



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUĐOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 29. júla 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Povinná automatická výmena informácií v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu – Smernica 2011/16/EÚ, zmenená smernicou (EÚ) 2018/822 – Článok 8ab ods. 1 – Povinnosť oznamovania – Článok 8ab ods. 5 – Subsidiárna povinnosť informovania – Profesionálne tajomstvo – Platnosť – Charta základných práv Európskej únie – Články 7, 20 a 21, ako aj článok 49 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie – Právo na rešpektovanie súkromného života – Zásady rovnosti zaobchádzania a zákazu diskriminácie – Zásada zákonnosti trestov – Zásada právnej istoty“

Vo veci C-623/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour constitutionnelle (Ústavný súd, Belgicko) z 15. septembra 2022 a doručený Súdnemu dvoru 29. septembra 2022, ktorý súvisí s konaním:

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

* Jazyk konania: francúzština.

Premier ministre/Eerste Minister,

za účasti:

Conseil des barreaux européens AISBL,

Conseil national des barreaux de France,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory A. Prechal, sudcovia F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (spravodajca) a M. L. Arastey Sahún,

generálny advokát: N. Emiliou,

tajomník: N. Mundhenke, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. novembra 2023,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Belgian Association of Tax Lawyers, SR a FK, v zastúpení: P. Malherbe, avocat, a P. Verhaeghe, advocaat,
- Ordre des barreaux francophones a germanophone, v zastúpení: J. Noël a S. Scarnà, avocats,
- Orde van Vlaamse Balies a CQ, v zastúpení: P. Wouters, advocaat,
- Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, VH, ZS, NI a EX, v zastúpení: F. Judo, advocaat,
- Conseil national des barreaux de France, v zastúpení: J.-P. Hordies a J. Tacquet, avocats,
- belgická vláda, v zastúpení: S. Baeyens, P. Cottin a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci S. Hamerijck, expertka,
- česká vláda, v zastúpení: J. Očková, M. Smolek a J. Vláčil, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: A. Ballesteros Panizo a I. Herranz Elizalde, splnomocnení zástupcovia,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a A. Kramarczyk-Szaładzińska, splnomocnení zástupcovia,
- Rada Európskej únie, v zastúpení: I. Gurov, K. Pavlaki a K. Pleśniak, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Ferrand, W. Roels a P. J. O. Van Nuffel, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 29. februára 2024,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka posúdenia platnosti článku 8ab ods. 1, 5, 6 a 7 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), z hľadiska základných práv, najmä článkov 7, 20, 21 a článku 49 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), ako aj všeobecnej zásady právnej istoty.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci viacerých sporov medzi najmä neregistrovaným združením Belgian Association of Tax Lawyers a inými osobami (ďalej len „BATL“), Ordre des barreaux francophones et germanophone (ďalej len „OBFG“), Orde van Vlaamse Balies (Flámska advokátska komora) a ďalšími osobami (ďalej len „OVV“), a Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (Inštitút autorizovaných účtovníkov a daňových poradcov) a ďalšími osobami (ďalej len „ITAA“) na jednej strane a Premier ministre/Eerste Minister (Belgicko) na druhej strane vo veci platnosti niektorých ustanovení zákona z 20. decembra 2019, ktorým sa preberá smernica [2018/822] (*Moniteur belge* z 30. decembra 2019, s. 119025).

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 98/5/ES

- 3 Článok 1 ods. 2 smernice Európskeho parlamentu a Rady 98/5/ES zo 16. februára 1998 o uľahčení trvalého výkonu právnického povolania v inom členskom štáte ako v tom, kde bola získaná kvalifikácia (Ú. v. ES L 77, 1998, s. 36; Mim. vyd. 06/003, s. 83), zmenenej smernicou Rady 2013/25/EÚ z 13. mája 2013 (Ú. v. EÚ L 158, 2013, s. 368) (ďalej len „smernica 98/5“), stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

- a) ‚právnik‘ je každá osoba, ktorá je štátnym príslušníkom členského štátu a ktorá je oprávnená vykonávať profesijnú činnosť pod niektorým z týchto profesijných titulov:

Belgicko: Avocat/Advocaat/Rechtsanwalt

Bulharsko: АДВОКАТ

Česká republika: Advokát

Dánsko: Advokat

Nemecko: Rechtsanwalt

Estónsko: Vandeadvokaat

Grécko: Δικηγόρος

Španielsko: Abogado/Advocat/Avogado/Abokatu

Francúzsko: Avocat

Chorvátsko: Odvjetnik/Odvjetnica

Írsko: Barrister/Solicitor

Taliansko: Avvocato

Cyprus: Δικηγόρος

Lotyšsko: Zvērināts advokāts

Litva: Advokatas

Luxembursko: Avocat

Maďarsko: Ügyvéd

Malta: Avukat/Prokuratur Legali

Holandsko: Advocaat

Rakúsko: Rechtsanwalt

Poľsko: Adwokat/Radca prawny

Portugalsko: Advogado

Rumunsko: Avocat

Slovinsko: Odvetnik/Odvetnica

Slovensko: Advokát/Komerčný právnik

Fínsko: Asianajaja/Advokat

Švédsko: Advokat

Spojené kráľovstvo: Advocate/Barrister/Solicitor.“

Smernica 2011/16

- 4 Smernica Rady 2011/16 zaviedla systém spolupráce medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi členských štátov a stanovila pravidlá a postupy, ktoré sa majú uplatňovať pri výmene informácií na daňové účely.
- 5 Táto smernica bola viackrát zmenená, najmä smernicou 2018/822 (ďalej len „zmenená smernica 2011/16“), ktorou sa zaviedla povinnosť oznamovania príslušným orgán cezhraničných opatrení potenciálne agresívneho daňového plánovania (ďalej len „povinnosť oznamovania“ alebo „oznamovanie“).

6 Článok 2 zmenenej smernice 2011/16, nazvaný „Rozsah pôsobnosti“, v odsekoch 1 a 2 stanovuje:

„1. Táto smernica sa uplatňuje na všetky dane akéhokoľvek druhu, ktoré vyberá členský štát alebo nižší územný či správny celok členského štátu vrátane miestnych orgánov alebo ktoré sa vyberajú v ich mene.

2. Bez ohľadu na odsek 1 sa táto smernica neuplatňuje na daň z pridanej hodnoty [(DPH)] a clá ani na spotrebné dane, na ktoré sa vzťahujú iné právne predpisy Únie o administratívnej spolupráci medzi členskými štátmi. Táto smernica sa takisto neuplatňuje na povinné príspevky sociálneho zabezpečenia, ktoré majú byť vyplatené členskému štátu alebo nižšiemu celku členského štátu, alebo inštitúciám sociálneho zabezpečenia zriadeným na základe verejného práva.“

7 Článok 3 tejto smernice, nazvaný „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 prevádzkarňu nachádzajúcu sa v tejto jurisdikcii;
- e) takéto opatrenie má možný vplyv na automatickú výmenu informácií alebo identifikáciu skutočného vlastníctva.

Na účely bodov 18 až 25 tohto článku, článku 8*ab* a prílohy IV zahŕňa pojem opatrenie aj sériu opatrení. Opatrenie môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti;

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.

23. „pridružený podnik“ na účely článku 8ab je osoba, ktorá je prepojená s inou osobou aspoň jedným z týchto spôsobov:
- a) daná osoba sa zúčastňuje na riadení inej osoby tak, že je v postavení uplatňovať na túto inú osobu významný vplyv;
 - b) daná osoba sa zúčastňuje na kontrole inej osoby prostredníctvom účasti, ktorá predstavuje viac ako 25 % hlasovacích práv;
 - c) daná osoba má účasť na kapitále inej osoby prostredníctvom vlastníckeho práva, ktoré predstavuje priamo alebo nepriamo viac ako 25 % kapitálu;
 - d) daná osoba má nárok na 25 % alebo viac zisku inej osoby.

Ak sa na riadení, kontrole, kapitále alebo zisku tej istej osoby zúčastňuje podľa písmen a) až d) viac ako jedna osoba, všetky dotknuté osoby sa považujú za pridružené podniky.

Ak sa tie isté osoby zúčastňujú podľa písmen a) až d) na riadení, kontrole, kapitále alebo zisku viac ako jednej osoby, všetky dotknuté osoby sa považujú za pridružené podniky.

Na účely tohto bodu sa osoba, ktorá koná spoločne s inou osobou, pokiaľ ide o hlasovacie práva alebo vlastníctvo kapitálu subjektu, považuje za osobu, ktorá má účasť na všetkých hlasovacích právach alebo vlastníctve kapitálu daného subjektu, ktoré má v držbe táto iná osoba.

Pri nepriamej účasti sa plnenie požiadaviek podľa písmena c) určuje vynásobením podielov účasti v dcérskych spoločnostiach nižších úrovní. Osoba s viac ako 50 % hlasovacích práv sa považuje za držiteľa 100 % hlasovacích práv.

Fyzická osoba, jej manžel/manželka a jej priami predkovia alebo potomkovia sa považujú za jednu osobu.

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 prispôbenie.

25. „individualizované opatrenie“ je každé cezhraničné opatrenie, ktoré nie je hotovým opatrením [opatrením určeným pre trh – *neoficiálny preklad*].“

8 Článok 8ab zmenenej smernice 2011/16 s názvom „Rozsah a podmienky povinnej automatickej výmeny informácií o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu“ stanovuje:

„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 vlastní alebo kontrolujú, do 30 dní odo:

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

7. Príslušný daňovník, ktorý má povinnosť oznamovania, podáva informácie do 30 dní odo dňa nasledujúceho po dni, keď sa cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu sprístupní príslušnému daňovníkovi na implementáciu alebo je pripravené na implementáciu zo strany príslušného daňovníka, alebo keď sa vo vzťahu k príslušnému daňovníkovi uskutočnil prvý krok vo vykonávaní takeého opatrenia, a to podľa toho, čo nastane skôr.

Ak je príslušný daňovník povinný podávať informácie o cezhraničnom opatrení podliehajúcim oznamovaniu príslušným orgánom z viac ako jedného členského štátu, také informácie sa podávajú len príslušným orgánom toho členského štátu, ktorý sa uvádza ako prvý v tomto zozname:

- a) členský štát, v ktorom je príslušný daňovník rezidentom na daňové účely;
- b) členský štát, v ktorom má príslušný daňovník stálu prevádzkareň, ktorá má z opatrenia výhody;
- c) členský štát, v ktorom príslušný daňovník poberá príjem alebo vytvára zisk, hoci príslušný daňovník nie je rezidentom na daňové účely a nemá stálu prevádzkareň v žiadnom členskom štáte;
- d) členský štát, v ktorom príslušný daňovník vykonáva činnosť, hoci príslušný daňovník nie je rezidentom na daňové účely a nemá stálu prevádzkareň v žiadnom členskom štáte.

8. V prípade viacnásobnej povinnosti oznamovania podľa odseku 7 je príslušný daňovník od predkladania informácií oslobodený, ak má v súlade s vnútroštátnym právom dôkaz o tom, že tie isté informácie podal v inom členskom štáte.

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.

...

12. Každý členský štát prijme opatrenia potrebné na to, aby sprostredkovatelia a príslušní daňovníci museli podávať informácie o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu, v súvislosti s ktorými sa prvý krok vykonal medzi 25. júnom 2018 a 30. júnom 2020.

Sprostredkovatelia, respektíve príslušní daňovníci podajú informácie o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu do 31. augusta 2020.

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 [daňové identifikačné číslo (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.

...“

- 9 Článok 25a zmenenej smernice 2011/16, nazvaný „Sankcie“, znie:

„Členské štáty stanovia pravidlá týkajúce sa sankcií za porušenia vnútroštátnych ustanovení prijatých podľa tejto smernice a v súvislosti s článkami 8aa, 8ab a 8ac a prijímú všetky potrebné opatrenia na to, aby zabezpečili ich vykonávanie. Stanovené sankcie musia byť účinné, primerané a odrádzajúce.“

- 10 Príloha IV k zmenenej smernici 2011/16 (ďalej len „príloha IV“), nazvaná „Charakteristické znaky“, stanovuje test hlavného účelu a uvádza zoznam kategórií charakteristických znakov takto:

„Časť I. Test hlavného účelu

Všeobecné charakteristické znaky podľa kategórie A a osobitné charakteristické znaky podľa kategórie B a podľa kategórie C bodu 1 písm. b) bodu i), písm. c) a d) sa môžu zohľadniť, len ak vyhovujú ‚testu hlavného účelu‘.

Charakteristický znak vyhovie uvedenému testu, ak je možné stanoviť, že hlavným alebo jedným z hlavných účelov, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti môže daná osoba ako výsledok opatrenia odôvodnene očakávať, je získanie daňového zvýhodnenia.

V súvislosti s charakteristickým znakom kategórie C bodu 1 nemôže byť splnenie podmienok stanovených v kategórii C bode 1 písm. b) bode i), písm. c) alebo písm. d) samo osebe dôvodom na vyvodenie záveru, že opatrenie vyhovuje testu hlavného účelu.

Časť II. Kategórie charakteristických znakov

A. Všeobecné charakteristické znaky prepojené s testom hlavného účelu

1. Opatrenie, v prípade ktorého sa príslušný daňovník alebo účastník v rámci daného opatrenia zaväzuje dodržiavať podmienku zachovania dôvernosti, čo si môže vyžadovať, aby nezverejňoval iným sprostredkovateľom alebo daňovým orgánom spôsob, akým sa daným opatrením môže zabezpečiť daňové zvýhodnenie.
2. Opatrenie, v prípade ktorého má sprostredkovateľ nárok na odmenu (alebo úrok, náhradu za finančné náklady a iné poplatky) za opatrenie, a táto odmena je určená:
 - a) podľa výšky daňového zvýhodnenia plynúceho z daného opatrenia alebo
 - b) podľa toho, či z daného opatrenia skutočne plynú daňové zvýhodnenie. To by zahŕňalo povinnosť sprostredkovateľa vrátiť celú odmenu, resp. jej časť, keď sa nedosiahne celé zamýšľané daňové zvýhodnenie plynúce z opatrenia alebo sa dosiahne len jeho časť.
3. Opatrenie, ktoré obsahuje podstatne štandardizovanú dokumentáciu a/alebo štruktúru a je k dispozícii viac ako jednému príslušnému daňovníkovi bez toho, aby ho bolo potrebné podstatne prispôbiť na implementáciu.

B. Osobitné charakteristické znaky prepojené s testom hlavného prínosu [účelu – *neoficiálny preklad*]

1. Opatrenie, na základe ktorého účastník opatrenia vykoná vykonštruované kroky, ktoré spočívajú v získaní stratovej spoločnosti, prerušení hlavnej činnosti takejto spoločnosti a využívaní jej strát na zníženie svojej daňovej povinnosti, a to aj prostredníctvom presunu strát do inej jurisdikcie alebo zrýchlenia využívania týchto strát.
2. Opatrenie, ktorého účinkom sa príjem mení na kapitál, dary alebo iné kategórie výnosu, ktoré sú zdanené nižšou sadzbou alebo sú od dane oslobodené.
3. Opatrenie, ktoré zahŕňa kruhové transakcie, ktorých výsledkom je spätný obeh (round-tripping) finančných prostriedkov, konkrétne zapojením sprostredkovateľských subjektov bez inej hlavnej obchodnej úlohy alebo prostredníctvom transakcií, ktoré sa navzájom kompenzujú alebo rušia alebo ktoré majú iné podobné vlastnosti.

C. Osobitné charakteristické znaky súvisiace s cezhraničnými transakciami

1. Opatrenie, ktoré zahŕňa odpočítateľné cezhraničné platby medzi dvoma alebo viacerými pridruženými podnikmi, keď nastane aspoň jedna z týchto podmienok:

- a) príjemca nie je rezidentom na daňové účely v žiadnej daňovej jurisdikcii;
 - b) aj keď je príjemca rezidentom na daňové účely v určitej jurisdikcii, táto jurisdikcia:
 - i) neukladá žiadnu daň z príjmov právnických osôb alebo ukladá daň z príjmov právnických osôb s nulovou sadzbou alebo takmer nulovou sadzbou; alebo
 - ii) sa uvádza v zozname jurisdikcií tretích krajín, ktoré členské štáty spoločne alebo v rámci [Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD)] posúdili ako nespolupracujúce;
 - c) v jurisdikcii, v ktorej je príjemca rezidentom na daňové účely, sa na platbu vzťahuje úplné oslobodenie od dane;
 - d) v jurisdikcii, v ktorej je príjemca rezidentom na daňové účely, sa na platbu vzťahuje preferenčný daňový režim.
2. Odpisy za tie isté aktíva sa uplatňujú vo viac ako jednej jurisdikcii.
 3. Zamedzenie dvojitého zdanenia v súvislosti s tou istou príjmovou alebo kapitálovou položkou sa požiadalo vo viac než jednej jurisdikcii.
 4. Ide o opatrenie, ktoré zahŕňa prevody aktív, pričom existuje značný rozdiel v sume, ktorá sa považuje za splatnú v súvislosti s týmito aktívami v týchto dotknutých jurisdikciách.

D. Osobitné charakteristické znaky týkajúce sa automatickej výmeny informácií a skutočného vlastníctva

1. Opatrenie, ktoré môže mať za účinnosť narušenie povinnosti oznamovania podľa zákonov, ktorými sa vykonávajú právne predpisy Únie, alebo akékoľvek rovnocenné dohody o automatickej výmene informácií o finančných účtoch vrátane dohôd s tretími krajinami, alebo opatrenie, ktorým sa využíva neexistencia takýchto právnych predpisov alebo dohôd. Takéto opatrenia zahŕňajú aspoň:
 - a) použitie účtu, produktu alebo investícií, ktoré nie sú finančným účtom, alebo vytvárajú dojem, že ním nie sú, ale majú prvky, ktoré sú podstatným spôsobom podobné prvkom finančného účtu;
 - b) prevod finančných účtov alebo aktív do jurisdikcií alebo použitie jurisdikcií, ktoré nie sú viazané automatickou výmenou informácií o finančných účtoch so štátom rezidencie príslušného daňovníka;
 - c) zmenu klasifikácie príjmu a kapitálu na produkty alebo platby, ktoré nepodliehajú automatickej výmene informácií o finančných účtoch;
 - d) premenu alebo zmenu finančnej inštitúcie alebo finančného účtu alebo ich aktív na finančnú inštitúciu alebo finančný účet alebo aktíva, ktoré nie sú predmetom oznamovania v rámci automatickej výmeny informácií o finančných účtoch;
 - e) používanie právnických osôb, právnych usporiadaní alebo štruktúr, ktorými sa eliminuje alebo ktoré vytvárajú dojem, že sa nimi eliminuje oznamovanie jedného alebo viacerých majiteľov účtu alebo ovládajúcich osôb v rámci automatickej výmeny informácií o finančných účtoch;
 - f) opatrenia, ktorými sa narúšajú postupy hĺbkového preverovania alebo využívajú slabé miesta v postupoch hĺbkového preverovania, ktoré používajú finančné inštitúcie pri plnení svojich povinností oznamovať informácie o finančných účtoch, vrátane využívania jurisdikcií s nedostatočnými alebo so slabými režimami presadzovania právnych predpisov zameraných proti praniu špinavých peňazí alebo s nedostatočnými požiadavkami na transparentnosť právnických osôb alebo právnych usporiadaní.
2. Opatrenie zahŕňajúce netransparentný reťazec právneho alebo skutočného vlastníctva s použitím osôb, právnych mechanizmov alebo štruktúr:
 - a) ktoré nevykonávajú podstatnú hospodársku činnosť podporovanú primeraným počtom zamestnancov, zariadením, majetkom a priestormi; a

- b) ktoré sú zaregistrované, riadené, majú sídlo, sú kontrolované alebo zriadené v akejkoľvek jurisdikcii inej ako v jurisdikcii, v ktorej má sídlo jeden alebo viacerí koneční užívatelia výhod v súvislosti s aktívami držanými takýmito osobami, právnymi mechanizmami alebo štruktúrami a
- c) ak sa koneční užívatelia výhod v súvislosti s takýmito osobami, právnymi usporiadaniami alebo štruktúrami, ako sa vymedzujú v smernici [Európskeho parlamentu a Rady] (EÚ) 2015/849 [z 20. mája 2015 o predchádzaní využívaniu finančného systému na účely prania špinavých peňazí alebo financovania terorizmu, ktorou sa mení nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 648/2012 a zrušuje smernica Európskeho parlamentu a Rady 2005/60/ES a smernica Komisie 2006/70/ES (Ú. v. EÚ L 141, 2015, s. 73)], stali neidentifikovateľnými.

E. Osobitné charakteristické znaky týkajúce sa transferového oceňovania

1. Opatrenie, ktoré zahŕňa používanie jednostranných pravidiel bezpečného prístavu.
2. Opatrenie zahŕňajúce prevod ťažko ohodnotiteľného nehmotného majetku. Pojem ťažko ohodnotiteľný nehmotný majetok sa vzťahuje na nehmotný majetok alebo práva na nehmotný majetok, v súvislosti s ktorými v čase ich prevodu medzi pridruženými podnikmi:
 - a) neexistujú žiadne spoľahlivé porovnateľné údaje a
 - b) v čase, keď sa transakcia uzavrela, sú odhady budúcich peňažných tokov alebo očakávané príjmy, ktoré sa majú získať z prevádzaného nehmotného majetku, alebo predpoklady použité pri ohodnocovaní nehmotného majetku veľmi neisté, a preto je v čase prevodu ťažké predpovedať úroveň konečného prospechu, ktorý má vyplývať z nehmotného majetku.
3. Opatrenie zahŕňajúce cezhraničný presun funkcií a/alebo rizík a/alebo prevod majetku v rámci skupiny, ak odhadované ročné zisky prevodcu alebo prevodcov pred započítaním úrokov a daní (EBIT) počas trojročného obdobia po presune alebo prevode predstavujú menej ako 50 % odhadovaných ročných ziskov pred započítaním úrokov a daní (EBIT) takého prevodcu alebo prevodcov v prípade, že by sa presun alebo prevod neuskutočnil.“

Smernica (EÚ) 2016/1164

- 11 Odôvodnenie 11 smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú. v. EÚ L 193, 2016, s. 1), stanovuje:

„Všeobecné pravidlá proti zneužívaniu sú v daňových systémoch stanovené s cieľom bojovať proti daňovým praktikám zneužívania, ktoré ešte neboli predmetom konkrétne zameraných ustanovení. Všeobecné pravidlá proti zneužívaniu preto majú za úlohu vyplniť medzery, ktoré by nemali mať vplyv na uplatniteľnosť konkrétnych pravidiel proti zneužívaniu. V rámci Únie by sa všeobecné pravidlá proti zneužívaniu mali uplatňovať na mechanizmy, ktoré nie sú skutočné; v opačnom prípade by daňovník mal mať právo vybrať si pre svoje obchodné záležitosti daňovo najvýhodnejšiu štruktúru. ...“

- 12 V článku 6 smernice 2016/1164 s názvom „Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu“ sa stanovuje:

„1. Na účely výpočtu daňovej povinnosti právnických osôb členský štát neberie do úvahy mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom

uplatniteľného daňového práva. Mechanizmus môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti.

2. Na účely odseku 1 sa mechanizmus alebo súbor mechanizmov považujú za mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré nie sú skutočné, pokiaľ nie sú zavedené z opodstatnených obchodných dôvodov, ktoré odzrkadľujú ekonomickú realitu.

3. Ak sa v súlade s odsekom 1 neberú mechanizmy alebo súbory mechanizmov do úvahy, daňová povinnosť sa vypočíta v súlade s vnútroštátnym právom.“

Smernica 2018/822

13 Odôvodnenia 2, 4, 6 až 9, 14 a 18 smernice 2018/822 znejú:

„(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. Takéto štruktúry zvyčajne pozostávajú z opatrení, ktoré sa vytvorili naprieč rôznymi jurisdikciami, pričom presúvajú zdaniteľné zisky do priaznivejších daňových režimov alebo sa ich účinkom znižuje celkový daňový výmer daňovníka. Členské štáty v dôsledku toho často pociťujú výrazné zníženie svojich daňových príjmov, čo im bráni v uplatňovaní daňových politík podporujúcich rast. 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. Skutočnosť, že daňové úrady nezareagujú na oznámené opatrenia by však nemala znamenať uznanie platnosti tohto opatrenia alebo daňového zaobchádzania s ním.

...

(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 k]omisnia vyzvaná, aby prikrčila k iniciatívam týkajúcim sa povinného zverejňovania informácií o opatreniach potenciálne agresívneho daňového plánovania v súlade s akciou 12 projektu OECD na zabránenie narúšaniu základu dane a presunu ziskov [Base Erosion and Profit Shifting (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 obháďať 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...

...

(7) Je zrejmé, že zamýšľaný odrádzajúci účinok oznamovania cezhraničných opatrení potenciálne agresívneho daňového plánovania by sa dosiahol s väčšou pravdepodobnosťou, ak by sa daňové orgány dostali k príslušným informáciám v počiatočnom štádiu, inak povedané skôr, ako sa takéto opatrenia skutočne vykonajú. Aby sa uľahčila práca správnym orgánom členských štátov, následná automatická výmena informácií o takýchto opatreniach by sa mohla uskutočňovať štvrťročne.

(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‘.

...

(14) Aj keď priame zdaňovanie zostáva v právomoci členských štátov, je vhodné odkázať na nulovú alebo takmer nulovú sadzbu dane z príjmu právnických osôb, výhradne na účely jasného vymedzenia rozsahu pôsobnosti charakteristického znaku, ktorý sa vzťahuje na opatrenia... ktoré by mali podliehať oznamovaniu... Okrem toho je vhodné pripomenúť, že cezhraničné opatrenia agresívneho daňového plánovania, ktorých hlavným alebo jedným z hlavných cieľov je získať daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva, podliehajú všeobecnému pravidlu proti zneužívaniu stanoveného v článku 6 smernice [2016/1164].

...

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

Belgické právo

- 14 Zákon z 20. decembra 2019, ktorým sa preberá smernica 2018/822, zmenil zákon o daniach z príjmov z roku 1992, zákon o registračných, hypotekárnych a súdnych poplatkoch, zákon o dani z dedičstva, ako aj zákon o rôznych poplatkoch a daniach (ďalej len „zákon z 20. decembra 2019“).

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 15 Návrhmi podanými 30. júna, 1. a 2. júla 2020 sa žalobcovia vo veci samej obrátili na Cour constitutionnelle (Ústavný súd, Belgicko), ktorý je vnútroštátnym súdom podávajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania, s návrhom na úplné alebo čiastočné zrušenie zákona z 20. decembra 2019. Vnútroštátny súd dotknuté veci spojil na účely konania.
- 16 Vnútroštátny súd uvádza, že niektorí žalobcovia vo veci samej spochybňujú pôsobnosť zákona z 20. decembra 2019 v rozsahu, v akom sa uplatňuje aj na iné dane, ako je daň z príjmov právnických osôb. Keďže toto nediferencované uplatňovanie má svoj pôvod v ustanoveniach smernice 2018/822, vnútroštátny súd považuje za potrebné položiť prvú otázku týkajúcu sa platnosti tejto smernice z hľadiska zásad rovnosti zaobchádzania a zákazu diskriminácie, ako aj článkov 20 a 21 Charty.
- 17 Vnútroštátny súd okrem toho uvádza, že niektorí žalobcovia vo veci samej tvrdia, že pojmy „opatrenie“, „sprostredkovateľ“, „účastník“ a „pridružený podnik“, ako aj prídavné meno „cezhraničný“, rôzne „charakteristické znaky“ a „test hlavného účelu“ nie sú dostatočne presné. Keďže tieto rôzne pojmy, ako aj pojmy „opatrenie určené pre trh“ a „individualizované opatrenie“ kopírujú pojmy nachádzajúce sa v smernici 2018/822, a nesplnenie povinnosti oznamovania stanovenej touto smernicou je postihnutelné prostredníctvom správnych pokút stanovených vnútroštátnym právom, vnútroštátny súd považuje za potrebné položiť druhú prejudiciálnu otázku týkajúcu sa platnosti smernice 2018/822 s ohľadom na zásadu právnej istoty, zásadu zákonnosti trestov zakotvenú v článku 49 ods. 1 Charty a právo na rešpektovanie súkromného života zaručené článkom 7 Charty.
- 18 Keďže niektorí žalobcovia vo veci samej tvrdili, že ustanovenia zákona z 20. decembra 2019 neumožňujú s požadovanou presnosťou určiť dátum, od ktorého začína plynúť lehota na podanie oznámenia stanoveného týmto zákonom, a uvedené ustanovenia v tejto súvislosti reprodukujú ustanovenia smernice 2018/822, vnútroštátny súd považuje za potrebné položiť tretiu otázku týkajúcu sa posúdenia platnosti tejto smernice týkajúcej sa tohto aspektu, ktorý sa tu opäť posudzuje s ohľadom na článok 7 a článok 49 ods. 1 Charty.
- 19 Vnútroštátny súd, ktorý má tiež rozhodnúť o výhradách uvádzaných niektorými žalobcami vo veci samej, pokiaľ ide o povinnosť sprostredkovateľa, ktorý sa odvoláva na svoju povinnosť zachovávať mlčanlivosť, informovať ostatných sprostredkovateľov o ich povinnosti oznamovania, zastáva názor, že pred rozhodnutím vo veci samej je potrebné položiť Súdnemu dvoru štvrtú prejudiciálnu otázku týkajúcu sa platnosti ustanovenia smernice 2018/822, ktoré stanovuje uvedenú povinnosť, podobnú tej, ktorá bola položená vo veci C-694/20 a ktorá medzičasom viedla k vydaniu rozsudku z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i. (C-694/20, EU:C:2022:963), ale týkajúcu sa všetkých sprostredkovateľov, ktorí sú viazaní povinnosťou zachovávať mlčanlivosť, a to výlučne s ohľadom na právo na rešpektovanie súkromného života.

- 20 Napokon, pokiaľ ide o povinnosť oznamovať cezhraničné opatrenia, ktorá je stanovená smernicou 2018/822 a ktorú niektoré žalobkyne vo veci samej tiež spochybňujú, vnútroštátny súd uvádza, že pôsobnosť tejto povinnosti je široká a že sa môže týkať opatrení, ktoré sú zákonné, skutočné, nemajú zneužívajúcu povahu, a v prípade ktorých nemá hlavný prínos povahu daňovej výhody. V dôsledku toho vzniká otázka, či vzhľadom na túto širokú pôsobnosť a informácie, ktoré sa majú poskytnúť, je uvedená povinnosť oznamovania racionálne odôvodnená a primeraná z hľadiska sledovaných cieľov a či je relevantná z hľadiska cieľa zabezpečiť riadne fungovanie vnútorného trhu, keďže najmä podmienka, podľa ktorej opatrenie musí byť cezhraničné, by mohla ohroziť výkon voľného pohybu. V tejto súvislosti vnútroštátny súd považuje za potrebné položiť piatu prejudiciálnu otázku týkajúcu sa platnosti tejto smernice a takto stanovenej povinnosti oznamovania vzhľadom na právo na rešpektovanie súkromného života, ako je zakotvené v článku 7 Charty.
- 21 Za týchto podmienok Cour constitutionnelle (Ústavný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Porušuje [smernica 2018/822] článok 6 ods. 3 [ZEÚ] a články 20 a 21 [Charty], a konkrétnejšie [zásady] rovnosti zaobchádzania a zákazu diskriminácie, ktorú tieto ustanovenia zaručujú, keďže smernica 2018/822 neobmedzuje povinnosť oznamovania v prípade cezhraničných opatrení podliehajúcich oznamovaniu len na daň z príjmu právnických osôb, ale uplatňuje ju na všetky dane patriace do pôsobnosti smernice [2011/16], ku ktorým v belgickom práve patria okrem dane z príjmu právnických osôb aj iné priame dane, ako daň z príjmu právnických osôb a nepriame dane, ako napríklad registračné poplatky?
 2. Porušuje [smernica 2018/822] zásadu zákonnosti trestov zaručenú článkom 49 ods. 1 [Charty] a článkom 7 ods. 1 [Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, podpísaného v Ríme 4. novembra 1950 (ďalej len ‚EDLP‘)], porušuje všeobecnú zásadu právnej istoty a porušuje právo na rešpektovanie súkromného života zaručené článkom 7 [Charty] a článkom 8 [EDLP], keďže pojmy ‚opatrenie‘ (a teda aj pojmy ‚cezhraničné opatrenie‘, ‚opatrenie určené pre trh‘ a ‚individualizované opatrenie‘), ‚sprostredkovateľ‘, ‚účastník‘, ‚pridružený podnik‘, prídavné meno ‚cezhraničný‘, rôzne ‚charakteristické znaky‘ a ‚test hlavného účelu‘, ktoré smernica [2018/822] používa na účely určenia pôsobnosti a rozsahu povinnosti oznamovania týkajúcej sa cezhraničných opatrení podliehajúcich oznamovacej povinnosti, nie sú dostatočne jasné a presné?
 3. Porušuje [smernica 2018/822], najmä v rozsahu, v akom dopĺňa článok 8ab ods. 1 a 7 do smernice [2011/16], zásadu zákonnosti trestov zaručenú článkom 49 ods. 1 [Charty] a článkom 7 ods. 1 [EDLP] a porušuje právo na rešpektovanie práva na súkromný život zaručené článkom 7 [Charty] a článkom 8 [EDLP], keďže začiatok plynutia lehoty v trvaní 30 dní, v rámci ktorej si sprostredkovateľ alebo príslušný daňovník musia splniť svoju povinnosť oznamovania týkajúcu sa cezhraničného opatrenia podliehajúceho povinnosti oznamovania, nie je určený dostatočne jasným a presným spôsobom?
 4. Porušuje článok 1 bod 2 smernice [2018/822] právo na rešpektovanie súkromného života zaručené článkom 7 [Charty] a článkom 8 [EDLP], keďže nový článok 8ab ods. 5, ktorý táto smernica doplnila do smernice [2011/16] [a ktorý] stanovuje, že v prípade, ak členský štát prijme potrebné opatrenia, na základe ktorých sa sprostredkovateľom udelí právo na výnimku z podávania informácií o cezhraničnom opatrení podliehajúcim oznamovaniu, ak by sa povinnosťou oznamovania porušila povinnosť zachovávať mlčanlivosť podľa vnútroštátnych právnych predpisov daného 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 táto povinnosť vedie k tomu, že sprostredkovateľ viazaný povinnosťou mlčanlivosti, ktorá podľa práva uvedeného členského štátu podlieha trestným sankciám, musí zdieľať s iným sprostredkovateľom, ktorý nie je jeho mandantom, informácie, ktoré získal pri výkone svojho povolania?

5. Porušuje smernica [2018/822] právo na rešpektovanie súkromného života zaručené článkom 7 [Charty] a článkom 8 [EDLP], keďže povinnosť oznamovania týkajúca sa cezhraničných opatrení podliehajúcich oznámeniu vedie k zásahu do práva na rešpektovanie súkromného života sprostredkovateľov a príslušných daňovníkov, ktorý nie je racionálne odôvodnený a primeraný z hľadiska sledovaných cieľov a ktorý nie je relevantný vo vzťahu k cieľu spočívajúcemu v zaručení riadneho fungovania vnútorného trhu?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 22 Svojou prvou otázkou vnútroštátny súd v podstate žiada Súdny dvor, aby preskúmal platnosť zmenenej smernice 2011/16 z hľadiska zásad rovnosti zaobchádzania a zákazu diskriminácie, ako aj článkov 20 a 21 Charty v rozsahu, v akom táto smernica neobmedzuje povinnosť oznamovania stanovenú v jej článku 8ab ods. 1, 6 a 7 na daň z príjmov právnických osôb, ale uplatňuje sa na všetky dane, ktoré patria do jej pôsobnosti.
- 23 Pokiaľ ide o zásadu zákazu diskriminácie uvedenú v článku 21 Charty, na úvod treba uviesť, že nie je jasné, v čom by odlišné uplatnenie predmetnej povinnosti oznamovania na rôzne druhy dotknutých daní mohlo odhaliť existenciu rozdielneho zaobchádzania založeného na špecifickom faktore, ako sú faktory uvedené v tomto ustanovení.
- 24 Vzhľadom na to treba pripomenúť, že zákaz diskriminácie je iba osobitným vyjadrením všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania, ktorá patrí k základným zásadám práva Únie, a že táto zásada, na ktorú odkazuje aj článok 20 Charty, vyžaduje, aby sa s porovnateľnými situáciami nezaobchádzalo rozdielne a aby sa s rozdielnymi situáciami nezaobchádzalo rovnako, pokiaľ takéto zaobchádzanie nie je objektívne odôvodnené (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2020, Centraal Israëlitisch Consistorie van België i., C-336/19, EU:C:2020:1031, bod 85 a citovanú judikatúru).
- 25 Porovnateľná povaha rozdielných situácií sa posudzuje so zreteľom na všetky prvky, ktoré tieto situácie charakterizujú. Tieto prvky treba určiť a posúdiť najmä vzhľadom na predmet a cieľ aktu Únie, ktorý vytvára predmetný rozdiel. Treba zohľadniť zásady a ciele oblasti, do ktorej patrí predmetný akt [rozsudok z 10. februára 2022, OE (Obvyklý pobyt jedného z manželov – Kritérium štátnej príslušnosti), C-522/20, EU:C:2022:87, bod 20 a citovaná judikatúra].
- 26 Súdny dvor ďalej v súvislosti so súdnym preskúmaním dodržiavania zásady rovnosti zaobchádzania normotvorcom Únie rozhodol, že normotvorca Únie má v rámci výkonu právomocí, ktorými disponuje, širokú mieru voľnej úvahy, pokiaľ zasahuje do oblasti zahŕňajúcej rozhodnutia politickej, ekonomickej a sociálnej povahy a pokiaľ má vykonať komplexné posúdenia a hodnotenia. Zákonnosť takéhoto opatrenia tak môže ovplyvniť len zjavná neprimeranosť

opatrenia prijatého v tejto oblasti vo vzťahu k cieľu, ktorý príslušné inštitúcie chcú sledovať [rozsudok z 10. februára 2022, OE (Obvyklý pobyt jedného z manželov – Kritérium štátnej príslušnosti), C-522/20, EU:C:2022:87, bod 21 a citovaná judikatúra].

- 27 V prejednávanej veci z článku 2 ods. 1 a 2 zmenenej smernice 2011/16 v podstate vyplýva, že povinnosť oznamovania stanovená v článku 8ab ods. 1, 6 a 7 tejto smernice sa uplatňuje na všetky druhy daní, ktoré vyberá členský štát a nižší územný či správny celok členského štátu, ale neuplatňuje sa na DPH a clá, ani na spotrebné dane, na ktoré sa vzťahujú iné právne predpisy Únie o administratívnej spolupráci medzi členskými štátmi.
- 28 Treba pripomenúť, že táto povinnosť patrí do rámca realizácie medzinárodnej daňovej spolupráce v oblasti boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu, ktorá sa konkretizuje výmenou informácií medzi členskými štátmi. Cieľom uvedenej povinnosti je prispieť k boju proti tomuto agresívnemu daňovému plánovaniu a predchádzať riziku daňových únikov a daňových podvodov (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, body 43 a 44, ako aj citovaná judikatúra).
- 29 Z uvedeného vyplýva, že referenčným kritériom, podľa ktorého sa má v prejednávanej veci posudzovať existencia prípadného porušenia zásady rovnosti zaobchádzania, keďže zmenená smernica 2011/16 neobmedzuje povinnosť oznamovania týkajúcu sa cezhraničných opatrení len na dane z príjmov právnických osôb, ale stanovuje, že sa uplatňuje na všetky dane s výnimkou DPH, ciel a spotrebných daní, je kritérium rizika agresívneho daňového plánovania, daňových únikov ako aj daňových podvodov.
- 30 Nič v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, však neumožňuje dospieť k záveru, že praktiky agresívneho daňového plánovania možno vykonávať len v oblasti dane z príjmov právnických osôb, s výnimkou oblasti iných priamych daní, ako je napríklad daň z príjmov fyzických osôb, a oblasti nepriamych daní, ktoré na rozdiel od DPH, ciel a spotrebných daní, ktoré sú vylúčené z pôsobnosti zmenenej smernice 2011/16, nie sú, podobne ako tieto tri druhy nepriamych daní, predmetom osobitných právnych úprav Únie, v kontexte ktorých možno prípadne konkrétnejšie zabezpečiť cieľ boja proti takýmto praktikám.
- 31 V tejto súvislosti, ako uviedol generálny advokát v bode 35 svojich návrhov, hoci posúdenie vplyvu Komisie z 21. júna 2017 [SWD(2017)236 final], ktoré je pripojené k návrhu na zmenu smernice 2011/16 (ďalej len „posúdenie vplyvu“), priznáva väčší význam priamym daniam, v toto posúdení sa napriek tomu uvádza, že agresívnemu daňovému plánovaniu môže podliehať akýkoľvek druh dane alebo cla. Okolnosť, že v tomto posúdení sa predpokladá, že boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu v oblasti DPH by sa mohol lepšie uskutočňovať v rámci smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), čo sa odráža v skutočnosti, že táto posledná uvedená daň nepatrí do pôsobnosti *ratione materiae* zmenenej smernice 2011/16, neznamená, že v boji proti agresívnemu daňovému plánovaniu by sa v prípade iných nepriamych daní nemohla užitočne využiť povinnosť oznamovania.
- 32 Okrem toho, ako uviedol generálny advokát v bode 28 svojich návrhov, projekt OCDE/G20 týkajúci sa narúšania základu dane a presunu ziskov, ktorým sa, ako vyplýva z odôvodnenia 4 smernice 2018/822, inšpiroval normotvorca Únie, tiež potvrdzuje, že taký režim oznamovania, aký zaviedla táto smernica, mohol zahŕňať čo najväčší súbor druhov daní.

- 33 Za týchto podmienok sa zdá, že rôzne druhy daní podliehajúcich povinnosti oznamovania, ako je stanovená v zmenenej smernici 2011/16, patria do porovnateľných situácií vzhľadom na ciele sledované touto smernicou v oblasti boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu a predchádzania riziku daňových únikov a daňových podvodov na vnútornom trhu a že takéto podliehanie tejto povinnosti oznamovania v oblasti, v ktorej normotvorca Únie disponuje širokou mierou voľnej úvahy pri výkone právomocí, ktoré sú mu zverené, nie je zjavne neprimerané vo vzťahu k uvedeným cieľom.
- 34 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba dospieť k záveru, že preskúmanie aspektu, ktorého sa týka prvá otázka, neodhalilo nijakú skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť zmenenej smernice 2011/16 z hľadiska zásad rovnosti zaobchádzania a zákazu diskriminácie, ako aj článkov 20 a 21 Charty.

O druhej a tretej otázke

- 35 Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby preskúmal platnosť zmenenej smernice 2011/16 z hľadiska zásady právnej istoty, zásady zákonnosti trestov zakotvanej v článku 49 ods. 1 Charty a práva na rešpektovanie súkromného života zaručeného v článku 7 Charty, keďže pojem „opatrenie“, a teda aj pojmy „cezhraničné opatrenie“, „opatrenie určené pre trh“ a „individualizované opatrenie“, „sprostredkovateľ“, „účastník“, „prídružený podnik“, ako aj prídavné meno „cezhraničný“, rôzne „charakteristické znaky“, „test hlavného účelu“, a napokon začiatok plynutia lehoty v trvaní 30 dní stanovenej na splnenie povinnosti oznamovania, ktorú táto smernica používa a stanovuje na určenie pôsobnosti a rozsahu tejto povinnosti, nie sú dostatočne jasné a presné.
- 36 Zásada právnej istoty na jednej strane vyžaduje, aby boli právne pravidlá jasné a presné, a na druhej strane, aby ich uplatnenie bolo pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné, najmä ak môžu mať nepriaznivé dôsledky. Uvedená zásada si konkrétne vyžaduje, aby právna úprava dotknutým osobám umožnila s istotou poznať rozsah povinností, ktoré im táto úprava stanovuje, pričom musia mať možnosť jednoznačne poznať svoje práva a povinnosti a podľa toho konať (rozsudok zo 16. februára 2022, Maďarsko/Parlament a Rada, C-156/21, EU:C:2022:97, bod 223, ako aj citovaná judikatúra).
- 37 Tieto požiadavky však nemožno chápať v tom zmysle, že bránia tomu, aby normotvorca Únie v norme, ktorú prijíma, použil abstraktný právny pojem, ani v tom zmysle, že v takej abstraktnej norme musia byť spomenuté konkrétne prípady, v ktorých sa môže uplatniť, lebo normotvorca nedokáže vopred určiť všetky také prípady (rozsudok zo 16. februára 2022, Maďarsko/Parlament a Rada, C-156/21, EU:C:2022:97, bod 224, ako aj citovaná judikatúra).
- 38 Pokiaľ ide o zásadu zákonnosti trestov, treba uviesť, že hoci samotná zmenená smernica 2011/16 nestanovuje žiadnu sankciu za porušenie povinnosti oznamovania, článok 25a tejto smernice v tejto súvislosti stanovuje, že členské štáty musia určiť účinné, primerané a odrádzajúce sankcie, a to sankcie, ktoré môžu mať trestnoprávnu povahu, pričom vnútroštátny súd okrem toho uvádza, že je to tak, pokiaľ ide o sankcie stanovené belgickým právom. V tomto rozsahu prípadný nedostatok jasnosti alebo presnosti pojmov a lehôt, ktorých sa týkajú druhá a tretia otázka, teda pojmov a lehôt, ktoré určujú konanie, ktorého dodržiavanie sa vyžaduje od dotknutých osôb podliehajúcich súdnej právomoci, pretože v opačnom prípade by im takéto sankcie boli uložené, môže byť v rozpore so zásadou zákonnosti trestov.

- 39 Uvedená zásada zakotvená v článku 49 ods. 1 Charty, ktorá je osobitným vyjadrením všeobecnej zásady právnej istoty, totiž najmä vyžaduje, aby zákon jasne vymedzoval porušenia a tresty za ne [rozsudok z 8. marca 2022, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld* (Priamy účinok), C-205/20, EU:C:2022:168, bod 47 a citovaná judikatúra].
- 40 Zákonnosť trestov je dodržaná, pokiaľ osoba podliehajúca súdnej právomoci môže zo znenia príslušného ustanovenia, a prípadne za pomoci výkladu tohto ustanovenia zo strany súdov vedieť, aké konania alebo opomenutia zakladajú jej trestnú zodpovednosť (rozsudok z 5. decembra 2017, *M.A.S. a M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, bod 56, ako aj citovaná judikatúra).
- 41 Okrem toho treba pripomenúť, že zásada zákonnosti trestných činov a trestov je súčasťou ústavných tradícií spoločných pre členské štáty a bola zakotvená v rôznych medzinárodných zmluvách, najmä v článku 7 ods. 1 EDLP. Z vysvetlení týkajúcich sa Charty základných práv (Ú. v. EÚ C 303, 2007, s. 17) vyplýva, že v súlade s článkom 52 ods. 3 Charty právo zaručené v článku 49 tejto Charty má rovnaký zmysel a má rovnaký rozsah ako právo zaručené EDLP (rozsudok z 5. decembra 2017, *M.A.S. a M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, body 53 a 54).
- 42 V tejto súvislosti z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcej sa článku 7 EDLP vyplýva, že z dôvodu nevyhnutne všeobecnej povahy legislatívnych aktov nemôže byť ich znenie absolútne presné. Z toho vyplýva, že hoci použitie legislatívnej techniky spočívajúcej v prednostnom využití všeobecných kategórií pred taxatívnymi výpočtami často ponecháva šedé zóny pri hraničnom vymedzení definície, tieto pochybnosti, pokiaľ ide o hraničné prípady, samy osebe nestačia na to, aby sa určité ustanovenie stalo nezlučiteľným s článkom 7 uvedeného dohovoru, pokiaľ je také ustanovenie v prevažnej väčšine prípadov dostatočne jasné (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok ESLP, 15. novembra 1996, *Cantoni v. Francúzsko*, CE:ECHR:1996:1115JUD001786291, body 31 a 32).
- 43 Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že zásada určitosti uplatniteľného práva sa nemôže vykladať tak, že vylučuje postupné objasňovanie pravidiel trestnej zodpovednosti prostredníctvom súdnych výkladov pod podmienkou, že výsledok je primerane predvídateľný (rozsudok z 28. marca 2017, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236 bod 167 a citovaná judikatúra).
- 44 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosť, že právna úprava odkazuje na široké pojmy, ktoré je potrebné postupne objasniť, v zásade nebráni tomu, aby sa táto právna úprava považovala za úpravu, ktorá stanovuje jasné a presné pravidlá umožňujúce osobe podliehajúcej súdnej právomoci predvídať, ktoré konania alebo opomenutia môžu byť predmetom sankcií trestnej povahy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. mája 2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, bod 42). V tejto súvislosti je dôležité vedieť, či zdanie nejednoznačnosti alebo neurčitosti týchto pojmov možno odstrániť použitím bežných metód výkladu práva. Okrem toho, ak uvedené pojmy zodpovedajú pojmom použitým v príslušných medzinárodných dohodách a praxi, tieto dohody a prax môžu súdu poverenému týmto výkladom poskytnúť ďalšie usmernenia [pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. novembra 2021, *État luxembourgeois* (Informácia o skupine platiteľov dane), C-437/19, EU:C:2021:953, body 69 až 71].
- 45 Okrem toho Súdny dvor zdôraznil, že rozsah požadovanej predvídateľnosti závisí v značnej miere od obsahu dotknutého predpisu, oblasti, na ktorú sa vzťahuje, ako aj od počtu a povahy osôb, ktorým je určený. Predvídateľnosť zákona nebráni tomu, aby bola dotknutá osoba nútená požiadať o odborné právne poradenstvo s cieľom posúdiť spôsobom primeraným okolnostiam prípadu dôsledky, ktoré môžu vyplývať z daného aktu. Ide najmä o odborníkov zvyknutých na povinnosť

vynakladať veľkú obozretnosť pri výkone svojej profesie. Je tiež možné od nich očakávať, že s osobitnou obozretnosťou posúdia riziká, ktoré táto profesia zahŕňa (rozsudok z 5. mája 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, bod 43 a citovaná judikatúra).

- 46 Pojmy uvedené v druhej otázke treba preskúmať vo svetle predchádzajúcich úvah.
- 47 V prvom rade, pokiaľ ide o pojem „opatrenie“, tento pojem nie je predmetom osobitnej definície v článku 3 zmenenej smernice 2011/16 s názvom „Vymedzenie pojmov“. Tento pojem sa v tejto smernici používa buď samostatne, alebo v spojení s inými pojmami, ktoré vytvárajú výrazy „cezhraničné opatrenie“, „cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu“, „opatrenie určené pre trh“ a „individualizované opatrenie“. Pojem „opatrenie“ sa používa aj v prílohe IV v takých slovných spojeniach, ako sú opatrenie, „ktorého účinkom sa príjem mení na kapitál, dary alebo iné kategórie výnosu, ktoré sú zdanené nižšou sadzbou alebo sú od dane oslobodené“, opatrenie, „ktoré zahŕňa kruhové transakcie...“, alebo tiež v časti vety „v prípade ktorého má sprostredkovateľ nárok na odmenu... za opatrenie, a táto odmena je určená... podľa výšky daňového zvýhodnenia plynúceho z daného opatrenia“. Napokon sa v článku 3 bode 18 uvedenej smernice uvádza, že pojem „opatrenie“ zahŕňa aj sériu opatrení a že opatrenie môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti.
- 48 Okrem toho sa v odôvodnení 2 smernice 2018/822 stanovuje, že „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“, a uvádza, že „takéto štruktúry zvyčajne pozostávajú z opatrení, ktoré sa vytvorili naprieč rôznymi jurisdikciami, pričom presúvajú zdaniteľné zisky do priaznivejších daňových režimov alebo sa ich účinkom znižuje celkový daňový výmer daňovníka“.
- 49 Z vyššie uvedeného vyplýva, že pojem „opatrenie“ treba chápať v jeho bežnom význame ako mechanizmus, operáciu, štruktúru a usporiadanie, ktorých cieľom je uskutočnenie daňového plánovania v kontexte zmenenej smernice 2011/16. Vzhľadom na veľkú rozmanitosť a sofistikovanosť možných štruktúr daňového plánovania, ako sa zdôrazňuje v odôvodnení 2 smernice 2018/822, nemožno vylúčiť, ako sa v podstate uvádza v článku 3 bode 18 na konci zmenenej smernice 2011/16, že samotné opatrenie by mohlo pozostávať z viacerých opatrení. Tak to môže byť v prípade opatrenia, ktoré zahŕňa koordinované zavedenie rôznych právnych a daňových mechanizmov, ktoré nie sú len krokmi alebo časťami tohto opatrenia, a to najmä v rôznych členských štátoch alebo podľa rozvrhnutého harmonogramu, ale ktoré už jednotlivo a oddelene od seba sledujú realizáciu daňového plánovania a ktoré vo vzájomnej kombinácii sledujú realizáciu celkového daňového plánovania.
- 50 Treba dodať, že zohľadnenie praktík daňového plánovania prostredníctvom všeobecného pojmu „opatrenie“ je ustáleným spôsobom postupu, ako sa to odráža najmä vo vzorových pravidlách povinného zverejňovania na riešenie opatrení na vyhýbanie sa spoločnému štandardu oznamovania (NCD) a neprehľadných štruktúr v daňových rajoch OECD (2018) (ďalej len „vzorové pravidlá OECD“), ktoré boli vypracované na základe osvedčených postupov odporúčaných v správe k akcii 12 projektu BEPS a na ktoré sa normotvorca Únie odvoláva v odôvodnení 4 na konci smernice 2018/822. V bode 23 komentárov k vzorovým pravidlám OECD sa uvádza, že pojem „opatrenie“ je neoddeliteľnou súčasťou definície „opatrenia na vyhýbanie sa spoločnému štandardu oznamovania (NCD)“ a že táto definícia má byť dostatočne široká a pevná, aby zahŕňala všetky opatrenia, plány alebo schémy, ako aj všetky etapy a transakcie, ktoré sú jeho súčasťou alebo prostredníctvom ktorých nadobúda účinnosť.

- 51 OBFG sa domnieva, že vzhľadom na to, že povinnosť oznamovania sa vzťahuje na každé „opatrenie podliehajúce oznamovaniu“, okolnosť, že takéto opatrenie môže byť zložené zo série opatrení, môže vyvolať neistotu, pokiaľ ide o rozsah konkrétnych povinností oznamovania, ktoré treba splniť.
- 52 V tejto súvislosti z článku 8ab zmenenej smernice 2011/16 vyplýva, že predmetná povinnosť sa v zásade vzťahuje na každé „cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu“, t. j. v súlade s článkom 3 bodom 19 uvedenej smernice každé cezhraničné opatrenie, ktoré má aspoň jeden z charakteristických znakov uvedených v prílohe IV, ktoré naznačujú potenciálne riziko vyhýbania sa daňovým povinnostiam podľa článku 3 bodu 20 tej istej smernice. V tomto kontexte sa uvedená povinnosť oznamovania uplatňuje na každé z týchto opatrení len vtedy a len do tej miery, pokiaľ samotné opatrenie pozostáva z mechanizmov, ktoré nie sú len jeho krokmi alebo časťami, ale ktoré už jednotlivo a oddelene od seba sledujú realizáciu daňového plánovania a ktoré už predstavujú „cezhraničné opatrenia podliehajúce oznamovaniu“, t. j. opatrenia, ktoré každé jednotlivo a samostatne zahŕňajú „potenciálne riziko vyhýbania sa daňovým povinnostiam“, okrem toho, že sa v určitom momente uplatňuje ako celok na opatrenie, tvorené jednotlivými opatreniami. Naopak, ak sa „opatrenie podliehajúce oznamovaniu“ skladá z mechanizmov, ktoré nezodpovedajú týmto charakteristickým znakom, rovnaká povinnosť existuje len vo vzťahu k tomuto opatreniu, a vzniká až v deň, keď toto opatrenie spĺňa jednu z časových podmienok stanovených v článku 8ab ods. 1 zmenenej smernice 2011/16.
- 53 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy a s prihliadnutím na judikatúru pripomenutú v bodoch 36 až 45 tohto rozsudku treba konštatovať, že pojem „opatrenie“ sa zdá byť dostatočne jasný a presný vzhľadom na požiadavky vyplývajúce zo zásad právnej istoty a zákonnosti trestov.
- 54 V druhom rade, pokiaľ ide o pojmy „cezhraničné opatrenie“, „opatrenie určené pre trh“ a „individualizované opatrenie“, sú vymedzené v článku 3 bodoch 18, 24 a 25 zmenenej smernice 2011/16.
- 55 Kvalifikácia „cezhraničného opatrenia“ je v podstate vymedzená v článku 3 bode 18 zmenenej smernice 2011/16 z hľadiska rezidencie na daňové účely účastníka alebo účastníkov v rámci takéhoto opatrenia, miesta výkonu činnosti tohto účastníka alebo týchto účastníkov, alebo aj z hľadiska vplyvu, ktorý môže mať uvedené opatrenie na automatickú výmenu informácií alebo na identifikáciu skutočných vlastníkov toho istého opatrenia.
- 56 Pokiaľ ide po prvé o pojmy „rezidencia na daňové účely“ a „miesto výkonu činnosti“, treba konštatovať, že ich pochopenie nie je obzvlášť ťažké.
- 57 Pokiaľ ide po druhé o pojem „účastník v rámci daného opatrenia“, aj keď nie je osobitne definovaný v zmenenej smernici 2011/16, je však ľahko chápaný tak, že zahŕňa „príslušného daňovníka“ uvedeného v článku 3 bode 22 uvedenej smernice a *a priori* sa nevzťahuje na „sprostredkovateľa“ v zmysle článku 3 bodu 21 tej istej smernice, avšak bez toho, aby bola dotknutá možnosť, že tento sprostredkovateľ sa okrem uskutočňovania transakcií uvedených v tomto bode 21 aktívne zúčastňuje na opatrení ako príslušný daňovník.
- 58 Pokiaľ ide po tretie o posúdenie „vplyvu na automatickú výmenu informácií alebo identifikáciu skutočného vlastníctva“, ktoré môže mať opatrenie, toto posúdenie je dostatočne vysvetlené v prílohe IV, keďže kategória D tejto prílohy sa týka osobitných charakteristických znakov týkajúcich sa automatickej výmeny informácií a skutočného vlastníctva. Táto kategória D obsahuje vo svojich odsekoch 1 a 2 zoznamy rôznych spôsobov organizácie alebo prevádzky,

podľa ktorých môže mať opatrenie za následok porušenie povinnosti oznamovania, alebo dokonca zakrytie totožnosti skutočných užívateľov výhod týchto spôsobov organizácie alebo prevádzky prostredníctvom netransparentných reťazcov vlastníctva.

- 59 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že pojem „cezhraničné opatrenie“ sa vo svojich rôznych aspektoch javí pri skúmaní ustanovení zmenenej smernice 2011/16 a s prihliadnutím na judikatúru uvedenú v bodoch 36 až 45 tohto rozsudku ako dostatočne jasný a presný vzhľadom na požiadavky vyplývajúce zo zásad právnej istoty a zákonnosti trestov.
- 60 To isté platí pre pojmy – ktoré sa navzájom vylučujú – „opatrenie určené pre trh“ a „individualizované opatrenie“, pričom prvý z týchto pojmov zodpovedá cezhraničnému opatreniu, ktoré je navrhnuté, prešlo fázou ponúkania na trhu alebo je pripravené či sprístupnené na implementáciu, bez toho, aby bolo potrebné jeho podstatné prispôsobenie, zatiaľ čo druhý pojem je definovaný ako každé cezhraničné opatrenie, ktoré nie je opatrením určeným pre trh. Pokiaľ totiž ide konkrétne o výraz „podstatné“, treba uviesť, že je objasnený charakteristickým znakom uvedeným v časti A.3 prílohy IV, z ktorej v podstate vyplýva, že opatrenie, ktoré nie je potrebné podstatne prispôbiť na implementáciu, je opatrením, ktoré obsahuje podstatne štandardizovanú dokumentáciu a/alebo štruktúru a je k dispozícii viac ako jednému príslušnému daňovníkovi.
- 61 V treťom rade pojem „sprostredkovateľ“ je definovaný v článku 3 bode 21 zmenenej smernice 2011/16 tak, že podľa prvého odseku tohto ustanovenia je ním „každá osoba, ktorá navrhuje cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu, ponúka ho na trhu, organizuje ho alebo sprístupňuje na implementáciu, alebo ktorá riadi implementáciu takéhoto opatrenia“, ale podľa druhého odseku uvedeného ustanovenia 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“.
- 62 To isté ustanovenie dodáva, že na to, aby osoba bola sprostredkovateľom, musí spĺňať aspoň jednu zo štyroch nasledujúcich dodatočných podmienok týkajúcich sa existencie väzby s územím členských štátov, a to byť rezidentom na daňové účely v niektorom členskom štáte, mať v členskom štáte stálu prevádzkareň, prostredníctvom ktorej sa poskytujú služby v súvislosti s daným opatrením, byť zriadená podľa právnych predpisov členského štátu alebo sa riadiť právnymi predpismi členského štátu alebo byť zaregistrovaná v profesijnom združení pre právne, daňové alebo poradenské služby v niektorom členskom štáte.
- 63 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že pochybnosti vnútroštátneho súdu sa týkajú najmä pojmu „sprostredkovateľ“ v rozsahu, v akom článok 3 bod 21 druhý odsek zmenenej smernice 2011/16 zahŕňa osoby, ktoré sú v podstate len pomocnými sprostredkovateľmi, resp. podľa vzorových pravidiel OECD aj „poskytovateľmi služieb“, keďže sa zaväzujú poskytovať len „pomoc, podporu alebo poradenstvo“ (ďalej len „pomocní sprostredkovatelia“), na rozdiel od osôb uvedených v článku 3 bode 21 prvom odseku tejto smernice, ktoré navrhujú, ponúkajú na trhu alebo organizujú cezhraničné opatrenie alebo ho sprístupňujú na implementáciu, alebo ktoré riadia implementáciu takéhoto opatrenia (ďalej len „hlavní sprostredkovatelia“) a ktoré sa v tých istých vzorových pravidlách označujú ako „organizátori“ opatrenia.

- 64 V tomto kontexte však treba konštatovať, že článok 3 bod 21 druhý odsek zmenenej smernice 2011/16 svojím obsahom pripomenutým v bode 61 tohto rozsudku ponecháva označenie, ktoré vzhľadom na judikatúru citovanú v bodoch 36 až 45 tohto rozsudku nie je dostatočne presné na to, aby umožnilo dotknutým subjektom identifikovať sa ako subjekty, ktoré patria, resp. nepatria do kategórie osôb podliehajúcich povinnosti oznamovania. Tak je to najmä v prípade pojmu osoba, ktorá sa „[zaviazala] priamo alebo prostredníctvom iných osôb poskytovať pomoc, podporu alebo poradenstvo“, ktorý je kľúčový pre takúto identifikáciu.
- 65 Vo štvrtom rade pojem „pridružený podnik“ je definovaný v článku 3 bode 23 zmenenej smernice 2011/16, ktorý stanovuje, že na účely článku 8ab tejto smernice je takýmto podnikom osoba, ktorá je jedným zo spôsobov, ktoré tento článok 3 bod 23 uvádza, prepojená s inou osobou, ak sa určitým spôsobom a za určitých podmienok zúčastňuje na riadení tejto inej osoby, jej kontrole, kapitále alebo ziskoch. Toto ustanovenie tiež okrem iného stanovuje, že ak sa na riadení, kontrole, kapitále alebo zisku inej osoby alebo viacerých iných osôb zúčastňujú spoločne viaceré osoby, takto zúčastnené osoby sa považujú za pridružené podniky. Toto ustanovenie uvádza aj postupy zohľadňovania nepriamej účasti a spresňuje, že manžel/manželka a jeho/jej priami predkovia alebo potomkovia sa považujú za jednu osobu.
- 66 Vzhľadom na judikatúru pripomenutú v bodoch 36 až 45 tohto rozsudku takéto ustanovenie, hoci je formulované široko, zjavne spĺňa požiadavky jasnosti a presnosti vyplývajúce zo zásad právnej istoty a zákonnosti trestov. V tejto súvislosti treba uviesť, že poznámky, ktoré OBFG uviedla vo svojich pripomienkach k tejto definícii, sa netýkajú ani prípadného nedostatku jasnosti toho istého ustanovenia, ani jeho rozsahu.
- 67 V piatom rade, pokiaľ ide o charakteristické znaky uvedené v prílohe IV k zmenenej smernici 2011/16, v odôvodnení 9 smernice 2018/822 sa v podstate uvádza, že vzhľadom na skutočnosť, že agresívne daňové plánovanie je zložité a neustále sa prispôbuje v reakcii na defenzívne protiopatrenia daňových orgánov, je efektívnejšie snažiť sa zachytiť opatrenia potenciálne agresívneho daňového plánovania prostredníctvom zostavenia zoznamu aspektov a prvkov, ktoré predstavujú „charakteristické znaky“ týchto opatrení, namiesto vymedzenia pojmu agresívne daňové plánovanie.
- 68 V článku 3 bode 20 zmenenej smernice 2011/16 je charakteristický znak vymedzený ako „vlastnosť alebo aspekt/prvok cezhraničného opatrenia, ktorý predstavuje indikáciu možného rizika vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ako sa uvádza v prílohe IV“.
- 69 Charakteristické znaky definované v uvedenej prílohe sa delia na rôzne kategórie, a to na „všeobecné charakteristické znaky prepojené s testom hlavného účelu“, ktoré sú zaradené do kategórie A, a na „osobitné“ charakteristické znaky, pričom prvé z nich sú prepojené „s testom hlavného účelu“ a sú zaradené do kategórie B, druhé z nich súvisia s „cezhraničnými transakciami“ a sú zaradené do kategórie C, tretie z nich sa týkajú „automatickej výmeny informácií a skutočného vlastníctva“ a sú zaradené do kategórie D a štvrté z nich sa týkajú „transferového oceňovania“ a sú zaradené do kategórie E.
- 70 Zatiaľ čo prítomnosť niektorých charakteristických znakov v cezhraničnom opatrení postačuje na preukázanie toho, že toto opatrenie predstavuje potenciálne riziko vyhýbania sa daňovým povinnostiam, iné charakteristické znaky v kategóriách A a B, ako aj v kategórii C ods. 1 písm. b) bode i) a kategórii C ods. 1 písm. c) a d) sa môžu zohľadniť len vtedy, ak spĺňajú „test hlavného účelu“ stanovený v časti I prílohy IV. Tento posledný uvedený charakteristický znak vyhovuje

uvedenému testu, ak je „možné stanoviť, že hlavným alebo jedným z hlavných účelov, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti môže daná osoba ako výsledok opatrenia odôvodnene očakávať, je získanie daňového zvýhodnenia“.

- 71 Treba však konštatovať, že charakteristické znaky takto definované v prílohe IV sa vzťahujú na špecifické a konkrétne charakteristiky daňových opatrení, ktoré sprostredkovatelia v zmysle zmenenej smernice, ktorí sú vo všeobecnosti špecialisti v oblasti daní, alebo v prípade neexistencie sprostredkovateľa daňovníci, ktorí sami navrhujú cezhraničné opatrenia daňového plánovania, sú schopní identifikovať bez neprimeraných ťažkostí.
- 72 Okrem toho definície charakteristických znakov uvedené v prílohe IV možno spojiť s podrobnými analýzami uvedenými v správe k akcii 12 projektu BEPS, ako aj v posúdení vplyvu.
- 73 Okrem toho, ako uviedol generálny advokát v bode 88 svojich návrhov, hoci je pravda, že počet aj rozsah charakteristických znakov znamená, že sa vzťahujú na heterogénnu skupinu opatrení, táto skutočnosť nespôsobuje, že uplatnenie povinnosti oznamovania je pre osoby podliehajúce tejto povinnosti nepredvídateľné.
- 74 Pokiaľ ide o tvrdenie OBFG, podľa ktorého test hlavného účelu predstavuje subjektívne kritérium, treba uviesť, že tento test odkazuje na účel, ktorý „so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti môže daná osoba ako výsledok [tohto] opatrenia odôvodnene očakávať“. Zdá sa, že pre sprostredkovateľa, a v prípade neexistencie sprostredkovateľa, ktorý podlieha povinnosti oznamovania, pre príslušného daňovníka nie je obzvlášť ťažké rozhodnúť, či hlavný účel alebo jeden z hlavných účelov, ktoré možno odôvodnene očakávať od opatrenia, ktoré navrhujú a/alebo používajú, má daňovú povahu. V tejto súvislosti sa v správe k akcii 12 projektu BEPS uvádza, že test hlavného daňového účelu porovnáva výšku očakávaného daňového zvýhodnenia so všetkými ostatnými výhodami, ktoré môžu vyplývať z opatrenia, a má záujem vychádzať z objektívneho posúdenia daňových výhod.
- 75 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy a s prihliadnutím na judikatúru pripomenutú v bodoch 36 až 45 tohto rozsudku treba konštatovať, že charakteristické znaky definované v prílohe IV sa zdajú byť dostatočne jasné a presné vzhľadom na požiadavky vyplývajúce zo zásad právnej istoty a zákonnosti trestov.
- 76 V šiestom rade článok 8ab ods. 1 prvý pododsek zmenenej smernice 2011/16 stanovuje začiatok lehoty 30 dní poskytnutej sprostredkovateľom na splnenie povinnosti oznamovania odo dňa nasledujúceho po dni, keď sa cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu sprístupní na implementáciu, alebo odo dňa nasledujúceho po dni, keď je uvedené opatrenie pripravené na implementáciu, alebo odo dňa, keď sa uskutočnil prvý krok v implementácii toho istého opatrenia, podľa toho, čo nastane skôr.
- 77 Článok 8ab ods. 1 druhý pododsek tejto smernice okrem toho stanovuje, že „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 poskytnú priamo alebo prostredníctvom iných osôb pomoc, podporu alebo poradenstvo“.
- 78 Nakoniec, ak je povinnosť oznamovania uložená príslušnému daňovníkovi v prípade, že neexistuje sprostredkovateľ, ktorý by podliehal tejto povinnosti, článok 8ab ods. 7 uvedenej smernice stanovuje v podstate a za podobných podmienok, aké sa používajú v prípade hlavných sprostredkovateľov, že lehota 30 dní začína plynúť odo dňa nasledujúceho po dni, keď sa

opatrenie sprístupní tomuto daňovníkovi na implementáciu alebo je pripravené na implementáciu zo strany tohto daňovníka, alebo keď sa vo vzťahu k uvedenému daňovníkovi uskutočnil prvý krok vo vykonávaní takého opatrenia, a to podľa toho, čo nastane skôr.

- 79 Logika zmenenej smernice 2011/16 a logika povinnosti oznamovania, ktorú táto zmenená smernica ukladá, si vyžadujú stanoviť okamih, kedy vzniká táto povinnosť. Ako vyplýva z ustanovení uvedených v bodoch 76 až 78 tohto rozsudku, implementácia opatrenia podliehajúceho oznamovaniu, alebo poskytovanie pomoci, podpory alebo poradenstva, predstavujú udalosti, ktoré v tejto súvislosti zvolil normotvorca Únie.
- 80 Po prvé, pokiaľ ide o pojem „implementácia cezhraničného opatrenia“, tento pojem označuje, ako uvádza generálny advokát v bode 107 svojich návrhov a ako sa tento pojem bežne používa, prechod od tohto opatrenia z fázy návrhu do fázy realizácie. Tento pojem nemožno považovať za nepresný alebo nejasný pre sprostredkovateľa alebo sprostredkovateľov uvedených v článku 3 bode 21 prvom odseku zmenenej smernice 2011/16, a v prípade neexistencie sprostredkovateľa pre príslušného daňovníka. Títo sprostredkovatelia, a v prípade neexistencie sprostredkovateľa príslušný daňovník, totiž poznajú predmetné opatrenie, a teda sú schopní presne určiť okamih, kedy sa takýto prechod uskutoční.
- 81 Po druhé, pokiaľ ide o odkaz na poskytovanie pomoci, podpory alebo poradenstva, ktorý sa uplatňuje na sprostredkovateľov uvedených v článku 8ab ods. 1 druhom pododseku zmenenej smernice 2011/16, ktorí sú sprostredkovateľmi uvedenými v článku 3 bode 21 druhom odseku tejto smernice, treba uviesť, že toto poskytovanie sa môže rozložiť na určité obdobie.
- 82 Vzhľadom na to tento článok 8ab ods. 1 druhý pododsek nespresňuje, či lehota na oznamovanie, ktorú majú títo sprostredkovatelia, začína plynúť odo dňa nasledujúceho po prvom alebo poslednom dni obdobia, počas ktorého sú poskytované pomoc, podpora alebo poradenstvo.
- 83 Okrem toho treba zdôrazniť, že povinnosť oznamovania, ktorú majú uvedení sprostredkovatelia v zmysle článku 3 bodu 21 druhého odseku uvedenej smernice, môže logicky existovať až od okamihu, keď dotknutá osoba 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, a že je teda „sprostredkovateľom“, na ktorého sa vzťahuje povinnosť oznamovania. Tento okamih môže prípadne a v závislosti od informácií, ktoré má táto osoba k dispozícii o presnej povahe dotknutého opatrenia, nastať až po začatí poskytovania pomoci, podpory alebo poradenstva touto osobou. Najmä vzhľadom na túto okolnosť článok 3 bod 21 druhý odsek tej istej smernice spresňuje, že uvedená 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.
- 84 Napokon treba konštatovať, ako uvádza generálny advokát v bode 109 svojich návrhov a ako vyplýva z odôvodnenia 7 smernice 2018/822, že by sa malo uprednostniť včasné predloženie informácií daňovej správe, t. j. pred implementáciou opatrenia. Ako však v podstate uvádza generálny advokát v bode 112 svojich návrhov, je potrebné, pokiaľ je to možné, obmedziť riziko splnenia povinností oznamovania v súvislosti s opatreniami, ktorých implementácia zostáva neistá, k čomu môže dôjsť najmä v prípade pomocných sprostredkovateľov, ktorí sú menej priamo zapojení ako hlavní sprostredkovatelia, a preto je menej pravdepodobné, že budú presne informovaní o stave realizácie dotknutého opatrenia.

- 85 Za týchto podmienok treba tak z použitia minulého času („podávali“) v článku 8ab ods. 1 druhom pododseku zmenenej smernice 2011/16, ako aj z pravidla uplatňovaného na hlavných sprostredkovateľov, podľa ktorého lehota na oznamovanie nezačína plynúť od začiatku ich zapojenia do koncepcie opatrenia, ale až v štádiu jeho implementácie, vyvodit', že lehota na oznamovanie môže začať pomocným sprostredkovateľom plynúť až odo dňa nasledujúceho po dni, keď ukončili svoju pomoc, podporu alebo poradenstvo, a najneskôr v deň stanovený v uvedenom článku 8ab ods. 1 prvom pododseku za predpokladu, že sú o tom informovaní. Treba dodať, že týmito úvahami nie je dotknutá možnosť týchto sprostredkovateľov zbaviť sa svojej povinnosti oznamovania, ak si to želajú, ešte predtým, ako začne plynúť lehota 30 dní stanovená na tento účel, teda najmä od začiatku ich poskytovania pomoci, podpory alebo poradenstva.
- 86 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy a s prihliadnutím na judikatúru pripomenutú v bodoch 36 až 45 tohto rozsudku treba konštatovať, že začiatok plynutia lehoty na oznamovanie je pre rôzne kategórie sprostredkovateľov uvedených v zmenenej smernici 2011/16, ako aj pre príslušného daňovníka, ak podlieha povinnosti oznamovania, určený dostatočne jasným a presným spôsobom vzhľadom na požiadavky vyplývajúce zo zásad právnej istoty a zákonnosti trestov.
- 87 Za týchto podmienok treba dospieť k záveru, že preskúmanie druhej a tretej otázky nespochybňuje platnosť zmenenej smernice 2011/16 vzhľadom na zásady právnej istoty a zákonnosti trestov.
- 88 Pokiaľ ide o dodržanie článku 7 Charty, druhá a tretia otázka sa v podstate týkajú toho, či nezávisle od otázky dodržiavania povinnosti zachovávať mlčanlivosť sú pojmy a lehoty uvedené v týchto otázkach dostatočne presné na to, aby samotný zásah do súkromného života sprostredkovateľa a príslušného daňovníka, ktorý vyplýva z povinnosti oznamovania, bol definovaný dostatočne presne s ohľadom na informácie, ktoré toto oznámenie musí obsahovať.
- 89 Keďže, ako uvádza generálny advokát v bode 123 svojich návrhov, článok 7 Charty neukladá nijakú prísnejšiu povinnosť ako jej článok 49, pokiaľ ide o požiadavku jasnosti alebo presnosti použitých pojmov a stanovených lehôt, treba konštatovať, že zásah do súkromného života sprostredkovateľa a príslušného daňovníka, ktorý vyplýva z povinnosti oznamovania, je sám osebe definovaný dostatočne presne s ohľadom na informácie, ktoré toto oznámenie musí obsahovať. Táto úvaha však nemá vplyv na preskúmanie otázky, či uvedený zásah nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu cieľov všeobecného záujmu sledovaných zmenenou smernicou 2011/16, ktorá je predmetom piatej prejudiciálnej otázky.
- 90 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba dospieť k záveru, že preskúmanie aspektov, ktorých sa týka druhá a tretia prejudiciálna otázka, neodhalilo nijakú skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť zmenenej smernice 2011/16 z hľadiska zásady právnej istoty, zásady zákonnosti trestov zakotvenej v článku 49 ods. 1 Charty a práva na rešpektovanie súkromného života zaručeného v článku 7 Charty.

O štvrtej otázke

- 91 Štvrtá otázka sa týka povinnosti oznamovania, ako je stanovená v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16, a je podobná tej otázke, ktorá bola položená – pokiaľ ide o advokátov – vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i. (C-694/20, EU:C:2022:963). Táto otázka sa v prejednávanej veci týka sprostredkovateľov, ktorí nie sú advokátmi a na ktorých sa vzťahuje povinnosť zachovávať mlčanlivosť podľa vnútroštátneho práva.

Úvodné poznámky k pôsobnosti článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16

- 92 Pred preskúmaním tejto otázky treba rozhodnúť o pripomienkach Komisie, ktoré boli zopakované na pojednávaní a podľa ktorých možnosť členských štátov, ako je stanovená v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16, nahradiť povinnosť oznamovania povinnosťou informovania, nebola zavedená pre všetkých odborníkov podliehajúcich povinnosti zachovávať mlčanlivosť podľa vnútroštátnych predpisov, ale len pre tých z nich, ktorí sú porovnateľní s advokátmi v tom zmysle, že im vnútroštátne právo udeľuje oprávnenie zastupovať účastníkov konania na súde. Komisia dodala, že normotvorca Únie chcel vzhľadom na rôznorodosť vnútroštátnych právnych systémov ponechať určenie týchto odborníkov na posúdenie každému členskému štátu.
- 93 Rada Európskej únie vo svojich písomných pripomienkach a na pojednávaní tiež uviedla, že pokiaľ ide o povinnosť zachovávať mlčanlivosť, nie je odôvodnené priznať sprostredkovateľom, ktorí nie sú advokátmi, rovnakú ochranu ako advokátom. V tejto súvislosti predovšetkým v podstate tvrdí, že možnosť nahradenia povinností, ako je stanovená v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16, bola členským štátom poskytnutá len na účely dosiahnutia súladu s požiadavkami vyplývajúcimi z Charty a judikatúry ESĽP a Súdneho dvora.
- 94 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je na účely výkladu ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou [rozsudok z 20. októbra 2022, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Vyhostenie obete obchodovania s ľuďmi), C-66/21, EU:C:2022:809, bod 55 a citovaná judikatúra].
- 95 Pokiaľ ide o znenie článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16, treba konštatovať, že jazykové verzie tohto ustanovenia sa líšia. Verzia v anglickom jazyku používa výraz „legal professional privilege“, na ktorý treba hľadiť tak, že v kontexte práva Únie a v súlade s tvrdením Komisie odkazuje na profesijné tajomstvo advokáta a iných odborníkov, ktorí im môžu byť postavení na roveň v tom, že sú podľa platného vnútroštátneho práva oprávnení na právne zastupovanie klienta pred vnútroštátnymi súdmi. Dve jazykové verzie, a to maltská a rumunská, obsahujú doslovný preklad tohto anglického výrazu („privilegġ professjonali legali“ a „privilegiu profesional legal“). Verzia v gréckom jazyku výslovne odkazuje na „profesijné tajomstvo advokáta podľa vnútroštátneho práva“ („το δικηγορικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας“). Naproti tomu osemnásť ďalších jazykových verzií obsahuje výrazy, ktoré v podstate odkazujú na profesijné tajomstvo podľa vnútroštátneho práva, bez odkazu na profesijné tajomstvo advokáta. Tieto iné jazykové verzie sa teda môžu týkať povolání (akými sú daňový poradca, notár, audítor, účtovník, bankový pracovník), ktoré sú podľa vnútroštátneho práva viazané povinnosťou zachovávať mlčanlivosť, ale *a priori* im toto právo nepriznáva právomoc na zastupovanie v konaní pred súdom.
- 96 Pokiaľ ide o odôvodnenie 8 smernice 2018/822, ktoré sa týka vloženia článku 8ab ods. 5 do smernice 2011/16, obsahuje vo svojich dvadsiatich dvoch jazykových verziách rovnaké terminologické rozdiely, ako aj tieto ďalšie osobitosti. Verzia tohto odôvodnenia v gréckom jazyku odkazuje na profesijné tajomstvo vo všeobecnosti („το επαγγελματικό απόρρητο“), pričom už nespomína, ako to robí verzia v gréckom jazyku tohto článku 8ab ods. 5, profesijné tajomstvo advokáta. Verzia uvedeného odôvodnenia v dánskom jazyku naopak odkazuje na advokáta, keď stanovuje, že povinnosť oznamovania nemôže byť uložená v prípade „dôverného charakteru korešpondencie medzi advokátom a jeho klientom alebo podobnej zákonnej povinnosti stanovenej zákonom“ („på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt“), zatiaľ čo verzia uvedeného článku 8ab ods. 5 v dánskom jazyku advokátov neuvádza.

- 97 Z vyššie uvedeného vyplýva, že doslovný výklad článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 neumožňuje jasne a jednoznačne určiť rozsah možnosti priznanej členskými štátmi v súvislosti s povoleniami, ktorých sa to môže týkať, aby nahradili povinnosť oznamovania povinnosťou informovania.
- 98 Pokiaľ ide o kontext a ciele sledované zmenenou smernicou 2011/16, treba v prvom rade pripomenúť, ako vyplýva z odôvodnenia 2 smernice 2018/822, že jej cieľom je umožniť členským štátom účinne chrániť svoje vnútroštátne základy dane pred eróziou, ku ktorej dochádza z dôvodu zavedenia obzvlášť sofistikovaných štruktúr daňového plánovania daňovníkmi. Z tohto odôvodnenia tiež vyplýva, že s cieľom umožniť takúto účinnú ochranu je dôležité, aby členské štáty získavali ucelené a relevantné informácie o opatreniach potenciálne agresívneho daňového plánovania, aby mohli okamžite reagovať na škodlivé daňové praktiky a odstrániť existujúce medzery prostredníctvom právnych predpisov alebo tak, že vykonajú zodpovedajúce posúdenia rizika a daňové audity. Okrem toho, ako vyplýva z odôvodnení 4 a 8 tejto smernice, jej cieľom je tiež zabezpečiť riadne fungovanie vnútorného trhu bojom proti daňovým únikom a daňovým podvodom na tomto trhu. Na dosiahnutie každého z týchto cieľov normotvorca Únie považoval povinné poskytovanie informácií o opatreniach potenciálne agresívneho daňového plánovania prostredníctvom povinnosti sprostredkovateľov oznamovať informácie za nevyhnutné, ako to vyplýva z odôvodnení 6 až 8 uvedenej smernice.
- 99 Ako pritom v podstate poznamenal generálny advokát v bodoch 202 až 204 svojich návrhov, výklad článku 8ab zmenenej smernice 2011/16 v tom zmysle, že umožňuje členským štátom oslobodiť od povinnosti vykonať takéto oznámenie všetkých sprostredkovateľov, ako sú najmä daňoví poradcovia, notári, audítori, účtovníci alebo bankovní pracovníci, pokiaľ sú viazaní povinnosťou zachovávať mlčanlivosť podľa uplatniteľných právnych predpisov, by potenciálne mal za následok spochybnenie samotnej účinnosti mechanizmu oznamovania, ktorý zaviedol normotvorca Únie.
- 100 V druhom rade treba poznamenať, ako to uvádza aj Komisia a ako zdôrazňuje generálny advokát v bode 206 svojich návrhov, že zmenená smernica 2011/16, a konkrétnejšie povinnosť oznamovania a povinnosť informovania, ktoré táto smernica zavádza vo svojom článku 8ab, sú úzko inšpirované dokumentmi OECD, a najmä pravidlom 2.4 vzorových pravidiel OECD.
- 101 Toto pravidlo, nazvané „Okolnosti, za ktorých má [sprostredkovateľ] výnimku z povinnosti oznamovania“, stanovuje, že výnimka z povinnosti oznamovania, odôvodnená pravidlami profesijného tajomstva stanovenými vo vnútroštátnom práve, sa uplatní „len v rozsahu, v akom by zverejnenie odhalilo dôverné informácie, ktoré má advokát alebo iný poverený právny zástupca [„attorney, solicitor or other admitted legal representative“ vo verzii v anglickom jazyku] vo vzťahu ku klientovi, ako sa uvádza v komentároch k článku 26 Modelovej daňovej zmluvy OECD“.
- 102 V bode 80 časti III vzorových pravidiel OECD s názvom „Komentáre“ sa v rovnakom zmysle uvádza, že „pravidlá povinného oznamovania informácií nevyžadujú, aby advokát alebo iný poverený právny zástupca [„attorney, solicitor or other admitted legal representative“ vo verzii v anglickom jazyku] odhalil informácie chránené profesijným tajomstvom alebo inými rovnocennými profesijnými povinnosťami v oblasti dôvernosti“.
- 103 Pokiaľ ide o komentáre k článku 26 Modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a majetku, vypracovanú OECD, v bode 19.4 sa tiež odvolávajú na ochranu priznanú dôvernej komunikácii medzi klientom a „advokátom alebo iným povereným právnym zástupcom [„attorney, solicitor or other admitted legal representative“ vo verzii v anglickom jazyku]“.

- 104 Z vyššie uvedeného vyplýva, že práce, ktoré inšpirovali znenie zmenenej smernice 2011/16, pokiaľ ide o povinnosť informovania a povinnosť oznamovania, sa v podstate týkali ochrany profesijného tajomstva len advokáta a iných odborníkov, ktorí sú zo zákona oprávnení, podobne ako advokát, zastupovať klientov v konaní pred súdom.
- 105 V treťom rade treba konštatovať, že odkaz uvedený v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 na povinnosť zachovávať mlčanlivosť „podľa vnútroštátnych právnych predpisov“ možno vysvetliť skutočnosťou, že zatiaľ čo zvýšená ochrana týkajúca sa komunikácie medzi advokátom a jeho klientom je už zaručená na úrovni Únie na základe článkov 7 a 47 Charty, podrobnosti tejto ochrany, a predovšetkým podmienky a obmedzenia, za ktorých sa môžu ostatní odborníci viazaní profesijným tajomstvom v prípade potreby dovoľávať porovnateľnej ochrany, upravuje vnútroštátne právo. V tejto súvislosti zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že niektoré členské štáty rozširujú spôsobilosť na zastupovanie klientov v konaní pred súdom aj na iné povolania, ako je povolanie advokáta.
- 106 Hoci je teda odôvodnené, ako to stanovuje článok 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16, že členské štáty majú v tomto kontexte určitú mieru voľnej úvahy pri výkone svojej právomoci nahradiť povinnosť oznamovania povinnosťou informovania, aby mohli zohľadniť iné povolania, ako je povolanie advokáta, ktoré sú oprávnené na zastupovanie klientov v konaní pred súdom, nič to nemení na tom, že cieľom tejto miery voľnej úvahy nie je umožniť uvedeným členským štátom rozšíriť výhody tohto nahradenia povinností na profesie, ktoré takéto zastupovanie nevykonávajú.
- 107 Okrem toho treba dodať, že odlišný výklad článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 a možnosti členských štátov nahradiť povinnosť oznamovania povinnosťou informovania, by mohol viesť k nesúladam medzi členskými štátmi, keďže široký výkon tejto možnosti niektorými z nich vo vzťahu k profesiám, ktoré sú viazané povinnosťou zachovávať mlčanlivosť, ale ktoré nie sú oprávnené na zastupovanie klientov v konaní pred súdom, by mohol viesť k presunu činností potenciálne agresívneho daňového plánovania na územie týchto členských štátov, čím by sa narušila efektívnosť a jednotnosť boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnosťami a daňovým únikom na vnútornom trhu na úrovni Únie.
- 108 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy sa treba domnievať, že možnosť členských štátov nahradiť povinnosť oznamovania povinnosťou informovania sa v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 priznáva len vo vzťahu k odborníkom, ktorí sú rovnako ako advokáti oprávnení podľa vnútroštátneho práva na zastupovanie klientov v konaní pred súdom.
- 109 Zostáva však ešte otázka, ako už Súdny dvor rozhodol o vzťahu medzi advokátom a jeho klientom, vo svojom rozsudku z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i. (C-694/20, EU:C:2022:963, bod 19 na konci a bod 27), či samotná existencia vzťahu medzi odborníkom, ktorý nie je advokátom oprávneným na zastupovanie klientov v konaní pred súdom, a jeho klientom musí zostať pred tretími osobami utajená, v dôsledku čoho by uloženie subsidiárnej povinnosti oznamovať takémuto odborníkovi nebolo možné, keďže by viedlo k odhaleniu existencie vzťahu medzi týmto odborníkom a jeho klientom voči tretím osobám.
- 110 Práve túto poslednú otázku treba v podstate vyriešiť v rámci preskúmania štvrtej prejudiciálnej otázky.

Preskúmanie otázky

- 111 Svojou štvrtou otázkou vnútroštátny súd v podstate žiada Súdny dvor, aby preskúmal platnosť článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 z hľadiska článku 7 Charty v rozsahu, v akom uplatnenie tohto článku 8ab ods. 5 členskými štátmi má za následok, že sprostredkovateľovi, ktorý nie je advokátom, ale je oprávnený na zastupovanie klientov v konaní pred súdom, ak má výnimku z povinnosti oznamovania podľa článku 8ab ods. 1 tejto smernice z dôvodu povinnosti zachovávať mlčanlivosť, ktorou je viazaný, ukladá povinnosť bezodkladne informovať každého iného sprostredkovateľa, ktorý nie je jeho klientom, o jeho povinnosti oznamovania, ktorá mu vyplýva z článku 8ab ods. 6 tejto smernice.
- 112 V tejto súvislosti treba na úvod pripomenúť, že článok 7 Charty, ktorý každému priznáva právo na rešpektovanie svojho súkromného a rodinného života, obydli a komunikácie, zodpovedá článku 8 ods. 1 EDLP (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, bod 25).
- 113 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 článkom 7 Charty zohľadniť zodpovedajúce práva zaručené článkom 8 ods. 1 EDLP, tak ako ich vykladá ESĽP, ako úroveň minimálnej ochrany (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, bod 26).
- 114 Ako už Súdny dvor uviedol, z judikatúry ESĽP vyplýva, že článok 8 ods. 1 EDLP chráni dôvernú akejkoľvek korešpondencie medzi jednotlivcami a priznáva posilnenú ochranu komunikácii medzi advokátmi a ich klientmi (pozri v tomto zmysle rozsudok ESĽP 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 ESĽP, osoby, ktoré sa radia s advokátom, môžu rozumne očakávať, že ich komunikácia zostane súkromná a dôverná [rozsudok ESĽP z 9. apríla 2019, Altay v. Turecko (N° 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, bod 49]. V dôsledku toho okrem výnimočných situácií musia mať tieto osoby legitímnu dôveru v skutočnosť, že ich advokát bez ich súhlasu nesprístupní nikomu to, že sa s ním radili (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, bod 27).
- 115 Ako Súdny dvor tiež rozhodol, 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 (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, bod 28).

- 116 Z judikatúry pripomenutej v bodoch 114 a 115 tohto rozsudku vyplýva, že dôvernosť vzťahu medzi advokátom a jeho klientom požíva veľmi špecifickú ochranu, ktorá vyplýva z osobitného postavenia advokáta v rámci organizácie súdov členských štátov, ako aj zo základnej úlohy, ktorá je mu zverená a ktorú uznávajú všetky členské štáty. Práve na základe týchto úvah Súdny dvor v rozsudku z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i. (C-694/20, EU:C:2022:963), rozhodol, že povinnosť oznamovania, ak je uložená advokátovi, je v rozpore s článkom 7 Charty.
- 117 V tejto súvislosti treba napokon uviesť, že požiadavka týkajúca sa postavenia a statusu nezávislého advokáta, ktorú musí spĺňať poradca, od ktorého pochádza komunikácia, ktorá môže byť chránená, vychádza z koncepcie úlohy advokáta považovaného za spolupracovníka spravodlivosti, ktorý má poskytnúť v úplnej nezávislosti a v jej najlepšom záujme právnu pomoc, ktorú klient potrebuje. Protiváhou tejto ochrany je profesijná disciplína, stanovená a kontrolovaná vo všeobecnom záujme. Takáto koncepcia zodpovedá spoločným právnym zvyklostiam členských štátov a nachádza sa aj v právnom poriadku Únie, ako to vyplýva z ustanovení článku 19 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok zo 14. septembra 2010, Akzo Nobel Chemicals a Akcros Chemicals/Komisia a i., C-550/07 P, EU:C:2010:512, bod 42 ako aj citovaná judikatúra).
- 118 Vzhľadom na tieto závery a osobitné postavenie, ktoré priznávajú advokátskej profesii v rámci spoločnosti a na účely riadneho výkonu spravodlivosti, sa treba domnievať, že riešenie takto vyvodené v rozsudku z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i. (C-694/20, EU:C:2022:963), pokiaľ ide o advokátov, sa môže vzťahovať len na osoby vykonávajúce svoju profesijnú činnosť pod niektorým z profesijných titulov uvedených v článku 1 ods. 2 písm. a) smernice 98/5.
- 119 Pokiaľ ide teda o iných odborníkov, ktorí, aj keď sú prípadne oprávnení členskými štátmi na zastupovanie klientov v konaní pred súdom, nezodpovedajú vyššie uvedeným charakteristikám, ako napríklad univerzitní profesori v niektorých členských štátoch, nič neumožňuje dospieť k záveru o neplatnosti článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 vo vzťahu k článku 7 Charty, keďže povinnosť informovania, ak ňou členský štát nahradil povinnosť oznamovania, má za následok, že na existenciu poradenského vzťahu medzi oznamujúcim sprostredkovateľom a jeho klientom upozorní oznamovaný sprostredkovateľ, a v konečnom dôsledku aj daňové orgány.
- 120 Za týchto podmienok treba na štvrtú otázku odpovedať v tom zmysle, že neplatnosť článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 vzhľadom na článok 7 Charty, o ktorej Súdny dvor rozhodol v rozsudku z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i. (C-694/20, EU:C:2022:963), sa vzťahuje len na osoby, ktoré vykonávajú svoju profesijnú činnosť pod niektorým z profesijných titulov uvedených v článku 1 ods. 2 písm. a) smernice 98/5.

O piatej otázke

- 121 Touto otázkou vnútroštátny súd v podstate žiada Súdny dvor, aby preskúmal platnosť článku 8ab ods. 1, 6 a 7 zmenenej smernice 2011/16 z hľadiska práva na rešpektovanie súkromného života zaručeného článkom 7 Charty v rozsahu, v akom majú tieto ustanovenia za následok, že sprostredkovateľom, na ktorých sa nevzťahuje výnimka uvedená v článku 8ab ods. 5 tejto smernice, a v prípade neexistencie sprostredkovateľa, ktorý podlieha povinnosti oznamovania, príslušnému daňovníkovi, ukladajú povinnosť oznamovania, ako je stanovená v článku 8ab ods. 1 uvedenej smernice.

- 122 V tejto súvislosti vnútroštátny súd predovšetkým poznamenáva, že povinnosť oznamovania sa môže týkať cezhraničných opatrení, ktoré sú zákonné, skutočné, nemajú zneužívajúcu povahu, a v prípade ktorých nemá hlavný prínos povahu daňovej výhody.
- 123 Piata otázka sa teda týka prípadného porušenia práva na ochranu súkromného života touto povinnosťou, pričom toto porušenie v podstate vyplýva z toho, že povinnosť oznámiť opatrenie, ktoré síce sleduje daňovú výhodu, ale zákonným a nie zneužívajúcim spôsobom, obmedzuje slobodu daňovníka zvoliť si a možnosť sprostredkovateľa navrhnúť a poradiť mu, postup, ktorý je spojený s nižšími daňami.
- 124 Ako bolo v tejto súvislosti pripomenuté v bodoch 112 a 113 tohto rozsudku, článok 7 Charty zodpovedá článku 8 ods. 1 EDLP a v súlade s článkom 52 ods. 3 Charty Súdny dvor pri výklade práv zaručených týmto článkom 7 zohľadňuje zodpovedajúce práva zaručené týmto článkom 8 ods. 1, ako ich vykladá ESLP.
- 125 V tomto kontexte Súdny dvor rozhodol, že ustanovenia, ktoré ukladajú povinnosť alebo zakladajú možnosť oznámiť verejnému orgánu osobné údaje, ako sú meno, bydlisko alebo finančné zdroje fyzických osôb, sa musia v prípade neexistencie súhlasu týchto fyzických osôb a bez ohľadu na neskoršie použitie predmetných údajov považovať za zásah do ich súkromného života, a teda za obmedzenie práva zaručeného v článku 7 Charty bez toho, aby tým bolo dotknuté ich prípadné odôvodnenie [rozsudok z 18. júna 2020, Komisia/Maďarsko (Transparentnosť združení), C-78/18, EU:C:2020:476, bod 124].
- 126 Okrem toho z judikatúry ESLP vyplýva, že pojem súkromný život je širokým pojmom, ktorý zahŕňa pojem osobná autonómia. Konkrétne tento súd rozhodol, že „[článok 8 EDLP] chráni právo na osobné naplnenie, či už vo forme osobného rozvoja alebo osobnej autonómie, čo odráža dôležitú zásadu, ktorá je základom výkladu záruk [tohto ustanovenia]“. Uviedol, že toto ustanovenie „zahŕňa právo každého jednotlivca osloviť iných s cieľom nadviazať a rozvíjať vzťahy s ostatnými ľuďmi a vonkajším svetom, teda právo na ‚súkromný spoločenský život‘, a [že to isté ustanovenie] môže zahŕňať profesijné činnosti alebo činnosti, ktoré sa uskutočňujú vo verejnom kontexte“ (rozsudok ESLP, 18. januára 2018, FNASS a i. v. Francúzsko, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, bod 153 a citovaná judikatúra). Súdny dvor najmä uviedol, že neexistuje nijaký zásadný dôvod na to, aby sa pojem „súkromný život“ považoval za vylučujúci profesijné alebo podnikateľské činnosti, a že výklad uvedeného pojmu v tom zmysle, že zahŕňa takéto činnosti, zodpovedá základnému účelu a cieľu článku 8 EDLP, ktorým je ochrana jednotlivca pred svojvoľnými zásahmi orgánov verejnej moci (pozri v tomto zmysle rozsudok ESLP, 16. decembra 1992, Niemietz v. Nemecko, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, body 29 a 31).
- 127 Z vyššie uvedeného vyplýva, že pojem súkromný život je širokým pojmom zahŕňajúcim pojem osobná autonómia, ktorý zahŕňa prinajmenšom slobodu každej osoby organizovať si svoj život a svoje činnosti, či už osobné, ako aj profesijné alebo podnikateľské. Súdny dvor však tiež uviedol, že je potrebné zohľadniť judikatúru ESLP, z ktorej vyplýva, že právo na zásah povolené článkom 8 ods. 2 EDLP by v prípade profesijných alebo podnikateľských činností mohlo ísť oveľa ďalej ako v iných prípadoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, bod 29).
- 128 V prejednávanej veci treba zdôrazniť, že sloboda hospodárskych subjektov organizovať svoje činnosti tak, aby sa obmedzilo ich daňové zaťaženie, sa odráža najmä v odôvodnení 11 smernice 2016/1164, v ktorom sa v podstate uvádza, že ak by sa v rámci Únie mali uplatňovať všeobecné

pravidlá proti zneužívaniu na mechanizmy, ktoré nie sú skutočné, v opačnom prípade by daňovník mal mať právo vybrať si pre svoje obchodné záležitosti daňovo najvýhodnejšiu štruktúru. Okrem toho, ako vyplýva z odôvodnenia 2 smernice 2018/822, cieľom predmetného oznamovania je najmä umožniť daňovým orgánom a vnútroštátnym zákonodarcom rýchlo reagovať na rozdiely medzi vnútroštátnymi právnymi úpravami alebo na medzery v právnych predpisoch, ktoré často vedú k vypracúvaniu cezhraničných daňových opatrení zameraných na zníženie daňového zaťaženia daňovníkov.

- 129 Predmetná povinnosť oznamovania totiž predpokladá, že daňovým orgánom sa spolu s identifikačnými údajmi dotknutých osôb poskytnú informácie o predmetnom cezhraničnom opatrení. Tieto informácie, ktoré možno vyvodíť z článku 8ab ods. 14 zmenenej smernice 2011/16, obsahujú najmä zhrnutie obsahu tohto opatrenia a informácie o vnútroštátnych opatreniach, z ktorých uvedené opatrenie vychádza. Táto povinnosť tak sama osebe predstavuje zásah do práva na rešpektovanie súkromného života a komunikácie, ktorý vedie k tomu, že správne orgánu je odhalený výsledok projektových prác a daňového plánovania, ktoré v kontexte osobných, profesijných a podnikateľských činností vykonáva samotný daňovník, resp. najčastejšie jeden alebo viacerí sprostredkovatelia v zmysle článku 3 bodu 21 tejto smernice.
- 130 Uvedená povinnosť tým, že daňovým orgánom poskytuje prostriedok na rýchle odstránenie rozdielov a medzier v právnych predpisoch, ktoré sú základom cezhraničných opatrení, môže znížiť záujem daňovníkov využívať daňové opatrenia, ktorých účinná použiteľnosť zo strany daňovníkov sa tým môže zodpovedajúcim spôsobom skrátiť.
- 131 Tá istá povinnosť teda môže odrádzať tak uvedených daňovníkov, ako aj ich poradcov od navrhovania a vykonávania mechanizmov cezhraničného daňového plánovania, ktoré, hoci sú zákonné, sú založené na rozdieloch existujúcich medzi rôznymi uplatniteľnými vnútroštátnymi právnymi úpravami.
- 132 Z uvedeného vyplýva, že povinnosť oznamovania v rozsahu, v akom sa týka najmä takýchto opatrení, má za následok obmedzenie slobody daňovníkov a sprostredkovateľov organizovať svoje osobné, profesijné a podnikateľské činnosti, a preto predstavuje zásah do práva na rešpektovanie súkromného života zaručeného v článku 7 Charty.
- 133 Vzniká teda otázka, či tento zásah môže byť odôvodnený.
- 134 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, totiž 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 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).
- 135 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 nevylučuje, aby predmetné obmedzenie bolo formulované dostatočne otvoreným spôsobom, aby bolo možné prispôbiť sa rôznym prípadom, ako aj zmenám situácie. 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).

- 136 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 8ab ods. 1 zmenenej smernice 2011/16 výslovne stanovuje, že členské štáty prijímajú opatrenia potrebné na to, aby sprostredkovatelia boli povinní podávať príslušným orgánom „informácie o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu, o ktorých vedia, ktoré vlastní alebo kontrolujú“. V prípade neexistencie sprostredkovateľa, ktorý podlieha povinnosti oznamovania, táto povinnosť podľa článku 8ab ods. 6 tejto smernice prináleží príslušnému daňovníkovi. Okrem toho pojem „cezhraničné opatrenie podlieajúce oznamovaniu“ je vymedzený v článku 3 bode 19 uvedenej smernice v súvislosti s charakteristickými znakmi uvedenými v prílohe IV. Napokon obsah uvedenej povinnosti možno vyvodiť z článku 8ab ods. 14 zmenenej smernice 2011/16.
- 137 Za týchto podmienok treba konštatovať, že požiadavka, podľa ktorej musí byť obmedzenie výkonu základných práv stanovené zákonom, je splnená.
- 138 V druhom rade, pokiaľ ide o požiadavku rešpektovania podstaty práva na rešpektovanie súkromného života zaručeného v článku 7 Charty, treba uviesť, že povinnosť, o akú ide vo veci samej, ktorá sa týka výlučne oznamovania údajov odhaľujúcich koncepciu a vykonanie potenciálne agresívneho daňového opatrenia bez toho, aby mala priamy vplyv na možnosť existencie takejto koncepcie alebo takéhoto vykonania, nemožno považovať za takú, ktorá zasahuje do podstaty práva na rešpektovanie súkromného života dotknutých osôb.
- 139 V treťom rade, pokiaľ ide o zásadu proporcionality, treba najprv overiť, či povinnosť oznamovania, ako je stanovená v článku 8ab ods. 1, 6 a 7 zmenenej smernice 2011/16, zodpovedá cieľu všeobecného záujmu uznanému Úniou. V prípade kladnej odpovede je následne potrebné po prvé ubezpečiť sa, že táto povinnosť je spôsobilá dosiahnuť tento cieľ, po druhé, že zásah do základného práva na rešpektovanie súkromného života, ktorý by mohol vyplývať z uvedenej 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 a nespôsobuje neprimerané nevýhody vo vzťahu k 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, C-37/20 a C-601/20, EU:C:2022:912, body 64 a 66).
- 140 Pokiaľ ide o požiadavku, podľa ktorej obmedzenie základného práva musí zodpovedať cieľu všeobecného záujmu, treba uviesť, že 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 oznamovania a informovania, ako sú stanovené v článku 8ab zmenenej smernice 2011/16, majú za cieľ prispieť k boju proti agresívnemu daňovému plánovaniu a predchádzať riziku daňových únikov a daňových podvodov.

- 141 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 (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, bod 44 a citovaná judikatúra).
- 142 Pokiaľ ide o otázku, či je povinnosť oznamovania, ako je stanovená v článku 8ab ods. 1, 6 a 7 zmenenej smernice 2011/16, vhodná na dosiahnutie uvedených cieľov, treba uviesť, ako zdôraznil normotvorca Únie najmä v odôvodneniach 2, 6 a 7 smernice 2018/822, že poskytovanie podrobných informácií o cezhraničných daňových opatreniach vnútroštátnym daňovým orgánom, konkrétne informácií uvedených v článku 8ab ods. 14 tejto smernice, v skoršom štádiu stanovenom v článku 8ab ods. 1 uvedenej smernice, osobitne umožňuje členským štátom okamžite reagovať na škodlivé daňové praktiky, hoci aj zákonné, a odstrániť legislatívne alebo regulačné rozdiely a medzery, ktoré by mohli uľahčiť rozvoj takýchto praktík.
- 143 Pokiaľ ide o požiadavku, podľa ktorej zásah do základného práva na rešpektovanie súkromného života, ktorý môže vyplývať z tejto povinnosti oznamovania, musí byť 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, treba uviesť, že uvedená povinnosť je osobitne účinným prostriedkom boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu a predchádzania riziku daňových únikov a daňových podvodov. Normotvorca Únie totiž tým, že sprostredkovateľom, a ak nie, príslušnému daňovníkovi, ukladá povinnosť poskytnúť daňovému orgánu vo veľmi skorom štádiu informácie o cezhraničných opatreniach obsahujúcich jeden z charakteristických znakov uvedených v prílohe IV, umožňuje členským štátom, aby presne a rýchlo, prípadne koordinovane, reagovali na mechanizmy agresívneho daňového plánovania, čo však skúmanie a kontrola daňového správania vykonané *a posteriori* neumožňujú.
- 144 Okrem toho informácie, ktoré sa majú poskytnúť v rámci oznamovania, ako vyplývajú z článku 8ab ods. 14 zmenenej smernice 2011/16, sa týkajú identifikácie sprostredkovateľov a príslušných daňovníkov, ako aj prípadne pridružených podnikov týchto daňovníkov, ako aj charakteristických znakov uvedených v prílohe IV. Okrem toho obsahujú zhrnutie dotknutého cezhraničného opatrenia a v prípade potreby všeobecný opis príslušných podnikateľských činností alebo opatrení bez toho, aby to viedlo k zverejneniu obchodného alebo iného tajomstva. Uvádzajú dátum implementácie dotknutého cezhraničného opatrenia, vnútroštátne ustanovenia, z ktorých toto opatrenie vychádza, a hodnotu uvedeného opatrenia. Identifikujú dotknutý členský štát alebo členské štáty, ktorých sa opatrenie dotýka alebo sa môže dotýkať, ako aj akúkoľvek inú osobu, ktorá môže byť v členskom štáte dotknutá opatrením.
- 145 Nezdá sa, že by tieto informácie išli nad rámec toho, čo je nevyhnutne potrebné na to, aby sa členským štátom umožnilo dostatočne pochopiť dotknuté cezhraničné opatrenie a rýchlo konať, či už len na základe týchto oznámených informácií, alebo kontaktovaním sprostredkovateľov alebo príslušných daňovníkov s cieľom získať dodatočné informácie.
- 146 Okrem toho treba zdôrazniť, že z článku 8ab ods. 1 zmenenej smernice 2011/16 vyplýva, že povinnosť oznamovania sa týka len tých informácií, o ktorých sprostredkovateľ, a prípadne príslušný daňovník, vie, vlastní ich alebo kontroluje. Táto povinnosť teda neznamená, že dlžník má povinnosť vyšetrovať a vyhľadávať informácie nad rámec informácií, ktoré už kontroluje.

- 147 Napokon treba uviesť, že informácia, ktorú daňovým orgánom členských štátov poskytuje povinnosť oznamovania, sa tak z hľadiska povahy údajov oznamovaných pri tejto príležitosti, ako aj z hľadiska podmienok tohto oznamovania líši od informácie, ktorej zdieľanie medzi členskými štátmi už bolo upravené smernicou 2011/16 a jej piatimi zmenami, ku ktorým došlo pred smernicou 2018/822. Na rozdiel od mechanizmov automatickej výmeny informácií, tak ako sú stanovené v predchádzajúcich zneniach smernice 2011/16, totiž znenie tejto smernice vyplývajúce zo smernice 2018/822 poskytuje členským štátom včasnú a zároveň cieleňú informáciu o konkrétnych daňových opatreniach, ktoré predstavujú potenciálne riziko daňových únikov, o ich tvorcach a príjemcoch, čo pravdepodobne výrazne zvýši účinnosť boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu a predchádzania riziku daňových únikov a daňových podvodov.
- 148 Pokiaľ ide o otázku, či zásah do práva na ochranu súkromného života, ktorý vyplýva z povinnosti oznamovania, nie je neprimeraný a neúmerný vo vzťahu k sledovanému cieľu všeobecného záujmu, treba uviesť, že hoci tento zásah určite nie je zanedbateľný, boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu a predchádzanie rizikám daňových únikov a daňových podvodov sú dôležitými cieľmi, od ktorých sledovania závisí nielen ochrana základu dane, a teda daňových príjmov členských štátov, a vytvorenie spravodlivého daňového prostredia na vnútornom trhu, ako sa zdôrazňuje v odôvodneniach 2 a 6 smernice 2018/822, ale aj zabezpečenie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci členských štátov a účinné vyberanie daní, ktoré Súdny dvor označil za legitímne ciele (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, body 56 a 67, ako aj citovanú judikatúru). Za týchto podmienok okolnosť, že povinnosť oznamovania sa môže prípadne uplatniť na zákonné cezhraničné opatrenia na účely a za podmienok pripomenutých v bodoch 139 až 147 tohto rozsudku, neumožňuje domnievať sa, že uvedená povinnosť je neprimeraná, či už vo vzťahu k daňovníkovi, ktorý má prospech z predmetného opatrenia, alebo voči sprostredkovateľovi, ktorý ho navrhol.
- 149 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že obmedzenie práva na ochranu súkromného života chápaného ako právo každej osoby organizovať si svoj súkromný život, ktoré vyplýva z povinnosti oznamovania stanovenej v článku 8ab ods. 1, 6 a 7 zmenenej smernice 2011/16, je odôvodnené.
- 150 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba dospieť k záveru, že preskúmanie aspektov, ktorých sa týka piata otázka, neodhalilo nijakú skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť zmenenej smernice 2011/16 z hľadiska práva na rešpektovanie súkromného života zaručeného v článku 7 Charty.

O trovách

- 151 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 (druhá komora) rozhodol takto:

1. Preskúmanie aspektu, ktorého sa týka prvá prejudiciálna otázka, neodhalilo nijakú skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť 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, z hľadiska zásad rovnosti zaobchádzania a zákazu diskriminácie, ako aj článkov 20 a 21 Charty základných práv Európskej únie.
2. Preskúmanie aspektov, ktorých sa týka druhá a tretia prejudiciálna otázka, neodhalilo nijakú skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť smernice 2011/16, zmenenej smernicou 2018/822, z hľadiska zásady právnej istoty, zásady zákonnosti trestov zakotvenej v článku 49 ods. 1 Charty základných práv a práva na rešpektovanie súkromného života zaručeného v článku 7 tejto Charty.
3. Neplatnosť článku 8ab ods. 5 smernice 2011/16, zmenenej smernicou 2018/822, vzhľadom na článok 7 Charty základných práv, o ktorej Súdny dvor rozhodol v rozsudku z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i. (C-694/20, EU:C:2022:963), sa vzťahuje len na osoby, ktoré vykonávajú svoju profesijnú činnosť pod niektorým z profesijných titulov uvedených v článku 1 ods. 2 písm. a) smernice Európskeho parlamentu a Rady 98/5/ES zo 16. februára 1998 o uľahčení trvalého výkonu právnického povolania v inom členskom štáte ako v tom, kde bola získaná kvalifikácia.
4. Preskúmanie aspektov, ktorých sa týka piata prejudiciálna otázka, neodhalilo nijakú skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť smernice 2011/16, zmenenej smernicou 2018/822, z hľadiska práva na rešpektovanie súkromného života zaručeného v článku 7 Charty základných práv.

Podpisy