Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ATHANASIOS RANTOS
prednesené 5. apríla 2022[1]

Vec C-694/20

Orde van Vlaamse Balies,
IG,
Belgian Association of Tax Lawyers,
CD,
JU
proti
Vlaamse Regering

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Grondwettelijk Hof (Ústavný súd, Belgicko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Charta základných práv Európskej únie – Články 7 a 47 – Povinná automatická výmena informácií o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu – Profesijné tajomstvo právnych zástupcov – Výnimka z povinnosti oznamovania sprostredkovateľov – Návrh na preskúmanie platnosti“

I. Úvod

1. Konanie v tejto veci sa týka rozsahu ochrany povinnosti zachovávať mlčanlivosť v prípade právnych zástupcov, ktorí sa ako „sprostredkovatelia“ podieľajú na vytváraní daňových štruktúr, ako aj povinností ohlasovania a oznamovania informácií, ktoré sú povinní dodržiavať v rámci uplatňovania smernice 2011/16/EÚ[2].

2. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka posúdenia platnosti článku 8ab ods. 5 smernice 2011/16 doplneného smernicou 2018/822[3] (ďalej len „sporné ustanovenie“), ktoré „sprostredkujúcemu právnemu zástupcovi“ ako osobe, na ktorú sa vzťahuje výnimka z oznamovania z dôvodu ochrany profesijného tajomstva, ukladá povinnosť informovať

[1] Jazyk konania: francúzština.

[2] Smernica Rady 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 „smernica 2011/16“). Rozhodnutie v tomto konaní bude rozhodujúce aj pre rozhodnutie vo veci C-398/21 (Conseil national des barreaux a i.), ktoré bolo prerušené do rozhodnutia v tejto veci. Ustanovenia smernice 2011/16, ktoré sú predmetom prejudiciálnej otázky v tejto veci, ako aj dôvody, ktoré viedli k jej predloženiu, sa zhodujú s ustanoveniami a dôvodmi uvádzanými v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré predložila Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) vo veci C-398/21.

[3] Smernica Rady z 25. mája 2018, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu (Ú. v. EÚ L 139, 2018, s. 1, ďalej len „smernica 2018/822“).

akéhokoľvek iného „sprostredkovateľa“ o povinnosti oznamovania, ktorou je viazaný voči daňovým orgánom s ohľadom na články 7 a 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).

3. Tento návrh predložil Grondwettelijk Hof (Ústavný súd, Belgicko) v rámci návrhu na úplné alebo čiastočné pozastavenie platnosti flámskeho dekrétu, ktorým sa preberá sporné ustanovenie a mení flámska právna úprava týkajúca sa administratívnej spolupráce v oblasti daní, ktorý podalo Orde van Vlaamse Balies (Flámska advokátska komora, Belgicko) a združenie *de facto* Belgian Association of Tax Lawyers (ďalej len „žalobcovia“).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

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

5. Smernica 2018/822 zaviedla vo vzťahu k príslušným daňovým orgánom oznamovaciu povinnosť týkajúcu sa prípadných cezhraničných opatrení [4] potenciálne agresívneho daňového plánovania. Táto smernica v odôvodneniach 2, 6, 8 a 18 stanovuje:

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

…

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

…

(8) S cieľom zabezpečiť riadne fungovanie vnútorného trhu a predísť medzerám v navrhovanom rámci pravidiel by sa povinnosť oznamovania mala uložiť všetkým aktérom, ktorí sú zvyčajne zapojení do navrhovania, ponúkania na trhu, organizovania alebo riadenia implementácie cezhraničnej transakcie podliehajúcej oznamovaniu alebo série takýchto transakcií, ako aj tým, ktorí pri tom poskytujú pomoc alebo poradenstvo. Nemalo by sa opomenúť ani to, že v určitých prípadoch by sa povinnosť oznamovania nedala u sprostredkovateľa uplatniť z dôvodu jeho povinnosti zachovávať mlčanlivosť, alebo keď sprostredkovateľ neexistuje, lebo

[4] Táto poznámka pod čiarou sa týka výlučne gréckeho jazykového znenia týchto návrhov.

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.

…

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

6. Článok 3 smernice 2011/16 s názvom „Vymedzenie pojmov“ vo svojich bodoch 18 až 22, 24 a 25, ktoré boli vložené článkom 1 bodom 1 písm. b) smernice 2018/822:

„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:

…

19. ‚cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu‘ je každé cezhraničné opatrenie, ktoré má aspoň jeden z charakteristických znakov uvedených v prílohe IV.

20. ‚charakteristický znak‘ je vlastnosť alebo aspekt/prvok cezhraničného opatrenia, ktorý predstavuje indikáciu možného rizika vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ako sa uvádza v prílohe IV.

21. ‚sprostredkovateľ‘ je každá osoba, ktorá navrhuje cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu, ponúka ho na trhu, organizuje ho alebo sprístupňuje na implementáciu, alebo ktorá riadi implementáciu takéhoto opatrenia.

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

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

a) je rezidentom na daňové účely v niektorom členskom štáte;

b) má v členskom štáte stálu prevádzkareň, prostredníctvom ktorej sa poskytujú služby v súvislosti s daným opatrením;

c) je zriadená podľa právnych predpisov členského štátu alebo sa riadi právnymi predpismi členského štátu;

d) je zaregistrovaná v profesijnom združení pre právne, daňové alebo poradenské služby v niektorom členskom štáte.

22. ‚príslušný daňovník' je každá osoba, ktorej sa na implementáciu sprístupní cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu alebo ktorá je pripravená implementovať cezhraničné opatrenie podliehajúce oznamovaniu, alebo ktorá vykonala prvý krok v súvislosti s takýmto opatrením.

…

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

25. ‚individualizované opatrenie' je každé cezhraničné opatrenie, ktoré nie je hotovým opatrením."

7. V súvislosti s oznamovacou povinnosťou a námietkou povinnosti zachovávať mlčanlivosť, článok 8ab smernice 2011/16, ktorý bol vložený článkom 1 bodom 2 smernice 2018/822, 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 vlastnia 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.

…

5. Každý členský štát môže prijať potrebné opatrenia, na základe ktorých sa sprostredkovateľom udelí právo na výnimku z podávania informácií o cezhraničnom opatrení podliehajúcom 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 podliehajúcom oznamovaniu iný sprostredkovateľ, ktorému sa uplatňovanie výnimky oznámilo, alebo ak taký sprostredkovateľ neexistuje, príslušný daňovník.

…

9. Každý členský štát prijme opatrenia potrebné na to, aby v prípade existencie viac ako jedného sprostredkovateľa mali povinnosť podávať informácie o cezhraničnom opatrení podliehajúcom 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.

…

14. Informácie, ktoré má príslušný orgán členského štátu oznamovať [príslušným orgánom všetkých ostatných členských štátov], v príslušných prípadoch zahŕňajú:

a) identifikačné údaje sprostredkovateľov a príslušných daňovníkov vrátane ich mena/názvu, dátumu a miesta narodenia (v prípade fyzickej osoby), rezidencie na daňové účely a DIČ a v relevantných prípadoch osôb, ktoré sú pridruženými podnikmi príslušného daňovníka;

b) podrobné údaje o charakteristických znakoch uvedených v prílohe IV, na základe ktorých podlieha cezhraničné opatrenie oznamovaniu;

c) zhrnutie obsahu cezhraničného opatrenia podliehajúceho oznamovaniu vrátane odkazu na prípadný názov, pod akým je obvykle známe, a všeobecný opis príslušných podnikateľských činností alebo opatrení bez toho, aby to viedlo k zverejneniu obchodného, priemyselného alebo profesijného tajomstva alebo obchodného postupu alebo informácií, ktorých zverejnenie by odporovalo verejnému poriadku;

…“

B. Belgické právo

8. Decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (dekrét o spolupráci správnych orgánov v oblasti výberu daní) z 21. júna 2013 (*Belgisch Staatsblad*, 26. jún 2013, s. 40587) (ďalej len „dekrét z 21. júna 2013“) preberá smernicu 2011/16 vo Flámskom regióne (Belgicko).

9. Tento dekrét bol zmenený decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (dekrét, ktorým sa mení dekrét

z 21. júna 2013, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu) z 26. júna 2020 (*Belgisch Staatsblad*, 3. júl 2020, s. 49170) (ďalej len „dekrét z 26. júna 2020“), ktorým sa preberá smernica 2018/822.

10. Kapitola 2 oddiel 2 pododdiel 2 dekrétu z 21. júna 2013 upravuje povinnosť sprostredkovateľov alebo príslušných daňovníkov predložiť informácie o daňových cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu.

11. Článok 11/6 tohto dekrétu, ktorý bol vložený článkom 14 dekrétu z 26. júna 2020 definuje vzťah medzi povinnosťou oznamovania a povinnosťou zachovávať profesijné tajomstvo, ktorou sú viazaní niektorí sprostredkovatelia. Toto ustanovenie preberá článok 8 ab ods. 5 a 6 smernice 2011/16. Článok 11/6 dekrétu z 21. júna 2013 vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Ak je sprostredkovateľ viazaný profesijným tajomstvom, je povinný:

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

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

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

…“

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

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

III. Spor vo veci samej, prejudiciálna otázka a konanie na Súdnom dvore

13. Žalobami z 31. augusta a z 1. októbra 2020 sa žalobcovia pred vnútroštátnym súdom domáhali pozastavenia účinnosti dekrétu z 26. júna 2020, ako aj jeho úplného alebo čiastočného zrušenia.

14. Uvedený súd rozhodol o pozastavení účinnosti do vyhlásenia rozsudku, ktorým sa rozhodne o žalobe o zrušenie, po prvé článku 11/6 ods. 1 prvého pododseku dekrétu z 21. júna 2013 doplneného článkom 14 dekrétu z 26. júna 2020, len v rozsahu, v akom sa sprostredkujúcemu právnemu zástupcovi ukladá povinnosť oznamovania vo vzťahu k inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho mandantom, a po druhé článku 11/6 ods. 3 dekrétu z 21. júna 2013, doplneného článkom 14 dekrétu z 26. júna 2020, len v rozsahu, v akom stanovuje, že právny zástupca sa

v súvislosti s povinnosťou pravidelného oznamovania cezhraničných opatrení určených pre trh v zmysle článku 11/4 dekrétu z 21. júna 2013 nemôže odvolávať na povinnosť zachovávať mlčanlivosť.

15. Za týchto podmienok vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporuje článok 1 bod 2 [smernice 2018/822] právu na spravodlivý proces, ktoré zaručuje článok 47 [Charty], a právu na rešpektovanie súkromného života, zaručenému v článku 7 [Charty], v rozsahu, v akom nový článok 8ab ods. 5, ktorý bol vložený do [smernice 2011/16], stanovuje, že v prípade, ak členský štát prijme potrebné opatrenia, na základe ktorých sa sprostredkovateľom udelí právo na výnimku z podávania informácií o cezhraničnom opatrení podliehajúcom 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 takáto povinnosť vedie k tomu, že je právny zástupca, ktorý koná ako sprostredkovateľ, povinný oznámiť informácie, ktoré získa v rámci výkonu hlavných činností v rámci svojho povolania, a to najmä obhajoby alebo zastupovania jeho mandanta v súdnom konaní a právneho poradenstva, a to aj mimo rámca právneho sporu, inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho mandantom?“

16. Písomné pripomienky predložili žalobcovia, belgická, česká, francúzska a lotyšská vláda, Európska komisia, ako aj Rada Európskej únie. Okrem českej a lotyšskej vlády sa uvedení účastníci konania vyjadrili aj na pojednávaní veľkej komory, ktoré sa uskutočnilo 25. januára 2022.

IV. Posúdenie

A. Úvodné poznámky

17. Smernica 2011/16 známa pod názvom „DAC6“ spadá do rámca boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu a zodpovedá opatreniam prijatým Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) na celosvetovej úrovni s cieľom zvýšiť daňovú transparentnosť a boj proti praktikám vyhýbania sa dani a daňovým podvodom.

18. V tejto súvislosti upravila dotknutá smernica automatickú výmenu informácií o cezhraničných daňových opatreniach spojenú s povinnosťou oznamovania týkajúcou sa daňových sprostredkovateľov s cieľom odradiť od vytvárania a využívania štruktúr agresívneho daňového plánovania.

19. Cezhraničné opatrenia, ktoré sú predmetom výmeny informácií upravenej v tejto smernici, možno identifikovať na základe zoznamu osobitných znakov, nazývaných „charakteristické znaky“, zahrnutých do prílohy IV k smernici 2018/822.

20. Nový prvok, ktorý bol doplnený smernicou 2018/822 v snahe o dosiahnutie cieľa spočívajúceho v boji proti agresívnemu daňovému plánovaniu, predstavuje povinnosť oznamovania daňovým orgánom zaväzujúca všetkých sprostredkovateľov, ktorí najmä v zmysle záverov OECD plnia v súčasnosti hlavnú úlohu pri vytváraní opatrení agresívneho daňového plánovania. Iba v prípade, ak takýto sprostredkovatelia neexistujú alebo ak si nemôžu splniť túto

povinnosť, prechádza uvedená povinnosť na daňovníka. Z uvedeného vyplýva, že povinnosť oznamovania zaväzujúca daňovníka bola upravená ako posledné možné opatrenie, keďže sa normotvorca Únie podľa môjho názoru správne domnieval, že systém oznamovania by bol omnoho menej účinný, ak by bol svoj zámer podieľať sa na „agresívnom opatrení" povinný oznámiť daňovým orgánom samotný daňovník.

21. Vzhľadom na už uvedené predstavuje účasť sprostredkovateľa základný pilier tohto systému a akékoľvek obmedzenie jeho fungovania by mohlo bezprostredne ohroziť ciele sledované smernicou 2011/16. Dosiahnutie týchto cieľov však nesmie viesť k porušeniu základných práv chránených Chartou. Je preto potrebné skúmať, či schéma prijatá na základe smernice 2011/16, ako aj zmeny prijaté na základe smernice 2018/822, môžu viesť k takémuto porušeniu.

22. Skôr, ako pristúpim k právnemu posúdeniu súladu sporného ustanovenia s článkami 7 a 47 Charty, považujem za potrebné ozrejmiť charakteristické prvky povinnosti oznamovania, ktorá prináleží „sprostredkujúcim právnym zástupcom".

23. Po prvé sa zdá, že normotvorca Únie mal v úmysle chrániť profesijné tajomstvo právnych zástupcov, keď ich na jednej strane oslobodil od povinnosti oznamovania,[5] a na druhej strane obmedzil obsah informácií, ktoré je sprostredkujúci právny zástupca povinný poskytnúť tretej sprostredkujúcej osobe v prípade, ak sa uplatní takáto výnimka.[6] Iba právni zástupcovia, ktorí konajú „v medziach relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy ich povolania" sa však môžu odvolávať na povinnosť zachovávať mlčanlivosť, a možno ich oslobodiť od povinnosti oznamovania.[7] Z uvedeného v zásade vyplýva, že právny zástupca, ktorý koná mimo vnútroštátneho rámca upravujúceho jeho povolanie, sa nemôže odvolávať na povinnosť zachovávať mlčanlivosť a nachádza sa v situácii akéhokoľvek iného sprostredkovateľa, ktorý nie je vyňatý z povinnosti oznamovania.

24. Po druhé v prípade, že sa na sprostredkujúceho právneho zástupcu skutočne vzťahuje výnimka, je povinný túto skutočnosť oznámiť ostatným sprostredkovateľom a informovať ich o povinnosti oznamovania, ktorá sa na nich vzťahuje. Je však potrebné poznamenať, že v prípade, ak neexistuje nijaký iný sprostredkovateľ, ktorý by sa podieľal na spornom cezhraničnom opatrení, oznámenie sprostredkujúceho právneho zástupcu o výnimke, ktorá sa na neho vzťahuje vo vzťahu k príslušnému daňovníkovi, v tomto prípade jeho mandantovi, by v zásade nemala ohroziť povinnosť mlčanlivosti medzi právnym zástupcom a jeho mandantom. V rámci ďalšieho posúdenia je preto potrebné sa zaoberať výlučne povinnosťou oznamovania sprostredkujúceho právneho zástupcu vo vzťahu k inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho mandantom.[8]

25. Okrem toho treba spresniť, že v prípade iného sprostredkovateľa mu jeho povinnosť oznamovania vyplýva výslovne z článku 8ab ods. 1 smernice 2011/16. Aj v prípade viacerých sprostredkovateľov sú si všetci z nich v zmysle ods. 9 tohto článku povinní splniť túto povinnosť, ibaže preukážu, že uvedenú povinnosť už splnil iný sprostredkovateľ. Inými slovami, informovať iného sprostredkovateľa na základe sporného ustanovenia nezakladá novú povinnosť oznamovania pre informovanú osobu (sprostredkovateľa).

5 Pozri sporné ustanovenie a odôvodnenie 8 smernice 2018/822.

6 Pozri článok 8ab ods. 6 smernica 2011/16.

7 Pozri sporné ustanovenie.

8 V tejto súvislosti pripomínam, že v rozhodnutí vnútroštátneho súdu Grondwettelijk Hof (Ústavný súd) nariadil odklad účinnosti článku 11/6 ods. 1 prvého pododseku dekrétu z 21. júna 2013 vloženého dekrétom z 26. júna 2020 „výlučne v rozsahu, v akom sprostredkujúcemu právnemu zástupcovi ukladá informačnú povinnosť vo vzťahu k inému sprostredkovateľovi, ktorý nie je jeho mandantom".

26. Po tretie treba zdôrazniť, že sporné ustanovenie nijakým spôsobom nedefinuje formu alebo spôsob splnenia si tejto povinnosti oznamovania, a ani presný obsah informácií, ktoré sa majú poskytnúť. V skutočnosti by stačilo, aby predložené informácie označovali predmetné cezhraničné opatrenie a pripomenuli inému príslušnému sprostredkovateľovi povinnosť oznamovania. [9]

27. Po štvrté a na záver treba poznamenať, že vzhľadom na ich vlastnú povinnosť oznamovania v zmysle článku 8ab ods. 1 smernice 2011/16, sprostredkujúce tretie osoby, ktorým bolo predložené oznámenie, a teda sa dozvedeli o účasti právneho zástupcu, a ktoré nie sú ako také viazané povinnosťou zachovávať mlčanlivosť, informujú daňový orgán nielen o existencii cezhraničného opatrenia a o dotknutom daňovníkovi, ale aj o účasti sprostredkujúceho právneho zástupcu. V tomto ohľade z článku 8ab ods. 9 druhého pododseku a odseku 14 tejto smernice vyplýva, že označenie sprostredkovateľov patrí medzi informácie poskytované v rámci plnenia uvedenej povinnosti oznamovania.

B. O súlade sporného ustanovenia s článkami 7 a 47 Charty

28. Pripomínam, že vnútroštátny súd sa pýta na platnosť sporného ustanovenia, pričom si kladie otázku, či uvedené ustanovenie porušuje povinnosť právnych zástupcov zachovávať mlčanlivosť, ktorú zaručujú články 7 a 47 Charty.

29. V tejto súvislosti žalobcovia namietajú, že povinnosť oznamovania najmä vo vzťahu k tretím sprostredkujúcim osobám porušuje povinnosť právnych zástupcov zachovávať mlčanlivosť a je v rozpore s článkami 7 a 47 Charty. Tvrdia, že povinnosť právneho zástupcu zachovávať mlčanlivosť je základným prvkom práva na ochranu súkromia a na spravodlivý proces a že nevyhnutný vzťah dôvery medzi mandantom a jeho právnym zástupcom sa zachová iba vtedy, ak má prvá z uvedených osôb záruku, že skutočnosti, s ktorými sa zdôverila druhej osobe, nebudú zverejnené. Už na samotný fakt, že osoba sa obrátila na právneho zástupcu, sa vzťahuje profesijné tajomstvo. Právny zástupca preto nemôže tretej osobe, resp. orgánu poskytnúť ani len najmenšiu informáciu o cezhraničnom opatrení, a to aj v tom prípade, ak sa jeho účasť obmedzila len na jednoduché stanovisko.

30. Belgická, česká, francúzska, lotyšská vláda, Komisia a Rada sa domnievajú, že povinnosť oznamovania je v súlade s článkami 7 a 47 Charty, a teda že sporné ustanovenie neporušuje povinnosť zachovávať mlčanlivosť.

31. Na úvod zdôrazňujem, že jednak Súdny dvor a jednak Európsky súd pre ľudské práva (ďalej len „ESĽP“) mali príležitosť sa viackrát vyjadriť k rozsahu povinnosti právneho zástupcu zachovávať mlčanlivosť. Súdny dvor uznal, že takáto povinnosť zachovávať mlčanlivosť je jednou zo všeobecných zásad práva Únie a je inšpirovaná spoločnými hodnotami a ústavnými tradíciami členských štátov. [10]

[9] Treba však aj napriek tomu poznamenať, že hoci povinnosť oznamovania tak, ako je upravená v spornom ustanovení, na prvý pohľad neukladá sprostredkujúcemu právnemu zástupcovi povinnosť oznámiť tomuto inému sprostredkovateľovi ďalšie informácie, ktorými disponuje o dotknutom mandantovi, v prípade belgického transpozičného ustanovenia zrejme nejde o takýto prípad. Belgické právo totiž požaduje dodatočné odôvodnenie ozrejmujúce dôvody, na základe ktorých si sprostredkujúci právny zástupca nemôže splniť svoju povinnosť oznamovania z dôvodu povinnosti zachovávať mlčanlivosť. Podotýkam však, že prejudiciálna otázka sa netýka transpozičného belgického ustanovenia, ale zlučiteľnosti sporného ustanovenia s článkami 7 a 47 Charty.

[10] Rozsudok z 18. mája 1982, AM & S Europe/Komisia (155/79, EU:C:1982:157, bod 18).

32. Taktiež je potrebné zdôrazniť, že povinnosť zachovávať mlčanlivosť o vzťahu medzi právnym zástupcom a jeho mandantom je podľa judikatúry ESĽP zaručená dvakrát, jednak na základe článku 6 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, podpísaného v Ríme 4. novembra 1950 (ďalej len „ESĽP“), a jednak na základe jeho článku 8. [11]

33. Súdny dvor taktiež spresnil, že aj keď sú rozsah a spôsob ochrany povinnosti právnych zástupcov zachovávať mlčanlivosť naďalej upravené vo vnútroštátnej právnej úprave každého členského štátu, samotná podstata takejto ochrany sa podľa článku 52 ods. 3 Charty a judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa jej uplatnenia musí považovať za zaručenú aj na dvojitom základe článkov 7 a 47 tejto Charty.

34. Okrem toho článok 52 ods. 3 Charty má za cieľ zabezpečiť potrebnú súdržnosť medzi právami obsiahnutými v Charte a zodpovedajúcimi právami zaručenými EDĽP bez toho, aby tým bola narušená autonómia práva Únie. Súdny dvor musí teda dbať na to, aby výklad, ktorý poskytuje článku 7 a 47 Charty, zabezpečil takú úroveň ochrany, ktorá neporušuje úroveň zaručenú článkom 6 a 8 EDĽP, tak ako ho vykladá Európsky súd pre ľudské práva [12].

1. Odporuje sporné ustanovenie článku 47 Charty?

35. Treba po prvé pripomenúť, že článok 47 Charty zaručuje právo na spravodlivý proces a zahŕňa právo každej osoby, ktorej práva a slobody zaručené právom Únie boli porušené, na informácie, obhajobu a zastúpenie.

36. V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa právo na spravodlivý proces podľa EDĽP skladá z viacerých prvkov, ku ktorým patrí najmä právo na obhajobu, zásada rovnosti zbraní, právo na prístup k spravodlivosti, ako aj právo na právneho zástupcu jednak v občianskoprávnej a jednak v trestnoprávnej oblasti. [13]

37. Vzťah medzi dôvernou povahou korešpondencie medzi právnym zástupcom a jeho mandantom na jednej strane a právom na spravodlivý proces na druhej strane spresnil Súdny dvor v konaní, ktoré sa vo veľkej miere podobá konaniu v tejto veci. V konaní vo veci Ordre des barreaux francophones et germanophone a i. zdôraznil otázku súladu dôvernej povahy korešpondencie s povinnosťou spolupracovať s vnútroštátnymi orgánmi zodpovednými za boj proti praniu špinavých peňazí. [14] V tomto smere Súdny dvor rozhodol, že charakter činností, na ktoré sa vzťahuje povinnosť oznamovania je taký, že nemá súvis so súdnym konaním, a preto tieto činnosti nepatria do pôsobnosti práva na spravodlivé súdne konanie. [15]

38. Konkrétnejšie, čo sa týka dôvernosti rozhovorov medzi právnym zástupcom a jeho mandantom na jednej strane, a právom na obhajobu na druhej strane, Súdny dvor konštatoval, že „advokát by nedokázal zabezpečiť plnenie svojich úloh poradenstva, obhajoby a zastupovania

[11] Pozri najmä ESĽP, 16. decembra 1992, Niemietz v. Nemecko, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37. K právu na ochranu súkromia pozri ESĽP, 24. júla 2008, André a i. v. Francúzsko, CE:ECHR:2008:0724JUD001860303, § 36, a ESĽP, 6. decembra 2012, Michaud v. Francúzsko, ďalej len „rozsudok Michaud“, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 117 až § 119.

[12] Rozsudok z 15. júla 2021, Komisia/Poľsko (Disciplinárny režim sudcov) (C-791/19, EU:C:2021:596, bod 165 a citovaná judikatúra).

[13] Rozsudok z 26. júna 2007, Ordre des barreaux francophones et germanophone a i. (C-305/05, ďalej len „rozsudok Ordre des barreaux francophones et germanophone a i., EU:C:2007:383, bod 31 a citovaná judikatúra).

[14] V zmysle článku 2a bodu 5 smernice Rady 91/308/EHS z 10. júna 1991 o predchádzaní zneužívania finančného systému na účely prania špinavých peňazí (Ú. v. ES L 166, 1991, s. 77; Mim. vyd. 09/001, s. 153) bolo úlohou právnych zástupcov pomáhať ich mandantom pri príprave alebo uskutočňovaní niektorých transakcií, ktoré mali prevažne finančný alebo realitný charakter, alebo konať v ich mene a na ich účet v rámci takýchto transakcií.

[15] Rozsudok Ordre des barreaux francophones et germanophone a i., body 33 a 35.

svojho klienta primeraným spôsobom, a klient by v dôsledku toho bol zbavený svojich práv, ktoré mu priznáva článok 6 EDĽP, ak by právny zástupca, v rámci súdneho konania alebo jeho prípravy, bol povinný spolupracovať s orgánmi verejnej moci tým, že by im poskytoval informácie získané v súvislosti s právnym poradenstvom, ktoré bolo poskytnuté v rámci takéhoto konania“ [16].

39. Okrem toho ESĽP uznal, že v prípade právneho zástupcu môže porušenie povinnosti zachovávať mlčanlivosť ohroziť riadny výkon spravodlivosti, a tým aj práva zaručené článkom 6 EDĽP. [17]

40. Z tejto judikatúry Súdneho dvora a ESĽP vyplýva po prvé, že právo na spravodlivý proces sa nevyhnutne spája so súdnym konaním a je neoddeliteľné od súdneho kontextu.

41. V prejednávanej veci je však potrebné poznamenať, že nejde o takúto súvislosť. V rámci smernice 2011/16 totiž sprostredkovateľ nekoná ako obhajca svojho mandanta v spore s daňovým orgánom. Aj keď poradenstvo môže prípadne viesť k sporu s daňovým orgánom v neskoršom štádiu, neznamená to, že boli takéto služby poskytnuté „v rámci a na účely obhajoby“.

42. Po druhé neexistencia súvislosti so súdnym konaním je ešte zreteľnejšia v prípade sporného rozhodnutia, keďže povinnosť oznamovania vzniká spravidla v predbežnom štádiu, pred prijatím cezhraničného opatrenia, ktoré má byť predmetom oznámenia, a teda v okamihu, keď v súvislosti s dotknutým opatrením ešte v zásade nemohol vzniknúť nijaký spor s daňovým orgánom.

43. Okrem toho neexistenciu súvislosti so súdnym konaním potvrdzujú aj ciele sledované smernicou 2011/16, ktoré majú v zásade „preventívnu“ povahu. V tomto zmysle odôvodnenie 2 smernice 2018/822 jasne uvádza, že výmena informácií daňovým orgánom umožní práve „okamžite reagovať na škodlivé daňové praktiky a odstrániť existujúce medzery prostredníctvom právnych predpisov alebo tak, že vykonajú zodpovedajúce posúdenia rizika a daňové audity“.

44. Po tretie treba poznamenať, že informačné povinnosti upravené v smernici 2011/16 sa týkajú zákonnej činnosti, ktorá má *a priori* nesporový charakter, prinajmenšom v počiatočnom štádiu oznamovania. Z uvedeného vyplýva, že neexistencia súvislosti so súdnym konaním je ešte zreteľnejšia, ako je to v prípade skutkových okolností vo veci Ordre des barreaux francophones et germanophone a i., keďže povinnosti oznamovania sa v tejto veci týkajú činností, ktoré bezprostredne neodporujú žiadnemu z platných právnych predpisov na rozdiel od opatrení súvisiacich s praním špinavých peňazí.

45. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sa domnievam, že oboznámenie iných sprostredkovateľov s ich povinnosťou informovať tretie sprostredkujúce osoby nemôže zasiahnuť do práv chránených článkom 47 Charty, keďže táto povinnosť nepatrí do rámca súdneho konania, a preto sa na ňu nevzťahuje pôsobnosť tohto ustanovenia. [18]

[16] Rozsudok Ordre des barreaux francophones et germanophone a i., bod 32. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

[17] Pozri ESĽP, 16. decembra 1992, Niemietz v. Nemecko, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37.

[18] Uvedené platí rovnako aj v prípade akejkoľvek inej povinnosti oznamovania daňovým orgánom, ktorá vyplýva tretej sprostredkujúcej osobe.

2. Odporuje sporné ustanovenie článku 7 Charty?

46. Treba pripomenúť, že práva zaručené v článku 7 Charty zodpovedajú právam zaručeným článkom 8 EDĽP [19]. Článok 7 Charty priznáva každej osobe právo na ochranu osobného a rodinného života, jeho obydlia a komunikácie.

47. V tejto súvislosti s judikatúry ESĽP vyplýva, že povinnosť právnych zástupcov zachovávať mlčanlivosť je osobitne chránená článkom 8 EDĽP. [20]

48. Na účely uplatnenia článku 7 Charty je preto potrebné zdôrazniť, že ochrana povinnosti zachovávať mlčanlivosť podľa článku 8 EDĽP sa neobmedzuje len na činnosti súdnej obhajoby, ale má omnoho väčší rozmer (a širšiu pôsobnosť) v tom zmysle, že chráni aj vzťah medzi právnym zástupcom a jeho mandantom mimo rámca súdneho konania (bez ohľadu na to, že takáto ochrana je obmedzenejšia v prípade činností súvisiacich s takýmto poslaním).

49. Článok 8 EDĽP má preto za cieľ chrániť dôvernosť akejkoľvek korešpondencie medzi jednotlivcami, pričom priznáva zvýšenú mieru ochrany komunikácií medzi právnym zástupcom a jeho mandantmi. Okrem toho je potrebné spresniť, že táto ochrana sa vzťahuje aj na právnu konzultáciu, pričom chráni jej dôverný charakter nielen vo vzťahu k jej obsahu (bez ohľadu na jej podobu), ale aj pokiaľ ide o jej existenciu. [21]

50. ESĽP sa vo svojom rozsudku Michaud vyjadril k súladu povinnosti právnych zástupcov oznámiť príslušným orgánom podozrivé činnosti ich mandantov v kontexte francúzskej právnej úpravy preberajúcej smernicu 2005/60/ES [22] s ustanoveniami EDĽP.

51. V tomto rozsudku EDĽP zdôraznil, že „povinnosť právnych zástupcov oznámiť podozrenie predstavuje zásah do ich práva na dôvernosť korešpondencie, ak sú v tejto súvislosti nútení poskytnúť správnemu orgánu informácie o inej osobe, ktoré získali na základe výmeny informácií s touto osobou“ a „predstavuje aj zásah do ich práva na rešpektovanie ‚súkromia‘, pričom tento pojem zahŕňa aj profesijné alebo podnikateľské činnosti“ [23].

52. Podľa ESĽP však bol zásah do súkromia odôvodnený tým, že povinnosť oznamovať podozrenia sa dotýkala len *„činností, ktoré sú vzdialené od úloh obhajoby, ktorými je právny zástupca poverený a ktoré sú podobné činnostiam zvereným iným odborníkom podliehajúcimi tejto povinnosti“, konkrétne finančných alebo realitných transakcií*“ [24] a že na právnych zástupcov sa táto povinnosť nevzťahuje „ak sa daná činnosť ‚týka súdneho konania, bez ohľadu na to, či informácie, ktoré majú, získali alebo nadobudli pred začatím takéhoto konania, v jeho priebehu alebo po jeho skončení, a to aj v súvislosti s poskytnutím poradenstva týkajúcim sa začatia takéhoto konania alebo jeho predídenia, *resp. počas poskytovania právneho poradenstva*, okrem prípadov, ak bolo takéto poradenstvo poskytnuté na účely prania špinavých peňazí alebo financovania terorizmu, resp. vedomím, že mandant si ho vyžiadal s cieľom prania špinavých peňazí alebo financovania terorizmu“ [25].

[19] Pozri vysvetlivky k Charte základných práv (Ú. v. ES C 303, 2007, s. 17).

[20] Rozsudok Michaud, § 118 a § 119.

[21] Rozsudok Michaud, § 118 a § 119.

[22] Smernica Európskeho parlamentu a Rady z 26. októbra 2005 o predchádzaní využívania finančného systému na účely prania špinavých peňazí a financovania terorizmu (Ú. v. EÚ L 309, 2005, s. 15).

[23] Rozsudok Michaud, § 91.

[24] Rozsudok Michaud, § 127. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

[25] Rozsudok Michaud, § 127. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

53. Z judikatúry ESĽP vyplýva, že ochrana povinnosti zachovávať mlčanlivosť podľa článku 8 EDĽP sa nevzťahuje na všetky činnosti právneho zástupcu.

54. To znamená, že na jednej strane existujú činnosti, ktoré tradične patria k poslaniu právneho zástupcu, a preto sa na ne vzťahuje povinnosť zachovávať mlčanlivosť. Právny zástupca, ktorý radí svojmu klientovi v rámci súdneho konania alebo pri jeho príprave, sa teda nepochybne môže odvolávať na povinnosť zachovávať mlčanlivosť. To isté platí pre právneho zástupcu, ktorého mandant požiada o právnu radu *ad hoc*.

55. Na druhej strane existujú prípady, keď právny zástupca môže konať nad rámec jeho „obvyklého poslania“ zástupcu mandanta alebo právneho poradcu v tom zmysle, že činnosti vykonávané právnym zástupcom sa budú považovať za činnosti iných odborníkov. V takomto prípade by však samotná povaha uvedených činnosti neodôvodňovala ochranu povinnosti zachovávať mlčanlivosť, ktorá tak, ako bolo uvedené vyššie, patrí do rámca osobitnej funkcie v demokratickej spoločnosti, ktorá právnemu zástupcovi umožňuje, aby si splnil svoje základné poslanie, a to obhajobu osôb podliehajúcich súdnej právomoci.

56. Poznamenávam však, že takéto rozlišovanie nemá absolútny charakter, a môže sa spájať s ťažkosťami pri jeho uplatňovaní v praxi, o čom svedčí aj konanie v tejto veci, a to najmä v určitých prípadoch, keď úloha právneho zástupcu nie je presne vymedzená. V tejto súvislosti poukazujem na rozdielne stanoviská účastníkov tohto konania týkajúce sa úlohy právneho zástupcu ako sprostredkovateľa v rámci cezhraničného opatrenia.

57. Žalobkyne totiž na jednej strane tvrdia, že právny zástupca by mal v každom prípade mať možnosť odvolávať sa na svoju povinnosť zachovávať mlčanlivosť bez ohľadu na povahu jeho činností, ktoré vykonáva v postavení „sprostredkovateľa“, a výlučne s prihliadnutím na jeho postavenie právneho zástupcu. Právny zástupca by teda nepodliehal ani povinnosti oznamovania, ani subsidiárnej povinnosti informovať tretiu sprostredkujúcu osobu o uplatnení výnimky.

58. Na rozdiel od toho niektoré členské štáty (predovšetkým Belgické kráľovstvo a Lotyšská republika) tvrdia, že činnosť sprostredkovateľa nie je činnosťou právneho zástupcu, a teda je odôvodnené, aby sa na neho vzťahovala povinnosť oznamovania a informovania.

59. Zo znenia smernice 2011/16 zrejme skutočne vyplýva, že služby poskytované právnym zástupcom v postavení sprostredkovateľa nepatria k obvyklým činnostiam v rámci výkonu povolania právneho zástupcu, akými sú obhajoba a právne poradenstvo. Právny zástupca, ktorý koná v postavení sprostredkovateľa, by sa mal teda na prvý pohľad považovať za jedného z iných „sprostredkovateľov“, z ktorých sa niektorí nemôžu odvolávať na povinnosť zachovávať mlčanlivosť. [26]

60. Skutočne mám pochybnosti o tom, že právny zástupca, ktorý samostatne alebo v spolupráci s inými profesionálmi vytvorí cezhraničné opatrenie, ktoré následne ponúkne daňovníkom, koná nevyhnutne v rámci svojho poslania. Predovšetkým tá skutočnosť, že účasť právneho zástupcu na

[26] Smernica 2011/16 až v druhom rade stanovuje možnosť členských štátov udeliť sprostredkujúcemu právnemu zástupcovi výnimku z povinnosti oznamovania informácií podľa článku 8ab ods. 1 uvedenej smernice, ak by táto povinnosť viedla k porušeniu povinnosti zachovávať mlčanlivosť podľa vnútroštátneho práva.

prijímaní tohto opatrenia môže predchádzať jeho predaju určitému klientovi, poukazuje podľa môjho názoru na to, že neexistuje potrebný vzťah medzi právnym zástupcom a jeho mandantom, ktorý by odôvodňoval ochranu povinnosti zachovávať mlčanlivosť. [27]

61. Je napríklad možné, že právny zástupca prekročí „hranice relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá upravuje jeho povolanie“ a z tohto dôvodu stráca možnosť uplatnenia výnimky z povinnosti oznamovania v prípade prijímania cezhraničných opatrení „učených pre trh“ [28], ktoré sú na rozdiel od „individualizovaných opatrení“ [29] charakteristické tým, že ich možno použiť bez toho, aby ich bolo potrebné zvlášť prispôsobiť. Možno si predstaviť, že právny zástupca, ktorý nie je v poradenskom vzťahu so žiadnym mandantom, vytvorí cezhraničné opatrenie určené pre trh, ktoré rozšíri buď priamo medzi daňovníkov, alebo prostredníctvom sprostredkovateľa. V takomto prípade nie je vylúčené, že takýto právny zástupca koná nad rámec svojho povolania, ktorý je upravený vo vnútroštátnej právnej úprave, a preto je viazaný povinnosťou oznamovania (ako akýkoľvek iný sprostredkovateľ) od okamihu vytvorenia predmetného opatrenia v súlade s ustanoveniami článku 8ab ods. 1 smernice 2011/16.

62. Takáto definícia sprostredkujúceho právneho zástupcu by však opomínala jeho postavenie poradcu, ktoré môže plniť v rámci právnej analýzy cezhraničného opatrenia.

63. Okrem toho zdôrazňujem, že ak by sa vychádzalo z predpokladu, že činnosť sprostredkovateľa vykonávaná právnym zástupcom nikdy nepatrí do rámca právneho poradenstva, vznikla by otázka, prečo by smernica 2011/16 upravovala ochranu povinnosti právnych zástupcov zachovávať mlčanlivosť zavedením mechanizmu výnimky upravenej v spornom ustanovení. Takúto voľbu normotvorcu Únie však podľa môjho názoru vysvetľujú predovšetkým dva dôvody.

64. Na jednej strane povinnosť zachovávať mlčanlivosť nie je upravená na európskej úrovni, a preto bolo cieľom smernice 2018/822 predchádzať akýmkoľvek konfliktom s vnútroštátnymi pravidlami a zároveň zabezpečiť dodržiavanie základných zásad zakotvených v Charte. [30]

65. Na druhej strane rozlišovanie medzi činnosťami právneho zástupcu, ktoré patria do rámca „obvyklého výkonu jeho funkcie“, a činnosťami, ktoré tam nepatria, nie je v praxi vôbec jednoduché. Je preto možné, že aj v rámci dotknutého cezhraničného opatrenia mandant právneho zástupcu požiada, aby posúdil pripravované opatrenie, a teda aby v tomto ohľade poskytol služby právneho poradenstva. V takomto prípade by mal právny zástupca mať v celom rozsahu možnosť odvolávať sa na povinnosť zachovávať mlčanlivosť, ak poskytuje právne poradenstvo daňovníkovi dotknutému takýmto opatrením.

66. Ako príklad uvádzam „individualizované opatrenie“, v prípade ktorého nemožno vylúčiť, že právny zástupca, ktorý koná v postavení „sprostredkovateľa“ v zmysle smernice 2018/822, vykonáva svoju činnosť v rámci svojho povolania, keď ponúkne svoje služby právneho poradenstva na rovnakom základe, ako akékoľvek iné všeobecné úkony právneho zástupcu poskytované jeho klientovi v podobe prípravy alebo správy akejkoľvek zmluvy, resp. dohody v zmysle predpisov občianskeho alebo obchodného práva, práva obchodných spoločností alebo sociálneho práva, resp. vytvorenia akejkoľvek právnej stratégie.

[27] V tomto zmysle poznamenávam, že podľa článku 8ab ods. 1 smernice 2011/16 vzniká povinnosť oznamovania v okamihu vytvorenia sporného opatrenia.

[28] Pozri článok 3 bod 24 smernice 2011/16.

[29] Pozri článok 3 bod 25 smernice 2011/16.

[30] Pozri odôvodnenie 18 smernice 2018/822.

67. Domnievam sa, že práve preto, že je *a priori* ťažké vylúčiť, že sprostredkujúci právny zástupca bude požiadaný, aby poskytol služby právneho poradenstva v prípadoch upravených smernicou 2011/16, bol právny zástupca oslobodený od povinnosti oznamovania s cieľom zaručiť dodržiavanie povinnosti zachovávať mlčanlivosť, ktorá sa na neho vzťahuje.

68. Z vyššie uvedeného vyplýva, že aj keď nie je vždy jednoduché rozlišovať medzi činnosťami právneho zástupcu, ktoré môžu mať zložitú a nedeliteľnú povahu, je podľa môjho názoru možné identifikovať prípady, keď by mal mať právny zástupca konajúci „v postavení právneho zástupcu“ možnosť odvolávať sa na povinnosť zachovávať mlčanlivosť, a teda požívať výnimku z povinnosti oznamovania, a prípady, keď sa takáto ochrana nemá poskytnúť. Je preto potrebné sa na jednej strane ubezpečiť, že definícia povinnosti zachovávať mlčanlivosť nebude natoľko široká, aby zahŕňala aj činnosti sprostredkujúceho právneho zástupcu, ktoré presahujú osobitné poslanie zastupovania a poradenstva, pretože právneho zástupcu oslobodzujú od určitých povinností oznamovania aj napriek tomu, že vykonáva rovnakú činnosť, ako sprostredkovatelia vykonávajúci iné povolanie. Na druhej strane by neprimerané obmedzenie tejto definície mohlo neprípustným spôsobom zasiahnuť do vzťahu medzi právnym zástupcom a jeho mandantom.

69. V tomto smere je uplatnenie vyššie uvedeného rozlišovania osobitne dôležité v rámci vykonávania ustanovení smernice 2018/822 na účel zachovania rovnováhy medzi ochranou povinnosti právneho zástupcu zachovávať mlčanlivosť, ktorá má v každom právnom štáte významné postavenie na jednej strane, a cieľom spočívajúcim v boji proti agresívnemu daňovému plánovaniu, ktoré je jedným z hlavných nástrojov predchádzania daňovým únikom, na druhej strane.

70. Prináleží preto predovšetkým vnútroštátnemu súdu, aby uplatnil takéto rozlišovanie najmä vzhľadom na tú skutočnosť, že povinnosť zachovávať mlčanlivosť nie je na európskej úrovni harmonizovaná a takéto rozlišovanie je so zreteľom na vyššie uvedené skutočnosti potrebné.

a) O zlučiteľnosti povinnosti oznamovania upravenej sporným ustanovením s článkom 7 Charty

71. S ohľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné skúmať zlučiteľnosť sporného ustanovenia s článkom 7 Charty.

72. Čo sa týka sporného ustanovenia treba pripomenúť, že toto ustanovenie v prípade, ak sprostredkujúci právny zástupca požíva výnimku vo vzťahu k jeho mandantovi, ukladá tomuto právnemu zástupcovi povinnosť informovať ostatných sprostredkovateľov o povinnosti oznamovania, ktorá ich zaväzuje podľa článku 8ab ods. 6 smernice 2011/16. Povinnosť oznamovania sa teda *ipso facto* okrem identifikácie dotknutého cezhraničného opatrenia a pripomenutia uvedeným tretím sprostredkujúcim osobám, týkajúceho sa ich vlastných povinností oznamovania, spája aj s identifikáciou oznamujúceho právneho zástupcu.

73. V prvom rade podotýkam, že sporné ustanovenie sa môže uplatniť len v prípade, ak sa sprostredkujúci právny zástupca a tretia sprostredkujúca osoba navzájom poznajú, pretože sa obaja podieľajú na cezhraničnom opatrení.

74. Povinnosť informovania iných sprostredkovateľov sa teda netýka situácie, keď sprostredkujúci právny zástupca nevie o účasti iného sprostredkovateľa na cezhraničnom opatrení, napríklad v prípade, ak daňovník požiadal o poradenstvo viacerých sprostredkovateľov samostatne. Napokon, ak osoba, ktorá plní svoju informačnú povinnosť, nevedela o inom sprostredkovateľovi, nemohla ho v žiadnom prípade informovať. Sprostredkujúci právny zástupca, ktorý si plní svoju

informačnú povinnosť, preto nie je povinný hľadať sprostredkovateľov v rámci sporného opatrenia, ktorých nepozná. V takomto prípade bude povinný splniť si svoju oznamovaciu povinnosť voči dotknutému daňovníkovi, teda svojmu mandantovi, na ktorého prenesie povinnosť oznamovania, pričom v takejto situácii nevzniká problém týkajúci sa povinnosti zachovávať mlčanlivosť.

75. V druhom rade pripomínam, že v snahe o ochranu povinnosti zachovávať mlčanlivosť, smernica 2011/16 významne obmedzuje obsah informácií, ktoré je sprostredkujúci právny zástupca povinný oznámiť druhému sprostredkovateľovi v prípade uplatnenia výnimky. Tieto informácie sa obmedzujú na oboznámenie sa s výnimkou, ktorá sa uplatní v prípade sprostredkujúceho právneho zástupcu, a v súvislosti s povinnosťou oznamovania, ktorá z tohto dôvodu prechádza na iného sprostredkovateľa. Povinnosť oznamovania upravená v spornom rozhodnutí nevedie k zverejneniu informácií o obsahu, právnom posúdení právneho zástupcu alebo o obsahu komunikácie, ktorá mohla prebiehať medzi takýmto právnym zástupcom a jeho mandantom. [31]

76. V treťom rade ako príklad uvádzam možnosť, že so súhlasom príslušného daňovníka (a prípadne aj v súlade s jeho usmerneniami) sa všetci sprostredkovatelia, ktorí sa zúčastnili na vytvorení cezhraničného opatrenia, spoločne podieľali na všetkých štádiách jeho organizácie, a v tomto ohľade sa zaoberali aj otázkou oznamovania daňovým orgánom a ich príslušnými povinnosťami. [32] Taktiež nemožno vylúčiť, že sprostredkovateľ, ktorý má v každom prípade povinnosť oznamovania, (už) dospel k záveru o potrebe oznámenia predmetného opatrenia skôr, ako mu právny zástupca (v spolupráci s ktorým opatrenie vytvoril) oznámil uplatnenie výnimky a pripomenul mu jeho povinnosť oznamovania. Napokon všetky kritériá, na základe ktorých vzniká povinnosť oznamovania, sú uvedené v smernici 2011/16 takým spôsobom, že akémukoľvek inému sprostredkovateľovi, a dokonca aj samotnému daňovníkovi umožňujú „rozpoznať“ daňovú štruktúru, ktorá sa musí oznámiť. Ak v takomto prípade vnútroštátne ustanovenia upravujúce povinnosť právneho zástupcu zachovávať mlčanlivosť nestanovujú inak, bolo by možné sa domnievať, že povinnosť zachovávať mlčanlivosť nebola porušená. [33] Podotýkam, že informácie, ktoré je sprostredkujúci právny zástupca povinný oznámiť tretej sprostredkujúcej osobe, sa obmedzujú na výnimku, ktorá sa na neho vzťahuje a na identifikáciu sporného spisu. [34]

77. Vzhľadom na už vyššie uvedené sa domnievam, že sporné ustanovenie na prvý pohľad nemôže porušiť práva chránené článkom 7 Charty, pretože informácie, ktoré právny zástupca poskytne tretej osobe, vrátane mena právneho zástupcu, už boli tejto tretej sprostredkujúcej osobe známe.

78. Napriek tomu, bez ohľadu na skutočnosť, že sa sprostredkujúci právny zástupca a tretia sprostredkujúca osoba navzájom poznajú, nemožno vylúčiť, že v určitých prípadoch môže dôjsť k zásahu do práva na súkromie.

[31] Pozri článok 8ab ods. 14 písm. c) smernice 2011/16.

[32] O takýto prípad by šlo napríklad vtedy, ak mandant sám „upustí“ od povinnosti zachovávať mlčanlivosť, pretože do komunikácie s jeho právnym zástupcom zahrnie aj iných sprostredkovateľov.

[33] Podľa môjho názoru by sa mohol takýto scenár približovať situácii, keď právny zástupca a iný odborníci (ako napríklad notár, bankový pracovník, účtovník, realitný agent alebo iný poradca) ponúkajú svoje služby klientovi v rámci spoločného projektu, a tento klient ich požiada, aby medzi sebou komunikovali priamo a „slobodne“, a to aj v situáciách týkajúcich sa povinností klienta vo vzťahu k verejným orgánom. Skutočnosť, že právny zástupca „pripomenie“ jednému z týchto odborníkov povinnosť oznamovania, ktorá sa na neho (alebo na nich) môže vzťahovať s cieľom zaručiť spoločné záujmy (ich klienta), by nemala vyvolávať ťažkosti z hľadiska povinnosti zachovávať mlčanlivosť, ibaže vnútroštátne predpisy upravujúce tieto profesie (vrátane činnosti právneho zástupcu) stanovujú inak.

[34] Pozri bod 75 vyššie.

79. V prvom rade treba pripomenúť, že článok 8 EDĽP chráni nielen obsah, ale aj informáciu o existencii služieb právneho poradenstva.[35] Povinnosť právneho zástupcu zachovávať mlčanlivosť, ktorá vyplýva zo vzťahu dôvery, ktorý má so svojim mandantom, mu zakazuje, aby komukoľvek prezradil, že existuje takýto vzťah, a už vôbec nie obsah ich komunikácie (okrem výslovného súhlasu jeho mandanta).[36]

80. To znamená, že v prípade, ak je právny zástupca vyňatý z povinnosti oznamovania zaväzujúcej sprostredkovateľov, zo vzťahu vzájomnej dôvery, ktorý má so svojím mandantom, a z povinnosti zachovávať mlčanlivosť, ktorá ho vo vzťahu k nemu zaväzuje, prirodzene vyplýva, že musí mať v zásade možnosť informovať práve tohto mandanta. Okrem toho treba poznamenať, že oznámenie o zákonných povinnostiach, ktoré je právny zástupca povinný si splniť vo vzťahu k mandantovi, je jeho odbornou povinnosťou, ktorej nesplnenie môže zakladať jeho odbornú zodpovednosť.

81. V druhom rade pripomínam, že povinnosť zachovávať mlčanlivosť sa nevzťahuje len na komunikáciu medzi mandantom a jeho právnym zástupcom, ale aj na právny názor tohto právneho zástupcu. Preto aj v tom prípade, ak by sa právny zástupca a tretia sprostredkujúca osoba s ohľadom na spoločnú účasť na spornom opatrení poznali, neznamená to, že právny zástupca, ktorý tretiu sprostredkujúcu osobu informoval o svojej výnimke, bude s takouto osobou zdieľať svoje presvedčenie, že dotknuté opatrenie napĺňa znaky („charakteristické prvky“) uvedené v prílohe IV k smernici 2018/822, a preto musí byť oznámené ako „cezhraničné opatrenie“. Takéto posúdenie totiž vychádza zo skutkového a právneho rozboru, ktoré tvoria základnú súčasť poradenskej činnosti právneho zástupcu. Z uvedeného vyplýva, že uvedené posúdenie je chránené povinnosťou zachovávať mlčanlivosť a právny zástupca ho môže oznámiť výlučne svojmu mandantovi.

82. V treťom rade konštatujem, že predpoklad analyzovaný v bode 76 vyššie nebude možné preniesť na akékoľvek iné prípady skutkových okolností, a to aj v tom prípade, ak sa právny zástupca a tretia(e) sprostredkujúca(e) osoba(y) poznajú, pretože sa spoločne podieľali na vytváraní rovnakého cezhraničného opatrenia. O takúto situáciu pôjde najmä vtedy, ak sa viacerí sprostredkovatelia zúčastňujú na rôznych etapách prijímania dotknutého opatrenia a ak sa účasť takýchto rôznych sprostredkovateľov na cezhraničnom opatrení mení v závislosti od ich jednotlivých úloh.[37]

83. Z uvedeného vyplýva, že aj keď má smernica 2011/16 skutočne za cieľ predchádzať porušeniam povinnosti zachovávať mlčanlivosť, nemožno vylúčiť, že v určitých prípadoch dôjde k takémuto porušeniu.

[35] Pozri bod 49 vyššie.

[36] Samozrejme okrem prípadu, keď má požadovaná konzultácia slúžiť na spáchanie trestného činu klientom, pričom v takom prípade právny zástupca, ktorý sa o tom dozvie, nielenže nemôže svojou radou prispieť k spáchaniu tohto trestného činu, ale môže byť aj zbavený povinnosti zachovávať mlčanlivosť.

[37] Je teda možné, že jednotliví sprostredkovatelia sa zúčastňovali na rôznych fázach navrhovania daného opatrenia, pričom intenzita ich účasti nebola vždy rovnaká, a preto medzi sprostredkovateľmi existuje informačná asymetria.

b) O odôvodnení sporného ustanovenia

84. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora základné práva nie sú absolútnymi právami, ale môžu obsahovať obmedzenia pod podmienkou, že skutočne zodpovedajú cieľom všeobecného záujmu, ktoré predmetné opatrenie sleduje, a z hľadiska sledovaného cieľa nie sú neprimeraným a neadekvátnym zásahom do samotnej podstaty takto zaručených práv. [38]

85. Treba preto preskúmať, či sporná povinnosť oznamovania vyplýva zo zákona, sleduje ciele všeobecného záujmu uznané Úniou, je nevyhnutná na dosiahnutie tohto cieľa a rešpektuje zásadu proporcionality.

86. V prvom rade je oznámenie o uplatnení výnimky z povinnosti oznamovania, ktoré sprostredkujúci právny zástupca adresuje inému sprostredkovateľovi, ktorý sa podieľal na rovnakom cezhraničnom opatrení, výslovne upravené na základe zákona, a to konkrétne v prejednávanej veci sporným ustanovením.

87. V tomto zmysle sa domnievam, že povinnosť oznamovania je upravená ustanovením, ktoré je dostatočne jasné a presné. [39]

88. V druhom rade cieľom všeobecného záujmu sledovaného právom Únie v prejednávanej veci je boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu, ktoré je predmetom medzinárodnej spolupráce v oblasti daní charakteristickej výmenou informácií medzi členskými štátmi.

89. V tejto súvislosti pripomínam, že v zmysle ustálenej judikatúry je predchádzanie nebezpečenstvu daňových únikov a daňových podvodov cieľom všeobecného záujmu uznaným Úniou. [40] To isté platí aj v prípade boja proti zneužívajúcim štruktúram, ak hľadanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ dotknutých plnení. [41]

90. Okrem toho Súdny dvor uznal, že „nevyhnutnosť zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi“ predstavuje dôvod, ktorý môže odôvodňovať obmedzenia, najmä ak predmetné vnútroštátne opatrenia smerujú k „predchádzaniu konania, ktoré by mohlo ohroziť právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území“ [42].

91. Aj keď smernica 2018/822 v tomto zmysle výslovne nemá za cieľ bojovať proti daňovým podvodom ako proti „nezákonnej činnosti“, z jej odôvodnení 2, 4, 8 a 9 jasne vyplýva, že povinnosti, ktoré ukladá sprostredkovateľom, majú za cieľ predchádzať narušeniu vnútroštátneho daňového základu prostredníctvom kontroly „opatrení potenciálne agresívneho daňového plánovania“. Povinnosť oznamovania, ktorú upravuje, má teda na jednej strane uľahčiť rýchle

[38] Rozsudok z 13. septembra 2018, UBS Europe a i. (C-358/16, EU:C:2018:715, bod 62 a citovaná judikatúra).

[39] Samozrejme prináleží vnútroštátnym súdom, aby posúdili, či vnútroštátne transpozičné ustanovenia spĺňajú takéto znaky.

[40] Rozsudok zo 6. októbra 2020, État luxembourgeois (Právo na opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v oblasti daní) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 86 až 88 a citovaná judikatúra).

[41] Rozsudok z 22. novembra 2017, Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 53, ako aj citovaná judikatúra).

[42] Rozsudok z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, bod 72 a citovaná judikatúra).

prispôsobenie daňových právnych predpisov daňovej praxi, ktorá je síce zákonná, avšak agresívna, a na druhej strane má v súvislosti s vyššie uvedeným v konečnom dôsledku odradiť od vytvárania takýchto schém. [43]

92. Hoci zásah do práva na ochranu súkromia môže byť podľa môjho názoru odôvodnený cieľom sledovaným smernicou 2018/822, naďalej platí, že takýto zásah musí byť nevyhnutný a primeraný.

93. V treťom rade je preto potrebné posúdiť, či je sporná povinnosť oznamovania v tejto veci nevyhnutná na dosiahnutie cieľa spočívajúceho v boji proti agresívnemu daňovému plánovaniu a či rešpektuje zásadu proporcionality.

94. V tomto smere je potrebné pripomenúť po prvé, že normotvorca Únie sa domnieval, že rozsah povinnosti oznamovania by sa mal obmedziť na nevyhnutné minimum stanovením záruk týkajúcich sa povinnosti zachovávať mlčanlivosť.

95. Na jednej strane sa teda sporné ustanovenie uplatní v určitých presne vymedzených prípadoch, konkrétne vtedy, keď tretie sprostredkujúce osoby so súhlasom mandanta daňovníka skutočne spolupracujú so sprostredkujúcim právnym zástupcom. [44] Na druhej strane je porušenie povinnosti právneho zástupcu zachovávať mlčanlivosť významne obmedzené rozsahom a obsahom informácií, ktoré je sprostredkujúci právny zástupca povinný oznámiť tretím sprostredkujúcim osobám, ktoré väčšinou pozná. [45]

96. Po druhé sporné ustanovenie podľa môjho názoru umožňuje zaručiť účinnosť systému oznamovania cezhraničných opatrení daňovým orgánom. Bez ohľadu na tú skutočnosť, že nezávisle od akéhokoľvek oznámenia sprostredkujúceho právneho zástupcu sú tretie sprostredkujúce osoby aj naďalej viazané povinnosťou oznamovania voči daňovým orgánom podľa článku 8ab ods. 1 smernice 2011/16, povinnosť oznamovania upravená sporným ustanovením v skutočnosti zaručuje možnosť daňových orgánov získať informácie potrebné na posúdenie cezhraničných opatrení. Inými slovami, tento mechanizmus umožňuje na jednej strane „upriamiť pozornosť“ ostatných sprostredkovateľov na ich záväzok splniť si svoju povinnosť oznamovania a na druhej strane sa uistiť, že cezhraničné opatrenia, ktoré by prípadne neboli oznámené, sa skutočne oznámia.

97. Domnievam sa však, že na to, aby bolo možné v plnej miere posúdiť súlad napadnutého ustanovenia s článkom 7 Charty, je potrebné prihliadať aj na subsidiárnu povinnosť tretej sprostredkujúcej osoby oznámiť daňovému orgánu meno sprostredkujúceho právneho zástupcu.

[43] Taktiež pripomínam, že odôvodnenie 14 smernice 2018/822 spresňuje, 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 stanovenému v článku 6 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, 2006, s. 1)“.

[44] Pozri body 73 a 74 vyššie.

[45] Pozri bod 75 vyššie.

3. Porušuje poskytnutie mena sprostredkujúceho právneho zástupcu chráneného povinnosťou zachovávať mlčanlivosť daňovým orgánom v rámci povinnosti oznámenia zaväzujúcej sprostredkovateľov a daňovníkov článok 7 Charty?

98. Treba poznamenať, že pochybnosti, ktoré vyjadril vnútroštátny súd v súvislosti so zlučiteľnosťou smernice 2011/16 s Chartou, sa týkajú výlučne sporného ustanovenia, nie však postupu oznamovania (v neskoršom štádiu) informácií týkajúcich sa cezhraničného opatrenia daňovým orgánom. Domnievam sa však, že z hľadiska článku 7 Charty je otázka poskytnutia mena sprostredkujúceho právneho zástupcu, ktorý sa odvoláva na povinnosť zachovávať mlčanlivosť, rovnako relevantná.

99. Pripomínam, že ESĽP skutočne rozhodol, že uloženie povinnosti právnemu zástupcovi poskytnúť správnemu orgánu informácie o inej osobe, ktoré získal na základe rozhovorov s touto osobou, predstavuje zásah do práva tejto osoby na rešpektovanie súkromia. [46]

100. V prejednávanej veci však v prípade, ak sa na právneho zástupcu vzťahuje výnimka z povinnosti oznamovania daňovým orgánom, informuje daňové orgány o existencii komunikácie s jeho klientom – daňovníkom (vrátane mena právneho zástupcu) buď samotný daňovník, alebo tretia sprostredkujúca osoba.

101. Pripomínam, že vzhľadom na vlastné povinnosti oznamovania podľa článku 8ab ods. 1 smernice 2011/16, informujú tretie sprostredkujúce osoby, ktoré majú informáciu o účasti právneho zástupcu a ktoré nie sú viazané povinnosťou zachovávať mlčanlivosť, daňový orgán nielen o existencii cezhraničného opatrenia a o osobe príslušného daňovníka, ale aj o účasti sprostredkujúceho právneho zástupcu. V tomto ohľade z článku 8ab ods. 9 druhého pododseku a ods. 14 tejto smernice vyplýva, že identifikácia sprostredkovateľov patrí k informáciám, ktoré sa poskytnú pri plnení povinnosti oznamovania.

102. Domnievam sa preto, že sporné ustanovenie ohrozuje posilnenú ochranu komunikácie medzi právnym zástupcom a jeho mandantmi, ktorú zaručuje článok 8 EDĽP. Treba teda preskúmať, či je sporná povinnosť skutočne upravená zákonom, či sleduje ciele všeobecného záujmu uznaného Úniou, či je potrebná na dosiahnutie tohto cieľa a či rešpektuje zásadu proporcionality.

103. Čo sa týka prvých dvoch kritérií, ktoré sa musia zohľadniť, odkazujem na vyššie uvedené posúdenie sporného ustanovenia, ktoré sa uplatní *mutatis mutandis* aj na článok 8ab ods. 9 druhý pododsek a ods. 14 smernice 2011/16. [47]

104. Posúdenie, ktoré bude nasledovať, sa preto týka výlučne otázky, či je oznámenie mena právneho zástupcu daňovým orgánom treťou sprostredkujúcou osobou alebo daňovníkom nevyhnutné na dosiahnutie cieľa spočívajúceho v boji proti agresívnemu daňovému plánovaniu a či dodržiava zásadu proporcionality.

105. Treba poznamenať, že daňové orgány so zreteľom na získané informácie disponujú všetkými potrebnými informáciami na to, aby mohli posúdiť sporné cezhraničné opatrenia. Oboznámenie sa s menom právneho zástupcu im v súvislosti so sporným opatrením neposkytuje nijakú zásadnú informáciu.

[46] Rozsudok Michaud, § 91.

[47] Pozri body 86 až 91 vyššie.

106. Okrem toho môžu daňové orgány v rámci ich kontrolných právomocí požadovať akékoľvek doplňujúce informácie (a dodatočné vo vzťahu k informáciám už poskytnutým v rámci oznámenia), či už od samotného daňovníka, alebo od sprostredkovateľov, ktorí nie sú viazaní povinnosťou zachovávať mlčanlivosť.

107. Zistenie totožnosti sprostredkujúceho právneho zástupcu pre nich v podstate nie je užitočné, pretože, ako sa uvádza aj v samotnej smernici 2011/16, povinnosť zachovávať mlčanlivosť ho oslobodzuje od akejkoľvek povinnosti oznamovania vo veci cezhraničného opatrenia. Inými slovami, akákoľvek žiadosť o poskytnutie informácií predložená daňovým orgánom a adresovaná sprostredkujúcemu právnemu zástupcovi by odporovala povinnosti zachovávať mlčanlivosť (okrem poverenia mandanta adresovaného právnemu zástupcovi, aby odpovedal na túto žiadosť) a bolo by možné ju doručiť výlučne daňovníkovi alebo prípadne iným sprostredkovateľom, ktorí nie sú viazaní povinnosťou zachovávať mlčanlivosť.

108. Počas pojednávania niektoré členské štáty a Komisia tvrdili, že oznámenie daňovým orgánom v mene právneho zástupcu by bolo odôvodnené potrebou zaručiť účinnosť kontroly sprostredkovateľov podieľajúcich sa na cezhraničných opatreniach. Čo sa týka právnych zástupcov, toto opatrenie by malo za cieľ overiť, či si právny zástupca splnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z ustanovení smernice 2018/822, a či mal právo odvolávať sa na povinnosť zachovávať mlčanlivosť.

109. Aj keď má totiž smernica 2018/822 skutočne za cieľ zaručiť, že sprostredkovatelia budú vzhľadom na ich ústredné postavenie v rámci vytvárania cezhraničných opatrení povinní predložiť potrebné informácie daňovým orgánom, nemení to nič na skutočnosti, že jej hlavným cieľom je bojovať proti praktikám agresívneho daňového plánovania.

110. Tento cieľ sa zakladá na možnosti, ktorou v súčasnosti disponujú daňové orgány, získať potrebné informácie, ktoré im umožnia posúdiť cezhraničné opatrenia, vymieňať si informácie medzi členskými štátmi a následne prispôsobiť ich daňové právne úpravy. Na dosiahnutie tohto cieľa, ktorý sa naplní v okamihu získania informácií, bez ohľadu na to, či ich predložil sprostredkovateľ alebo daňovník, však nie je potrebné poznať meno zúčastneného právneho zástupcu, ak sa tento odvoláva na povinnosť zachovávať mlčanlivosť, a ani skontrolovať, či sa právny zástupca právom odvolával na svoju povinnosť zachovávať mlčanlivosť.

111. Ďalej je potrebné zdôrazniť, že smernica 2018/822 má za cieľ chrániť aj povinnosť právneho zástupcu zachovávať mlčanlivosť a všeobecné zásady zakotvené v Charte.[48] Uloženie povinnosti oznámiť meno právneho zástupcu tretím sprostredkujúcim osobám a daňovníkom by však bolo opatrením odporujúcim tomuto cieľu.

112. Vyznievalo by preto paradoxne, ak by sa uznala povinnosť právneho zástupcu zachovávať mlčanlivosť, a z tohto dôvodu sa mu priznala výnimka z povinnosti oznamovania a následne sa zasiahlo do tohto práva prijatím ustanovenia, v zmysle ktorého by sa ako nepriamy následok povinnosti oznamovania vzťahujúcej sa na tretie sprostredkujúce osoby (alebo daňovníka) oznámilo meno tohto právneho zástupcu daňovým orgánom. Navyše zo žiadneho ustanovenia smernice 2018/822 explicitne nevyplýva, že jej cieľom je overiť, či mal právny zástupca právo odvolávať sa na povinnosť zachovávať mlčanlivosť.

[48] Pozri odôvodnenie 18 smernice 2018/822.

113. Preto sa domnievam, že aj keď nemožno vylúčiť, že na základe vnútroštátnych právnych predpisov (a deontologických pravidiel právnych zástupcov), môže členský štát skutočne pristúpiť k takémuto overeniu, napríklad v prípade, ak existujú podozrenia o účasti právneho zástupcu na podvodnej činnosti, takáto kontrola nenachádza právny základ v smernici 2018/822.

114. Preto sa domnievam, že v rámci uplatnenia článku 8ab ods. 9 smernice 2011/16 musia mať tretie sprostredkujúce osoby a daňovníci možnosť splniť si svoje povinnosti oznamovania prostredníctvom abstraktnej schémy, v ktorej sa nemajú uvádzať informácie o totožnosti právneho zástupcu.[49]

115. Takéto riešenie by okrem iného rešpektovalo aj zásadu proporcionality a zároveň by sa obmedzilo na to, čo je prísne nevyhnutné na dosiahnutie cieľov sledovaných smernicou 2018/822.

116. Použitie abstraktnej schémy, v ktorej sa neuvádza meno právneho zástupcu, by umožnilo dosiahnuť cieľ boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu pri súčasnom dodržaní povinnosti zachovávať mlčanlivosť a povinnosti rešpektovania súkromného života zaručených článkom 7 Charty. Okrem toho navrhované riešenie by podľa môjho názoru umožnilo zaručiť účinnosť systému oznamovania cezhraničných opatrení daňovým orgánom a zároveň by sa týmto orgánom neodňala možnosť získať všetky potrebné informácie o sporných daňových opatreniach (meno právneho zástupcu nie je súčasťou týchto informácií z dôvodov uvedených v bodoch 105 až 107 vyššie).

117. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené skutočnosti sa domnievam na jednej strane, že uvedenie údajov o totožnosti právneho zástupcu v rámci informácií predkladaných v rámci plnenia povinnosti oznamovania upravenej v článku 8ab ods. 9 druhom pododseku a odseku 14 smernice 2011/16 je porušeným článku 7 Charty, ak sa na takéhoto právneho zástupcu vzťahuje výnimka z povinnosti oznamovania s ohľadom na jeho povinnosť zachovávať mlčanlivosť. Na druhej strane sa domnievam, že zásah do práva na rešpektovanie súkromného života, ktorý vyplýva zo sporného ustanovenia s ohľadom na sledovaný cieľ, nepredstavuje neprimeraný a neprípustný zásah, ktorý by narúšal samotnú podstatu zaručených práv, avšak pod podmienkou, že sa daňovým orgánom neposkytne meno sprostredkujúceho právneho zástupcu.

V. Návrh

118. S ohľadom na všetky vyššie uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálnu otázku, ktorú predložil Grondwettelijk Hof (Ústavný súd, Belgicko), odpovedal takto:

Článok 8ab ods. 5 smernice 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, ktorá právnemu zástupcovi konajúcemu v postavení sprostredkovateľa, na ktorého sa s ohľadom na jeho povinnosť mlčanlivosti vzťahuje výnimka z povinnosti oznamovania, prikazuje, aby bezodkladne informoval iného sprostredkovateľa o jeho povinnostiach oznamovania, ktoré mu vyplývajú z ods. 6 tohto článku, nezasahuje do práva na rešpektovanie súkromného života zaručeného článkom 7 Charty základných práv Európskej únie pod podmienkou, že v rámci plnenia povinnosti oznamovania upravenej v článku 8ab ods. 9 druhom pododseku a ods. 14 tejto smernice sa meno právneho zástupcu neposkytne daňovým orgánom.

[49] Napríklad anonymizácia mena právneho zástupcu by mohla byť vhodným riešením.