spresňuje, že sprostredkovateľ je oslobodený od povinnosti poskytnúť informácie len pod podmienkou, že môže preukázať, že tie isté informácie už boli podané iným sprostredkovateľom. Okrem toho tým, že vo svojom článku 8ab ods. 5 výslovne stanovuje, že profesijné tajomstvo môže viesť k oslobodeniu od povinnosti oznamovania informácií, zmenená smernica 2011/16 robí advokáta-sprostredkovateľa osobou, od ktorej ostatní sprostredkovatelia nemôžu *a priori* očakávať žiadnu iniciatívu, ktorá by ich mohla zbaviť ich vlastných povinností oznamovania informácií.
- 50 Po tretie treba pripomenúť, že každý sprostredkovateľ, ktorý z dôvodu profesijného tajomstva, ktorým je viazaný podľa vnútroštátneho práva, je oslobodený od povinnosti oznamovania informácií stanovenej v odseku 1 článku 8ab zmenenej smernice 2011/16, zostáva napriek tomu povinným bezodkladne oznámiť svojmu klientovi povinnosť oznamovania informácií, ktorá mu vyplýva z odseku 6 tohto článku.
- 51 Po štvrté, pokiaľ ide o sprístupnenie totožnosti a konzultácie advokáta-sprostredkovateľa daňovej správe zo strany oboznámených tretích osôb, toto sprístupnenie sa tiež nezdá byť nevyhnutne potrebné na dosiahnutie cieľov zmenenej smernice 2011/16, a to boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu a predchádzaniu riziku daňových únikov a daňových podvodov.

- 52 Na jednej strane totiž povinnosť oznamovania informácií, ktorú majú ostatní sprostredkovatelia nepodliehajúci profesijnému tajomstvu, a v prípade neexistencie takýchto sprostredkovateľov povinnosť dotknutého daňovníka v zásade zaručujú, že daňová správa bude informovaná o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu. Okrem toho daňová správa môže po tom, ako dostane takúto informáciu, požiadať v prípade potreby o doplňujúce informácie týkajúce sa predmetného opatrenia priamo od dotknutého daňovníka, ktorý sa potom bude môcť obrátiť na svojho advokáta so žiadosťou o pomoc, alebo vykonať kontrolu daňovej situácie uvedeného daňovníka.
- 53 Na druhej strane vzhľadom na oslobodenie od povinnosti oznamovania informácií stanovené v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16, prístupnenie totožnosti a konzultácie advokáta-sprostredkovateľa daňovej správe v žiadnom prípade neumožní tejto správe požadovať od tohto advokáta informácie bez súhlasu jeho klienta.
- 54 Na pojednávaní pred Súdny dvorom však Komisia v podstate tvrdila, že toto zverejnenie totožnosti a konzultácie advokáta-sprostredkovateľa je nevyhnutné na to, aby daňová správa mohla overiť, či sa tento advokát odôvodnene dovoľáva profesijného tajomstva.
- 55 Toto tvrdenie nemožno prijať.
- 56 Je pravda, ako bolo uvedené v bode 24 tohto rozsudku, že druhý pododsek odseku 5 článku 8ab zmenenej smernice 2011/16 spresňuje, že advokáti-sprostredkovatelia môžu mať právo na oslobodenie podľa prvého pododseku tohto odseku len vtedy, ak konajú v rámci relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá definuje ich povolanie. Cieľom oznamovacej a informačnej povinnosti stanovenej v článku 8ab tejto smernice však nie je kontrolovať, či advokáti-sprostredkovatelia konajú v týchto medziach, ale bojovať proti potenciálne agresívnym daňovým praktikám a zabrániť daňovým únikom a podvodom tým, že sa zabezpečí, aby sa informácie o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu odovzdávali príslušným orgánom.
- 57 Ako vyplýva z bodov 47 až 53 tohto rozsudku, uvedená smernica zabezpečuje takú informáciu daňovej správe bez toho, aby bolo na tento účel potrebné prístupniť tejto správe totožnosť a konzultáciu advokáta-sprostredkovateľa.
- 58 Za týchto podmienok možnosť, že advokáti-sprostredkovatelia by sa mohli neoprávnene odvolávať na profesijné tajomstvo, aby sa vyhli svojej povinnosti oznamovania informácií, neumožňuje považovať povinnosť oznamovania stanovenú v článku 8ab ods. 5 tejto smernice a prístupnenie totožnosti a konzultácie oznamujúceho advokáta-sprostredkovateľa daňovej správe, ktoré je jej dôsledkom, za striktné nevyhnutnú.
- 59 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že článok 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 porušuje právo na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom zaručené v článku 7 Charty, keďže v podstate stanovuje, že advokát-sprostredkovateľ, ktorý podlieha profesijnému tajomstvu, je povinný oznámiť každému inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho klientom, povinnosť oznámiť informácie, ktorá mu prislúcha.
- 60 Pokiaľ ide o platnosť článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 z hľadiska článku 47 Charty, treba pripomenúť, že právo na spravodlivý proces zaručené v tomto ustanovení tvoria rôzne prvky. Zahŕňa najmä právo na obhajobu, zásadu rovnosti zbraní, právo prístupu k súdom, ako aj právo prístupu k advokátovi ako v občianskoprávnej, tak aj trestnoprávnej oblasti. Advokát by

nedokázal zabezpečiť plnenie svojich úloh poradenstva, obhajoby a zastupovania svojho klienta primeraným spôsobom, a klient by v dôsledku toho bol zbavený svojich práv, ktoré mu priznáva článok 47 Charty, ak by advokát, v rámci súdneho konania alebo jeho prípravy, bol povinný spolupracovať s orgánmi verejnej moci tým, že by im poskytoval informácie získané v súvislosti s právnym poradenstvom, ktoré bolo poskytnuté v rámci takéhoto konania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. júna 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone a i.*, C-305/05, EU:C:2007:383, body 31 a 32).

- 61 Z týchto úvah vyplýva, že požiadavky vyplývajúce z práva na spravodlivý proces už zo svojej podstaty predpokladajú súvislosť so súdnym konaním (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. júna 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone a i.*, C-305/05, EU:C:2007:383, bod 35).
- 62 Treba však konštatovať, že takáto súvislosť nie je v danom prípade preukázaná.
- 63 Z ustanovení článku 8ab ods. 1 a 5 zmenenej smernice 2011/16, a najmä z lehôt stanovených v týchto ustanoveniach vyplýva, že povinnosť oznamovania informácií vzniká v skoršom štádiu, najneskôr vtedy, keď je cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu finalizované a pripravené na realizáciu, teda mimo rámca súdneho konania alebo jeho prípravy.
- 64 Ako v podstate uviedol generálny advokát v bode 41 svojich návrhov, v tomto skoršom štádiu advokát-sprostredkovateľ nekoná ako obhajca svojho klienta v spore a samotná okolnosť, že poradenstvo advokáta alebo cezhraničné opatrenie, ktoré je predmetom jeho konzultácie, môžu viesť k sporu v neskoršom štádiu, neznamená, že k zásahu advokáta došlo v rámci alebo na účely práva na obhajobu jeho klienta.
- 65 Za týchto podmienok treba konštatovať, že keď informačnú povinnosť advokáta-sprostredkovateľa, ktorý je viazaný profesijným tajomstvom nahrádza povinnosťou oznamovania informácií stanovenou v článku 8ab ods. 1, zmenená smernica 2011/16 nevykonáva zásah do práva na spravodlivý proces zaručeného v článku 47 Charty.
- 66 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že na položenú otázku treba odpovedať tak, že článok 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 je neplatný vzhľadom na článok 7 Charty v rozsahu, v akom jeho uplatnenie členskými štátmi má za následok, že advokátovi, ktorý koná ako sprostredkovateľ v zmysle článku 3 bodu 21 tejto smernice, keď je tento zbavený povinnosti oznamovania informácií stanovenej v odseku 1 článku 8ab uvedenej smernice z dôvodu profesijného tajomstva, ktorým je viazaný, sa ukladá oznámiť bezodkladne každému inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho klientom, povinnosti oznámenia informácií, ktoré mu prislúchajú podľa odseku 6 uvedeného článku 8ab.

O trovách

- 67 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Článok 8ab ods. 5 smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2018/822 z 25. mája 2018, je neplatný vzhľadom na článok 7 Charty základných práv Európskej únie v rozsahu, v akom jeho uplatnenie členskými štátmi má za následok, že advokátovi, ktorý koná ako sprostredkovateľ v zmysle článku 3 bodu 21 tejto smernice v znení zmien, keď je tento zbavený povinnosti oznamovania informácií stanovenej v odseku 1 článku 8ab uvedenej smernice v znení zmien z dôvodu profesijného tajomstva, ktorým je viazaný, sa ukladá oznámiť bezodkladne každému inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho klientom, povinnosti oznámenia informácií, ktoré mu prislúchajú podľa odseku 6 uvedeného článku 8ab.

Podpisy