Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

26. září 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Správní spolupráce v oblasti daní – Směrnice 2011/16/EU – Výměna informací na žádost – Uložení povinnosti advokátovi sdělit informace – Profesní mlčenlivost advokáta – Článek 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie“

Ve věci C-432/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Cour administrative (Nejvyšší správní soud, Lucembursko) ze dne 11. července 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 12. července 2023, v řízení

F SCS,

Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg

proti

Administration des contributions directes,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení: A. Prechal, předsedkyně senátu, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (zpravodaj) a M. L. Arastey Sahún, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za Ordre des avocats du barreau de Luxembourg: P. Mellina a A. Steichen, avocats,

– za lucemburskou vládu: A. Germeaux a T. Schell, jako zmocněnci,

– za německou vládu J. Möller, J. Heitz a M. Hellmann, jako zmocněnci,

– za španělskou vládu: L. Aguilera Ruiz, jako zmocněnec,

* Jednací jazyk: francouzština.

– za rakouskou vládu: A. Posch a J. Schmoll, jako zmocněnci,

– za Radu Evropské unie: K. Pavlaki, S. Santoro a A. Sikora-Kalėda, jako zmocněnkyně,

– za Evropskou komisi: A. Ferrand a W. Roels, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 30. května 2024,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 1 a 4 a čl. 18 odst. 1 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1), jakož i článku 7 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“) a platnosti směrnice 2011/16 z hlediska článku 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi F SCS, advokátní kanceláří založenou jako komanditní společnost v Lucembursku, a Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg (Lucemburská advokátní komora, Lucembursko) (dále jen „OABL“) na straně jedné a Administration des contributions directes (správa přímých daní, Lucembursko) na straně druhé, který se týká jednak rozhodnutí o uložení povinnosti vydaného správou přímých daní, aby společnost F poskytla informace a dokumenty, a jednak pokuty uložené společnosti F za nevyhovění tomuto rozhodnutí o uložení povinnosti.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2011/16

3 Směrnice 2011/16 zavádí systém spolupráce mezi vnitrostátními daňovými orgány členských států a stanoví pravidla a postupy, které se použijí při výměně informací pro daňové účely.

4 Článek 1 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Tato směrnice stanoví pravidla a postupy, na jejichž základě členské státy vzájemně spolupracují za účelem výměny informací, u nichž lze předpokládat význam pro správu a vymáhání domácích právních předpisů týkajících se daní uvedených v článku 2.“

5 Článek 3 uvedené směrnice, nadepsaný „Definice“, stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

[…]

8. ‚výměnou informací na žádost‘ výměna informací na základě žádosti podané dožadujícím členským státem dožádanému členskému státu v konkrétním případě;

[…]“

6 Článek 5 směrnice 2011/16, který je prvním ustanovením oddílu I, nadepsaného „Výměna informací na žádost“, kapitoly II této směrnice, zní takto:

„Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán veškeré informace uvedené v čl. 1 odst. 1, které má k dispozici nebo které získá ve správních šetřeních.“

7 Článek 6 uvedené směrnice, nadepsaný „Správní šetření“, stanoví:

„1. Dožádaný orgán zajistí, aby byla provedena veškerá správní šetření nezbytná pro získání informací uvedených v článku 5.

[…]

3. Za účelem získání požadovaných informací nebo provedení požadovaného správního šetření postupuje dožádaný orgán stejně, jako kdyby jednal z vlastního podnětu nebo na žádost jiného orgánu svého členského státu.

[…]“

8 Článek 17 této směrnice, nadepsaný „Omezení“, obsažený v kapitole IV, nadepsané „Podmínky správní spolupráce“, stanoví:

„1. Dožádaný orgán v jednom členském státě poskytne dožadujícímu orgánu v jiném členském státě informace podle článku 5 za předpokladu, že dožadující orgán vyčerpal obvyklé zdroje informací, které mohl za daných okolností použít k získání požadovaných informací, aniž by se vystavoval nebezpečí nedosažení svých cílů.

2. Tato směrnice neukládá dožádanému členskému státu povinnost provést šetření či poskytnout informace, pokud by provedení takovéhoto šetření nebo získání požadovaných informací pro vlastní účely bylo v rozporu s jeho právními předpisy.

[…]

4. Poskytnutí informací může být odmítnuto, pokud by vedlo k vyzrazení obchodního, průmyslového či profesního tajemství nebo obchodního postupu, anebo pokud by odporovalo veřejnému pořádku.

[…]“

9 Článek 18, nadepsaný „Povinnosti“, obsažený v téže kapitole IV směrnice 2011/16, stanoví:

„1. Pokud některý členský stát v souladu s touto směrnicí požaduje informace, použije dožádaný členský stát opatření zaměřená na sběr informací za účelem získání požadovaných informací i v případě, že sám tyto informace pro vlastní daňové účely nepotřebuje. Touto povinností není dotčen čl. 17 odst. 2 […] a 4, jehož uplatnění se v žádném případě nevykládá tak, že dožádanému členskému státu umožňuje odmítnout poskytnutí informací výhradně z toho důvodu, že sám nemá na těchto informacích zájem.

2. Ustanovení čl. 17 odst. 2 a 4 nelze v žádném případě vykládat tak, že dožádanému orgánu členského státu umožňují odmítnout poskytnutí informací výhradně z toho důvodu, že tyto informace má k dispozici banka, jiná finanční instituce, určená osoba, zástupce nebo zmocněnec, anebo z toho důvodu, že se týkají vlastnických práv k určité osobě.

[…]“

Směrnice 2018/822

10 Směrnice 2011/16 byla několikrát změněna, a to zejména směrnicí Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat (Úř. věst. 2018, L 139, s. 1), která zavedla povinnost oznámit přeshraniční daňová uspořádání potenciálně agresivního daňového plánování příslušným orgánům.

11 Článek 8ab směrnice 2011/16 ve znění směrnice 2018/822, nadepsaný „Rozsah a podmínky povinné automatické výměny informací o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat“, v odstavcích 1 a 5 stanoví:

„1. Každý členský stát přijme nezbytná opatření, aby od zprostředkovatelů vyžadoval podávání informací o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat, jež jsou jim známy, jež mají v držení nebo pod svou kontrolou, příslušným orgánům do 30 dní […]

[…]

5. Každý členský stát může přijmout nezbytná opatření, aby zprostředkovatelé měli právo na zproštění povinnosti podávat informace o přeshraničním uspořádání, které se má oznamovat, jestliže by tato oznamovací povinnost představovala porušení zákonné profesní mlčenlivosti podle vnitrostátního práva daného členského státu. Za takové situace přijme každý členský stát nezbytná opatření, aby od zprostředkovatelů vyžadoval neprodlené informování jakéhokoli jiného zprostředkovatele, nebo pokud takový zprostředkovatel není, příslušného daňového poplatníka o jeho oznamovací povinnosti podle odstavce 6.

Zprostředkovatelé mohou mít právo na zproštění povinností podle prvního pododstavce pouze v rozsahu, v jakém působí v mezích příslušných vnitrostátních právních předpisů, které vymezují jejich profesi.“

Lucemburské právo

Loi du 29 mars 2013 (zákon ze dne 29. března 2013)

12 Článek 6 loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l’assistance administrative internationale en matière d’impôts directs (zákon ze dne

29. března 2013, kterým se provádí směrnice 2011/16 a kterým se mění daňový řád a zrušuje zákon ze dne 15. března 1979 o mezinárodní správní pomoci v oblasti přímých daní) (*Mémorial* A 2013, s. 756, dále jen „zákon ze dne 29. března 2013“), stanoví:

„Na žádost dožadujícího orgánu mu dožádaný lucemburský orgán sdělí informace, u nichž lze předpokládat význam pro správu a pro uplatňování vnitrostátních právních předpisů dožadujícího členského státu týkajících se daní uvedených v článku 1, které má k dispozici nebo které získá ve správních šetřeních.“

13 Článek 7 odst. 1 a 3 zákona ze dne 29. března 2013 zní takto:

„(1) Dožádaný lucemburský orgán zajistí, aby byla provedena veškerá správní šetření nezbytná pro získání informací uvedených v článku 6.

[…]

(3) Za účelem získání požadovaných informací nebo provedení požadovaného správního šetření postupuje dožádaný lucemburský orgán stejně, jako kdyby jednal z vlastního podnětu nebo na žádost jiného lucemburského orgánu.“

14 Článek 18 odst. 2 a 4 tohoto zákona stanoví:

„(2) Dožádaný lucemburský orgán není povinen provádět šetření nebo poskytnout informace, pokud je provedení takových šetření nebo shromažďování předmětných informací pro jeho vlastní účely v rozporu s jeho právními předpisy.

[…]

(4) Poskytnutí informací může být odmítnuto, pokud by vedlo k vyzrazení obchodního nebo průmyslového tajemství, informací, na něž se vztahuje povinnost profesní mlčenlivosti, nebo obchodního postupu, anebo pokud by odporovalo veřejnému pořádku.“

Loi du 25 novembre 2014 (zákon ze dne 25. listopadu 2014)

15 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l’échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d’échange de renseignements sur demande (zákon ze dne 25. listopadu 2014, kterým se stanoví postup výměny informací na žádost v oblasti daní a kterým se mění zákon ze dne 31. března 2010 o schválení daňových dohod a stanovení postupu použitelného v oblasti výměny informací na žádost (*Mémorial* A 2014, s. 4170, dále jen „zákon ze dne 25. listopadu 2014“) ve znění zákona ze dne 1. března 2019 (*Mémorial* A 2019, č. 112), provedl směrnici 2011/16 do lucemburského práva, pokud jde o její procesní aspekty.

16 Článek 1 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Tento zákon se od nabytí účinnosti vztahuje na žádosti o výměnu informací v oblasti daní učiněné příslušným orgánem dožadujícího členského státu na základě:

[…]

4. [zákona ze dne 29. března 2013];

[…]“

17 Článek 2 odst. 1 a 2 zákona ze dne 25. listopadu 2014 stanoví:

„(1) Daňové orgány jsou oprávněny vyžadovat jakékoliv informace, které jsou požadovány na základě výměny informací, jak je upravena smlouvami a zákony, od držitele těchto informací.

(2) Držitel informací je povinen poskytnout požadované informace v plném rozsahu, přesně, v nezměněné podobě a ve lhůtě jednoho měsíce od doručení rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout požadované informace. Tato povinnost zahrnuje předložení dokladů, na nichž jsou tyto informace založeny, v nezměněné podobě.“

18 Článek 3 odst. 3 a 5 tohoto zákona zní následovně:

„(3) Nemá-li příslušný daňový orgán požadované informace k dispozici, ředitel příslušného daňového orgánu nebo jeho zástupce oznámí doporučeným dopisem zaslaným držiteli informací své rozhodnutí o uložení povinnosti poskytnout požadované informace.

[…]

(5) Kromě řízení o uložení povinnosti upraveného v odstavci 3 má příslušný daňový orgán stejné vyšetřovací pravomoci, jako jsou pravomoci prováděné v rámci řízení o uložení daně, jehož cílem je vyměření nebo kontrola daní, cel a poplatků, se všemi zárukami, které jsou v něm stanoveny.“

AO

19 Článek 171 loi générale des impôts du 22 mai 1931 (daňový řád ze dne 22. května 1931), známý jako „Abgabenordnung“ (*Mémorial* A 1931, č. 900) ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AO“) v odstavci 2 stanoví:

„[Osoba povinná k dani] je povinna na požádání předložit ke kontrole a ověření poznámky, účetní knihy a obchodní záznamy a doklady rozhodné pro stanovení daně (článek 207).“

20 Článek 175 odst. 1 a 2 AO stanoví:

„(1) Každá osoba, která není osobou povinnou k dani, s výjimkou osob označených jako osoby blízké […], je rovněž povinna poskytnout orgánu daňové kontroly informace o skutečnostech rozhodných pro výkon daňové kontroly nebo v rámci daňové kontroly za účelem stanovení daňových pohledávek. […]

(2) Informace musí být vyžádány a poskytnuty písemně, pokud je to možné a pokud nejsou nutné výjimky ze zvláštních důvodů; orgán daňové kontroly však může osobu povinnou poskytnout informace předvolat.“

21 Článek 177 AO zní následovně:

„(1) Mohou […] odmítnout poskytnutí:

1. Obhájci a advokáti, kteří jednali v trestněprávních věcech,

[…]

3. Advokáti v případě informací, které se dozvěděli při výkonu svého povolání,

4. spolupracovníci osob uvedených v bodech 1 až 3 v případě skutečností, o kterých se dozvěděli v souvislosti s tímto svým postavením.

(2) Toto ustanovení se nevztahuje na osoby uvedené v bodech 3 a 4, co se týče skutečností, o kterých se tyto osoby dozvěděly v souvislosti s poradenstvím nebo zastupováním poskytovaným v daňových věcech, ledaže se jedná o otázky, v jejichž případě by kladná či záporná odpověď vystavila jejich klienty riziku trestního stíhání.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

22 Správa přímých daní poté, co od španělských daňových orgánů obdržela žádost o informace na základě směrnice 2011/16, zaslala dne 28. června 2022 společnosti F rozhodnutí o uložení povinnosti předložit veškeré dostupné dokumenty a informace týkající se služeb, které společnost F poskytla společnosti K, založené podle španělského práva, v souvislosti s nabytím podniku a nabytím většinového podílu ve společnosti, rovněž založených podle španělského práva.

23 Toto rozhodnutí znělo následovně:

„[…]

Dovoluji si Vás požádat o poskytnutí následujících informací a dokumentů za období od 1. ledna 2016 do 31. prosince 2019, a to nejpozději do 3. srpna 2022.

– […] veškerou dostupnou dokumentaci za uvedené období (pověřovací listina, smlouvy s klientem, zprávy, memoranda, sdělení, faktury atd.) týkající se služeb poskytnutých (společností F) španělské společnosti (K) v rámci:

  o Nabytí 80 % podílu ve společnosti [N] investiční skupinou [O] (faktura č… ze dne 4. března 2016);

  o Nabytí jiného španělského podniku touto skupinou v roce 2018 (faktura č. … ze dne 13. prosince 2018);

– […] poskytnutí podrobného popisu průběhu výše uvedených transakcí, a to od okamžiku započetí poskytování služeb společností (F) až do ukončení jejich poskytování, jakož i o objasnění zapojení společnosti (F) do těchto procesů a sdělení totožnosti jejích obchodních partnerů (prodávající, kupující a další osoby) a faktur;

– […] kopie všech relevantních dokumentů týkajících se předchozích odrážek.

Rád bych Vás upozornil na skutečnost, že v souladu s článkem 2 [odst. 2] [zákona ze dne 25. listopadu 2014] […] je držitel informací povinen poskytnout požadované informace a dokumenty, na nichž jsou tyto informace založeny, v plném rozsahu, přesně a v nezměněné podobě.

[…]“

24 E-mailem ze dne 8. července 2022 sdělila společnost F, že jednala jako advokát – právní poradce skupiny, jíž je společnost (K) součástí, a z toho důvodu nesmí sdělovat informace týkající se jejího klienta, jelikož je vázána profesní mlčenlivostí.

25 E-mailem ze dne 11. července 2022 správa přímých daní s odkazem na čl. 2 odst. 1 a 2 zákona ze dne 25. listopadu 2014 vyzvala společnost F, aby vyhověla rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. června 2022.

26 Dopisem ze dne 8. srpna 2022 odpověděla společnost F, že nedisponuje žádnými informacemi, na které by se nevztahovala povinnost zachovávat profesní mlčenlivost stanovenou v čl. 177 odst. 1 AO, a zároveň upřesnila, že její zmocnění ve věci spisu, kterého se rozhodnutí týká, nebylo daňové povahy, nýbrž se týkalo výlučně práva obchodních společností.

27 Rozhodnutím ze dne 19. srpna 2022 uvedená správa opětovně uložila společnosti F povinnost pod pokutou poskytnout požadované informace a dokumenty, přičemž připomněla, že jejich poskytnutí v plném rozsahu, přesně a v nezměněné podobě je povinné na základě čl. 2 odst. 2 zákona ze dne 25. listopadu 2014.

28 Rozhodnutím ze dne 16. září 2022 uložila tato správa společnosti F daňovou pokutu z důvodu, že nevyhověla rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 19. srpna 2022.

29 Dne 18. října 2022 podala společnost F u Tribunal administratif (správní soud, Lucembursko) žalobu znějící na změnu rozhodnutí ze dne 16. září 2022 a dne 25. listopadu 2022 žalobu znějící na zrušení rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 19. srpna 2022 (dále jen „napadené rozhodnutí“). OABL podala návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastnice na podporu společnosti F v rámci této druhé žaloby.

30 Rozsudkem ze dne 23. února 2023 uvedený soud odmítl žalobu znějící na zrušení, a v důsledku toho i návrh na vstup do řízení podaný ze strany OABL jako nepřípustné *ratione temporis*.

31 Společnost F a OABL podaly proti uvedenému rozsudku odvolání ke Cour administrative (Nejvyšší správní soud, Lucembursko), který je předkládajícím soudem.

32 Rozsudkem ze dne 4. května 2023 rozhodl tento soud, že žaloba na zrušení podaná společností F proti napadenému rozhodnutí a návrh OABL na vstup do řízení jako vedlejší účastnice řízení jsou přípustné, a rozhodl o projednání věci.

33 Co se týče věci samé, předkládající soud uvádí, že žalobkyně a vedlejší účastnice řízení před ním opírají argumenty týkající se protiprávnosti napadeného rozhodnutí o čl. 17 odst. 2 a 4 směrnice 2011/16 a čl. 18 odst. 2 a 4 zákona ze dne 29. března 2013, kterým byla tato směrnice provedena do lucemburského práva, a že se v této souvislosti dovolávají rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, dále jen „rozsudek Orde van Vlaamse Balies a další“, EU:C:2022:963), a ustanovení Listiny, zejména jejího článku 7.

34 V tomto ohledu má předkládající soud za to, že pro účely rozhodnutí o uvedené argumentaci a rozhodnutí sporu, který mu byl předložen, jsou nezbytná určitá objasnění ze strany Soudního dvora, která mu umožní posoudit soulad napadeného rozhodnutí s unijním právem, a to bez ohledu na to, zda v projednávané věci mohla být společnost F případně zproštěna povinnosti poskytnout požadované informace a dokumenty nebo některé z nich na základě článku 177 AO, jelikož poradenství poskytované touto společností nebylo „v daňových věcech“ ve smyslu odstavce 2 tohoto článku.

35 Předkládající soud tedy nejprve uvádí, že Soudní dvůr ve věci Orde van Vlaamse Balies a další rozhodl, že povinnost zavedená článkem 8ab směrnice 2011/16 ve znění směrnice 2018/822 ve vztahu k advokátovi, který navrhuje, nabízí na trhu nebo organizuje přeshraniční uspořádání, sdělit třetí osobě svou totožnost, své posouzení obsahu přeshraničního uspořádání a skutečnost, že byl konzultován, jakož i sdělení těchto informací daňovým orgánům, znamenají zásah do práva na respektování komunikace mezi advokátem a klientem zaručeného článkem 7 Listiny. V projednávané věci přitom napadené rozhodnutí uložilo společnosti F povinnost poskytnout správci přímých daní veškerou dokumentaci týkající se vztahů s jejím klientem v souvislosti s nastavením určitých investičních struktur obchodních společností. Předkládající soud proto považuje za logické, že toto rozhodnutí s sebou nese i zásah do tohoto práva. Vzhledem k rozdílům mezi režimy výměny informací a odpovídajícími akty dotčenými v rozsudku Orde van Vlaamse Balies a další a v projednávané věci se však předkládající soud domnívá, že je nezbytné tuto analýzu potvrdit.

36 Dále předkládající soud uvádí, že pro případ, že by se použila ochrana článku 7 Listiny, a pokud by byla uznána existence zásahu, Soudní dvůr v bodě 34 rozsudku Orde van Vlaamse Balies a další uvedl, že práva zakotvená v článku 7 se neprojevují jako absolutní výsady, ale musí být nahlížena ve vztahu k jejich společenské funkci, a že jak plyne z čl. 52 odst. 1 Listiny, Listina připouští omezení výkonu takových práv mimo jiné za předpokladu, že jsou tato omezení stanovena zákonem. Připomíná však, že kromě čl. 17 odst. 4 neobsahuje směrnice 2011/16, pokud jde o výměnu informací na žádost, žádné ustanovení, které by stanovilo zvláštní režim zahrnující specifická omezení povinnosti advokáta poskytovat informace jako třetí osoba. V důsledku toho při neexistenci ustanovení, která by takový zvláštní režim stanovila, vyvstává otázka slučitelnosti směrnice 2011/16 s článkem 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny.

37 Předkládající soud má dále za to, že pokud by Soudní dvůr dospěl k závěru, že směrnice 2011/16 je slučitelná s Listinou z hlediska uvedeného v předchozím bodě, vyvstala by otázka, zda rozsah povinnosti spolupracovat, kterou mají advokáti v rámci výměny informací na žádost upraveném touto směrnicí, s přihlédnutím k dopadu jejich profesní mlčenlivosti, může být určen ustanoveními práva každého členského státu v souladu s odkazem učiněným v čl. 18 odst. 1 uvedené směrnice. Upřesňuje, že v takovém případě by měl být v projednávané věci použit článek 177 AO jakožto vnitrostátní ustanovení upravující tuto povinnost spolupráce advokátů jako třetích osob.

38 V tomto ohledu předkládající soud dále uvádí, že v bodě 39 rozsudku Orde van Vlaamse Balies a další Soudní dvůr uvedl, že k zajištění respektování podstaty důvěrnosti komunikace mezi advokátem a jeho klientem je přípustné pouze omezené odstranění této důvěrnosti. V projednávané věci napadené rozhodnutí ukládá společnosti F, aby poskytla veškerou dokumentaci týkající se jejích vztahů s jejím klientem v souvislosti s nastavením určitých investičních struktur obchodních společností. Za těchto okolností nelze vyloučit, že se toto

rozhodnutí dotýká podstaty práva na respektování komunikace mezi advokátem a jeho klientem. Avšak vzhledem k tomu, že je toto rozhodnutí v souladu s článkem 177 AO, vyvstává také otázka, zda jsou tato vnitrostátní ustanovení i toto rozhodnutí slučitelné s článkem 7 Listiny.

39 Konečně předkládající soud uvádí, že v případě neslučitelnosti s článkem 7 Listiny by však takové konstatování nevedlo automaticky ke zrušení rozhodnutí jako celku, jelikož rozhodnutí představuje rozhodnutí dělitelné podle jednotlivých požadovaných informací. Lucemburský soud by tedy mohl ponechat v platnosti povinnost advokáta poskytnout informace, které by nebyly považovány za informace dotýkající se podstaty práva na respektování komunikace mezi advokátem a jeho klientem.

40 V důsledku toho by se přezkum předkládajícího soudu neměl omezit na zjištění možného zásahu do podstaty důvěrnosti komunikace mezi advokátem a jeho klientem, ale měl by pokračovat ověřením, zda další hlediska uvedená Soudním dvorem v rozsudku Orde van Vlaamse Balies a další, zejména zásada proporcionality, mohou případně omezit informace, které mohou být platně požadovány od advokáta v rámci výměny informací na žádost na základě směrnice 2011/16.

41 Za těchto podmínek se Cour administrative (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Vztahuje se na právní konzultace advokáta v oblasti práva obchodních společností – v projednávané věci za účelem nastavení investiční struktury obchodních společností – zvýšená ochrana komunikace mezi advokáty a jejich klienty přiznaná článkem 7 [Listiny]?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, představuje rozhodnutí příslušného orgánu dožádaného členského státu, které bylo vydáno za účelem vyhovění žádosti jiného členského státu podle směrnice [2011/16] a kterým je advokátovi uložena povinnost poskytnout v zásadě veškerou dostupnou dokumentaci týkající se vztahů s jeho klientem, podrobný popis transakcí, které byly předmětem jím poskytnuté konzultace, objasnit jeho zapojení do těchto procesů a sdělit totožnost jeho obchodních partnerů, zásah do práva na respektování komunikace mezi advokáty a jejich klienty zaručeného v článku 7 [Listiny]?

3) V případě kladné odpovědi na druhou otázku, je směrnice 2011/16 v souladu s článkem 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny, jestliže kromě čl. 17 odst. 4 neobsahuje žádné ustanovení, které by výslovně umožňovalo zásah do důvěrnosti komunikace mezi advokáty a jejich klienty v rámci právní úpravy výměny informací na žádost a které by samo stanovilo meze výkonu dotyčného práva?

4) V případě kladné odpovědi na třetí otázku, může být režim povinnosti advokátů (nebo advokátní kanceláře) jakožto třetích osob držících informace, spolupracovat při uplatnění mechanismu výměny informací na žádost zavedeného směrnicí 2011/16, a zejména specifická omezení, která mají zohlednit dopad jejich profesní mlčenlivosti, upraven ustanoveními vnitrostátního práva každého členského státu týkajícími se povinnosti advokátů, jakožto třetích osob, spolupracovat na daňovém šetření v rámci použití vnitrostátního daňového zákona, a to v souladu s odkazem uvedeným v čl. 18 odst. 1 této směrnice?

5) V případě kladné odpovědi na čtvrtou otázku, je třeba, aby takové vnitrostátní právní ustanovení zakotvující režim povinnosti advokáta, jakožto třetí osoby držící informace, spolupracovat, jako je ustanovení použitelné v projednávané věci, má-li být v souladu s článkem 7 [Listiny], obsahovalo zvláštní ustanovení:

– zajišťující zachování podstaty důvěrnosti komunikace mezi advokátem a jeho klientem a

– zakotvující specifické podmínky s cílem zajistit, aby se povinnost advokátů spolupracovat omezovala na to, co je vhodné a nezbytné k dosažení cíle směrnice 2011/16?

6) V případě kladné odpovědi na pátou otázku, musí specifické podmínky, které mají zajistit, aby se povinnost advokátů spolupracovat na daňovém šetření omezovala na to, co je vhodné a nezbytné k dosažení cíle směrnice 2011/16, zahrnovat povinnost příslušného orgánu dožádaného členského státu:

– provést podrobnější posouzení otázky, zda dožadující členský stát v souladu s čl. 17 odst. 1 směrnice 2011/16 skutečně vyčerpal obvyklé zdroje informací, které mohl za daných okolností použít k získání požadovaných informací, aniž by se vystavoval nebezpečí nedosažení těchto cílů, a/nebo

– marně využít možnosti obrátit se na jiné potenciální držitele informací předtím, než je oprávněn obrátit se, jako poslední řešení, na advokáta jako možného držitele informací a/nebo

– poměřit v každém jednotlivém případě cíl veřejného zájmu s dotčenými právy, takže rozhodnutí o uložení povinnosti by mohlo být vůči advokátovi platně vydáno pouze tehdy, jsou-li splněny dodatečné podmínky, jako například požadavek na to, aby finanční význam kontroly probíhající v dožadujícím členském státě dosáhl nebo byl způsobilý dosáhnout určité úrovně nebo by se mohl týkat trestního práva?“

K pravomoci Soudního dvora

42 Rakouská vláda vyjádřila pochybnosti o pravomoci Soudního dvora a v podstatě tvrdila, že jelikož směrnice 2011/16 neupřesňuje podmínky, za nichž lze zákonně provádět šetření nebo sdělení, a zejména podmínky, za nichž může jednotlivec odepřít poskytnutí informací z důvodu profesní mlčenlivosti, spadají tyto otázky výlučně do působnosti vnitrostátního práva, takže spor ve věci v původním řízení nespadá do působnosti této směrnice, a tudíž ani do působnosti unijního práva.

43 Je třeba připomenout, že směrnice 2011/16 upravuje výměnu informací na žádost mezi členskými státy a v tomto rámci v čl. 18 odst. 1 stanoví, že dožádaný členský stát použije opatření zaměřená na sběr informací za účelem získání informací požadovaných dožadujícím členským státem. Pokud tedy dožádaný členský stát na základě žádosti o výměnu informací podané podle kapitoly II oddílu I směrnice 2011/16 provede šetření v souladu se svými vnitrostátními postupy a vydá ve vztahu k držiteli informací rozhodnutí ukládající povinnost jejich sdělení, uplatňuje uvedenou směrnici, a tedy i unijní právo.

44 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že o takové uplatňování, jak vyplývá z čl. 51 odst. 1 Listiny, v jehož důsledku se použije Listina, se jedná i v případě, kdy členský stát přijme právní úpravu, která upřesňuje pravidla postupu výměny informací na žádost zavedeného směrnicí 2011/16, zejména stanovením možnosti příslušného orgánu přijmout rozhodnutí ukládající držiteli informací povinnost mu tyto informace poskytnout [rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Právní ochrana proti žádosti o informace v daňové oblasti) C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 45 a 46 a citovaná judikatura].

45 Za těchto okolností je třeba dospět k závěru, že Soudní dvůr má pravomoc přezkoumat, zda a v jakém rozsahu ustanovení Listiny brání tomu, aby členský stát v rámci a pro účely vyřízení žádosti o výměnu informací podle kapitoly II oddílu I směrnice 2011/16 použil takové vnitrostátní předpisy, jako jsou předpisy dotčené ve věci v původním řízení.

K prvním dvěma předběžným otázkám

46 Podstatou prvních dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být článek 7 Listiny vykládán v tom smyslu, že právní konzultace s advokátem v oblasti práva obchodních společností spadá do působnosti zvýšené ochrany komunikace mezi advokátem a jeho klientem, která je zaručena tímto článkem, takže rozhodnutí ukládající advokátovi, aby správě dožádaného členského státu poskytl pro účely výměny informací na žádost stanovené směrnicí 2011/16 veškerou dokumentaci a informace týkající se jeho vztahů s klientem v souvislosti s takovou konzultací, představuje zásah do práva na respektování komunikace mezi advokátem a jeho klientem zaručeného tímto článkem.

47 Je třeba připomenout, že článek 7 Listiny, který každému přiznává právo na respektování soukromého a rodinného života, obydlí a komunikace, odpovídá článku 8 odst. 1 evropské Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950 (dále jen „EÚLP“) (rozsudek Orde van de Vlaamse Balies a další, bod 25).

48 V souladu s čl. 52 odst. 3 Listiny, jehož cílem je zajistit nezbytný soulad mezi právy obsaženými v Listině a odpovídajícími právy zaručenými EÚLP, aniž je narušena autonomie unijního práva, musí tedy Soudní dvůr při výkladu práv zaručených článkem 7 Listiny zohlednit odpovídající práva zaručená článkem 8 odst. 1 EÚLP, jak je vykládá Evropský soud pro lidská práva, jakožto minimální úroveň ochrany (rozsudek Orde van Vlaamse Balies a další, bod 26).

49 Jak již Soudní dvůr uvedl, z judikatury Evropského soudu pro lidská práva vyplývá, že čl. 8 odst. 1 EÚLP chrání důvěrnost veškeré korespondence mezi jednotlivci a poskytuje zvýšenou ochranu komunikaci mezi advokáty a jejich klienty. Obdobně jako toto ustanovení, jež chrání nejen činnosti spadající do obhajoby a procesní obrany, ale i právní konzultace, i článek 7 Listiny nezbytně zaručuje důvěrnost těchto právních konzultací, a to jak jejich obsahu, tak jejich existence. Osoby, které konzultují s advokátem, totiž mohou rozumně očekávat, že jejich komunikace zůstane soukromá a důvěrná. Kromě výjimečných situací tedy musí mít tyto osoby možnost legitimně důvěřovat tomu, že jejich advokát bez jejich souhlasu nikomu nesdělí, že s ním konzultují (rozsudek Orde van Vlaamse Balies a další, bod 27 a citovaná judikatura).

50 Zvláštní ochrana, kterou článek 7 Listiny a čl. 8 odst. 1 EÚLP přiznávají profesní mlčenlivosti advokátů a která se projevuje především povinnostmi, jimiž jsou advokáti vázáni, je odůvodněna skutečností, že advokátům je svěřeno základní poslání v demokratické společnosti, a sice obhajoba a procesní obrana jednotlivců. Toto základní poslání zahrnuje jednak požadavek, jehož význam je uznáván ve všech členských státech, aby každý jednotlivec měl možnost obrátit se svobodně na svého advokáta, jehož profese již sama o sobě zahrnuje úkol poskytovat nezávisle právní stanoviska každému, kdo je potřebuje, a jednak související požadavek loajality advokáta vůči klientovi (rozsudek Orde van Vlaamse Balies a další, bod 28 a citovaná judikatura).

51 Z výše uvedených úvah vyplývá, že právní konzultaci s advokátem bez ohledu na oblast práva, na kterou se vztahuje, svědčí zvýšená ochrana komunikace mezi advokátem a jeho klientem zaručená článkem 7 Listiny. Z toho plyne, že takové rozhodnutí o uložení povinnosti, jako je rozhodnutí dotčené ve věci v původním řízení, představuje zásah do práva na respektování komunikace mezi advokátem a jeho klientem zaručeného v tomto článku.

52 Na první dvě otázky je tedy třeba odpovědět tak, že článek 7 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že právní konzultace s advokátem v oblasti práva obchodních společností spadá do působnosti zvýšené ochrany komunikace mezi advokátem a jeho klientem, která je zaručena tímto článkem, takže rozhodnutí ukládající advokátovi, aby správě dožádaného členského státu poskytl pro účely výměny informací na žádost stanovené směrnicí 2011/16 veškerou dokumentaci a informace týkající se jeho vztahů s klientem v souvislosti s takovou konzultací, představuje zásah do práva na respektování komunikace mezi advokátem a jeho klientem zaručeného tímto článkem.

K třetí a čtvrté předběžné otázce

53 Podstatou třetí a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda je směrnice 2011/16 neplatná s ohledem na článek 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny, jelikož nad rámec čl. 17 odst. 4 neobsahuje žádné ustanovení, které by jednak výslovně umožňovalo zasahovat do komunikace mezi advokátem a jeho klientem v režimu výměny informací na žádost a jednak samo vymezuje rozsah omezení výkonu práva zaručeného článkem 7 Listiny, když stanoví, jak vyplývá z čl. 18 odst. 1 této směrnice, že právo členských států určí, do jaké míry může profesní mlčenlivost advokáta bránit žádosti o informace podané dožádaným členským státem.

54 V tomto ohledu z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce zejména vyplývá, že předkládající soud má pochybnosti o tom, zda je směrnice 2011/16 v souladu s čl. 52 odst. 1 Listiny, zejména v rozsahu, v němž toto ustanovení stanoví, že každé omezení výkonu práv a svobod uznaných touto Listinou musí být stanoveno zákonem.

55 Směrnice 2011/16 se týká správní spolupráce a výměny informací mezi členskými státy v oblasti daní. Její čl. 1 odst. 1 stanoví, že tato směrnice „stanoví pravidla a postupy, na jejichž základě členské státy vzájemně spolupracují za účelem výměny informací, u nichž lze předpokládat význam pro správu a vymáhání domácích právních předpisů týkajících se daní uvedených v článku 2“.

56 V rámci výměny informací na žádost podle kapitoly II oddílu I uvedené směrnice, o kterou se jedná v projednávané věci, upravuje uvedená směrnice vztah mezi dožadujícím a dožádaným členským státem a jejich vzájemné povinnosti. Článek 6 odst. 1 a 3 téže směrnice stanoví, že dožádaný orgán zajistí, aby byla provedena veškerá správní šetření nezbytná pro získání požadovaných informací, a že v tomto rámci postupuje dožádaný orgán stejně, jako kdyby jednal z vlastního podnětu nebo na žádost jiného orgánu svého členského státu. V kapitole IV směrnice 2011/16, která se týká podmínek správní spolupráce, se v čl. 18 odst. 1 uvedené směrnice stanoví, že dožádaný členský stát použije opatření zaměřená na sběr informací za účelem získání požadovaných informací.

57 Avšak v kontextu výměny informací na žádost neukládá směrnice 2011/16 – na rozdíl od jiných typů výměny informací, které organizuje, jako je povinná automatická výměna informací stanovená v oddíle II kapitoly II této směrnice ve znění směrnice 2018/822 – osobám nebo subjektům, které jsou držiteli informací, žádnou oznamovací povinnost.

58 Pokud jde o čl. 17 odst. 4 směrnice 2011/16, ten se sice týká vztahů mezi dožádaným členským státem a dožadujícím členským státem a stanoví právo dožádaného členského státu odmítnout předání určitých informací dožadujícímu členskému státu, nestanoví však, co je třeba učinit v rámci vnitrostátních postupů shromažďování informací. Stejně tak čl. 17 odst. 2 této směrnice stanoví, že směrnice neukládá dožádanému členskému státu povinnost provést šetření či poskytnout informace, pokud by provedení takovéhoto šetření nebo získání požadovaných informací pro vlastní účely tohoto členského státu bylo v rozporu s jeho právními předpisy. Neurčuje však požadavky, které je třeba splnit v rámci vnitrostátních postupů shromažďování informací.

59 Z výše uvedených úvah vyplývá, že pro účely výměny informací na žádost stanovené směrnicí 2011/16 stanovil unijní normotvůrce pouze povinnosti, které mají členské státy vůči sobě navzájem, přičemž jim umožnil nevyhovět žádosti o informace, pokud je provedení požadovaného šetření nebo shromáždění dotčených informací v rozporu s jejich právními předpisy. Unijní normotvůrce tak zejména ponechal na členských státech, aby zajistily, že jejich vnitrostátní postupy shromažďování informací pro účely této výměny budou v souladu s Listinou, zejména s jejím článkem 7.

60 Z toho vyplývá, že skutečnost, že režim výměny informací na žádost stanovený v oddíle I kapitoly II směrnice 2011/16 neobsahuje ustanovení týkající se ochrany důvěrnosti komunikace mezi advokátem a jeho klientem v rámci shromažďování informací, které přísluší dožádanému členskému státu, neznamená, že je tato směrnice v rozporu s článkem 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny. Z uvedené směrnice totiž vyplývá, že v souladu s čl. 51 odst. 1 Listiny přísluší každému členskému státu, aby v rámci vnitrostátních postupů zavedených za účelem tohoto shromažďování zajistil zvýšenou ochranu komunikace mezi advokátem a jeho klientem zaručenou článkem 7 této Listiny. Každý členský stát musí tedy zejména zajistit, aby každé případné omezení výkonu práv zaručených tímto článkem 7, které vyplývá z těchto vnitrostátních postupů, bylo „stanoveno zákonem“ ve smyslu čl. 52 odst. 1 Listiny.

61 Za těchto podmínek je třeba na třetí a čtvrtou otázku odpovědět tak, že přezkum aspektů, jichž se tyto otázky týkají, neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost směrnice 2011/16 z hlediska článku 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny.

K páté a šesté předběžné otázce

62 Jak vyplývá z údajů obsažených v předkládacím rozhodnutí, napadené rozhodnutí ukládá společnosti F povinnost předložit veškerou dokumentaci týkající se jejích vztahů s jejím klientem v souvislosti s nastavením určitých investičních struktur obchodních společností, podrobný popis transakcí, které byly předmětem konzultace, kterou poskytla, objasnění jejího zapojení do těchto procesů a sdělení totožnosti jejích obchodních partnerů. Toto rozhodnutí, které je opakováním dřívějšího rozhodnutí se stejným účelem, bylo vydáno daňovou správou poté, co společnost F vznesla námitku proti předání dříve požadovaných informací a dokumentů s odůvodněním, že takové sdělení by porušilo profesní mlčenlivost advokáta, kterou byla společnost F vázána, a navíc že v daném případě nebyly dotyčné konzultace daňové povahy. V napadeném rozhodnutí

daňová správa zejména sdělila společnosti F, že je pod hrozbou pokuty povinna předat výše požadované informace v plném rozsahu, přesně a v nezměněné podobě, aniž by se mohla odvolávat na profesní mlčenlivost. Konečně vzhledem k tomu, že společnost F povinnost plynoucí z tohoto rozhodnutí nesplnila, daňová správa jí uložila uvedenou pokutu.

63 V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že vzhledem k rozsahu požadovaných informací, které se v podstatě týkají obsahu celého spisu společnosti F, včetně zejména podrobností o obsahu veškeré komunikace mezi společností F a jejím klientem, vyvstává především otázka, zda takové rozhodnutí, které je navíc v souladu s vnitrostátním právem, a zejména s článkem 177 AO, neporušuje podstatu práva na respektování komunikace mezi advokáty a jejich klienty, které požívá zvýšené ochrany podle článku 7 Listiny.

64 Pokud jde o rozsah požadovaných informací a stav vnitrostátního práva, na jehož základě bylo přijato napadené rozhodnutí a následně uložena pokuta společnosti F, vnitrostátní soud současně poukázal na to, že z článku 177 AO vyplývá, že po doručení takového rozhodnutí advokát může v zásadě odepřít poskytnutí jakýchkoli informací, avšak pokud vystupuje jako poradce nebo zástupce výlučně v daňových věcech, musí poskytnout veškeré požadované informace, s výjimkou případů, kdy by poskytnutí těchto informací mohlo jeho klienta vystavit trestnímu stíhání.

65 Za těchto okolností je třeba konstatovat, že podstatou páté a šesté otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být článek 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny vykládány v tom smyslu, že brání takovému rozhodnutí o uložení povinnosti, které je popsáno v bodě 52 tohoto rozsudku a založeno na vnitrostátní právní úpravě, podle níž poradenství a zastupování advokátem v daňových věcech nepožívá, s výjimkou případů, kdy hrozí trestní stíhání klienta, zvýšené ochrany komunikace mezi advokátem a klientem zaručené článkem 7 Listiny.

66 V tomto ohledu je třeba bez dalšího připomenout, že tato zvýšená ochrana komunikace mezi advokátem a jeho klientem je použitelná, jak vyplývá z bodu 51 tohoto rozsudku, bez ohledu na oblast práva, v níž je klientovi poskytována konzultace nebo zastupování.

67 V této souvislosti je nicméně třeba připomenout, že se práva zakotvená v článku 7 Listiny nejeví jako absolutní výsady, ale musí být nahlížena ve vztahu k jejich společenské funkci. Jak totiž plyne z čl. 52 odst. 1 Listiny, Listina připouští omezení výkonu takových práv za předpokladu, že jsou tato omezení stanovena zákonem, respektují podstatu uvedených práv a při dodržení zásady proporcionality jsou nezbytná a skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Evropská unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. července 2024, Belgian Association of Tax Lawyers a další, C-623/22, EU:C:2024:639, bod 134 a citovaná judikatura).

68 V projednávané věci čl. 177 odst. 2 AO zakazuje advokátovi, kterého se týká žádost o poskytnutí informací daňové správě, odmítnout přístup k informacím, které mu byly svěřeny při výkonu jeho povolání, pokud se týkají skutečností, o nichž se dozvěděl při poskytování konzultace nebo zastupování v daňových věcech, a pokud se nejedná o otázky, jejichž zodpovězení by vystavilo jeho klienta nebezpečí trestního stíhání. Důsledkem tohoto zákazu je, že žádný obsah výměny informací mezi advokátem a jeho klientem v daňových věcech, ať už při konzultaci nebo v rámci právního zastoupení, kromě obsahu, který by klienta vystavil riziku trestního stíhání, nesmí být daňové správě utajen.

69 V souladu s článkem 177 AO napadené rozhodnutí, když pod hrozbou pokuty znovu uložilo povinnost předat informace uvedené v bodě 62 tohoto rozsudku v plném rozsahu, přesně a v nezměněné podobě, poté, co společnost F uvedla, že se domnívá, že profesní mlčenlivost, kterou je vázána, brání takovému předání, má rovněž za následek, že žádný obsah výměny informací mezi společností F a jejím klientem týkající se nastavení dotčených investičních struktur obchodních společností nemůže být zachován v tajnosti vůči daňové správě, která toto rozhodnutí vydala.

70 V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 7 Listiny zaručuje důvěrnost právní konzultace poskytované advokátem s ohledem na její existenci a obsah. Osoby, které konzultují advokáta, tak mohou oprávněně očekávat, že jejich komunikace zůstane soukromá a důvěrná, a kromě výjimečných situací mají jistotu, že jejich advokát bez jejich souhlasu nikomu neprozradí, že jej konzultují.

71 Soudní dvůr sice v tomto ohledu mimo jiné konstatoval, že na informační povinnost stanovenou v čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 ve znění směrnice 2018/822 nelze nahlížet tak, že narušuje podstatu práva na respektování komunikace mezi advokáty a jejich klienty zaručeného v článku 7 Listiny. K tomuto závěru však dospěl poté, co uvedl, že tato povinnost vede jen omezeně k odstranění důvěrnosti komunikace mezi advokátem-zprostředkovatelem a jeho klientem ve vztahu ke třetímu zprostředkovateli a k daňové správě, a zejména že toto ustanovení nestanoví povinnost, a dokonce ani oprávnění advokáta-zprostředkovatele sdílet […] bez souhlasu jeho klienta informace týkající se obsahu této komunikace (rozsudek Orde van de Vlaamse Balies a další, body 39 a 40).

72 V projednávané věci, jak uvedla generální advokátka v bodě 50 svého stanoviska, přitom článek 177 AO tím, že téměř zcela vyjímá ze zvýšené ochrany, které musí profesní mlčenlivost advokáta požívat podle článku 7 Listiny, obsah konzultací poskytovaných advokáty v daňových věcech, tj. celé oblasti práva, v níž mohou advokáti radit svým klientům, zbavuje tuto ochranu její podstaty i v této právní oblasti. Napadené rozhodnutí, jelikož patrně vychází z předpokladu, že nemožnost namítat profesní mlčenlivost advokáta vyplývající z článku 177 AO opravňuje daňovou správu k tomu, aby požadovala celý spis, který má společnost F k dispozici, včetně podrobností o obsahu veškeré komunikace mezi společností F a jejím klientem, přestože konzultace poskytnutá společností F, týkající se nastavení určitých investičních struktur obchodních společností, se podle společnosti F netýkají daňových věcí, dále rozšiřuje rozsah porušení podstaty práva chráněného článkem 7 Listiny.

73 Za těchto okolností je třeba konstatovat, že takové vnitrostátní ustanovení, jako je článek 177 AO, jakož i jeho použití v projednávané věci prostřednictvím napadeného rozhodnutí, se zdaleka neomezují pouze na výjimečné situace a samotným rozsahem porušení profesního tajemství advokáta, které umožňují ohledně komunikace mezi advokátem a jeho klientem, porušují podstatu práva zaručeného v článku 7 Listiny.

74 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že takové rozhodnutí o uložení povinnosti, jako je napadené rozhodnutí, založené na takové vnitrostátní právní úpravě, jako je č. 177 odst. 2 AO, vede k porušení podstaty práva na respektování komunikace mezi advokátem a jeho klientem, a tedy k zásahu, který nelze odůvodnit.

75 S ohledem na výše uvedené je třeba na pátou a šestou otázku odpovědět tak, že článek 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovému rozhodnutí o uložení povinnosti, jako je rozhodnutí popsané v bodě 52 tohoto rozsudku, které je založeno na takové

vnitrostátní právní úpravě, podle níž poradenství a zastupování advokátem v daňových věcech nepožívá, s výjimkou případů, kdy hrozí trestní stíhání klienta, zvýšené ochrany komunikace mezi advokátem a klientem zaručené tímto článkem 7.

K nákladům řízení

76 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 7 Listiny základních práv Evropské unie**

   musí být vykládán v tom smyslu, že

   právní konzultace poskytovaná advokátem ve věcech práva obchodních společností spadá do oblasti působnosti zvýšené ochrany výměny informací mezi advokátem a jeho klientem zaručené uvedeným článkem, takže rozhodnutí, které advokátovi ukládá, aby správě dožádaného členského státu poskytl pro účely výměny informací na žádost stanovené ve směrnici Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS veškerou dokumentaci a informace týkající se jeho vztahů s jeho klientem, které jsou relevantní pro takovou konzultaci, představuje zásah do práva na respektování komunikace mezi advokátem a jeho klientem zaručeného tímto článkem.

2) **Přezkum aspektů, jichž se týkají třetí a čtvrtá otázka, neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost směrnice 2011/16 z hlediska článku 7 a článku 52 Listiny základních práv.**

3) **Článek 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny základních práv musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovému rozhodnutí o uložení povinnosti, jako je rozhodnutí popsané v bodě 1 tohoto výroku, které je založeno na vnitrostátní právní úpravě, podle níž poradenství a zastupování advokátem v daňových věcech nepožívá, s výjimkou případů, kdy hrozí trestní stíhání klienta, zvýšené ochrany komunikace mezi advokátem a klientem zaručené tímto článkem 7.**

Podpisy.