Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 26 września 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania – Dyrektywa 2011/16/UE – Wymiana informacji na wniosek – Skierowana do adwokata decyzja nakazująca udzielenie informacji – Tajemnica zawodowa adwokata – Artykuł 7 i art. 52 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej

W sprawie C-432/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour administrative (sąd administracyjny drugiej instancji, Luksemburg) postanowieniem z dnia 11 lipca 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 lipca 2023 r., w postępowaniu:

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

przeciwko

Administration des contributions directes,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (sprawozdawca) i M.L. Arastey Sahún, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Ordre des avocats du barreau de Luksemburg – P. Mellina oraz A. Steichen, avocats,

– w imieniu rządu luksemburskiego – A. Germeaux oraz T. Schell, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: francuski.

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller, J. Heitz oraz M. Hellmann, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu hiszpańskiego – L. Aguilera Ruiz, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu austriackiego – A. Posch oraz J. Schmoll, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Rady Unii Europejskiej – K. Pavlaki, S. Santoro oraz A. Sikora-Kalėda, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Ferrand oraz W. Roels, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 30 maja 2024 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 1 i 4 oraz art. 18 ust. 1 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. 2011, L 64, s. 1), a także art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „Kartą”) oraz ważności dyrektywy 2011/16 w świetle art. 7 i art. 52 ust. 1 Karty.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy F SCS, kancelarią adwokacką utworzoną w formie spółki komandytowej w Luksemburgu, i Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (radą adwokacką w Luksemburgu, zwaną dalej „OABL”) a administration des contributions directes (urzędem ds. podatków bezpośrednich, Luksemburg), w przedmiocie skierowanej przez ten urząd do F decyzji nakazującej dostarczenie informacji i dokumentów oraz w przedmiocie grzywny nałożonej na F za niewykonanie tej decyzji nakazującej.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2011/16

3 Dyrektywa 2011/16 wprowadza system współpracy między organami podatkowymi państw członkowskich oraz ustanawia zasady i procedury stosowane przy wymianie informacji w celach podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

4 Artykuł 1 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia zasady i procedury, zgodnie z którymi państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się być istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków, o których mowa w art. 2”.

5 Artykuł 3 wspomnianej dyrektywy, zatytułowany „Definicje”, przewiduje:

„Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

[…]

8) »wymiana informacji na wniosek« oznacza wymianę informacji na podstawie wniosku kierowanego w konkretnym przypadku przez wnioskujące państwo członkowskie do współpracującego państwa członkowskiego;

[…]”.

6 Artykuł 5 dyrektywy 2011/16, będący pierwszym przepisem sekcji I rozdziału II tej dyrektywy, zatytułowanej „Wymiana informacji na wniosek”, ma następujące brzmienie:

„Na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący przekazuje temu pierwszemu wszelkie informacje, o których mowa w art. 1 ust. 1, znajdujące się w jego posiadaniu lub uzyskane przez niego w wyniku postępowania administracyjnego”.

7 Zgodnie z art. 6 wspomnianej dyrektywy, zatytułowanym „Postępowania administracyjne”:

„1. Organ współpracujący organizuje przeprowadzenie wszelkich postępowań administracyjnych niezbędnych do uzyskania informacji, o których mowa w art. 5.

[…]

3. W celu uzyskania informacji, których dotyczy wniosek, lub przeprowadzenia postępowania administracyjnego, którego dotyczy wniosek, organ współpracujący postępuje według tych samych procedur, które stosowałby, działając z własnej inicjatywy lub na wniosek innego organu w swoim państwie członkowskim.

[…]”.

8 Artykuł 17, zatytułowany „Ograniczenia”, znajdujący się w rozdziale IV tej dyrektywy, zatytułowanym „Warunki współpracy administracyjnej”, stanowi:

„1. Organ współpracujący w jednym państwie członkowskim udziela organowi wnioskującemu w innym państwie członkowskim informacji, o których mowa w art. 5, pod warunkiem że organ wnioskujący wyczerpał zwykłe źródła informacji, których mógł użyć w danych okolicznościach do uzyskania informacji, których wniosek dotyczy, bez zagrożenia osiągnięcia swojego celu.

2. Niniejsza dyrektywa nie zobowiązuje współpracującego państwa członkowskiego do przeprowadzenia postępowania lub przekazania informacji, jeżeli przeprowadzenie takiego postępowania lub gromadzenie informacji, których wniosek dotyczy, przez to państwo członkowskie do jego własnych celów byłoby sprzeczne z jego prawodawstwem.

[…]

4. Można odmówić udzielenia informacji, w przypadku gdy prowadziłoby to do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego lub w przypadku gdy ujawnienie informacji byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym.

[…]”.

9 Artykuł 18, zatytułowany „Obowiązki”, znajdujący się w tym samym rozdziale IV dyrektywy 2011/16, przewiduje:

„1. Jeżeli państwo członkowskie zwraca się z wnioskiem o udzielenie informacji zgodnie z niniejszą dyrektywą, współpracujące państwo członkowskie stosuje dostępne mu środki gromadzenia informacji celem uzyskania informacji, których dotyczy wniosek, nawet jeżeli informacje te mogą nie być potrzebne temu państwu członkowskiemu do jego własnych celów podatkowych. Obowiązek ten pozostaje bez uszczerbku dla art. 17 ust. 2 […] i 4, na które nie można się w żadnym wypadku powoływać celem umożliwienia współpracującemu państwu członkowskiemu odmowy udzielenia informacji jedynie z uwagi na brak interesu krajowego w takich informacjach.

2. Artykułu 17 ust. 2 i 4 nie można w żadnym wypadku interpretować jako umożliwiającego współpracującemu organowi państwa członkowskiego odmowę udzielenia informacji jedynie ze względu na to, że informacje te znajdują się w posiadaniu banku, innej instytucji finansowej, pełnomocnika lub osoby działającej w charakterze przedstawiciela lub powiernika, lub dlatego, że dotyczą one udziałów własnościowych w jakiejś osobie.

[…]”.

Dyrektywa 2018/822

10 Dyrektywa 2011/16 była wielokrotnie zmieniana, w szczególności przez dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.U. 2018, L 139, s. 1), która wprowadziła obowiązek zgłaszania właściwym organom podatkowym uzgodnień transgranicznych dotyczących potencjalnie agresywnego planowania podatkowego.

11 Artykuł 8ab dyrektywy 2011/16, zmienionej dyrektywą 2018/822, zatytułowany „Zakres i warunki obowiązkowej automatycznej wymiany informacji na temat podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych”, stanowi w ust. 1 i 5:

„1. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu nałożenia na pośredników obowiązku przekazywania właściwym organom informacji, które są im znane lub które są w ich posiadaniu lub pod ich kontrolą, dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, w ciągu 30 dni […].

[…]

5. Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałoby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. W takich okolicznościach każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników do bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika lub, w przypadku braku takiego pośrednika, właściwego podatnika o ciążących na nich obowiązkach zgłoszenia na mocy ust. 6.

Pośrednicy mogą być uprawnieni do zwolnienia z obowiązku określonego w akapicie pierwszym jedynie w zakresie, w jakim działają w granicach odpowiednich przepisów krajowych dotyczących ich zawodów".

Prawo luksemburskie

Ustawa z dnia 29 marca 2013 r.

12 Artykuł 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 (ustawy z dnia 29 marca 2013 r. w sprawie transpozycji dyrektywy 2011/16 oraz w sprawie nowelizacji ordynacji podatkowej i uchylenia znowelizowanej ustawy z dnia 15 marca 1979 r. o międzynarodowej współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków bezpośrednich) (*Mémorial* A 2013, s. 756, zwanej dalej „ustawą z dnia 29 marca 2013 r.") stanowi:

„Na wniosek organu wnioskującego luksemburski organ współpracujący przekazuje temu pierwszemu wszelkie znajdujące się w jego posiadaniu lub uzyskane przez niego w wyniku postępowania administracyjnego informacje, które wydają się istotne do celów stosowania i egzekwowania przepisów krajowych wnioskującego państwa członkowskiego dotyczących podatków, o których mowa w art. 1".

13 Artykuł 7 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 29 marca 2013 r. ma następującą treść:

„(1) Luksemburski organ współpracujący organizuje przeprowadzenie wszelkich postępowań administracyjnych niezbędnych do uzyskania informacji, o których mowa w art. 6.

[…]

(3) W celu uzyskania informacji, których dotyczy wniosek, lub przeprowadzenia postępowania administracyjnego, którego dotyczy wniosek, luksemburski organ współpracujący postępuje według tych samych procedur, które stosowałby, działając z własnej inicjatywy lub na wniosek innego organu luksemburskiego".

14 Artykuł 18 ust. 2 i 4 wspomnianej ustawy stanowi:

„(2) Luksemburski organ współpracujący nie jest zobowiązany do prowadzenia postępowania lub do przekazywania informacji, jeżeli przeprowadzenie takiego postępowania lub gromadzenie odnośnych informacji do jego własnych celów jest sprzeczne z jego prawodawstwem.

[…]

(4) Można odmówić udzielenia informacji, w przypadku gdy prowadziłoby to do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego lub w przypadku gdy ujawnienie informacji byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym".

Ustawa z dnia 25 listopada 2014 r.

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 (ustawa z dnia 25 listopada 2014 r. ustanawiająca procedurę mającą zastosowanie do wymiany informacji na wniosek w dziedzinie podatków i zmieniająca ustawę z dnia 31 marca 2010 r. w sprawie zatwierdzenia konwencji podatkowych i przewidująca procedurę w dziedzinie wymiany informacji na wniosek) (*Mémorial* A 2014, s. 4170), zmieniona ustawą z dnia 1 marca 2019 r. (*Mémorial* A 2019, nr 112) (zwana dalej „ustawą z dnia 25 listopada 2014 r.") dokonała transpozycji dyrektywy 2011/16 do prawa luksemburskiego w zakresie aspektów proceduralnych tej dyrektywy.

16 Artykuł 1 ust. 1 ustawy stanowi:

„Niniejsza ustawa ma zastosowanie od chwili jej wejścia w życie do wniosków o wymianę informacji złożonych w dziedzinie opodatkowania przez właściwy organ państwa wnioskującego na podstawie:

[…]

4. [ustawy z dnia 29 marca 2013 r.];

[…]".

17 Artykuł 2 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. stanowi:

„(1) Organy podatkowe są uprawnione do żądania informacji wszelkiego rodzaju, które są wymagane do przeprowadzenia wymiany informacji przewidzianej przez konwencje i ustawy, od posiadacza tych informacji.

(2) Posiadacz informacji jest zobowiązany do dostarczenia wszystkich wnioskowanych informacji w sposób dokładny, bez zmian, w terminie miesiąca od doręczenia decyzji nakazującej przedstawienie wymaganych informacji. Obowiązek ten obejmuje przekazanie niezmienionych dokumentów, na których są oparte informacje".

18 Artykuł 3 ust. 3 i 5 tej ustawy brzmi następująco:

„(3) Jeżeli właściwy organ podatkowy nie posiada informacji, których dotyczy wniosek, dyrektor właściwego organu podatkowego lub jego przedstawiciel listem poleconym skierowanym do posiadacza informacji doręcza swoją decyzję nakazującą przedstawienie wnioskowanych informacji.

[…]

(5) Poza postępowaniem w sprawie wydania decyzji nakazującej przewidzianej w ust. 3 właściwy organ podatkowy dysponuje tymi samymi uprawnieniami dochodzeniowymi, które są realizowane w ramach postępowania podatkowego mającego na celu ustalenie lub kontrolę podatków, ceł i opłat, z wszelkimi przewidzianymi w nich gwarancjami".

AO

19 Paragraf 171 loi générale des impôts du 22 mai 1931 (ordynacji podatkowej z dnia 22 maja 1931 r.), zwanej „Abgabenordnung" (*Mémorial* A 1931, nr 900), ze zmianami (zwanej dalej „AO") stanowi w ust. 2:

„[Podatnik] przedstawia na wniosek noty, księgi i rejestry handlowe oraz dokumenty istotne dla ustalenia podatku (§ 207) do celów konsultacji i kontroli".

20 Paragraf 175 ust. 1 i 2 AO przewiduje:

„(1) Każda osoba niebędąca podatnikiem, z wyjątkiem osób wskazanych jako osoby bliskie […], musi również przekazać organowi kontroli podatkowej informacje dotyczące okoliczności faktycznych mających znaczenie dla wykonywania kontroli podatkowej lub dochodzenia podatkowego w celu ustalenia wierzytelności podatkowych […].

(2) Należy zażądać informacji i dostarczyć je na piśmie, o ile jest to wykonalne i odstępstwa nie są konieczne ze szczególnych powodów; urząd kontroli podatkowej może jednak nakazać stawiennictwo osoby zobowiązanej do udzielenia informacji".

21 Paragraf 177 AO ma następującą treść:

„(1) Mogą […] odmówić dostępu do informacji:

1. obrońcy i adwokaci w zakresie, w jakim działali w sprawach karnych,

[…]

3. adwokaci w zakresie informacji, które zostały im powierzone w ramach wykonywania przez nich zawodu,

4. asystenci lub współpracownicy osób, o których mowa w pkt 1–3, w odniesieniu do okoliczności, z którymi mieli do czynienia w tym charakterze.

(2) Przepis ten nie ma zastosowania do osób, o których mowa w pkt 3 i 4, w odniesieniu do okoliczności, o których dowiedziały się one, doradzając zleceniodawcom lub reprezentując ich w sprawach podatkowych, chyba że chodzi o pytania, na które odpowiedź twierdząca lub przecząca narażałaby ich mocodawców na ściganie karne".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

22 Po otrzymaniu od hiszpańskich organów podatkowych opartego na dyrektywie 2011/16 wniosku o udzielenie informacji w dniu 28 czerwca 2022 r. organ ds. podatków bezpośrednich skierował do F decyzję nakazującą dostarczenie wszystkich dostępnych dokumentów i informacji dotyczących usług świadczonych przez nią na rzecz K, spółki prawa hiszpańskiego, w ramach nabycia przez K innego przedsiębiorstwa i przejęcia udziału większościowego w innej spółce, przy czym te dwa podmioty były również podmiotami prawa hiszpańskiego.

23 Decyzja ta miała następujące brzmienie:

„[…]

Uprzejmie proszę o dostarczenie następujących informacji i dokumentów za okres od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 31 grudnia 2019 r. najpóźniej do dnia 3 sierpnia 2022 r.

– […] całej dostępnej dokumentacji za dany okres (zlecenie prowadzenia sprawy, umowy z klientem, sprawozdania, memoranda, korespondencję, faktury itp.) dotyczącej usług świadczonych przez (F) na rzecz hiszpańskiej spółki (K) w ramach:

  o nabycia w 2015 r. 80 % udziałów w (N) przez grupę inwestycyjną O (faktura nr […] z dnia 4.03.2016 r.);

  o nabycia przez tę grupę innego hiszpańskiego przedsiębiorstwa w 2018 r. (faktura nr […] z dnia 13.12.2018 r.);

– […] szczegółowego opisu przebiegu wyżej wymienionych transakcji od momentu rozpoczęcia świadczenia usług przez spółkę (F) do jego zakończenia; proszę też wyjaśnić udział spółki w tych procesach oraz wskazać tożsamość jej interlokutorów (sprzedających, nabywców i osób trzecich), a także przekazać odnośne faktury;

– […] kopii wszystkich istotnych dokumentów dotyczących poprzednich tiret.

Pragnę zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 2 [ust. 2] [ustawy z dnia 25 listopada 2014 r.] […] posiadacz informacji jest zobowiązany do dostarczenia wszystkich żądanych informacji oraz dokumentów, na których informacje te są oparte, w sposób dokładny i bez zmian.

[…]”.

24 W wiadomości elektronicznej z dnia 8 lipca 2022 r. F odpowiedziała, że działała jako adwokat reprezentujący grupę, do której K należy, i że z tego powodu, ze względu na wiążącą ją tajemnicę zawodową, nie może przekazać informacji dotyczących swego klienta.

25 W wiadomości elektronicznej z dnia 11 lipca 2022 r. organ ds. podatków bezpośrednich, powołując się na art. 2 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r., wezwał F do zastosowania się do decyzji nakazującej z dnia 28 czerwca 2022 r.

26 Pismem z dnia 8 sierpnia 2022 r. F odpowiedziała, że nie dysponuje informacjami nieobjętymi tajemnicą zawodową przewidzianą w § 177 ust. 1 AO, wyjaśniając jednocześnie, że jej pełnomocnictwo w ramach sprawy opisanej w tej decyzji nakazującej nie miało charakteru podatkowego, lecz dotyczyło wyłącznie prawa spółek.

27 Decyzją z dnia 19 sierpnia 2022 r. organ ds. podatków bezpośrednich ponownie nakazał F pod rygorem grzywny dostarczenie żądanych informacji i dokumentów, przypominając, że przekazanie ich w całości, w sposób dokładny i bez zmian, jest obowiązkowe na podstawie art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r.

28 Decyzją z dnia 16 września 2022 r. organ ten nałożył na F grzywnę podatkową za niezastosowanie się do decyzji nakazującej z dnia 19 sierpnia 2022 r.

29 W dniu 18 października 2022 r. F wniosła do Tribunal administratif (sądu administracyjnego, Luksemburg) skargę o zmianę decyzji z dnia 16 września 2022 r., a w dniu 25 listopada 2022 r. skargę o stwierdzenie nieważności decyzji nakazującej z dnia 19 sierpnia 2022 r. (zwanej dalej „sporną decyzją"). OABL wniosła o dopuszczenie jej do udziału w postępowaniu w charakterze interwenienta po stronie F w ramach tej drugiej skargi.

30 Wyrokiem z dnia 23 lutego 2023 r. sąd ten odrzucił skargę o stwierdzenie nieważności, a tym samym wniosek o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta złożony przez OABL, jako niedopuszczalne ratione temporis.

31 F i OABL wnieśli apelację od tego wyroku do Cour administrative (sądu administracyjnego drugiej instancji, Luksemburg), który jest sądem odsyłającym.

32 Wyrokiem z dnia 4 maja 2023 r. sąd ten orzekł, że skarga o stwierdzenie nieważności wniesiona przez F na sporną decyzję i wniosek o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta złożony przez OABL były dopuszczalne, i postanowił rozpoznać sprawę.

33 Co do istoty sprawy sąd odsyłający wskazuje, że skarżąca i interwenient w postępowaniu głównym przedstawiają swoją argumentację dotyczącą niezgodności z prawem spornej decyzji w świetle art. 17 ust. 2 i 4 dyrektywy 2011/16 oraz art. 18 ust. 2 i 4 ustawy z dnia 29 marca 2013 r., która zapewnia jej transpozycję do prawa luksemburskiego, i że powołują się oni w tym kontekście na wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in. (C-694/20, zwany dalej „wyrokiem Orde van Vlaamse Balies i in.", EU:C:2022:963), a także na postanowienia Karty, w szczególności jej art. 7.

34 W tym względzie sąd ten uważa, że aby mógł się wypowiedzieć w przedmiocie tej argumentacji i rozstrzygnąć zawisły przed nim spór, konieczne jest dostarczenie mu przez Trybunał różnych wyjaśnień mających umożliwić mu dokonanie oceny zgodności spornej decyzji z prawem Unii, i to niezależnie od tego, czy w niniejszej sprawie F mogłaby w danym wypadku również zostać zwolniona z obowiązku dostarczenia żądanych informacji i dokumentów lub niektórych z nich na podstawie § 177 AO w zakresie, w jakim porada przez nią udzielona nie została udzielona „w sprawach podatkowych" w rozumieniu ust. 2 tego paragrafu.

35 I tak sąd odsyłający zauważa przede wszystkim, że Trybunał uznał w wyroku Orde van Vlaamse Balies i in., iż ustanowiony w art. 8ab dyrektywy 2011/16, zmienionej dyrektywą 2018/822, obowiązek ujawnienia przez adwokata, który opracowuje, wdraża lub organizuje uzgodnienie transgraniczne, osobie trzeciej swojej tożsamości, swojej oceny treści uzgodnienia transgranicznego oraz faktu, że skonsultowano się z nim, a także ujawnienia organom podatkowym tych informacji, stanowi ingerencję w zagwarantowane w art. 7 Karty prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem a klientem. Tymczasem w niniejszym przypadku sporna decyzja nakłada na F obowiązek dostarczenia organowi ds. podatków bezpośrednich całej dokumentacji dotyczącej jej relacji z klientem związanych z ustanowieniem pewnych korporacyjnych struktur inwestycyjnych. W związku z tym logiczne wydaje się wnioskowanie na tej podstawie, że również ta decyzja pociąga za sobą ingerencję w to prawo. Jednakże ze względu na różnicę między systemami wymiany informacji i odpowiednimi aktami rozpatrywanymi, odpowiednio, w wyroku Orde van Vlaamse Balies i in. oraz w zawisłej przed nim sprawie, sąd odsyłający uważa, że konieczne jest potwierdzenie tej analizy.

36 Następnie sąd ten zauważa, na wypadek, gdyby ochrona przewidziana w art. 7 Karty miała zastosowanie i gdyby stwierdzono istnienie ingerencji, iż Trybunał przypomniał w pkt 34 wyroku Orde van Vlaamse Balies i in., że prawa ustanowione w tym art. 7 nie mają charakteru absolutnego, lecz powinny być rozpatrywane w świetle ich funkcji społecznej, oraz że – jak wynika z art. 52 ust. 1 Karty – dopuszcza on ograniczenia w wykonywaniu tych praw, o ile w szczególności ograniczenia te są przewidziane ustawą. Sąd odsyłający podnosi jednak, że poza art. 17 ust. 4 dyrektywa 2011/16 nie zawiera w dziedzinie wymiany informacji na wniosek żadnego przepisu, który przewidywałby szczególny system ustanawiający specyficzne ograniczenia obowiązku udzielenia informacji przez adwokata będącego osobą trzecią posiadającą te informacje. W konsekwencji, w braku przepisu przewidującego taki szczególny system, pojawia się pytanie o zgodność dyrektywy 2011/16 z art. 7 i art. 52 ust. 1 Karty.

37 Sąd odsyłający uważa ponadto, że gdyby Trybunał stwierdził zgodność dyrektywy 2011/16 z Kartą pod kątem wskazanym w poprzednim punkcie, powstałoby pytanie, czy zakres obowiązku współpracy ciążącego na adwokatach w ramach uregulowanej w tej dyrektywie wymiany informacji na wniosek, przy jednoczesnym uwzględnieniu znaczenia tajemnicy zawodowej, której podlegają, może zostać określony przez przepisy prawa każdego państwa członkowskiego zgodnie z odesłaniem zawartym w art. 18 ust. 1 wspomnianej dyrektywy. Wyjaśnia on, że w takim przypadku § 177 AO powinien być stosowany w niniejszym przypadku jako przepis krajowy regulujący obowiązek współpracy adwokatów jako osób trzecich.

38 W tym zakresie sąd odsyłający zauważa ponadto, że w pkt 39 wyroku w sprawie Orde van Vlaamse Balies i in. Trybunał wskazał, że w celu zapewnienia poszanowania istoty tajemnicy komunikacji pomiędzy adwokatem a jego klientem dopuszczalne jest jedynie ograniczone zniesienie tej poufności. W niniejszej sprawie sporna decyzja nakłada na F obowiązek przedstawienia całej dokumentacji dotyczącej jej relacji z klientem związanych z ustanowieniem pewnych korporacyjnych struktur inwestycyjnych. W tych okolicznościach nie można wykluczyć, że decyzja ta dotyczy istoty prawa do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem. Ponieważ jednak wspomniana decyzja jest zgodna z § 177 AO, powstaje również pytanie, czy zarówno wspomniany przepis krajowy, jak i ta decyzja są zgodne z art. 7 Karty.

39 Wreszcie sąd odsyłający wskazuje, że w przypadku niezgodności z tym ostatnim przepisem taki wniosek nie doprowadziłby jednak automatycznie do uchylenia wspomnianej decyzji w całości, ponieważ stanowi ona decyzję podzielną w zależności od żądanych informacji. Luksemburski sąd administracyjny mógłby zatem utrzymać w mocy nałożony na adwokata obowiązek udzielenia informacji w zakresie, w jakim nie można go uznać za naruszenie istoty prawa do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem.

40 W konsekwencji badanie sądu odsyłającego nie powinno ograniczać się do stwierdzenia ewentualnej ingerencji w istotę poufności informacji wymienianych między adwokatem a jego klientem, lecz powinno być kontynuowane poprzez sprawdzenie, czy inne rozważania przedstawione przez Trybunał w wyroku Orde van Vlaamse Balies i in., w szczególności w odniesieniu do zasady proporcjonalności, mogą w danym wypadku ograniczyć informacje, których można skutecznie wymagać od adwokata w ramach wymiany informacji na wniosek złożony na podstawie dyrektywy 2011/16.

41 W tych okolicznościach Cour administrative (sąd administracyjny drugiej instancji) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy konsultacje prawne z adwokatem w dziedzinie prawa spółek – w niniejszej sprawie w celu utworzenia korporacyjnej struktury o charakterze inwestycyjnym – wchodzą w zakres przewidzianej w art. 7 [Karty] zwiększonej ochrony komunikacji między adwokatem a jego klientem?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze – czy decyzja właściwego organu współpracującego państwa członkowskiego wydana w celu uwzględnienia wniosku innego państwa członkowskiego o wymianę informacji na podstawie dyrektywy 2011/16, nakazująca adwokatowi dostarczenie zasadniczo całej dostępnej dokumentacji dotyczącej jego relacji z klientem, szczegółowego opisu czynności będących przedmiotem konsultacji z nim, wyjaśnienia jego udziału w tym procesie i podania tożsamości interlokutorów stanowi ingerencję w zagwarantowane w art. 7 Karty prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie – czy dyrektywa 2011/16 jest zgodna z art. 7 i art. 52 ust. 1 Karty, mimo że poza art. 17 ust. 4 nie zawiera żadnego przepisu formalnie zezwalającego na ingerencję w poufność wymiany informacji między adwokatem a jego klientem w ramach systemu wymiany informacji na wniosek i określającego samodzielnie zakres ograniczenia wykonywania odnośnego prawa?

4) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie – czy zasady dotyczące obowiązku współpracy adwokatów (lub kancelarii adwokackiej) jako osób trzecich posiadających informacje w ramach stosowania mechanizmu wymiany informacji na wniosek ustanowionego w dyrektywie 2011/16, a zwłaszcza szczególne ograniczenia mające na celu uwzględnienie skutków tajemnicy zawodowej, mogą podlegać przepisom prawa krajowego poszczególnych państw członkowskich regulującym obowiązek współpracy adwokatów jako osób trzecich w dochodzeniu podatkowym prowadzonym w ramach stosowania krajowego prawa podatkowego, zgodnie z odesłaniem zawartym w art. 18 ust. 1 wspomnianej dyrektywy?

5) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie czwarte – czy aby był zgodny z art. 7 [Karty], krajowy przepis prawny ustanawiający zasady dotyczące obowiązku współpracy adwokatów jako osób trzecich posiadających informacje, taki jak mający zastosowanie w niniejszej sprawie, musi uwzględniać przepisy szczególne, które:

– zapewniają poszanowanie istoty tajemnicy komunikacji między adwokatem a jego klientem; i

– ustanawiają szczególne warunki służące zapewnieniu ograniczenia obowiązku współpracy adwokatów do tego, co jest odpowiednie i konieczne do osiągnięcia celu dyrektywy 2011/16?

6) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie piąte – czy szczególne warunki służące zapewnieniu ograniczenia współpracy adwokatów w dochodzeniu podatkowym do tego, co jest odpowiednie i konieczne do osiągnięcia celu dyrektywy 2011/16, powinny obejmować obowiązek właściwego organu współpracującego państwa członkowskiego, aby:

– przeprowadzić zwiększoną kontrolę w odniesieniu do kwestii, czy wnioskujące państwo członkowskie faktycznie wykorzystało uprzednio zwykłe źródła informacji, których mogło użyć do uzyskania informacji, których wniosek dotyczy, bez zagrożenia osiągnięcia tych celów, zgodnie z art. 17 ust. 1 dyrektywy 2011/16; lub

– uprzednio zwrócić się bezskutecznie do innych potencjalnych posiadaczy informacji przed wystąpieniem ostatecznie do adwokata jako potencjalnego posiadacza informacji o ich dostarczenie; lub

– wyważyć w każdym indywidualnym przypadku cel interesu ogólnego z jednej strony z rozpatrywanymi prawami z drugiej strony, tak aby wydanie decyzji nakazowej w stosunku do adwokata mogło nastąpić tylko w przypadku spełnienia dodatkowych przesłanek, takich jak wymóg, by finansowy wymiar kontroli toczącej się w państwie wnioskującym miał lub mógł mieć określone znaczenie lub wchodzić w zakres prawa karnego?”.

W przedmiocie właściwości Trybunału

42 Rząd austriacki wyraził wątpliwości co do właściwości Trybunału, podnosząc zasadniczo, że ponieważ dyrektywa 2011/16 nie określa warunków, na jakich mogą być prowadzone zgodnie z prawem dochodzenia lub komunikacja, a w szczególności tego, pod jakimi warunkami podmiot prawa może odmówić udzielenia informacji, powołując się na tajemnicę zawodową, kwestie te zależą wyłącznie od prawa krajowego, w związku z czym spór w postępowaniu głównym nie jest objęty zakresem stosowania tej dyrektywy ani tym samym zakresem stosowania prawa Unii.

43 Należy przypomnieć, że dyrektywa 2011/16 organizuje wymianę informacji na wniosek między państwami członkowskimi i w tych ramach stanowi w art. 18 ust. 1, że współpracujące państwo członkowskie stosuje dostępne mu środki zbierania informacji w celu uzyskania informacji żądanych przez wnioskujące państwo członkowskie. I tak gdy w następstwie wniosku o wymianę informacji złożonego na podstawie sekcji I rozdziału II dyrektywy 2011/16 współpracujące państwo członkowskie prowadzi postępowanie zgodnie ze swoimi procedurami krajowymi i kieruje do posiadacza informacji decyzję nakazującą przekazanie tych informacji, wykonuje ono tę dyrektywę, a tym samym prawo Unii.

44 W tym względzie Trybunał orzekł, że takie stosowanie prawa Unii, pociągające za sobą, jak wynika z art. 51 ust. 1 Karty, jej zastosowanie, stanowi przyjęcie przez państwo członkowskie przepisów określających zasady procedury wymiany informacji na wniosek, ustanowionej dyrektywą 2011/16, przewidujących w szczególności możliwość wydania przez właściwy organ decyzji zobowiązującej osobę posiadającą informacje do przekazania ich temu organowi [wyrok z dnia 6 października 2020 r., État luxembourgeois (Prawo do środka prawnego przeciwko wnioskowi o wymianę informacji w dziedzinie opodatkowania), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, pkt 45, 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że Trybunał jest właściwy do zbadania, czy i w jakim zakresie postanowienia Karty stoją na przeszkodzie stosowaniu przez państwo członkowskie przepisów krajowych takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym w ramach i w celu wykonania wniosku o wymianę informacji na podstawie sekcji I rozdziału II dyrektywy 2011/16.

W przedmiocie pierwszych dwóch pytań prejudycjalnych

46 Poprzez dwa pierwsze pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 7 Karty należy interpretować w ten sposób, że konsultacje prawne z adwokatem w dziedzinie prawa spółek są objęte zagwarantowaną w tym artykule wzmocnioną ochroną komunikacji między adwokatem a jego klientem, w związku z czym decyzja nakazująca adwokatowi przedstawienie organowi administracji współpracującego państwa członkowskiego, do celów przewidzianej w dyrektywie 2011/16 wymiany informacji na wniosek, wszystkich dokumentów i informacji dotyczących jego relacji z klientem związanych z takimi konsultacjami stanowi ingerencję w prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem zagwarantowane we wspomnianym artykule.

47 W tym względzie należy zauważyć, że art. 7 Karty, który przyznaje każdemu prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się, odpowiada art. 8 ust. 1 Europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (zwanej dalej „EKPC”) (wyrok Orde van Vlaamse Balies i in., pkt 25).

48 Zgodnie z art. 52 ust. 3 Karty, który ma na celu zapewnienie niezbędnej spójności między prawami zawartymi w Karcie a odpowiadającymi im prawami gwarantowanymi w EKPC bez naruszania autonomii prawa Unii, Trybunał powinien zatem wziąć pod uwagę przy dokonywaniu wykładni praw gwarantowanych w art. 7 Karty odpowiednie prawa gwarantowane w art. 8 ust. 1 EKPC, zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez Europejski Trybunał Praw Człowieka, jako próg minimalnej ochrony (wyrok Orde van Vlaamse Balies i in., pkt 26).

49 Jak już zauważył Trybunał, z orzecznictwa ETPC wynika, że art. 8 ust. 1 EKPC chroni poufność wszelkiej korespondencji między podmiotami prawa i zapewnia wzmocnioną ochronę korespondencji między adwokatami a ich klientami. Podobnie jak to postanowienie, którego ochrona obejmuje nie tylko prowadzenie obrony, ale również konsultacje prawne, art. 7 Karty w sposób konieczny gwarantuje tajemnicę tych konsultacji prawnych, i to zarówno w odniesieniu do ich treści, jak i do tego, że mają one miejsce. Osoby, które konsultują się z adwokatem, mogą bowiem racjonalnie spodziewać się, że ich komunikacja pozostanie prywatna i poufna. W związku z tym poza wyjątkowymi sytuacjami osoby te powinny móc zasadnie oczekiwać, że ich adwokat bez ich zgody nie ujawni nikomu, że się z nim konsultują (wyrok Orde van Vlaamse Balies i in., pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Szczególna ochrona, jaką art. 7 Karty i art. 8 ust. 1 EKPC przyznają tajemnicy zawodowej adwokatów, która wyraża się przede wszystkim w ciążących na nich obowiązkach, jest uzasadniona tym, że adwokatom powierza się zadanie podstawowe w społeczeństwie demokratycznym, a mianowicie obronę podmiotów prawa. To podstawowe zadanie wiąże się, po pierwsze, z wymogiem, którego znaczenie uznaje się we wszystkich państwach członkowskich, by każdy podmiot prawa miał zapewnioną możliwość swobodnego zwrócenia się do swojego adwokata, którego zawód ze względu na jego charakter obejmuje właśnie udzielanie w sposób niezależny porad prawnych wszystkim, którzy tego potrzebują, oraz po drugie, ze skorelowanym z nim wymogiem lojalności adwokata względem swojego klienta (wyrok Orde van Vlaamse Balies i in., pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Z powyższych rozważań wynika, że konsultacja z adwokatem korzysta, niezależnie od dziedziny prawa, którego ona dotyczy, ze wzmocnionej ochrony zagwarantowanej w art. 7 Karty w odniesieniu do komunikacji między adwokatem a jego klientem. Wynika z tego, że decyzja

nakazująca, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, stanowi ingerencję w zagwarantowane w tym artykule prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem.

52 Na dwa pierwsze pytania trzeba zatem odpowiedzieć, że art. 7 Karty należy interpretować w ten sposób, że konsultacje prawne z adwokatem w dziedzinie prawa spółek są objęte zagwarantowaną w tym artykule wzmocnioną ochroną komunikacji między adwokatem a jego klientem, w związku z czym decyzja nakazująca adwokatowi dostarczenie administracji współpracującego państwa członkowskiego do celów wymiany informacji na wniosek przewidzianej w dyrektywie 2011/16 wszystkich dokumentów i informacji dotyczących jego stosunków z klientem związanych z takimi konsultacjami stanowi ingerencję w zagwarantowane we wspomnianym artykule prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem a klientem.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych trzeciego i czwartego

53 Poprzez pytania trzecie i czwarte, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywa 2011/16 jest nieważna w świetle art. 7 i art. 52 ust. 1 Karty w zakresie, w jakim poza art. 17 ust. 4 tej dyrektywy nie zawiera ona żadnego przepisu, który, po pierwsze, wyraźnie zezwalałby na ingerencję w komunikację między adwokatem a jego klientem w ramach systemu wymiany informacji na wniosek, oraz po drugie, sam określałby zakres ograniczenia w korzystaniu z prawa zagwarantowanego w art. 7 Karty, przewidując jednocześnie, jak wynika z art. 18 ust. 1 wspomnianej dyrektywy, że prawo państw członkowskich ma określić, w jakim zakresie tajemnica zawodowa adwokata może stanowić przeszkodę dla realizacji wniosku o udzielenie informacji złożonego przez wnioskujące państwo członkowskie.

54 W tym względzie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika w szczególności, że sąd odsyłający ma wątpliwości co do przestrzegania przez dyrektywę 2011/16 art. 52 ust. 1 Karty, w szczególności w zakresie, w jakim przepis ten przewiduje, że wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w Karcie muszą być przewidziane ustawą.

55 Dyrektywa 2011/16 dotyczy współpracy administracyjnej i wymiany informacji między państwami członkowskimi w dziedzinie opodatkowania. Jej art. 1 ust. 1 stanowi, że dyrektywa ta „ustanawia zasady i procedury, zgodnie z którymi państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się być istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków, o których mowa w art. 2".

56 W ramach przewidzianej w sekcji I rozdziału II tej dyrektywy wymiany informacji na wniosek, która jest rozpatrywana w niniejszej sprawie, wspomniana dyrektywa reguluje stosunki między wnioskującym państwem członkowskim a współpracującym państwem członkowskim oraz ich wzajemne obowiązki. Artykuł 6 ust. 1 i 3 tej dyrektywy stanowi tu, że organ współpracujący zapewnia przeprowadzenie każdego postępowania administracyjnego niezbędnego do uzyskania informacji, których dotyczy wniosek, oraz że w tym kontekście organ ten stosuje te same procedury, które stosuje, działając z własnej inicjatywy lub na wniosek innego organu w swoim państwie członkowskim. Zawarty w rozdziale IV dyrektywy 2011/16, dotyczącym warunków współpracy administracyjnej, art. 18 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje, że współpracujące państwo członkowskie stosuje swoje środki gromadzenia informacji w celu uzyskania informacji, których dotyczy wniosek.

57 Natomiast dyrektywa 2011/16 nie określa w ramach wymiany informacji na wniosek i w odróżnieniu od innych rodzajów wymiany informacji, które organizuje, takich jak obowiązkowa automatyczna wymiana informacji przewidziana w sekcji II rozdziału II tej dyrektywy, zmienionej dyrektywą 2018/822, żadnego obowiązku złożenia oświadczenia przez osoby lub podmioty posiadające informacje.

58 Jeżeli chodzi o art. 17 ust. 4 dyrektywy 2011/16, to o ile dotyczy on stosunków między współpracującym państwem członkowskim a wnioskującym państwem członkowskim i przewiduje prawo pierwszego państwa do odmowy przekazania temu drugiemu określonych informacji, o tyle nie określa on, jakie środki należy przyjąć w ramach krajowych procedur gromadzenia informacji. Podobnie art. 17 ust. 2 tej dyrektywy stanowi, że nie zobowiązuje ona współpracującego państwa członkowskiego do przeprowadzenia postępowania lub do udzielenia informacji, jeżeli takie postępowanie lub gromadzenie informacji, gdyby były prowadzone do własnych celów tego państwa członkowskiego, byłyby sprzeczne z jego ustawodawstwem. Niemniej jednak artykuł ten nie określa wymogów, których należy przestrzegać na poziomie krajowych procedur gromadzenia informacji.

59 Z powyższych rozważań wynika, że do celów przewidzianej w dyrektywie 2011/16 wymiany informacji na wniosek prawodawca Unii określił jedynie obowiązki, jakie państwa członkowskie mają względem siebie, jednocześnie zezwalając im na nierozpatrywanie wniosku o udzielenie informacji, jeżeli przeprowadzenie wymaganego postępowania lub zgromadzenie odnośnych informacji byłoby sprzeczne z ich ustawodawstwem. Tym samym prawodawca Unii pozostawił w szczególności państwom członkowskim zadanie czuwania nad tym, aby ich krajowe procedury wprowadzone w celu zbierania informacji dla celów tej wymiany były zgodne z Kartą, a w szczególności z jej art. 7.

60 Z powyższego wynika, że okoliczność, iż przewidziany w sekcji I rozdziału II dyrektywy 2011/16 system wymiany informacji na wniosek nie zawiera przepisów dotyczących ochrony poufności komunikacji pomiędzy adwokatem a jego klientem w ramach gromadzenia informacji, które spoczywa na współpracującym państwie członkowskim, nie oznacza, że dyrektywa ta narusza art. 7 i art. 52 ust. 1 Karty. Ze wspomnianej dyrektywy wynika bowiem, że zgodnie z art. 51 ust. 1 Karty to do każdego państwa członkowskiego należy zapewnienie w ramach postępowań krajowych prowadzonych w celu tego gromadzenia wzmocnionej ochrony komunikacji między adwokatem a jego klientem, zagwarantowanej w art. 7 Karty. Każde państwo członkowskie powinno tym samym w szczególności czuwać nad tym, aby wszelkie ewentualne ograniczenia w korzystaniu z praw zagwarantowanych w owym art. 7 wynikające z postępowań krajowych były „przewidziane ustawą” w rozumieniu art. 52 ust. 1 Karty.

61 W tych okolicznościach na pytania trzecie i czwarte należy odpowiedzieć, że analiza aspektów, których dotyczą te pytania, nie wykazała niczego, co mogłoby mieć wpływ na ważność dyrektywy 2011/16 w świetle art. 7 i art. 52 ust. 1 Karty.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych piątego i szóstego

62 Jak wynika z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym, sporna decyzja nakazująca nakłada na F obowiązek przedstawienia całej dokumentacji dotyczącej jej stosunków z klientem związanych z ustanowieniem pewnych struktur korporacyjnych o charakterze inwestycyjnym, szczegółowego opisu transakcji, które były przedmiotem jej porady, wyjaśnienia jej udziału w tych procesach oraz wskazania rozmówców. Owa decyzja nakazująca, która stanowi

powtórzenie wcześniejszej decyzji mającej ten sam przedmiot, została wydana przez organ podatkowy po tym, jak F sprzeciwiła się przekazaniu zażądanych od niej w ten sposób wcześniej informacji i dokumentów, podnosząc, że takie przekazanie narusza tajemnicę zawodową adwokata, którą F jest związana, oraz że ponadto w niniejszym przypadku konsultacje, o których mowa, nie miały podatkowego charakteru. W spornej decyzji nakazującej organ podatkowy w szczególności poinformował F, że pod rygorem grzywny ma obowiązek przekazania w sposób dokładny i bez zmian wszystkich informacji, których wcześniej zażądano, bez możliwości powołania się na tajemnicę zawodową. W końcu, ponieważ F nadal nie zastosowała się do wspomnianej decyzji nakazującej, organ podatkowy nałożył na nią zapowiedzianą grzywnę.

63 W tym względzie sąd odsyłający wskazuje, że z uwagi na zakres żądanych informacji, które dotyczą zasadniczo treści całości akt F, w tym zwłaszcza szczegółów treści wszelkiej korespondencji między F a jej klientem, powstaje przede wszystkim pytanie, czy taka decyzja nakazująca, która jest ponadto zgodna z prawem krajowym, a w szczególności z § 177 AO, nie narusza istoty prawa do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem, objętego wzmocnioną ochroną na podstawie art. 7 Karty.

64 Jeżeli chodzi o zakres żądanych informacji i stan prawa krajowego, na podstawie którego przyjęto w ten sposób sporną decyzję nakazującą i wynikającą z niej grzywnę nałożoną na F, sąd odsyłający podkreślił jednocześnie, że § 177 AO skutkuje tym, iż będący adresatem takiego nakazu adwokat może co do zasady odmówić udzielenia wszelkich informacji, ale gdy działa w charakterze doradcy lub przedstawiciela wyłącznie w sprawach podatkowych, powinien udzielić wszelkich żądanych informacji, z wyjątkiem sytuacji, gdy przekazanie tych informacji może narazić klienta na postępowanie karne.

65 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że poprzez pytania piąte i szóste, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 7 i art. 52 ust. 1 Karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie decyzji nakazującej takiej jak opisana w pkt 52 niniejszego wyroku, opartej na przepisach krajowych, na mocy której doradztwo i reprezentowanie przez adwokata w dziedzinie podatkowej nie korzysta, z wyjątkiem sytuacji, w której istnieje ryzyko wszczęcia przeciwko klientowi postępowania karnego, ze zwiększonej ochrony komunikacji między adwokatem a jego klientem, zagwarantowanej w art. 7 Karty.

66 W tym względzie należy na wstępie przypomnieć, że owa wzmocniona ochrona komunikacji między adwokatem a jego klientem ma zastosowanie, jak wynika z pkt 51 niniejszego wyroku, niezależnie od dziedziny prawa, w zakresie którego są udzielane klientowi porady i reprezentacja.

67 Należy przypomnieć, że prawa ustanowione w art. 7 Karty nie stanowią prerogatyw o charakterze absolutnym, lecz należy je rozważać z uwzględnieniem ich funkcji społecznej. Jak bowiem wynika z art. 52 ust. 1 Karty, dopuszcza ona ograniczenia wykonywania tych praw, o ile ograniczenia te są przewidziane ustawą, zachowują istotę omawianych praw oraz, z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności, są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię Europejską lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób (zob. podobnie wyrok z dnia 29 lipca 2024 r., Belgian Association of Tax Lawyers i in., C-623/22, EU:C:2024:639, pkt 134 i przytoczone tam orzecznictwo).

68 W niniejszym przypadku § 177 ust. 2 AO zakazuje adwokatowi, którego dotyczy wniosek o przekazanie informacji do organu administracji, odmowy dostępu do informacji powierzonych mu w ramach wykonywania zawodu adwokata w zakresie, w jakim chodzi o fakty, o których dowiedział się w trakcie usług doradztwa lub reprezentacji świadczonych w sprawach

podatkowych, chyba że chodzi o pytania, na które odpowiedź narażałaby jego mocodawcę na ryzyko wszczęcia postępowania karnego. Taki zakaz skutkuje zatem tym, że nic z treści korespondencji w sprawach podatkowych między adwokatem a jego klientem, bez względu na to, czy miała ona miejsce w ramach konsultacji, czy też w ramach reprezentacji przed sądem, innej niż treść, która narażałaby tego klienta na ryzyko wszczęcia postępowania karnego, nie może zostać zachowane w tajemnicy względem organu administracji.

69 Z kolei w zakresie, w jakim zgodnie z tym, co przewiduje § 177 AO, w spornej decyzji nakazującej powtórzono pod groźbą grzywny wymóg przedstawienia w sposób dokładny i bez zmian wszystkich informacji, o których mowa w pkt 62 niniejszego wyroku, po tym jak F wskazała, że uważa, iż tajemnica zawodowa, do zachowania której jest zobowiązana, uniemożliwia takie przedstawienie, decyzja ta również skutkuje tym, że nic z treści korespondencji między F a jej klientem związanej z ustanowieniem odnośnych korporacyjnych struktur inwestycyjnych nie mogłoby być zachowane w tajemnicy względem organu administracji, który wydał tę decyzję nakazującą.

70 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 7 Karty gwarantuje tajemnicę porad prawnych pochodzących od adwokata w odniesieniu do ich istnienia i ich treści. Tym samym osoby, które konsultują się z adwokatem, mogą racjonalnie spodziewać się, że ich komunikacja pozostanie prywatna i poufna, a poza wyjątkowymi sytuacjami mogą mieć zaufanie do tego, że ich adwokat nie ujawni bez ich zgody faktu, że się z nim skonsultowały.

71 Prawdą jest, że Trybunał orzekł w tym względzie w szczególności, iż nie można uznać, że obowiązek powiadomienia przewidziany w art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2011/16 zmienionej dyrektywą 2018/822 narusza istotę prawa do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientami, ustanowionego w art. 7 Karty. Jednakże doszedł on do tego wniosku po stwierdzeniu, że obowiązek ten wprowadza zniesienie względem pośrednika będącego stroną trzecią i organu podatkowego poufności informacji wymienianych między adwokatem będącym pośrednikiem a jego klientem jedynie w ograniczonym zakresie, a w szczególności że przepis ten nie przewiduje obowiązku ani nawet nie zezwala adwokatowi-pośrednikowi na wymianę bez zgody jego klienta informacji dotyczących treści tych informacji (wyrok Orde van Vlaamse Balies i in., pkt 39, 40).

72 Tymczasem w niniejszej sprawie, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 50 opinii, § 177 AO, poprzez niemal całkowite wyłączenie ze zwiększonej ochrony, z której tajemnica zawodowa adwokata powinna korzystać na podstawie art. 7 Karty, treści konsultacji adwokackich udzielanych w sprawach podatkowych, czyli całej gałęzi prawa, w której adwokaci mogą doradzać swoim klientom, prowadzi do pozbawienia tej ochrony jej istoty w tej gałęzi prawa. Z kolei sporna decyzja w zakresie, w jakim wydaje się opierać na założeniu, że niemożność powołania się na tajemnicę zawodową adwokata wynikająca z § 177 AO uprawnia organ podatkowy do wymagania całych akt posiadanych przez F, a zatem zwłaszcza szczegółów dotyczących treści wszelkiej komunikacji między F a jej klientem, mimo że konsultacje przeprowadzone przez F w związku z ustanowieniem niektórych korporacyjnych struktur inwestycyjnych nie dotyczyły, zgodnie z jej oświadczeniem, dziedziny podatkowej, jeszcze bardziej poszerza zakres naruszenia istoty prawa chronionego przez art. 7 Karty.

73 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że przepis krajowy taki jak § 177 AO, podobnie jak jego zastosowanie w niniejszej sprawie za pomocą spornej decyzji nakazującej, które są dalekie od ograniczenia się do wyjątkowych sytuacji, stanowią poprzez sam zakres wyłączenia z tajemnicy zawodowej adwokata, na które zezwalają w odniesieniu do komunikacji między adwokatem a jego klientem, naruszenie istoty prawa zagwarantowanego w art. 7 Karty.

74 Z ogółu powyższych rozważań wynika, że decyzja nakazująca taka jak sporna decyzja oparta na przepisach krajowych takich jak § 177 ust. 2 AO stanowi naruszenie istoty prawa do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem, a zatem ingerencję, która nie może być uzasadniona.

75 Z uwagi na powyższe rozważania na pytania piąte i szóste trzeba odpowiedzieć, iż art. 7 i art. 52 ust. 1 Karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie decyzji nakazującej takiej jak opisana w pkt 52 niniejszego wyroku, opartej na przepisach krajowych, na mocy których doradztwo i reprezentacja przez adwokata w dziedzinie podatków nie korzystają, z wyjątkiem sytuacji, w których istnieje ryzyko wszczęcia przeciwko klientowi postępowania karnego, ze zwiększonej ochrony komunikacji między adwokatem a jego klientem, zagwarantowanej w art. 7 Karty.

W przedmiocie kosztów

76 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej**

   należy interpretować w ten sposób, że:

   konsultacje prawne z adwokatem w dziedzinie prawa spółek są objęte zagwarantowaną w tym artykule wzmocnioną ochroną komunikacji między adwokatem a jego klientem, w związku z czym decyzja nakazująca adwokatowi dostarczenie organowi administracji współpracującego państwa członkowskiego, do celów wymiany informacji na wniosek przewidzianej w dyrektywie Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, wszystkich dokumentów i informacji dotyczących jego relacji z klientem związanych z takimi konsultacjami, stanowi ingerencję w zagwarantowane we wspomnianym artykule prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem a klientem.

2) **Analiza aspektów, których dotyczą pytania trzecie i czwarte, nie wykazała niczego, co mogłoby mieć wpływ na ważność dyrektywy 2011/16 w świetle art. 7 i 52 Karty praw podstawowych.**

3) Artykuł 7 i art. 52 ust. 1 Karty praw podstawowych należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie decyzji nakazującej takiej jak opisana w pkt 1 sentencji, opartej na przepisach krajowych, na mocy których doradztwo i reprezentacja przez adwokata w dziedzinie podatków nie korzystają, z wyjątkiem sytuacji, w których istnieje ryzyko wszczęcia przeciwko klientowi postępowania karnego, ze zwiększonej ochrony komunikacji między adwokatem a jego klientem, zagwarantowanej przez ów art. 7.

Podpisy