



Zbirka odločb sodne prakse

Zadeva C-623/22

**Belgian Association of Tax Lawyers in drugi
proti
Premier ministre/Eerste Minister**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Cour constitutionnelle (ustavno sodišče, Belgija))

Sodba Sodišča (drugi senat) z dne 29. julija 2024

„Predhodno odločanje – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Obvezna avtomatična izmenjava informacij o čezmejnih aranžmajih, o katerih se poroča – Direktiva 2011/16/EU, kakor je bila spremenjena z Direktivo (EU) 2018/822 – Člen 8ab(1) – Obveznost poročanja – Člen 8ab(5) – Podredna obveznost obveščanja – Zakonsko predpisana poklicna skrivnost – Veljavnost – Členi 7, 20 in 21 ter člen 49(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah – Pravica do spoštovanja zasebnega življenja – Načeli enakega obravnavanja in prepovedi diskriminacije – Načelo zakonitosti v kazenskem pravu – Načelo pravne varnosti“

1. *Približevanje zakonodaj – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Direktiva 2011/16 – Obvezna avtomatična izmenjava informacij – Obveznost poročanja o čezmejnih aranžmajih potencialno agresivnega davčnega načrtovanja – Področje uporabe – Neobstoj omejitve samo na davek od dohodkov pravnih oseb – Kršitev načela enakega obravnavanja – Neobstoj*
(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člena 20 in 21; Direktiva Sveta 2011/16, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/822, člen 8ab(1), (6) in (7))

(Glej točke 29, 30, 33, 34 in točko 1 izreka.)

2. *Približevanje zakonodaj – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Direktiva 2011/16 – Obvezna avtomatična izmenjava informacij – Obveznost poročanja o čezmejnih aranžmajih potencialno agresivnega davčnega načrtovanja – Pojmi aranžma, čezmejni aranžma, tržni aranžma, posebej prilagojeni aranžma, posrednik in povezano podjetje – Dovolj jasni in natančni pojmi – Kršitev načel pravne varnosti in zakonitosti v kazenskem pravu – Neobstoj – Dovolj natančna opredelitev vmešavanja v zasebno življenje posrednika in zadevnega davčnega zavezanca*
(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člena 7 in 49(1); Direktiva Sveta 2011/16, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/822)

(Glej točke 49, 52, 53, od 56 do 60, 64, 66, 87, 89, 90 in točko 2 izreka.)

3. *Približevanje zakonodaj – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Direktiva 2011/16 – Obvezna avtomatična izmenjava informacij – Obveznost poročanja o čezmejnih aranžmajih potencialno agresivnega davčnega načrtovanja – Prepoznavne značilnosti teh aranžmajev – Dovolj jasna in natančna identifikacija – Kršitev načel pravne varnosti in zakonitosti v kazenskem pravu – Neobstoj – Dovolj natančna opredelitev vmešavanja v zasebno življenje posrednika in zadevnega davčnega zavezanca
(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člena 7 in 49(1); Direktiva Sveta 2011/16, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/822, Priloga IV)*

(Glej točke 71, od 73 do 75, 87, 89, 90 in točko 2 izreka.)

4. *Približevanje zakonodaj – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Direktiva 2011/16 – Obvezna avtomatična izmenjava informacij – Obveznost poročanja o čezmejnih aranžmajih potencialno agresivnega davčnega načrtovanja – Začetek teka 30-dnevnega roka za izpolnitev te obveznosti – Dovolj natančna in jasna določitev – Kršitev načel pravne varnosti in zakonitosti v kazenskem pravu – Neobstoj – Dovolj natančna opredelitev vmešavanja v zasebno življenje posrednika in zadevnega davčnega zavezanca
(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člena 7 in 49(1); Direktiva Sveta 2011/16, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/822, člen 8ab(1), prvi pododstavek)*

(Glej točke od 80 do 87, 89, 90 in točko 2 izreka.)

5. *Približevanje zakonodaj – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Direktiva 2011/16 – Obvezna avtomatična izmenjava informacij – Obveznost poročanja o čezmejnih aranžmajih potencialno agresivnega davčnega načrtovanja – Možnost držav članic, da obveznost obveščanja drugega posrednika nadomestijo z obveznostjo poročanja – Obseg – Možnost, ki je na voljo le strokovnjakom, ki so pooblaščen za pravno zastopanje
(Direktiva Sveta 2011/16, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/822, člen 8ab(5))*

(Glej točke 99, 104, 106 in 108.)

6. *Temeljne pravice – Spoštovanje zasebnega in družinskega življenja – Priznanost v Listini Evropske unije o temeljnih pravicah in v Evropski konvenciji o varstvu človekovih pravic – Raven varstva, zagotovljena z Listino, ki ne krši ravni varstva, zagotovljene z navedeno konvencijo
(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člen 7)*

(Glej točki 113 in 124.)

7. *Približevanje zakonodaj – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Direktiva 2011/16 – Obvezna avtomatična izmenjava informacij – Obveznost obveščanja in sodelovanja, ki jo imajo odvetniki – Poklicna skrivnost odvetnika – Oprostitev obveznosti poročanja za odvetnika posrednika, ki je zavezan k varovanju poklicne skrivnosti – Obveznost tega odvetnika posrednika, da katerega koli drugega posrednika, ki ni njegova stranka, uradno obvesti o njegovi obveznosti poročanja – Kršitev spoštovanja zasebnega in družinskega življenja – Neveljavnost – Obseg – Osebe iz člena 1(2)(a) Direktive 98/5*

(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člen 7; Direktiva Sveta 2011/16, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/822, člen 8ab(5))

(Glej točke 116, od 118 do 120 in točko 3 izreka.)

8. *Približevanje zakonodaj – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Direktiva 2011/16 – Obvezna avtomatična izmenjava informacij – Obveznost poročanja o čezmejnih aranžmajih potencialno agresivnega davčnega načrtovanja – Pravica do spoštovanja zasebnega življenja – Svoboda vsakogar, da organizira svoje življenje in dejavnosti, tako osebne kot poklicne oziroma poslovne – Poseganje – Utemeljitev – Spoštovanje načela zakonitosti, bistvene vsebine temeljnih pravic in načela sorazmernosti*
(Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člen 7; Direktiva Sveta 2011/16, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/822, člen 8ab(1), (6) in (7))

(Glej točke 127, od 129 do 132, od 136 do 138, od 140 do 150 in točko 4 izreka.)

Povzetek

Sodišče je v okviru predloga za sprejetje predhodne odločbe glede presoje veljavnosti razsodilo, da obveznost poročanja o potencialno agresivnih čezmejnih davčnih aranžmajih davčnega načrtovanja pristojnim organom, uvedena s spremenjeno Direktivo 2011/16¹, ne krši temeljnih pravic, zlasti načela enakega obravnavanja in pravice do spoštovanja zasebnega življenja ali načela pravne varnosti.

V obravnavani zadevi je bila spremenjena Direktiva 2011/16 v belgijski pravni red prenesena z zakonom z dne 20. decembra 2019.

Več združenj in strokovnjakov, ki delujejo na področju pravnih, davčnih ali svetovalnih storitev, je Cour constitutionnelle (ustavno sodišče, Belgija) predlagalo, naj ta zakon v celoti ali delno razveljavi. V bistvu so izpodbijali tako nenatančnost tega zakona glede obsega področja uporabe in obsega obveznosti poročanja o čezmejnih aranžmajih, ki jo vsebuje, kot nekatere učinke te obveznosti.

Ker tako izpodbijane nacionalne določbe izvirajo iz določb spremenjene Direktive 2011/16, je Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) Sodišču predložilo več vprašanj za predhodno odločanje, ki se nanašajo na presojo veljavnosti obveznosti poročanja o čezmejnih aranžmajih, ki je določena v členu 8ab(1), (6) in (7) te direktive, in podredne obveznosti obveščanja iz člena 8ab(5) te direktive glede na člene 7, 20, 21 in 49(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina) ter glede na splošno načelo pravne varnosti.

Presoja Sodišča

Na prvem mestu, v zvezi s presojo obstoja morebitne kršitve načela enakega obravnavanja iz člena 20 Listine, do katere naj bi prišlo s spremenjeno Direktivo 2011/16, ker ta direktiva obveznosti poročanja o čezmejnih aranžmajih ne omejuje na področje davka od dohodkov pravnih oseb, temveč določa, da se ta obveznost uporablja za vse davke, ki spadajo na njeno področje

¹ Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2018/822 z dne 25. maja 2018 (UL 2018, L 139, str. 1, v nadaljevanju: spremenjena Direktiva 2011/16).

uporabe, je Sodišče najprej navedlo, da je referenčno merilo, ki ga je treba upoštevati, merilo tveganja agresivnega davčnega načrtovanja ter izogibanja davkom in davčnih utaj z zadevnimi čezmejnimi aranžmaji, proti katerim se je zakonodajalec Unije v obravnavani zadevi želel boriti. Kateri koli davek ali dajatev pa je lahko predmet agresivnega davčnega načrtovanja, najsi gre za davek od dohodkov pravnih oseb ali druge neposredne oziroma posredne davke, ki niso predmet posebnih predpisov Unije².

Zato različne vrste davkov, za katere velja obveznost poročanja iz spremenjene Direktive 2011/16, spadajo med primerljive položaje glede na cilje te direktive, pri čemer taka obdavčitev v tem pogledu ni očitno neprimerna glede na navedene cilje.

Na drugem mestu, Sodišče je ugotovilo, da so pojmi³ in začetek teka 30-dnevnega roka, določenega za izpolnitev obveznosti poročanja, ki so v spremenjeni Direktivi 2011/16 uporabljeni oziroma je določen za opredelitev področja uporabe in obsega te obveznosti, dovolj jasni in natančni glede na zahteve, ki izhajajo iz načela pravne varnosti in načela zakonitosti v kazenskem pravu iz člena 49(1) Listine.

Poleg tega člen 7 Listine v zvezi z zahtevo po jasnosti ali natančnosti uporabljenih pojmov in določenih rokov ne nalaga nobene strožje obveznosti od člena 49 Listine, zato je vmešavanje v zasebno življenje posrednika in zadevnega davčnega zavezanca, ki ga pomeni obveznost poročanja, dovolj natančno opredeljeno glede na informacije, ki jih mora to poročanje vsebovati.

Na tretjem mestu, Sodišče je v zvezi z morebitno kršitvijo poklicne skrivnosti s strani posrednika, ki ni odvetnik, ki izhaja iz podredne obveznosti obveščanja iz člena 8ab(5) spremenjene Direktive 2011/16 – ker je posledica te obveznosti to, da se o obstoju svetovalnega razmerja med tem posrednikom in njegovo stranko obvesti tretja oseba in, nazadnje, davčna uprava – najprej pojasnilo, da je bila možnost držav članic, da obveznost obveščanja nadomestijo z obveznostjo poročanja, s tem členom dana le glede strokovnjakov, ki so – tako kot odvetniki – po nacionalnem pravu pooblašteni za zagotavljanje pravnega zastopanja.

Dalje, Sodišče je v sodbi Orde van Vlaamse Balies in drugi⁴ le zaradi edinstvenega položaja, ki ga ima odvetniški poklic v organizaciji sodstva držav članic, ugotovilo, da podredna obveznost obveščanja, kadar je ta naložena odvetniku, krši člen 7 Listine.

Tako rešitev iz te sodbe velja samo za osebe, ki poklicno dejavnost opravljajo pod enim od poklicnih nazivov, navedenih v členu 1(2)(a) Direktive 98/5⁵, in ne zajema drugih strokovnjakov, ki nimajo teh značilnosti, tudi če jih države članice pooblastijo za zagotavljanje pravnega zastopanja.

Nazadnje, na četrtem mestu, kar zadeva morebitno kršitev, in sicer z obveznostjo poročanja, pravice do varstva zasebnega življenja, kadar se ta obveznost nanaša na aranžma, s katerim se davčna korist uresničuje zakonito in tako, da ne pomeni zlorabe, ki bi torej, kot poudarja predložitveno sodišče, omejevala svobodo davčnega zavezanca, da izbere – in svobodo posrednika, da zanj oblikuje in mu svetuje – najmanj obdavčeno davčno pot, se je Sodišče

² Davek na dodano vrednost, carine in trošarine so izključeni s področja uporabe spremenjene Direktive 2011/16.

³ Pojmi, v zvezi s katerimi je predložitveno sodišče izrazilo dvome o njihovi natančnosti in jasnosti, so pojmi „aranžma“, „čezmejni aranžma“, „tržni aranžma“, „posebej prilagojeni aranžma“, „posrednik“, „udeleženec“, „povezano podjetje“, oznaka „čezmejni“, različne „prepoznavne značilnosti“, opredeljene v Prilogi IV, in „preskus glavne koristi“.

⁴ Sodba z dne 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies in drugi (C-694/20, EU:C:2022:963).

⁵ Direktiva 98/5/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. februarja 1998 za olajšanje trajnega opravljanja poklica odvetnika v drugi državi članici kakor tisti, v kateri je bila kvalifikacija pridobljena (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 6, zvezek 3, str. 83).

sklicevalo na sodno prakso Evropskega sodišča za človekove pravice⁶, iz katere je razvidno, da je pojem zasebnega življenja širok pojem, ki vključuje pojem osebne avtonomije, ki zajema svobodo vsakogar, da organizira svoje življenje in dejavnosti, tako osebne kot poklicne oziroma poslovne.

Sodišče je ob upoštevanju te sodne prakse ugotovilo, da obveznost poročanja o čezmejnih aranžmajih pomeni poseganje v pravico do spoštovanja zasebnega življenja, zagotovljeno s členom 7 Listine, saj pripelje do tega, da se upravi razkrije rezultat oblikovanja davkov in davčnega načrtovanja, ki temelji na razlikah med različnimi veljavnimi nacionalnimi predpisi, ki ga v okviru osebnih, poklicnih ali poslovnih dejavnosti izvede sam davčni zavezanec ali posrednik, in zato lahko navedenega davčnega zavezanca in njegove svetovalce odvrne od oblikovanja in izvajanja aranžmajev čezmejnega davčnega načrtovanja.

Vendar je tak poseg, ki ne posega v bistvo pravice do spoštovanja zasebnega življenja ter ki je sorazmeren in ni pretiran glede na cilj v splošnem interesu – ki je boj proti agresivnemu davčnemu načrtovanju ter preprečevanje tveganja izogibanja davkom in davčnih utaj – ki se v obravnavani zadevi uresničuje s spremenjeno Direktivo 2011/16, upravičen glede na navedeni cilj. Iz tega sledi, da z zadevno obveznostjo poročanja ni kršena pravica do spoštovanja zasebnega življenja, ki se razume kot pravica vsakogar, da organizira svoje zasebno življenje, kot je zagotovljena s členom 7 Listine.

⁶ Glej zlasti sodbo ESČP, 18. januar 2018, FNASS in drugi proti Franciji, CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, točka 153 in navedena sodna praksa. V zvezi s tem člen 7 Listine ustreza členu 8(1) Evropske konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, Sodišče pa v skladu s členom 52(3) Listine pri razlagi pravic, zagotovljenih s tem členom 7, upošteva ustrezne pravice, zagotovljene s tem členom 8(1), kot jih razlaga ESČP.