



Zbierka súdnych rozhodnutí

Vec C-623/22

**Belgian Association of Tax Lawyers a i.
proti
Premier ministre/Eerste Minister**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Cour constitutionnelle (Belgicko)]

Rozsudok 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“

1. *Aproximácia právnych predpisov – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Smernica 2011/16 – Povinná automatická výmena informácií – Povinnosť oznamovania opatrení potenciálne agresívneho cezhraničného daňového plánovania – Pôsobnosť – Neexistencia obmedzenia len na daň z príjmov právnických osôb – Porušenie zásady rovnosti zaobchádzania – Neexistencia*
(Charta základných práv Európskej únie, články 20 a 21; smernica Rady 2011/16, zmenená smernicou 2018/822, článok 8ab ods. 1, 6 a 7)

(pozri body 29, 30, 33, 34, bod 1 výroku)

2. *Aproximácia právnych predpisov – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Smernica 2011/16 – Povinná automatická výmena informácií – Povinnosť oznamovania opatrení potenciálne agresívneho cezhraničného daňového plánovania – Pojmy opatrenie, cezhraničné opatrenie, opatrenie určené pre trh, individualizované opatrenie, sprostredkovateľ a pridružený podnik – Dostatočne jasné a presné pojmy – Porušenie zásad právnej istoty a zákonnosti trestov – Neexistencia – Dostatočne presne definovaný zásah do súkromného života sprostredkovateľa a príslušného daňovníka*
(Charta základných práv Európskej únie, článok 7 a článok 49 ods. 1; smernica Rady 2011/16, zmenená smernicou 2018/822)

(pozri body 49, 52, 53, 56 – 60, 64, 66, 87, 89, 90, bod 2 výroku)

3. *Aproximácia právnych predpisov – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Smernica 2011/16 – Povinná automatická výmena informácií – Povinnosť oznamovania opatrení potenciálne agresívneho cezhraničného daňového plánovania – Charakteristické znaky týchto opatrení – Dostatočne jasná a presná identifikácia – Porušenie zásad právnej istoty a zákonnosti trestov – Neexistencia – Dostatočne presne definovaný zásah do súkromného života sprostredkovateľa a príslušného daňovníka*
(Charta základných práv Európskej únie, článok 7 a článok 49 ods. 1; smernica Rady 2011/16, zmenená smernicou 2018/822, príloha IV)

(pozri body 71, 73 – 75, 87, 89, 90, bod 2 výroku)

4. *Aproximácia právnych predpisov – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Smernica 2011/16 – Povinná automatická výmena informácií – Povinnosť oznamovania opatrení potenciálne agresívneho cezhraničného daňového plánovania – Začiatok plynutia lehoty 30 dní na splnenie tejto povinnosti – Dostatočne jasné a presné určenie – Porušenie zásad právnej istoty a zákonnosti trestov – Neexistencia – Dostatočne presne definovaný zásah do súkromného života sprostredkovateľa a príslušného daňovníka*
(Charta základných práv Európskej únie, článok 7 a článok 49 ods. 1; smernica Rady 2011/16, zmenená smernicou 2018/822, článok 8ab ods. 1 prvý pododsek)

(pozri body 80 – 87, 89, 90, bod 2 výroku)

5. *Aproximácia právnych predpisov – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Smernica 2011/16 – Povinná automatická výmena informácií – Povinnosť oznamovania opatrení potenciálne agresívneho cezhraničného daňového plánovania – Možnosť členských štátov nahradiť povinnosť oznamovania povinnosťou informovania iným sprostredkovateľom – Rozsah – Možnosť poskytnutá výlučne vo vzťahu k odborníkom oprávneným na zastupovanie klientov v konaní pred súdom*
(Smernica Rady 2011/16, zmenená smernicou 2018/822, článok 8ab ods. 5)

(pozri body 99, 104, 106, 108)

6. *Základné práva – Rešpektovanie súkromného a rodinného života – Zakotvenie tak v Charte základných práv Európskej únie, ako aj v Európskom dohovore o ľudských právach – Úroveň ochrany zabezpečená Chartou, ktorá neporušuje úroveň ochrany zaručenú uvedeným dohovorom*
(Charta základných práv Európskej únie, článok 7)

(pozri body 113, 124)

7. *Aproximácia právnych predpisov – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Smernica 2011/16 – Povinná automatická výmena informácií – Povinnosti oznamovania informácií a spolupráce uložené advokátom – Profesionálne tajomstvo advokáta – Oslobodenie od povinnosti oznamovania informácií v prospech advokáta-sprostredkovateľa, ktorý podlieha profesionálnemu tajomstvu – Povinnosť tohto advokáta-sprostredkovateľa oznámiť každému ďalšiemu sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho klientom, povinnosti oznamovania, ktoré mu*

prislúchajú – Porušenie rešpektovania súkromného a rodinného života – Neplatnosť – Rozsah – Osoby uvedené v článku 1 ods. 2 písm. a) smernice 98/5 (Charta základných práv Európskej únie, článok 7; smernica Rady 2011/16, zmenená smernicou 2018/822, článok 8ab ods. 5)

(pozri body 116, 118 – 120, bod 3 výroku)

8. *Aproximácia právnych predpisov – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Smernica 2011/16 – Povinná automatická výmena informácií – Povinnosť oznamovania opatrení potenciálne agresívneho cezhraničného daňového plánovania – Právo na rešpektovanie rodinného života – Sloboda každej osoby organizovať si svoj život a svoje činnosti, či už osobné, ako aj profesijné alebo podnikateľské – Zásah – Odôvodnenie – Dodržiavanie zásady zákonnosti, podstaty základných práv a zásady proporcionality (Charta základných práv Európskej únie, článok 7; smernica Rady 2011/16, zmenená smernicou 2018/822, článok 8ab ods. 1, 6 a 7)*

(pozri body 127, 129 – 132, 136 – 138, 140 – 150, bod 4 výroku)

Zhrnutie

V rámci prejudiciálneho konania týkajúceho sa posúdenia platnosti Súdny dvor rozhodol, že povinnosť oznamovania opatrení potenciálne agresívneho cezhraničného daňového plánovania príslušným orgánom zavedená smernicou zmenenou 2011/16¹ neporušuje základné práva, najmä zásadu rovnosti zaobchádzania a právo na rešpektovanie súkromného života, ani zásadu právnej istoty.

V prejednávanej veci zákon z 20. decembra 2019 prebral do belgického právneho poriadku zmenenú smernicu 2011/16.

Viacere združenia a odborníci, ktorí pôsobia v oblasti právnych, daňových alebo poradenských služieb, požiadali Cour constitutionnelle (Ústavný súd, Belgicko) o úplné alebo čiastočné zrušenie tohto zákona. V podstate spochybňovali tak nepresnosť tohto zákona, pokiaľ ide o pôsobnosť a rozsah povinnosti oznamovania cezhraničných opatrení, ktoré tento zákon obsahuje, ako aj určité účinky tejto povinnosti.

Keďže takto napadnuté vnútroštátne ustanovenia vychádzajú z ustanovení zmenenej smernice 2011/16, Cour constitutionnelle (Ústavný súd) položil Súdnemu dvoru viacero prejudiciálnych otázok týkajúcich sa posúdenia platnosti povinnosti oznamovania cezhraničných opatrení stanovenej v článku 8ab ods. 1, 6 a 7 tejto smernice, ako aj subsidiárnej povinnosti oznamovania stanovenej v článku 8ab ods. 5 tej istej smernice, vzhľadom na články 7, 20, 21 a článok 49 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), ako aj všeobecnú zásadu právnej istoty.

¹ Smernica 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), zmenená smernicou Rady (EÚ) 2018/822 z 25. mája 2018 (Ú. v. EÚ L 139, 2018, s. 1; ďalej len „zmenená smernica 2011/16“).

Posúdenie Súdnym dvorom

V prvom rade, pokiaľ ide o posúdenie existencie prípadného porušenia zásady rovnosti zaobchádzania stanovenej v článku 20 Charty zmenenou smernicou 2011/16 v rozsahu, v akom táto smernica neobmedzuje povinnosť oznamovania cezhraničných opatrení na oblasť dane z príjmov právnických osôb, ale uplatňuje sa na všetky dane patriace do jej pôsobnosti, Súdny dvor v prvom rade uviedol, že referenčným kritériom, ktoré treba zohľadniť, je kritérium rizika agresívneho daňového plánovania, daňových únikov a daňových podvodov prostredníctvom dotknutých cezhraničných opatrení, proti ktorému chcel normotvorca Únie v prejednávanej veci bojovať. Každý druh dane alebo cla však môže byť predmetom agresívneho daňového plánovania, či už ide o daň z príjmov právnických osôb, iné priame dane alebo nepriame dane, na ktoré sa nevzťahujú osobitné právne predpisy Únie.²

Preto rôzne druhy daní podliehajúcich povinnosti oznamovania stanovenej v zmenenej smernici 2011/16 patria do porovnateľných situácií vzhľadom na ciele sledované touto smernicou, pričom takéto podliehanie tejto povinnosti nie je zjavne neprimerané vo vzťahu k uvedeným cieľom.

V druhom rade Súdny dvor vyjadril názor, že pojmy³ a začiatok 30-dňovej lehoty stanovenej na splnenie povinnosti oznamovania, ktorú zmenená smernica 2011/16 používa a stanovuje na určenie pôsobnosti a rozsahu tejto povinnosti, sú dostatočne jasné a presné vzhľadom na požiadavky vyplývajúce zo zásady právnej istoty a zásady zákonnosti trestov zakotvenej v článku 49 ods. 1 Charty.

Okrem toho, keďže článok 7 Charty neukladá nijakú prísnejšiu povinnosť ako jej článok 49, pokiaľ ide o požiadavku jasnosti alebo presnosti použitých pojmov a stanovených lehôt, 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.

V treťom rade, pokiaľ ide o prípadné porušenie povinnosti zachovávať mlčanlivosť zo strany iného sprostredkovateľa, než je advokát, vyplývajúce zo subsidiárnej povinnosti oznamovania stanovenej v článku 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16, keďže táto povinnosť má za následok, že tretia osoba a napokon aj daňový úrad sú informovaní o existencii poradenského vzťahu medzi týmto sprostredkovateľom a jeho klientom, Súdny dvor najprv spresnil, že možnosť členských štátov nahradiť povinnosť oznamovania povinnosťou informovania bola týmto článkom priznaná len vo vzťahu k odborníkom, ktorí sú rovnako ako advokáti oprávnení podľa vnútroštátneho práva na zastupovanie klientov v konaní pred súdom.

Ďalej Súdny dvor v rozsudku Orde van Vlaamse Balies a i.⁴ konštatoval, že subsidiárna povinnosť informovania, pokiaľ je uložená advokátovi, porušuje článok 7 Charty iba z dôvodu osobitného postavenia advokáta v rámci organizácie súdov členských štátov.

² Daň z pridanej hodnoty, clá a spotrebné dane sú vylúčené z pôsobnosti zmenenej smernice 2011/16.

³ Pojmy, v súvislosti s ktorými vnútroštátny súd vyjadril pochybnosti, pokiaľ ide o ich presnosť a jasnosť, sú pojmy „opatrenie“, „cezhraničné opatrenie“, „opatrenie určené pre trh“, „individualizované opatrenie“, „sprostredkovateľ“, „účastník“, „pridružený podnik“, ako aj prídavné meno „cezhraničný“, rôzne „charakteristické znaky“ vymedzené v prílohe IV a „test hlavného účelu“.

⁴ Rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i. (C-694/20, EU:C:2022:963).

Riešenie prijaté v tomto rozsudku sa teda vzťahuje len na osoby, ktoré vykonávajú svoju profesijnú činnosť pod niektorým z profesijných titulov uvedených v článku 1 ods. 2 písm. a) smernice 98/5⁵, a nevzťahuje sa na iných odborníkov, ktorí nespĺňajú tieto charakteristiky, aj keby boli oprávnení členskými štátmi na zastupovanie klientov v konaní pred súdom.

Napokon v štvrtom rade, pokiaľ ide o prípadné porušenie práva na ochranu súkromného života povinnosťou oznamovania, ak sa táto povinnosť týka opatrenia, ktoré síce sleduje daňovú výhodu, ale zákonným a nie zneužívajúcim spôsobom, ktorá obmedzuje, ako zdôrazňuje vnútroštátny súd, slobodu daňovníka zvoliť si – a možnosť sprostredkovateľa navrhnúť a poradiť mu – postup, ktorý je spojený s nižšími daňami, Súdny dvor odkázal na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva,⁶ z ktorej vyplýva, že pojem súkromný život je širokým pojmom zahŕňajúcim pojem osobná autonómia, ktorý zahŕňa slobodu každej osoby organizovať si svoj život a svoje činnosti, či už osobné, ako aj profesijné alebo podnikateľské.

Vzhľadom na túto judikatúru Súdny dvor rozhodol, že povinnosť oznamovania cezhraničných opatrení predstavuje zásah do práva na rešpektovanie súkromného života zaručeného v článku 7 Charty, keďže vedie k tomu, že správne orgány je odhalený výsledok projektových prác a daňového plánovania založených na rozdieloch existujúcich medzi rôznymi uplatniteľnými vnútroštátnymi právnymi úpravami, ktoré v kontexte osobných, profesijných a podnikateľských činností vykonáva samotný daňovník, resp. najčastejšie jeden alebo viacerí sprostredkovatelia, a teda môže odrádzať tak uvedeného daňovníka, ako aj jeho poradcov od navrhovania a vykonávania mechanizmov cezhraničného daňového plánovania.

Takýto zásah, ktorý nezasahuje do podstaty práva na rešpektovanie súkromného života a ktorý je primeraný a nie je neúmerný vo vzťahu k cieľu všeobecného záujmu, ktorým je boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu a predchádzanie rizikám daňových únikov a daňových podvodov, ktorý v prejednávanej veci sleduje zmenená smernica 2011/16, je však odôvodnený vzhľadom na uvedený cieľ. Z toho vyplýva, že dotknutá povinnosť oznamovania neporušuje právo na rešpektovanie súkromného života, chápané ako právo každej osoby organizovať si svoj súkromný život, ako je zaručené článkom 7 Charty.

⁵ Smernica 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).

⁶ Pozri najmä rozsudok ESLP, 18. januára 2018, FNASS a i. v. Francúzsko, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD 004815111, článok 153 a citovanú judikatúru. V tejto súvislosti článok 7 Charty zodpovedá článku 8 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd 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.