Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 26. septembra 2024*

„Predhodno odločanje – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Direktiva 2011/16/EU – Izmenjava informacij na zaprosilo – Odredba odvetniku za predložitev informacij – Poklicna skrivnost odvetnika – Člen 7 in člen 52(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah“

V zadevi C-432/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Cour administrative (Luksemburg) z odločbo z dne 11. julija 2023, ki je prispela na Sodišče 12. julija 2023, v postopku

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

proti

Administration des contributions directes,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (poročevalec), sodniki, in M. L. Arastey Sahún, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Ordre des avocats du barreau de Luxembourg P. Mellina in A. Steichen, odvetnika,

– za luksemburško vlado A. Germeaux in T. Schell, agenta,

– za nemško vlado J. Möller, J. Heitz in M. Hellmann, agenti,

* Jezik postopka: francoščina.

– za špansko vlado L. Aguilera Ruiz, agent,

– za avstrijsko vlado A. Posch in J. Schmoll, agenta,

– za Svet Evropske unije K. Pavlaki, S. Santoro in A. Sikora-Kalėda, agentke,

– za Evropsko komisijo A. Ferrand in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 30. maja 2024

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(1) in (4) ter člena 18(1) Direktive Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1) ter člena 7 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina) in na veljavnost Direktive 2011/16 glede na člen 7 in člen 52(1) listine.

2 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med F SCS, odvetniško družbo, ki je v Luksemburgu registrirana kot komanditna družba, in Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (v nadaljevanju: OABL) na eni strani ter Administration des contributions directes (uprava za neposredne davke, Luksemburg) na drugi strani zaradi odredbe, ki jo je slednja naslovila na družbo F, da bi ta predložila informacije in dokumente, in globe, ki je bila naložena družbi F, ker ni upoštevala odredbe.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2011/16

3 Direktiva 2011/16 vzpostavlja sistem sodelovanja med davčnimi organi držav članic ter določa pravila in postopke, ki se uporabljajo pri izmenjavi informacij med državami članicami v davčne namene.

4 Člen 1(1) te direktive določa:

„Ta direktiva določa pravila in postopke, v skladu s katerimi države članice sodelujejo med seboj z namenom izmenjave informacij, ki naj bi bile pomembne za izvajanje in uveljavljanje nacionalne zakonodaje držav članic v zvezi z davki iz člena 2.“

5 Člen 3 navedene direktive, naslovljen „Opredelitev pojmov“, določa:

„V tej direktivi se uporabljajo naslednje opredelitve pojmov:

[…]

8. ‚izmenjava informacij na zaprosilo' pomeni izmenjavo informacij na podlagi zaprosila, ki ga država članica prosilka v posamičnem primeru predloži zaprošeni državi članici;

[…].“

6 Člen 5 Direktive 2011/16, ki je prva določba v oddelku I, poglavje II, te direktive, ki je naslovljen „Izmenjava informacij na zaprosilo“, se glasi:

„Na zaprosilo organa prosilca mu zaprošeni organ sporoči vse informacije iz člena 1(1), s katerimi razpolaga ali ki jih pridobi na podlagi administrativne preiskave.“

7 Člen 6 te direktive, naslovljen „Administrativne preiskave“, določa:

„1. Zaprošeni organ poskrbi za izvedbo kakršnih koli administrativnih preiskav, ki so potrebne za pridobitev informacij iz člena 5.

[…]

3. Za pridobitev zaprošenih informacij ali izvedbo zaprošene administrativne preiskave zaprošeni organ upošteva enake postopke, kot če bi ukrepal na lastno pobudo ali na zaprosilo drugega organa v svoji državi članici.

[…]“

8 Člen 17, naslovljen „Omejitve“, v poglavju IV z naslovom „Pogoji, ki urejajo upravno sodelovanje“ te direktive določa:

„1. Zaprošeni organ iz ene države članice predloži organu prosilcu iz druge države članice podatke iz člena 5, če je organ prosilec izrabil običajne vire informacij, ki bi jih v danih okoliščinah lahko uporabil za pridobitev zaprošenih podatkov, brez tveganja, da ogrozi doseganje svojih ciljev.

2. Ta direktiva zaprošeni državi članici ne nalaga nobenih obveznosti izvedbe preiskav ali sporočanja podatkov, če bi bila izvedba takšnih preiskav ali zbiranja zaprošenih podatkov za lastne namene v nasprotju z njeno zakonodajo.

[…]

4. Posredovanje podatkov se lahko zavrne, če bi to povzročilo razkritje poslovne, industrijske ali poklicne skrivnosti ali poslovnega procesa ali bi bilo razkritje zadevnih podatkov v nasprotju z javnim redom.

[…]“

9 Člen 18, naslovljen „Obveznosti“, iz istega poglavja IV Direktive 2011/16 določa:

„1. Če država članica v skladu s to direktivo zaprosi za podatke, zaprošena država članica uporabi svoje ukrepe za zbiranje informacij, da pridobi zaprošene podatke, čeprav ta država članica morda ne potrebuje takšnih podatkov za lastne davčne namene. Ta obveznost ne posega v odstavke 2 […] in 4 člena 17, pri čemer se sklicevanje nanje v nobenem primeru ne šteje kot dovoljenje, da zaprošena država članica zavrne posredovanje podatkov le zato, ker se sama ne zanima zanje.

2. V nobenem primeru se člen 17(2) in (4) ne razlaga, kot da je v skladu z njim dovoljeno, da zaprošeni organ zavrne posredovanje podatkov le zato, ker ima te podatke banka, druga finančna institucija, pooblaščenec ali oseba, ki deluje kot zastopnik ali fiduciar, ali ker zadevajo lastniško udeležbo osebe.

[…]“

Direktiva 2018/822

10 Direktiva 2011/16 je bila večkrat spremenjena, med drugim z Direktivo Sveta (EU) 2018/822 z dne 25. maja 2018 o spremembi Direktive 2011/16/EU glede obvezne avtomatične izmenjave informacij na področju obdavčenja v zvezi s čezmejnimi aranžmaji, o katerih se poroča (UL 2018, L 139, str. 1), s katero je bila uvedena obveznost poročanja pristojnim organom o potencialno agresivnih čezmejnih davčnih aranžmajih davčnega načrtovanja.

11 Člen 8ab, naslovljen „Področje uporabe in pogoji obvezne avtomatične izmenjave podatkov o čezmejnih aranžmajih, o katerih se poroča“, Direktive 2011/16, kot je bila spremenjena z Direktivo 2018/822, v odstavkih 1 in 5 določa:

„1. Vsaka država članica sprejme potrebne ukrepe, s katerimi od posrednikov zahteva, da pristojnim organom predložijo podatke, ki jih poznajo, so v njihovi posesti ali pod njihovim nadzorom, o čezmejnih aranžmajih, o katerih se poroča, v tridesetih dneh […]

[…]

5. Vsaka država članica lahko sprejme potrebne ukrepe, s katerimi posrednikom omogoči pravico do oprostitve predložitve podatkov o čezmejnem aranžmaju, o katerem se poroča, če bi se z obveznostjo poročanja kršilo varovanje zakonsko predpisane poklicne skrivnosti na podlagi nacionalnega prava te države članice. V takih primerih vsaka država članica sprejme potrebne ukrepe, s katerimi od posrednikov zahteva, da katerega koli drugega posrednika ali, če tega ni, zadevnega davčnega zavezanca brez odlašanja uradno obvestijo o njegovi obveznosti poročanja iz odstavka 6.

Posredniki so lahko upravičeni do oprostitve na podlagi prvega pododstavka le v obsegu, v katerem delujejo v okviru zadevne nacionalne zakonodaje, ki opredeljuje njihove poklice.“

Luksemburško pravo

Zakon z dne 29. marca 2013

12 Člen 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 (zakon z dne 29. marca 2013 za prenos Direktive 2011/16 in za (1) spremembo splošnega zakona o davkih ter

(2) razveljavitev zakona, kakor je bil spremenjen, z dne 15. marca 1979 o mednarodni upravni pomoči na področju neposrednih davkov) (*Mémorial* A 2013, str. 756; v nadaljevanju: zakon z dne 29. marca 2013), določa:

„Na zaprosilo organa prosilca mu luksemburški zaprošeni organ sporoči vse informacije, ki naj bi bile pomembne za izvajanje in uveljavljanje nacionalne zakonodaje države članice prosilke v zvezi z davki iz člena 1 ter s katerimi ta zaprošeni organ razpolaga ali ki jih pridobi na podlagi upravnih preiskav."

13 Člen 7(1) in (3) zakona z dne 29. marca 2013 določa:

„1. Luksemburški zaprošeni organ poskrbi za izvedbo kakršnih koli upravnih preiskav, ki so potrebne za pridobitev informacij iz člena 6.

[…]

3. Za pridobitev zaprošenih informacij ali izvedbo zaprošene upravne preiskave luksemburški zaprošeni organ upošteva enake postopke, kot če bi ukrepal na lastno pobudo ali na zaprosilo drugega luksemburškega organa."

14 Člen 18(2) in (4) tega zakona določa:

„2. Luksemburški zaprošeni organ ni zavezan k izvedbi preiskav ali posredovanju podatkov, če bi bila izvedba takšnih preiskav ali zbiranje zaprošenih podatkov za lastne namene v nasprotju z njegovo zakonodajo.

[…]

4. Predložitev informacij se lahko zavrne, kadar bi povzročila razkritje poslovne, industrijske ali poklicne tajnosti ali poslovnega procesa, ali če gre za informacije, katerih razkritje bi bilo v nasprotju z javnim redom."

Zakon z dne 25. novembra 2014

15 Z 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 (zakon z dne 25. novembra 2014 o postopku, ki se na področju obdavčevanja uporablja za izmenjavo informacij na zaprosilo, in o spremembi zakona z dne 31. marca 2010 o odobritvi davčnih konvencij in postopku, ki se uporablja zanje pri izmenjavi informacij na zaprosilo) (*Mémorial* A 2014, str. 4170), kakor je bil spremenjen z loi du 1er mars 2019 (zakon z dne 1. marca 2019) (*Mémorial* A 2019, št. 112), (v nadaljevanju: zakon z dne 25. novembra 2014) so bili v luksemburško pravo preneseni postopkovni vidiki Direktive 2011/16.

16 Člen 1(1) tega zakona določa:

„Ta zakon se od začetka svoje veljavnosti uporablja za zaprosila za izmenjavo informacij na področju obdavčevanja, ki jih pristojni organ države članice naslovi na podlagi:

[…]

4. [zakona z dne 29. marca 2013];

[…].“

17 Člen 2(1) in (2) zakona z dne 25. novembra 2014 določa:

„1. Davčni organi lahko od osebe, pri kateri se informacije nahajajo, zahtevajo vse podatke, ki so potrebni za izvajanje izmenjave informacij na podlagi konvencij in zakonov.

2. Oseba, pri kateri se informacije nahajajo, mora popolne, natančne in nespremenjene zahtevane podatke predložiti v roku enega meseca od vročitve odločbe, s katero ji je bila predložitev zaprošenih podatkov odrejena. Ta dolžnost vključuje predložitev nespremenjenih listin, ki vsebujejo te podatke.“

18 Člen 3(3) in (5) tega zakona določa:

„3. Če pristojni davčni organ z zaprošenimi informacijami ne razpolaga, direktor pristojnega davčnega organa ali oseba z njegovim pooblastilom osebi, pri kateri so informacije, s priporočeno pošto vroči odredbo za predložitev zaprošenih informacij.

[…]

5. Poleg postopka z izdajo odredbe iz odstavka 3 ima pristojni davčni organ enaka preiskovalna pooblastila, kot so predvidena v okviru postopkov obdavčevanja, namenjenih odmeri davkov in dajatev ali nadzoru nad njimi, z vsemi zaščitnimi ukrepi, ki so v njih predvideni.“

Abgabenordnung

19 Člen 171(2) Abgabenordnung (splošni davčni zakon) z dne 22. maja 1931 (*Mémorial* A 1931, št. 900), kakor je bil spremenjen (v nadaljevanju: AO), določa:

„[Davčni zavezanec] mora na prošnjo predložiti poslovne zaznamke, knjige in registre ter dokumente, ki so upoštevni za odmero davka (člen 207), za vpogled in nadzor.“

20 Člen 175(1) in (2) AO določa:

„1. Vsaka oseba, ki ni davčni zavezanec, razen oseb, ki so označene kot bližnje […], mora organu za davčni nadzor predložiti tudi podatke o upoštevnih dejstvih za izvedbo davčnega nadzora ali v okviru postopka davčne preiskave za izračun davčnih terjatev. […]

2. Za podatke je treba zaprositi pisno in jih na enak način tudi predložiti, če je to izvedljivo in če zaradi posebnih razlogov niso potrebna odstopanja; urad za davčni nadzor lahko vseeno odredi osebno navzočnost osebe, od katere se zahteva predložitev podatkov.“

21 Člen 177 AO določa:

„(1) Predložitev podatkov lahko zavrnejo […]:

1. zagovorniki in odvetniki, ki so sodelovali v kazenskih zadevah,

[…]

3. odvetniki v zvezi s podatki, ki so jim bili zaupani pri opravljanju njihovega poklica,

4. sodelavci oseb iz točk od 1 do 3 v zvezi z dejstvi, s katerimi so se seznanili v tej svoji vlogi.

(2) Ta določba se ne uporablja za osebe iz točk 3 in 4, če gre za dejstva, s katerimi so se seznanile med svetovanjem ali zastopanjem na področju obdavčevanja, razen če gre za vprašanja, v zvezi s katerimi bi pritrdilni ali nikalni odgovor nanje njihove pooblastitelje izpostavil tveganju kazenskega pregona.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

22 Administration des contributions directes (uprava za neposredne davke) je po prejemu zaprosila za informacije na podlagi Direktive 2011/16 od španskih davčnih organov 28. junija 2022 na družbo F naslovila odredbo o predložitvi vseh razpoložljivih dokumentov in informacij o storitvah, ki jih je ta družba opravila za K, družbo španskega prava, v okviru nakupa podjetja po španskem pravu in pridobitve večinskega deleža v družbi španskega prava.

23 V tej odredbi je bilo navedeno:

„[…]

Prosimo, da nam najpozneje do 3. avgusta 2022 predložite naslednje informacije in dokumente za obdobje od 1. januarja 2016 do 31. decembra 2019.

– […] vso razpoložljivo dokumentacijo (dopis v zvezi s pooblastilom, pogodbe, sklenjene s stranko, poročila, memorandume, obvestila, račune itd.) v zvezi s storitvami, ki jih je (F) opravila za špansko družbo (K) v okviru:

  o pridobitve 80-odstotnega deleža družbe (N) s strani investicijske skupine (O) v letu 2015 (račun št. … …. z dne 4. 3. 2016);

  o pridobitve druge španske družbe s strani skupine v letu 2018 (račun št. … …. z dne 13. 12. 2018);

– […] podroben opis poteka zgoraj navedenih transakcij, od najema storitev družbe (F) do njihovega zaključka, ter pojasnilo o njeni vključenosti v te postopke, seznam njenih sogovornikov (prodajalci, kupci in tretje osebe) in račune;

– […] izvode vseh upoštevnih dokumentov, povezanih s prej naštetimi alineami.

Opozarjam vas, da mora v skladu s členom 2[(2)] [zakona z dne 25. novembra 2014] […] oseba, pri kateri so informacije, predložiti popolne, natančne in nespremenjene zaprošene informacije ter listine, na katerih temeljijo te informacije.

[…]“

24 Družba F je v elektronskem sporočilu z dne 8. julija 2022 odgovorila, da je delovala kot pravna svetovalka skupine, v katero spada družba K, in da zato zaradi poklicne skrivnosti, ki jo zavezuje, ne more posredovati informacij v zvezi s svojo stranko.

25 Uprava za neposredne davke je v elektronskem sporočilu z dne 11. julija 2022 s sklicevanjem na člen 2(1) in (2) zakona z dne 25. novembra 2014 pozvala družbo F, naj izvrši odredbo z dne 28. junija 2022.

26 Družba F je v dopisu z dne 8. avgusta 2022 odgovorila, da ne razpolaga z informacijami, ki bi bile izvzete iz poklicne skrivnosti, določene v členu 177(1) AO, in navedla, da njeno pravno pooblastilo v zadevi, opisani v tej odredbi, ni davčne narave, temveč zadeva zgolj pravo družb.

27 Navedena uprava je družbi F z odločbo z dne 19. avgusta 2022 ob zagroženi globi ponovno naložila, naj predloži zaprošene informacije in dokumente, ter ponovila, da jih mora v skladu s členom 2(2) zakona z dne 25. novembra 2014 obvezno predložiti popolne, natančne in nespremenjene.

28 Ista uprava je z odločbo z dne 16. septembra 2022 družbi F naložila davčno globo, ker ni upoštevala odredbe z dne 19. avgusta 2022.

29 Družba F je 18. oktobra 2022 pri Tribunal administratif (upravno sodišče, Luksemburg) vložila tožbo za spremembo odločbe z dne 16. septembra 2022, 25. novembra 2022 pa še tožbo za razglasitev ničnosti odredbe z dne 19. avgusta 2022 (v nadaljevanju: izpodbijana odredba). OABL je vložila intervencijsko vlogo v podporo družbi F v okviru slednje tožbe.

30 Navedeno sodišče je s sodbo z dne 23. februarja 2023 kot nedopustno *ratione temporis* zavrnilo ničnostno tožbo in posledično intervencijsko vlogo, ki jo je vložila OABL.

31 Družba F in OABL sta zoper to sodbo vložili pritožbo pri Cour administrative (višje upravno sodišče, Luksemburg), ki je predložitveno sodišče.

32 To sodišče je s sodbo z dne 4. maja 2023 razsodilo, da sta ničnostna tožba, ki jo je zoper izpodbijano odredbo vložila družba F, in intervencijska vloga, ki jo je vložila OABL, dopustni, in naj se zadeva obravnava.

33 Glede temelja predložitveno sodišče ugotavlja, da pritožnici in intervenientka svoje trditve z zvezi z nezakonitostjo izpodbijane odredbe utemeljujejo s členom 17(2) in (4) Direktive 2011/16 in členom 18(2) in (4) zakona z dne 29. marca 2013, ki ureja prenos te direktive v luksemburško pravo, in da v tem okviru navajajo sodbo z dne 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies in drugi (C-694/20, EU:C:2022:963; v nadaljevanju: sodba Orde van Vlaamse Balies in drugi), ter določbe Listine, zlasti njen člen 7.

34 V zvezi s tem to sodišče meni, da potrebuje, zato da bi se lahko izreklo o teh trditvah in razsodilo v sporu, o katerem odloča, različna pojasnila Sodišča, na podlagi katerih bo lahko presodilo o skladnosti izpodbijane odredbe s pravom Unije, in to ločeno od vprašanja, ali bi družba F v obravnavanem primeru po potrebi lahko bila oproščena obveznosti predložitve vseh ali nekaterih zaprošenih informacij in dokumentov na podlagi člena 177 AO, če svetovanje, ki ga je zagotovila, ni bilo „s področja obdavčitve“ v smislu odstavka 2 tega člena.

35 Predložitveno sodišče tako najprej ugotavlja, da je Sodišče v sodbi Orde van Vlaamse Balies in drugi menilo, da obveznost, uvedena s členom 8ab Direktive 2011/16, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/822, v skladu s katero mora odvetnik, ki oblikuje, trži, organizira ali daje na voljo za uporabo čezmejni aranžma, tretji osebi razkriti svojo identiteto, svojo oceno vsebine čezmejnega aranžmaja in to, da se je z njim posvetovalo, ter razkritje teh informacij davčni upravi pomenita poseg v pravico do spoštovanja komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, zagotovljeno s členom 7 Listine. V obravnavanem primeru naj bi bilo z izpodbijano odredbo družbi F naloženo, da mora upravi za neposredne davke predložiti vso dokumentacijo, povezano z njenimi odnosi s stranko, ki so se nanašali na vzpostavitev nekaterih naložbenih korporativnih struktur. Iz navedenega bi se zdelo logično sklepati, da tudi ta odredba posega v to pravico. Toda predložitveno sodišče ob upoštevanju razlike med ureditvami izmenjave informacij in ustreznimi akti iz sodbe Orde van Vlaamse Balies in drugi ter iz zadeve, ki mu je predložena, meni, da je treba to analizo potrditi.

36 To sodišče nato ugotavlja, da je, če bi se uporabljalo varstvo iz člena 7 Listine in če bi se potrdilo poseganje v pravico, Sodišče v točki 34 sodbe Orde van Vlaamse Balies in drugi opozorilo, da pravice, določene v tem členu 7, niso absolutne in jih je treba upoštevati glede na njihovo vlogo v družbi, in da, kot izhaja iz člena 52(1) Listine, ta člen dopušča omejitve pri uresničevanju teh pravic, če so te omejitve predpisane z zakonom. Vendar pa opozarja, da glede izmenjave informacij na zaprosilo Direktiva 2011/16 razen člena 17(4) ne vsebuje nobene druge določbe o posebni ureditvi, ki bi vsebovala posebne omejitve obveznosti odvetnika, da mora predložiti informacije kot tretja oseba, ki razpolaga z njimi. Ker ni določb o takšni posebni ureditvi, naj bi se postavljalo vprašanje skladnosti Direktive 2011/16 s členom 7 in členom 52(1) Listine.

37 Predložitveno sodišče poleg tega meni, da če bi moralo Sodišče ugotoviti, da je Direktiva 2011/16 z vidika iz prejšnje točke v skladu z Listino, bi se pojavilo vprašanje, ali je obseg dolžnosti sodelovanja, ki je naložena odvetnikom v okviru izmenjave informacij na zaprosilo v skladu s to direktivo, ob upoštevanju vpliva poklicne skrivnosti, ki velja zanje, mogoče določiti z določbami prava vsake države članice v skladu z napotilom iz člena 18(1) te direktive. Navaja, da bi se moral v tem primeru uporabiti člen 177 AO kot nacionalna določba, ki ureja to obveznost sodelovanja odvetnikov kot tretjih oseb.

38 Iz tega vidika predložitveno sodišče dodaja še, da je Sodišče v točki 39 sodbe Orde van Vlaamse Balies in drugi navedlo, da je zaradi zagotavljanja spoštovanja bistvene vsebine zaupnosti komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko dopustno le omejeno prenehanje te zaupnosti. V obravnavani zadevi je z izpodbijano odredbo družbi F naloženo, da mora predložiti vso dokumentacijo, povezano z njenimi odnosi s stranko v zvezi z vzpostavitvijo nekaterih naložbenih korporativnih struktur. V teh okoliščinah ni mogoče izključiti, da ta odredba zadeva bistveno vsebino pravice do spoštovanja komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko. Ker je navedena odredba kljub vsemu v skladu s členom 177 AO, se postavlja tudi vprašanje, ali sta tako navedena nacionalna določba kot ta odredba v skladu s členom 7 Listine.

39 Predložitveno sodišče nazadnje navaja, da ob neskladnosti s to zadnjo določbo takšen sklep vseeno ne bi samodejno pomenil, da se navedena odredba v celoti razglasi za nično, saj gre za odločbo, ki jo je mogoče deliti glede na zaprošene informacije. Luksemburško sodišče bi torej lahko ohranilo obveznost odvetnika, da predloži informacije, za katere se ne šteje, da vplivajo na bistveno vsebino pravice do spoštovanja njegovih komunikacij s stranko.

40 Posledično se predložitveno sodišče pri preizkusu ne bi smelo omejiti na ugotavljanje morebitnega poseganja v bistveno vsebino zaupnosti komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, temveč bi moralo nato preučiti še vprašanje, ali so drugi preudarki, ki jih je Sodišče navedlo v sodbi Orde van Vlaamse Balies in drugi, zlasti glede načela sorazmernosti, kjer je to smiselno, takšni, da bi omejevali informacije, ki se lahko veljavno zahtevajo od odvetnika v okviru izmenjave informacij na zaprosilo na podlagi Direktive 2011/16.

41 V teh okoliščinah je Cour administrative (višje upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali pravno svetovanje odvetnika na področju prava družb – v tem primeru zaradi vzpostavitve naložbene korporativne strukture – spada v okvir okrepljenega varstva izmenjav med odvetniki in njihovimi strankami, zagotovljenega s členom 7 [Listine]?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali odločba pristojnega organa zaprošene države članice, izdana kot odgovor na zahtevo za izmenjavo informacij na zaprosilo, ki jo je druga država članica vložila na podlagi Direktive [2011/16], s katero se odvetniku odredi, da mu predloži v grobem vso razpoložljivo dokumentacijo, ki zadeva njegove odnose s stranko, podroben opis transakcij, v zvezi s katerimi je zagotavljal svetovanje, pojasnilo o svoji vključenosti v te postopke in identiteto svojih sogovornikov, pomeni poseganje v pravico do spoštovanja komunikacij med odvetniki in njihovimi strankami, zagotovljeno s členom 7 [Listine]?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen: ali je Direktiva 2011/16 v skladu s členom 7 in členom 52(1) Listine, ker razen člena 17(4) ne vsebuje nobene druge določbe, ki bi izrecno dovoljevala poseganje v zaupnost izmenjav med odvetniki in njihovimi strankami v okviru ureditve izmenjave [informacij] na zaprosilo in bi sama določala obseg omejitve uresničevanja zadevne pravice?

4. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen: ali se lahko za ureditev dolžnosti odvetnikov (ali odvetniške družbe), da kot tretji imetniki informacij sodelujejo v okviru uporabe mehanizma izmenjave [informacij] na zaprosilo, uvedenega z Direktivo 2011/16, in zlasti za posebne omejitve, ki se nanašajo na upoštevanje posledic varovanja njihove poklicne skrivnosti, uporabljajo določbe nacionalnega prava posamezne države članice, ki urejajo dolžnost odvetnikov, da kot tretje osebe sodelujejo v davčni preiskavi v okviru uporabe nacionalnega davčnega prava, v skladu s sklicevanjem iz člena 18(1) navedene direktive?

5. Če je odgovor na četrto vprašanje pritrdilen: ali mora za skladnost s členom 7 [Listine] nacionalna pravna določba, ki določa ureditev dolžnosti sodelovanja odvetnikov kot tretjih imetnikov informacij, kakršna se uporablja v obravnavani zadevi, vsebovati posebne določbe, ki:

– zagotavljajo spoštovanje bistvene vsebine zaupnosti komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko ter

– uvajajo posebne pogoje za zagotovitev, da je obveznost sodelovanja odvetnikov omejena na to, kar je primerno in potrebno za uresničitev cilja Direktive 2011/16?

6. Če je odgovor na peto vprašanje pritrdilen: ali morajo posebni pogoji, katerih namen je zagotoviti, da je sodelovanje odvetnikov v davčni preiskavi omejeno na to, kar je primerno in potrebno za uresničitev cilja Direktive 2011/16, vključevati obveznost pristojnega organa zaprošene države članice:

   – da v skladu s členom 17(1) Direktive 2011/16 izvaja okrepljen nadzor nad tem, ali je država članica prosilka predhodno izrabila običajne vire informacij, ki jih lahko v danih okoliščinah uporabi za pridobitev zaprošenih informacij, ne da bi pri tem ogrozila uresničitev teh ciljev, in/ali

   – da se je predhodno, vendar neuspešno, obrnil na druge potencialne imetnike informacij, da bi se lahko v končni fazi obrnil na odvetnika kot potencialnega imetnika informacij, in/ali

   – da v vsakem posameznem primeru uravnoteži cilj javnega interesa na eni strani in zadevne pravice na drugi strani, tako da bi bilo mogoče odvetniku veljavno izdati odredbo le, če bi bili izpolnjeni dodatni pogoji, kot je zahteva, da imajo ali bi lahko imele finančne posledice nadzora, ki poteka v državi prosilki, določen pomen ali bi lahko spadale na področje kazenskega prava?“

Pristojnost Sodišča

42 Avstrijska vlada je izrazila dvome glede pristojnosti Sodišča in je v bistvu trdila, da v Direktivi 2011/16 niso navedeni pogoji, v katerih lahko preiskave ali komunikacije zakonito potekajo, in zlasti, v katerih pogojih posameznik lahko uveljavlja poklicno skrivnost in na tej podlagi zavrne predložitev informacij, zato so takšna vprašanja odvisna izključno od nacionalnega prava, torej naj spor o glavni stvari ne bi spadal na področje uporabe te direktive in niti na področje uporabe prava Unije.

43 Opozoriti je treba, da Direktiva 2011/16 ureja izmenjavo informacij na zaprosilo med državami članicami in v tem okviru njen člen 18(1) določa, da zaprošena država članica uporabi svoje ukrepe za zbiranje informacij, da pridobi zaprošene podatke za državo članico prosilko. Ko torej zaprošena država članica na podlagi zaprosila za izmenjavo informacij, vloženega v skladu z oddelkom I, poglavje II, Direktive 2011/16, opravi preiskavo v skladu s svojimi nacionalnimi postopki in imetniku informacij pošlje odredbo za njihovo predložitev, izvaja to direktivo in posledično pravo Unije.

44 V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, da do takega izvajanja, ki povzroči uporabo Listine, kot izhaja iz njenega člena 51(1), pride takrat, kadar država članica sprejme zakonodajo, ki določa pravila postopka izmenjave informacij na zaprosilo, uvedenega z Direktivo 2011/16, zlasti s tem, da določi možnost, da pristojni organ sprejme odločbo, s katero se osebi, ki ima informacije, naloži, da mu te informacije predloži (sodba z dne 6. oktobra 2020, État luxembourgeois (Pravno sredstvo proti zaprosilu za informacije v davčnih zadevah), C-245/19 in C-246/19, EU:C:2020:795, točki 45 in 46 ter navedena sodna praksa).

45 V teh pogojih je treba ugotoviti, da je Sodišče pristojno za to, da preuči, ali in v kolikšni meri določbe Listine nasprotujejo temu, da država članica uporabi nacionalne določbe, kot so te iz postopka v glavni stvari v okviru in za namen izvršitve zaprosila za izmenjavo informacij v skladu z oddelkom I, poglavje II, Direktive 2011/16.

Prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje

46 S prvima dvema vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 7 Listine razlagati tako, da pravno svetovanje odvetnika na področju prava družb spada v okvir okrepljenega varstva komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, ki ga zagotavlja ta člen, tako da odločba, ki nalaga odvetniku, da mora upravi zaprošene države članice za izmenjavo informacij na zaprosilo, ki je določena z Direktivo 2011/16, predložiti vso dokumentacijo in informacije, povezane z njegovimi odnosi s stranko, ki izhajajo iz takšnega svetovanja, pomeni poseganje v pravico do spoštovanja komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, ki jo zagotavlja navedeni člen.

47 Opozoriti je treba, da člen 7 Listine, ki vsakomur priznava pravico do spoštovanja njegovega zasebnega in družinskega življenja, stanovanja ter komunikacij, ustreza členu 8(1) Evropske konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, podpisane 4. novembra 1950 v Rimu (v nadaljevanju: EKČP) (sodba Orde van de Vlaamse Balies in drugi, točka 25).

48 Sodišče mora v skladu s členom 52(3) Listine, katerega namen je zagotoviti potrebno usklajenost med pravicami iz Listine in njim ustrezajočimi pravicami, zagotovljenimi z EKČP, ne da bi posegalo v avtonomijo prava Unije, pri razlagi, ki jo poda glede pravic, zagotovljenih s členom 7 Listine, upoštevati temu členu ustrezajoče pravice, zagotovljene s členom 8(1) EKČP, kakor jih razlaga Evropsko sodišče za človekove pravice, kot minimalno raven varstva (sodba Orde van Vlaamse Balies in drugi, točka 26).

49 Kot je Sodišče že navedlo, je iz sodne prakse Evropskega sodišča za človekove pravice razvidno, da člen 8(1) EKČP varuje zaupnost vsake korespondence med posamezniki in zagotavlja okrepljeno varstvo izmenjav med odvetniki in njihovimi strankami. Tako kot ta določba, katere varstvo ne zajema le dejavnosti obrambe, ampak tudi pravno svetovanje, člen 7 Listine nujno zagotavlja zaupnost tega pravnega svetovanja, in sicer tako glede njegove vsebine kot glede njegovega obstoja. Osebe, ki se posvetujejo z odvetnikom, namreč razumno lahko pričakujejo, da bo njihova komunikacija ostala zasebna in zaupna. Zato mora biti mogoče, da te osebe, razen v izjemnih položajih, legitimno zaupajo v to, da njihov odvetnik brez njihovega soglasja nikomur ne bo razkril, da se z njim posvetujejo (sodba Orde van Vlaamse Balies in drugi, točka 27 in navedena sodna praksa).

50 Posebno varstvo, ki je s členom 7 Listine in členom 8(1) EKČP zagotovljeno poklicni skrivnosti odvetnikov in ki se odraža predvsem z obveznostmi, ki jih ti imajo, je upravičeno s tem, da je odvetnikom zaupana temeljna naloga v demokratični družbi, in sicer obramba posameznikov. Ta temeljna naloga vključuje na eni strani zahtevo, katere pomen je priznan v vseh državah članicah, in sicer, da mora vsak posameznik imeti možnost, da se popolnoma svobodno obrne na svojega odvetnika, čigar poklic že v svojem bistvu zajema nalogo neodvisnega pravnega svetovanja vsem, ki to potrebujejo, in na drugi strani tej prvi zahtevi korelativno zahtevo lojalnosti odvetnika do njegove stranke (sodba Orde van Vlaamse Balies in drugi, točka 28 in navedena sodna praksa).

51 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da za pravno svetovanje odvetnika ne glede na področje prava, na katero se nanaša, velja okrepljeno varstvo, ki ga za komunikacijo med odvetnikom in njegovo stranko zagotavlja člen 7 Listine. Iz tega izhaja, da odredba, kot je ta iz postopka v glavni stvari, pomeni poseganje v pravico do spoštovanja komunikacije med odvetnikom in njegovo stranko, ki je zagotovljena s tem členom.

52 Na prvi dve vprašanji je torej treba odgovoriti, da je treba člen 7 Listine razlagati tako, da pravno svetovanje odvetnika na področju prava družb spada v okvir okrepljenega varstva izmenjav informacij med odvetnikom in njegovo stranko, ki jo zagotavlja ta člen, tako da odločba, ki nalaga odvetniku, da mora upravi zaprošene države članice za izmenjavo informacij na zaprosilo, ki je določena z Direktivo 2011/16, predložiti vse dokumente in informacije, povezane z njegovim odnosom s stranko, ki izhajajo iz takšnega svetovanja, pomeni poseganje v pravico do spoštovanja komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, ki jo zagotavlja navedeni člen.

Tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje

53 S tretjim in četrtim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je Direktiva 2011/16 neveljavna ob upoštevanju člena 7 in členom 52(1) Listine, ker ta direktiva razen člena 17(4) ne vsebuje nobene določbe, prvič, s katero bi bilo izrecno dovoljeno poseganje v komunikacije med odvetnikom in njegovo stranko v okviru ureditve izmenjave informacij na zaprosilo, in drugič, v kateri bi bil opredeljen obseg omejitve uresničevanja pravice, ki je zagotovljena s členom 7 Listine, hkrati pa bi bilo določeno, kakor izhaja iz člena 18(1) navedene direktive, da mora pravo držav članic določiti, v kolikšni meri lahko poklicna skrivnost odvetnika ovira zaprosilo za informacije, ki ga vloži zaprošena država članica.

54 V zvezi s tem iz predloga za sprejetje predhodne odločbe zlasti izhaja, da predložitveno sodišče dvomi glede skladnosti Direktive 2011/16 s členom 52(1) Listine, zlasti zato, ker ta določba določa, da mora biti vsaka omejitev uresničevanja pravic in svoboščin iz Listine določena z zakonom.

55 Direktiva 2011/16 se nanaša na upravno sodelovanje in izmenjavo informacij med državami članicami na davčnem področju. Člen 1(1) te direktive tako določa, da „določa pravila in postopke, v skladu s katerimi države članice sodelujejo med seboj z namenom izmenjave informacij, ki naj bi bile pomembne za izvajanje in uveljavljanje nacionalne zakonodaje držav članic v zvezi z davki iz člena 2“.

56 V okviru izmenjave informacij na zaprosilo, določene v oddelku I, poglavje II, te direktive, ki se obravnava v tej zadevi, navedena direktiva ureja odnose med državo članico prosilko in zaprošeno državo članico ter vzajemne obveznosti med njima. Člen 6(1) in (3) iste direktive določa, da zaprošeni organ poskrbi za izvedbo kakršnih koli administrativnih preiskav, ki so potrebne za pridobitev zaprošenih informacij, in da v tem okviru ta organ upošteva enake postopke, kot če bi ukrepal na lastno pobudo ali na zaprosilo drugega organa v svoji državi članici. V poglavju IV Direktive 2011/16 o pogojih, ki urejajo upravno sodelovanje, člen 18(1) te direktive določa, da zaprošena država članica uporabi svoje ukrepe za zbiranje informacij, da pridobi zaprošene podatke.

57 Vendar pa Direktiva 2011/16 glede izmenjave informacij na zaprosilo, drugače kot za druge vrste izmenjave informacij, ki jih ureja, kot je obvezna avtomatična izmenjava podatkov iz oddelka II, poglavje II, te direktive, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/822, ne določa obveznosti obveščanja, ki bi jo imele osebe ali izvajalci dejavnosti, ki so imetniki informacij.

58 Člen 17(4) Direktive 2011/16 se sicer nanaša na odnose med zaprošeno državo članico in državo članico prosilko ter določa, da ima prva pravico, da zavrne posredovanje nekaterih informacij drugi, toda ne določa, kaj je treba storiti v okviru nacionalnih postopkov zbiranja informacij. Ravno tako člen 17(2) te direktive določa, da ta direktiva zaprošeni državi članici ne nalaga

obveznosti izvedbe preiskav ali sporočanja podatkov, če bi bile te preiskave ali zbiranje teh podatkov, kadar bi bila njihova izvedba za lastne namene te države članice, v nasprotju z njeno zakonodajo. Vendar pa ne določa zahtev, ki bi jih bilo treba upoštevati v okviru nacionalnih postopkov zbiranja informacij.

59 Iz zgoraj navedenih preudarkov izhaja, da je za izmenjavo informacij na zaprosilo, ki jo določa Direktiva 2011/16, zakonodajalec Unije določil le obveznosti, ki jih imajo države članice ena do druge, obenem pa jim je dopustil, da ne izvršijo zaprosila za informacije, če bi bila izvedba zaprošenih preiskav ali zbiranje zadevnih informacij v nasprotju z njihovo zakonodajo. Zakonodajalec Unije je državam članicam tako prepustil zlasti nalogo, da zagotovijo skladnost svojih nacionalnih postopkov, ki jih izvajajo za zbiranje informacij za to izmenjavo, z Listino, natančneje z njenim členom 7.

60 Iz tega sledi, da dejstvo, da ureditev izmenjave informacij na zaprosilo, ki je določena v oddelku I, poglavje II, Direktive 2011/16, ne vsebuje določb, povezanih z varovanjem zaupnosti komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, v okviru zbiranja informacij, ki ga mora izvesti zaprošena država članica, ne pomeni, da ta direktiva krši člen 7 in člen 52(1) Listine. Iz navedene direktive namreč izhaja, da je v skladu s členom 51(1) Listine vsaka država članica v okviru svojih nacionalnih postopkov, uporabljenih za to zbiranje, dolžna zagotoviti okrepljeno varstvo komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, ki ga zagotavlja člen 7 te Listine. Vsaka država članica mora tako zlasti poskrbeti, da je vsaka morebitna omejitev uresničevanja pravic, zagotovljenih s tem členom 7, ki izhaja iz teh nacionalnih postopkov, „predpisana z zakonom“ v smislu člena 52(1) Listine.

61 V teh okoliščinah je treba na tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da pri preučitvi vidikov, na katere se nanašata ti vprašanji, ni bil ugotovljen noben element, ki bi lahko vplival na veljavnost Direktive 2011/16 glede na člen 7 in člen 52(1) Listine.

Peto in šesto vprašanje za predhodno odločanje

62 Kot je razvidno iz navedb v predložitveni odločbi, je bilo družbi F z izpodbijano odredbo naloženo, da mora predložiti vso dokumentacijo, ki se nanaša na njene odnose s stranko glede vzpostavitve nekaterih naložbenih korporativnih struktur, podroben opis transakcij, v zvezi s katerimi je zagotavljala svetovanje, pojasnilo o svoji vključenosti v te postopke in identiteto svojih sogovornikov. To ponovno odredbo, ki je sledila prejšnji odredbi z istim predmetom, je sprejela davčna uprava, potem ko je družba F nasprotovala predložitvi prej zahtevanih informacij in dokumentov, pri čemer je izpostavila, da bi takšno posredovanje informacij pomenilo kršitev poklicne skrivnosti odvetnika, ki je zavezovala družbo F, in da poleg tega v obravnavanem primeru zadevno svetovanje ni bilo s področja obdavčevanja. V izpodbijani odredbi je davčna uprava družbi F zlasti navedla, da mora brez možnosti sklicevanja na poklicno skrivnost predložiti popolne, natančne in nespremenjene prej zahtevane informacije, sicer ji bo naložena globa. Nazadnje, ker družba F še vedno ni spoštovala navedene odredbe, ji je davčna uprava naložila napovedano globo.

63 V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da se ob upoštevanju obsega zaprošenih informacij, ki se v bistvu nanašajo na vsebino celotne dokumentacije družbe F, med drugim zlasti na podrobnosti o vsebini vseh komunikacij med družbo F in njeno stranko, najprej postavlja

vprašanje, ali takšna odredba, ki je tudi v skladu z nacionalno zakonodajo in zlasti s členom 177 AO, ne posega v bistveno vsebino pravice do spoštovanja komunikacij med odvetniki in njihovimi strankami, za katero velja okrepljeno varstvo v skladu s členom 7 Listine.

64 Glede na obseg zaprošenih informacij in stanje nacionalne zakonodaje, na podlagi katere sta bili sprejeti izpodbijana odredba in poznejša globa, ki je bila naložena družbi F, je predložitveno sodišče hkrati poudarilo, da zaradi člena 177 AO posledično odvetnik kot naslovnik takšne odredbe praviloma lahko zavrne predložitev kakršnih koli informacij, vendar pa mora, ko deluje kot svetovalec ali zastopnik izključno na področju obdavčevanja, predložiti vse zaprošene informacije, razen če bi zaradi posredovanja teh informacij svojo stranko lahko izpostavil tveganju kazenskega pregona.

65 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da s petim in šestim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 7 in člen 52(1) Listine razlagati tako, da nasprotujeta odredbi, kakor je opisana v točki 52 te sodbe, ki temelji na nacionalni ureditvi, na podlagi katere za svetovanje in zastopanje odvetnika na področju obdavčevanja ne velja okrepljeno varstvo komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, ki ga zagotavlja člen 7 Listine, razen ko obstaja tveganje kazenskega pregona stranke.

66 V zvezi s tem je najprej treba opozoriti, da se to okrepljeno varstvo komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko uporablja, kot izhaja iz točke 51 te sodbe, neodvisno od področja prava, v katerem se stranki zagotavljata svetovanje ali zastopanje.

67 Ob tem je treba opozoriti, da pravice, določene v členu 7 Listine, niso absolutne, temveč jih je treba upoštevati glede na njihovo funkcijo v družbi. Kot namreč izhaja iz člena 52(1) Listine, ta člen dopušča omejitve pri uresničevanju teh pravic, če so te omejitve predpisane z zakonom, če spoštujejo bistveno vsebino teh pravic in če so – ob upoštevanju načela sorazmernosti – potrebne in dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Evropska unija, ali so potrebne zaradi zaščite pravic in svoboščin drugih (glej v tem smislu sodbo z dne 29. julija 2024, Belgian Association of Tax Lawyers in drugi, C-623/22, EU:C:2024:639, točka 134 in navedena sodna praksa).

68 V obravnavanem primeru člen 177(2) AO odvetniku, na katerega se nanaša zahteva za posredovanje informacij upravi, prepoveduje zavrnitev dostopa do tega, kar mu je bilo zaupano med opravljanjem njegovega poklica, če gre za dejstva, s katerimi je bil seznanjen med svetovanjem ali zastopanjem na področju obdavčevanja in razen če gre za vprašanja, na katera odgovor bi njegovega pooblastitelja lahko izpostavil tveganju kazenskega pregona. Posledica takšne prepovedi je, da vsebine komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko na področju obdavčevanja, ki so se zgodile med svetovanjem ali pa v okviru pravnega zastopanja, pred upravo ni mogoče varovati kot tajno, razen ko gre za vsebino, ki bi to stranko izpostavila tveganju kazenskega pregona.

69 Tudi posledica izpodbijane odredbe, ki je v skladu z določbami člena 177 AO in v kateri je bila ponovno podana zahteva družbi F, da mora predložiti popolne, natančne in nespremenjene informacije iz točke 62 te sodbe, sicer ji grozi globa, potem ko je družba F navedla, da ji poklicna skrivnost, h kateri je zavezana, ne dopušča takšne predložitve, je to, da nobenega dela vsebine komunikacij med družbo F in njeno stranko glede vzpostavitve zadevnih naložbenih korporativnih struktur ni mogoče varovati kot zaupen pred upravo, ki je izdala to odredbo.

70 V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 7 Listine zagotavlja zaupnost pravnega svetovanja odvetnika, in to tako glede njegovega obstoja kot njegove vsebine. Osebe, ki se posvetujejo z odvetnikom, lahko tako razumno pričakujejo, da bodo njihove komunikacije ostale zasebne in zaupne, ter zaupajo, da razen v izjemnih položajih njihov odvetnik brez njihovega soglasja nikomur ne bo razkril, da se posvetujejo z njim.

71 Res je, kot je v zvezi s tem že razsodilo Sodišče, da ni mogoče šteti, da obveznost uradnega obveščanja iz člena 8ab(5) Direktive 2011/16, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2018/822, posega v bistveno vsebino pravice do spoštovanja komunikacij med odvetniki in njihovimi strankami, ki je določena v členu 7 Listine. Vendar pa je prišlo do tega sklepa šele po tem, ko je opozorilo, da ta obveznost le omejeno vodi do prenehanja zaupnosti med odvetnikom posrednikom in njegovo stranko v razmerju do tretjega posrednika in davčne uprave in natančneje, da ta določba ne določa obveznosti niti dovoljenja odvetniku posredniku, da brez soglasja svoje stranke deli informacije o vsebini teh komunikacij (sodba Orde van de Vlaamse Balies in drugi, točki 39 in 40).

72 V obravnavanem primeru, kot je navedla generalna pravobranilka v točki 50 sklepnih predlogov, je s členom 177 AO, ki iz okrepljenega varstva, ki ga mora uživati poklicna skrivnost odvetnika v skladu s členom 7 Listine, skoraj v celoti izvzeta vsebina odvetniškega svetovanja na področju obdavčevanja, torej v celotni veji prava, v kateri lahko odvetniki svetujejo svojim strankam, v tej veji prava izničeno samo bistvo tega varstva. Izpodbijana odredba, za katero se zdi, da izhaja iz predpostavke, da na podlagi neizvršljivosti poklicne skrivnosti odvetnika, ki izhaja iz člena 177 AO, davčna uprava lahko zahteva celotno dokumentacijo, ki jo ima družba F, med drugim zlasti podrobnosti o vsebini vseh komunikacij med družbo F in njeno stranko, čeprav svetovanje družbe F v zvezi z uvedbo nekaterih naložbenih korporativnih struktur po mnenju te družbe ne spada na področje obdavčevanja, dodatno širi obseg poseganja v samo bistvo pravice, ki jo varuje člen 7 Listine.

73 V teh pogojih je treba ugotoviti, da sta nacionalna določba, kot je člen 177 AO, in uporaba te določbe z izpodbijano odredbo v obravnavanem primeru, ki še zdaleč ni bila omejena na izjemne položaje, posegla v bistveno vsebino pravice, ki jo zagotavlja člen 7 Listine, že s samim obsegom izvzetja iz poklicne skrivnosti odvetnika, ki jo dovoljujeta glede komunikacij med njim in njegovo stranko.

74 Iz vseh zgornjih preudarkov izhaja, da odredba, kakršna je izpodbijana odredba na podlagi nacionalne ureditve, kot je člen 177(2) AO, posega v bistveno vsebino pravice do spoštovanja komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, kar je poseg, ki ga ni mogoče upravičiti.

75 Glede na zgoraj navedeno je treba na peto in šesto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 7 in člen 52(1) Listine razlagati tako, da nasprotujeta odredbi, kakor je opisana v točki 52 te sodbe, ki temelji na nacionalni ureditvi, na podlagi katere za svetovanje in zastopanje odvetnika na področju obdavčevanja ne velja okrepljeno varstvo komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, ki ga zagotavlja ta člen 7, razen ko obstaja tveganje kazenskega pregona stranke.

Stroški

76 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. Člen 7 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah

je treba razlagati tako, da

pravno svetovanje odvetnika na področju prava družb spada v okvir okrepljenega varstva izmenjav informacij med odvetnikom in njegovo stranko, ki ga zagotavlja ta člen, tako da odločba, ki nalaga odvetniku, da mora upravi zaprošene države članice za izmenjavo informacij na zaprosilo, ki je določena z Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS, predložiti vso dokumentacijo in informacije, povezane z njegovimi odnosi s stranko, ki izhajajo iz takšnega svetovanja, pomeni poseganje v pravico do spoštovanja komunikacije med odvetnikom in njegovo stranko, ki jo zagotavlja navedeni člen.

2. Pri preučitvi vidikov, na katere se nanašata tretje in četrto vprašanje, ni bil ugotovljen noben element, ki bi lahko vplival na veljavnost Direktive 2011/16 glede na člen 7 in člen 52 Listine o temeljnih pravicah.

3. Člen 7 in člen 52(1) Listine o temeljnih pravicah je treba razlagati tako, da nasprotujeta odredbi, kakor je opisana v točki 1 tega izreka, ki temelji na nacionalni ureditvi, na podlagi katere za svetovanje in zastopanje odvetnika na področju obdavčevanja ne velja okrepljeno varstvo komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, ki ga zagotavlja ta člen 7, razen ko obstaja tveganje kazenskega pregona stranke.

Podpisi