Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

26 септември 2024 година*

„Преюдициално запитване — Административно сътрудничество в областта на данъчното облагане — Директива 2011/16/ЕС — Обмен на информация при поискване — Разпореждане за предоставяне на информация, издадено на адвокат — Професионална тайна на адвокат — Член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз“

По дело C-432/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Cour administrative (Върховен административен съд, Люксембург) с акт от 11 юли 2023 г., постъпил в Съда на 12 юли 2023 г., в рамките на производство по дело

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

срещу

Administration des contributions directes,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: A. Prechal, председател на състава, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (докладчик) и M.L. Arastey Sahún, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, от P. Mellina и A. Steichen, адвокати,

– за люксембургското правителство, от A. Germeaux и T. Schell, в качеството на представители,

* Език на производството: френски.

– за германското правителство, от J. Möller, J. Heitz и M. Hellmann, в качеството на представители,

– за испанското правителство, от L. Aguilera Ruiz, в качеството на представител,

– за австрийското правителство, от A. Posch и J. Schmoll, в качеството на представители,

– за Съвета на Европейски съюз, от K. Pavlaki, S. Santoro и A. Sikora-Kalėda, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от A. Ferrand и W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 30 май 2024 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграфи 1 и 4 и член 18, параграф 1 от Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО (ОВ L 64, 2011 г., стр. 1), както и на член 7 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“), и до валидността на Директива 2011/16 с оглед на член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между F SCS, адвокатска кантора, учредена като командитно дружество в Люксембург, и Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (Адвокатска колегия на Люксембург, наричана по-нататък „OABL“), от една страна, и Administration des contributions directes (служба „Преки данъци“, Люксембург), от друга страна, относно разпореждане, отправено от последната до F за предоставяне на сведения и документи, както и относно глоба, наложена на F за неизпълнение на това разпореждане.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2011/16

3 Директива 2011/16 въвежда система за сътрудничество между данъчните органи на държавите членки и установява правилата и процедурите, които следва да се прилагат при обмена на информация за данъчни цели.

4 Член 1, параграф 1 от тази директива гласи:

„С настоящата директива се определят правилата и процедурите, посредством които държавите членки си сътрудничат помежду си с оглед на обмена на информация, която има предполагаема

значимост за администриране и прилагане на националните закони на държавите членки относно данъците, посочени в член 2“.

5 Член 3 от посочената директива е озаглавен „Определения“ и предвижда:

„За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

[…]

8) „обмен на информация при поискване“ е обмен на информация въз основа на искане, отправено от запитващата държава членка към запитаната държава членка за конкретен случай;

[…]“.

6 Член 5 от Директива 2011/16, който е първата разпоредба от глава II, раздел I („Обмен на информация при поискване“) от тази директива, гласи следното:

„По искане на запитващия орган запитаният орган предоставя на запитващия орган информацията, посочена в член 1, параграф 1, с която разполага или тази, която получава в резултат на административни разследвания“.

7 Съгласно член 6 от посочената директива, озаглавен „Административни разследвания“:

„1. Запитаният орган организира извършването на административни разследвания, необходими за получаването на посочената в член 5 информация.

[…]

3. За да получи исканата информация или да извърши искането административно разследване, запитаният орган следва същите процедури, както ако би действал по собствена инициатива или по искане на друг орган в своята държава членка.

[…]“.

8 Член 17, озаглавен „Ограничения“, който се съдържа в глава IV, озаглавена „Правила за административно сътрудничество“, от същата директива, гласи:

„1. Запитаният орган на държава членка предоставя информацията по член 5 на запитващия орган на друга държава членка, при условие че запитващият орган е изчерпал обичайните източници на информация, които би могъл да използва при дадените обстоятелства, за да получи исканата информация, без да застрашава постигането на целите си.

2. Настоящата директива не налага на запитана държава членка задължението да извършва разследвания или да предоставя информация, ако извършването на такива разследвания или събирането на исканата информация за нейни собствени цели би противоречало на законодателството ѝ.

[…]

4. Отказ за предоставяне на информация се допуска, ако това би довело до разкриването на търговска, промишлена или служебна тайна или на търговски процес или ако разкриването ѝ би противоречало на обществения ред.

[…]“.

9 Член 18, озаглавен „Задължения“, съдържащ се в същата глава IV от Директива 2011/16, предвижда:

„1. Ако държава членка изисква информация в съответствие с настоящата директива, другата държава членка използва своите средства за събиране на информация, за да получи исканата информация, дори ако тази друга държава членка няма нужда от тази информация за своите собствени данъчни цели. Това задължение не противоречи на член 17, параграфи 2 […] и 4, позоваването на които в никакъв случай не се тълкува като разрешение за запитана държава членка да откаже да предостави информация, само защото тази информация не представлява национален интерес.

2. При никакви обстоятелства член 17, параграфи 2 и 4 не се тълкуват като разрешение запитаният орган на държава членка да откаже да предостави информация, само защото информацията се държи от банка, друга финансова институция, лице, посочено или действащо като агент или доверено лице, или защото се отнася до капиталови дялове на лице.

[…]“.

Директива 2018/822

10 Директива 2011/16 е изменяна многократно, и по-специално с Директива (ЕС) 2018/822 на Съвета от 25 май 2018 година за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености (ОВ L 139, 2018 г., стр. 1), която въвежда задължение за оповестяване пред компетентните органи на трансграничните договорености за потенциално агресивно данъчно планиране.

11 Член 8аб, озаглавен „Обхват и условия на задължителния автоматичен обмен на информация относно подлежащите на оповестяване трансгранични договорености“, от Директива 2011/16, изменена с Директива 2018/822, гласи в параграфи 1 и 5:

„1. Всяка държава членка предприема необходимите мерки, за да въведе изискване за посредниците да подават пред компетентните органи информация, която им е известна, която притежават или контролират, относно подлежащите на оповестяване трансгранични договорености, в срок до 30 дни […]

[…]

5. Всяка държава членка може да предприеме необходимите мерки, за да предостави на посредниците право да се освободят от задължението за подаване на информация относно подлежаща на оповестяване трансгранична договореност, когато задължението за оповестяване би нарушило нормативно установено задължение за професионална тайна съгласно националното право на тази държава членка. В такъв случай всяка държава

членка предприема необходимите мерки, за да въведе изискване посредниците незабавно да уведомяват всеки друг посредник или, ако няма такъв, съответното данъчнозадължено лице, относно задълженията им за оповестяване съгласно параграф 6.

Посредниците могат да бъдат освободени от задължението съгласно първа алинея само доколкото упражняват дейност в рамките на съответното национално законодателство, което регулира техните професии“.

Люксембургското право

Законът от 29 март 2013 г.

12 Член 6 от 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 (Закон от 29 март 2013 г. за транспониране на Директива 2011/16 и за 1) изменение на общия закон за данъците, 2) отмяна на изменения закон от 15 март 1979 г. за международната административна взаимопомощ в областта на прякото данъчно облагане, Mémorial A 2013, стр. 756, наричан по-нататък „Законът от 29 март 2013 г.“) гласи:

„По искане на запитващия орган запитаният люксембургски орган му предоставя информацията, предполагаемо значима за администрирането и прилагането на националното законодателство на запитващата държава членка относно таксите и данъците, посочени в член 1, с която разполага или която получава в резултат на административни разследвания“.

13 Член 7, параграфи 1 и 3 от Закона от 29 март 2013 г. гласи следното:

„(1) Запитаният люксембургски орган организира извършването на административни разследвания, необходими за получаването на посочената в член 6 информация.

[…]

(3) За да получи исканата информация или да извърши исканото административно разследване, запитаният люксембургски орган следва същите процедури, както ако би действал по собствена инициатива или по искане на друг орган на Люксембург“.

14 Член 18, параграфи 2 и 4 от този закон предвижда:

„(2) Запитаният люксембургски орган не е длъжен да извършва разследвания или да предоставя информация, ако извършването на такива разследвания или събирането на исканата информация за негови собствени цели би противоречало на законодателството на Люксембург.

[…]

(4) Отказ за предоставяне на информация се допуска, ако това би довело до разкриването на търговска, промишлена или служебна тайна, или на търговски процес, или ако разкриването ѝ би противоречало на обществения ред“.

Законът от 25 ноември 2014 г.

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 (Закон от 25 ноември 2014 г. за уреждане на процедурата, приложима към обмена на информация в данъчната област при поискване, и за изменение на Закона от 31 март 2010 г. за одобряване на данъчните спогодби и за уреждане на съответно приложимата процедура за обмен на информация при поискване, Mémorial A 2014 г., стр. 4170), изменен със Закона от 1 март 2019 г. (Mémorial A 2019 г., № 112) (наричан по-нататък „Законът от 25 ноември 2014 г.“), транспонира процесуалните аспекти на Директива 2011/16 в люксембургското право.

16 Член 1, параграф 1 от този закон гласи:

„Този закон се прилага, считано от момента на влизането му в сила, към исканията за информация в данъчната област, които изхождат от компетентния орган на запитваща държава съгласно:

[…]

4. [Закона от 29 март 2013 г.];

[…]“.

17 Член 2, параграфи 1 и 2 от Закона от 25 ноември 2014 г. предвижда:

„(1) Данъчните органи могат да изискват информация от всякакъв характер, поискана от притежателя на тази информация за целите на прилагането на обмена на информация, предвиден от Спогодбите и законите.

(2) Притежателят на информацията е длъжен да предостави изисканата информация пълно, точно и в непроменен вид в едномесечен срок от връчване на разпореждането да се предостави изисканата информация. Това задължение включва изпращането в непроменен вид на материалите, на които се основава тази информация“.

18 Член 3, параграфи 3 и 5 от този закон гласи:

„(3) Ако компетентният данъчен орган не разполага с поисканата информация, директорът на компетентния данъчен орган или оправомощено от него лице връчва с препоръчано писмо, адресирано до притежателя на информацията, разпореждането си да се предостави поисканата информация.

[…]

(5) Освен производството за издаване на разпореждане, предвидено в параграф 3, компетентният данъчен орган разполага със същите правомощия за разследване като прилаганите в рамките на производствата по данъчно облагане с цел определяне или контрол на данъци, мита и такси, при спазване на всички предвидени в тях гаранции“.

AO

19 Член 171, параграф 2 от Loi générale des impôts du 22 mai 1931 (Общ данъчен закон от 22 май 1931 г., Mémorial A 1931 г., № 900), изменен (наричан по-нататък „AO“), гласи:

„При поискване [данъчнозадълженото лице] трябва да представи бележките, книгите и търговските регистри, както и документите, свързани с определянето на данъка (член 207), за справка и проверка“.

20 Член 175, параграфи 1 и 2 от AO предвижда:

„(1) Всяко лице, което не е данъчнозадължено, с изключение на лицата, определени като близки […], трябва също така да предоставя на органа за данъчен контрол информация относно факти от значение за извършването на данъчната ревизия или в рамките на процедура за данъчно разследване за целите на установяването на данъчни вземания. […]

(2) Информацията трябва да бъде поискана и предоставена в писмена форма, ако това е възможно и не се прилагат дерогации поради особени причини; въпреки това органът за данъчен контрол може да разпореди явяването на лицето, което е длъжно да предостави информацията“.

21 Член 177 от AO гласи следното:

„(1) […] могат да откажат да предоставят информация:

1. защитниците и адвокатите, участващи по наказателни дела,

[…]

3. адвокати за информация, която им е била предоставена при упражняване на професията им,

4. асистентите или сътрудниците на лицата, посочени в точки 1—3, за фактите, които са узнали в това си качество.

(2) Тази разпоредба не се прилага по отношение на лицата, посочени в точки 3 и 4, за фактите, които са им станали известни в качеството им на правни съветници или представители по данъчни дела, освен относно въпроси, чийто утвърдителен или отрицателен отговор би изложил техните доверители на опасност от наказателно преследване“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

22 След като е сезирана с искане за предоставяне на информация, основано на Директива 2011/16, изхождащо от испанските данъчни органи, на 28 юни 2022 г. служба „Преки данъци“ изпраща на F разпореждане за предоставяне на всички налични документи и сведения относно предоставените от него услуги на K, испанско дружество, във връзка с придобиването на предприятие и на мажоритарно дялово участие в дружество, като и предприятието, и последното дружество са учредени по испанското право.

23 Това разпореждане има следното съдържание:

„[…]

Моля до 3 август 2022 г. да ни предоставите следната информация и документи за периода от 1 януари 2016 г. до 31 декември 2019 г.:

– […] всички налични документи за посочения период (писмо за възлагане, договори с клиента, доклади, меморандуми, кореспонденция, фактури и т.н.) относно предоставяните от [вашето дружество] (F) на испанското дружество (K) услуги, в рамките на:

о придобиването през 2015 г. на 80 % от дяловото участие на (N) от инвестиционната група (O) (фактура № …; от 04.03.2016 г.);

о придобиването на друго испанско предприятие от групата през 2018 г. (фактура № … от 13.12.2018 г.);

– […] подробно описание на начина на протичане на посочените по-горе сделки — от поемането на задължението за предоставяне на услугите от страна на дружеството (F) до приключването им, както и разяснение за участието му в тези процеси и идентифициране на неговите партньори (продавачи, купувачи и трети страни) и фактурите;

– […] копия от всички релевантни документи, свързани с предходните тирета.

Държа да Ви обърна внимание, че съгласно член 2 [параграф 2] от [Закона от 25 ноември 2014 г.] […] притежателят на информацията е длъжен да предостави исканите сведения, както и документите, на които тази те се основават, изцяло, точно и без редакции.

[…]“.

24 С електронно писмо от 8 юли 2022 г. F отговаря, че е действало като адвокат и правен съветник на групата, към която принадлежи K, и поради това, както и поради обвързващото го задължение за професионална тайна, то е в невъзможност да предостави информация относно своя клиент.

25 С електронно писмо от 11 юли 2022 г., позовавайки се на член 2, параграфи 1 и 2 от Закона от 25 ноември 2014 г., служба „Преки данъци“ приканва F да се съобрази с разпореждането от 28 юни 2022 г.

26 С писмо от 8 август 2022 г. F отговаря, че не разполага с информация, която не попада в обхвата на задължението за професионална тайна по член 177, параграф 1 от AO, като същевременно уточнява, че възложените му правни действия по случая, описан в това разпореждане, не са от данъчно естество, а се отнасят само до дружественото право.

27 С решение от 19 август 2022 г. посочената служба отново разпорежда на F, под страх от налагане на глоба, да предостави исканите сведения и документи, като припомня, че съобщаването им изцяло, точно и без редакции, е задължително по силата на член 2, параграф 2 от Закона от 25 ноември 2014 г.

28 С решение от 16 септември 2022 г. същата служба налага на F глоба за това, че не е изпълнило разпореждането от 19 август 2022 г.

29 На 18 октомври 2022 г. F подава пред Tribunal administratif (Първоинстанционен административен съд, Люксембург) жалба за изменение на решението от 16 септември 2022 г., а на 25 ноември 2022 г. — жалба за отмяна на разпореждането от 19 август 2022 г. (наричано по-нататък „спорното разпореждане“). OABL подава искане за встъпване в производството по втората жалба в подкрепа на F.

30 С решение от 23 февруари 2023 г. този съд отхвърля жалбата за отмяна и съответно подадената от OABL молба за встъпване като недопустими ratione temporis.

31 F и OABL обжалват това решение пред Cour administrative (Върховен административен съд, Люксембург), който е запитващата юрисдикция.

32 С решение от 4 май 2023 г. тази юрисдикция постановява, че подадената от F жалба за отмяна на спорното разпореждане и на молбата за встъпване, подадена от OABL, са допустими, и решава да разгледа делото.

33 Що се отнася до съществото на спора, запитващата юрисдикция отбелязва, че жалбоподателят и встъпилата страна излагат доводите си относно незаконосъобразността на спорното разпореждане въз основа на член 17, параграфи 2 и 4 от Директива 2011/16 и на член 18, параграфи 2 и 4 от Закона от 29 март 2013 г., който осигурява транспонирането на тази директива в люксембургското право, и че в този контекст те се позовават на решение от 8 декември 2022 г., Orde van Vlaamse Balies и др. (C-694/20, наричано по-нататък „решение Orde van Vlaamse Balies и др.“, EU:C:2022:963), както и на разпоредбите на Хартата, и по-специално на член 7 от нея.

34 В това отношение посочената юрисдикция смята, че за да се произнесе по тези доводи и да реши спора, с който е сезирана, е необходимо Съдът да даде различни разяснения, които да ѝ позволят да прецени съответствието на спорното разпореждане с правото на Съюза, независимо дали в случая F би могло също евентуално да бъде освободено от задължението да предостави поисканата информация и документи или някои от тях по силата на член 177 от АО, доколкото предоставените от него съвети не са били „по данъчни дела“ по смисъла на параграф 2 от тази разпоредба.

35 Така запитващата юрисдикция отбелязва най-напред, че в решение Orde van Vlaamse Balies и др. Съдът е приел, че въведеното с член 8аб от Директива 2011/16, изменена с Директива 2018/822, задължение по отношение на адвоката, който изготвя, предлага на пазара или организира трансгранична договореност, да разкрие пред трето лице своята самоличност, своята преценка относно съдържанието на трансграничната договореност, факта на предоставяне на консултации във връзка с нея, както и оповестяването на тази информация на данъчната администрация, водят до намеса в гарантираното в член 7 от Хартата право на зачитане на тайната на съобщенията. В настоящия случай обаче спорното разпореждане изисква от F да предостави на служба „Преки данъци“ цялата документация, свързана с отношенията му с неговия клиент, относно създаването на определени инвестиционни дружествени структури. Ето защо изглеждало логично да се заключи, че това разпореждане също води до намеса в това право. Запитващата юрисдикция обаче

смята, че е необходимо този анализ да бъде потвърден с оглед на разликата между режимите за обмен на информация и приетите в тази връзка актове, разглеждани съответно в решението Orde van Vlaamse Balies и др. и по делото, с което тя е сезирана.

36 По-нататък тази юрисдикция отбелязва, че ако се приложи защитата по член 7 от Хартата и се установи наличието на намеса, Съдът е припомнил в точка 34 от решение Orde van Vlaamse Balies и др., че закрепените в този член 7 права не са абсолютни, а трябва да се разглеждат във връзка с тяхната социална функция, и че както следва от член 52, параграф 1 от Хартата, тя допуска ограничения на упражняването на тези права, стига по-специално тези ограничения да са предвидени в закон. Тя обаче отбелязва, че освен член 17, параграф 4 от нея, в областта на обмена на информация при поискване Директива 2011/16 не съдържа нито една разпоредба, която да предвижда специален режим, съдържащ конкретни ограничения на задължението на адвоката да предостави информация в качеството си на трето лице притежател. Следователно при липсата на разпоредби, предвиждащи такъв специален режим, възниква въпросът за съответствието на Директива 2011/16 с член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата.

37 От друга страна, запитващата юрисдикция смята, че ако Съдът стигне до извода, че Директива 2011/16 е в съответствие с Хартата от гледна точка на посоченото в предходната точка, възниква въпросът дали обхватът на уреденото в тази директива задължение за сътрудничество на адвокатите при обмена на информация при поискване, като същевременно се отчита значението на професионалната тайна, на която те са подчинени, може да се определя от правните разпоредби на всяка държава членка в съответствие с направеното в член 18, параграф 1 от посочената директива препращане. Тя уточнява, че в тази хипотеза член 177 от АО би трябвало да се приложи по настоящото дело като национална разпоредба, уреждаща това задължение за сътрудничество на адвокатите в качеството им на трети лица.

38 В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва още, че в точка 39 от решение Orde van Vlaamse Balies и др. Съдът посочва, че за да се гарантира зачитането на основното съдържание на поверителността на съобщенията между адвокат и негов клиент, е допустимо отпадането на тази поверителност само в ограничена степен. В случая спорното разпореждане задължава F да предостави всички документи във връзка с отношенията със своя клиент по повод създаването на определени инвестиционни структури на дружества. При тези условия не можело да се изключи, че разпореждането засяга основното съдържание на правото на зачитане на тайната на съобщенията между адвокат и негов клиент. Тъй като обаче посоченото разпореждане е в съответствие с член 177 от АО, възниква и въпросът дали както посочената национална разпоредба, така и разпореждането са в съответствие с член 7 от Хартата.

39 Накрая, запитващата юрисдикция отбелязва, че в случай на несъответствие с последната разпоредба подобен извод нямало да доведе автоматично до пълна отмяна на посоченото разпореждане, тъй като то представлява отделно решение относно всяко поискано сведение. Следователно люксембургският съд можел да потвърди задължението на адвоката да предостави информация, за която не се счита, че засяга основното съдържание на правото на зачитане на тайната на неговите съобщения с клиента му.

40 Следователно проверката на запитващата юрисдикция не трябвало да се ограничава до констатацията за евентуална намеса в основното съдържание на поверителността на съобщенията между адвокат и негов клиент, а трябвало да продължи с проверката дали

други съображения, изложени от Съда в решение Orde van Vlaamse Balies и др., по-специално във връзка с принципа на пропорционалност, могат евентуално да очертаят информацията, която може валидно да се изисква от адвокат в рамките на обмен на информация при поискване на основание на Директива 2011/16.

41 При тези обстоятелства Cour administrative (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Попада ли правна консултация с адвокат в областта на дружественото право — в случая с оглед на създаването на инвестиционна дружествена структура — в обхвата на предоставената с член 7 от [Хартата] засилена защита на обмена на информация между адвокатите и техните клиенти?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, представлява ли намеса в гарантираното от член 7 от [Хартата] право на зачитане на тайната на съобщенията между адвокатите и техните клиенти решение на компетентен орган на запитаната държава членка, постановено в изпълнение на искане за обмен на информация при поискване, отправено от друга държава членка на основание на Директива [2011/16], с което се разпорежда на адвокат да му предостави почти всички налични документи, свързани с отношенията му с неговия клиент, подробно описание на сделките, по които е предоставял съвети, разяснение за участието му в тези процеси и идентифициране на неговите партньори?

3) При утвърдителен отговор на втория въпрос, съвместима ли е Директива 2011/16 с член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата, доколкото — с изключение на член 17, [параграф] 4 — в нея не се съдържат разпоредби, които формално да допускат намесата в поверителността на обмена на информация между адвокатите и техните клиенти в рамките на режима за обмен на информация при поискване, и които да определят обхвата на ограничаването на упражняването на съответното право?

4) При утвърдителен отговор на третия въпрос, може ли режимът на задължението за сътрудничество на адвокатите (или на адвокатска кантора) в качеството им на трети лица притежатели на информация при прилагането на установения с Директива 2011/16 механизъм за обмен на информация при поискване, и по-специално конкретните ограничения, имащи за цел да отчетат значението на професионалната им тайна, да се определя от разпоредбите на вътрешното право на всяка държава членка, уреждащи задължението за сътрудничество на адвокатите в качеството им на трети лица при данъчното разследване в рамките на прилагането на вътрешния данъчен закон в съответствие с направеното в член 18, параграф 1 от посочената директива препращане?

5) При утвърдителен отговор на четвъртия въпрос, трябва ли национална законова разпоредба като приложимата в настоящия случай, която регламентира задължението за сътрудничество на адвокатите в качеството им на трети лица притежатели на информация, за да е в съответствие с член 7 от [Хартата], да съдържа конкретни разпоредби, които:

– гарантират зачитането на основното съдържание на поверителността на съобщенията между адвоката и неговия клиент; и

– въвеждат конкретни условия, за да гарантират, че задължението на адвокатите за сътрудничество ще бъде ограничено до подходящото и необходимото за постигането на целта на Директива 2011/16?

6) При утвърдителен отговор на петия въпрос, трябва ли специалните условия, с които се цели да се гарантира, че сътрудничеството на адвокатите при данъчното разследване е ограничено до подходящото и необходимото за постигането на целта на Директива 2011/16, да включват задължение за компетентния орган на запитаната държава членка:

– да извърши задълбочена проверка дали действително запитващата държава членка предварително е изчерпала обичайните източници на информация, които би могла да използва, за да получи исканата информация, без да застрашава постигането на тези цели в съответствие с член 17, параграф 1 от Директива 2011/16, и/или

– предварително и без успех се е обърнала към други потенциални притежатели на информация, за да може като крайна мярка да се обърне към адвокат в качеството му на потенциален притежател на информация; и/или

– във всеки отделен случай да се постигне баланс между, от една страна, целта от общ интерес, и от друга страна, разглежданите права, така че разпореждането да може да бъде надлежно издадено спрямо адвокат само ако са изпълнени допълнителни условия, като например изискването финансовият интерес от текущата проверка в запитващата държава да достига или да може да достигне определена значимост или да може да попадне в обхвата на наказателното право?“.

Относно компетентността на Съда

42 Австрийското правителство изразява съмнения относно компетентността на Съда, като по същество изтъква, че тъй като Директива 2011/16 не посочва условията, при които могат законно да се провеждат разследвания или да се предоставя информация, и по-специално при какви условия правен субект може да откаже да предостави информация, като се позове на професионална тайна, тези въпроси зависят изключително от националното право, поради което спорът в главното производство не попада в приложното поле на тази директива, нито следователно в приложното поле на правото на Съюза.

43 Следва да се припомни, че Директива 2011/16 урежда обмена на информация при поискване между държавите членки и в този контекст член 18, параграф 1 предвижда, че запитаната държава членка използва своите средства за събиране на информация, за да получи исканата от запитващата държава членка информация. Така, когато въз основа на искане за обмен на информация по глава II, раздел I от Директива 2011/16 запитаната държава членка провежда разследване в съответствие с националните си процедури и издава разпореждане до притежателя на информацията да я предостави, държавата членка прилага тази директива, а следователно и правото на Съюза.

44 В това отношение Съдът е постановил, че такова прилагане, което, както следва от член 51, параграф 1 от Хартата, води до приложимост на последната, е приемането от държава членка на законодателна уредба, в която се уточняват подробните правила по въведената с Директива 2011/16 процедура за обмен на информация при поискване, по-специално като се предвижда възможност компетентният орган да издаде разпореждане, с което да

задължи притежаващо информация лице да му я предостави (решение от 6 октомври 2020 г., État luxembourgeois (Правна защита срещу искане за информация в данъчната област), C-245/19 и C-246/19, EU:C:2020:795, т. 45 и 46 и цитираната съдебна практика).

45 При това положение следва да се заключи, че Съдът е компетентен да провери дали и в каква степен разпоредбите на Хартата не допускат държава членка да прилага национални разпоредби като разглежданите в главното производство в рамките и за целите на изпълнението на искане за обмен на информация на основание глава II, раздел I от Директива 2011/16.

По първите два преюдициални въпроса

46 С първите два въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 7 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че правна консултация с адвокат в областта на дружественото право попада в приложното поле на гарантираната с този член засилена защита на съобщенията между адвокат и негов клиент, така че решение, с което на адвокат се разпорежда да предостави на администрацията на запитаната държава членка, за целите на предвидения в Директива 2011/16 обмен на информация при поискване, цялата документация и информация относно отношенията му с неговия клиент във връзка с такава консултация, представлява намеса в правото на зачитане на тайната на съобщенията между адвокат и негов клиент, гарантирано от посочения член.

47 Следва да се припомни, че член 7 от Хартата, който признава на всеки правото на зачитане на неговия личен и семеен живот, на неговото жилище и тайната на неговите съобщения, съответства на член 8, параграф 1 от Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи, подписана в Рим на 4 ноември 1950 г. (наричана по-нататък „ЕКПЧ“) (решение Orde van de Vlaamse Balies и др., т. 25).

48 Съгласно член 52, параграф 3 от Хартата — който има за цел да осигури необходимата съгласуваност между съдържащите се в нея права и съответстващите им права, гарантирани от ЕКПЧ, без да засяга автономността на правото на Съюза, когато тълкува правата, гарантирани от член 7 от Хартата, Съдът трябва да вземе предвид съответстващите им права, гарантирани от член 8, параграф 1 от ЕКПЧ, съгласно тълкуването им от Европейския съд по правата на човека, като минимален праг на закрила (решение Orde van Vlaamse Balies и др., т. 26).

49 Както Съдът вече е отбелязал, от практиката на Европейския съд по правата на човека следва, че член 8, параграф 1 от ЕКПЧ закриля поверителността на всяка кореспонденция между физически лица и предоставя засилена защита на обмена на информация между адвокатите и техните клиенти. Подобно на тази разпоредба, предоставената закрила, която обхваща не само дейността по защита, но и правната консултация, член 7 от Хартата по необходимост гарантира тайната на тази правна консултация, както с оглед на нейното съдържание, така и с оглед на съществуването ѝ. Всъщност лицата, които се консултират с адвокат, могат разумно да очакват съобщенията им да останат лични и поверителни. Ето защо, освен в изключителни случаи, тези лица трябва основателно да могат да очакват, че без съгласието им техният адвокат няма да разкрие на никого, че те се консултират с него (решение Orde van Vlaamse Balies и др., т. 27 и цитираната съдебна практика).

50 Специалната защита, която предоставят член 7 от Хартата и член 8, параграф 1 от ЕКПЧ на адвокатската тайна и която намира израз преди всичко в задълженията на адвокатите, се обосновава с факта, че на адвокатите се възлага основна задача в едно демократично общество, а именно защитата на правните субекти. Тази основна задача включва, от една страна, изискването, чието значение е признато във всички държави членки, всеки субект да може да се консултира свободно със своя адвокат, самата професия на когото по същността си включва задачата по предоставяне на независими юридически съвети на всички, които имат нужда от тях, както и съответстващото му изискване за лоялност на адвоката към неговия клиент (решение Orde van Vlaamse Balies и др., точка 28 и цитираната съдебна практика).

51 От изложените по-горе съображения следва, че независимо от областта на правото, за която се отнася, правната консултация с адвокат се ползва от гарантираната от член 7 от Хартата засилена защита на съобщенията между адвокат и негов клиент. От това следва, че разпореждане като разглежданото в главното производство представлява намеса в гарантираното в този член право на зачитане на тайната на съобщенията между адвоката и неговия клиент.

52 Ето защо на първите два въпроса следва да се отговори, че член 7 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че правна консултация с адвокат в областта на дружественото право попада в приложното поле на гарантираната с този член засилена защита на обмена на съобщенията между адвокат и негов клиент, така че решение, с което на адвокат се разпорежда да предостави на администрацията на запитаната държава членка, за целите на предвидения в Директива 2011/16 обмен на информация при поискване, цялата документация и информация относно отношенията му с неговия клиент във връзка с такава консултация, представлява намеса в правото на зачитане на тайната на съобщенията между адвокат и негов клиент, гарантирано от посочения член.

По третия и четвъртия преюдициален въпрос

53 С третия и четвъртия въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директива 2011/16 е невалидна с оглед на член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата, тъй като освен член 17, параграф 4 от нея тя не съдържа нито една разпоредба, която, от една страна, изрично да позволява намеса в съобщенията между адвокат и клиент в рамките на режима за обмен на информация при поискване, и от друга страна, да определя сама обхвата на ограничението на упражняването на правото, гарантирано с член 7 от Хартата, като същевременно предвижда, както следва от член 18, параграф 1 от посочената директива, че правото на държавите членки следва да определи до каква степен професионалната тайна на адвоката може да бъде пречка за отправянето на искане за информация от запитаната държава членка.

54 В това отношение от акта за преюдициално запитване по-специално следва, че запитващата юрисдикция има съмнения съответства ли Директива 2011/16 на член 52, параграф 1 от Хартата, в частност доколкото тази разпоредба предвижда, че всяко ограничаване на упражняването на правата и свободите, признати от Хартата, трябва да бъде предвидено в закон.

55 Директива 2011/16 се отнася до административното сътрудничество и обмена на информация между държавите членки в областта на данъчното облагане. Така член 1, параграф 1 гласи, че с нея „се определят правилата и процедурите, посредством които държавите членки си сътрудничат помежду си с оглед на обмена на информация, която има предполагаема значимост за администриране и прилагане на националните закони на държавите членки относно данъците, посочени в член 2“.

56 В рамките на разглеждания по настоящото дело обмен на информация при поискване, предвиден в глава II, раздел I от тази директива, посочената директива урежда отношенията между запитващата държава членка и запитаната държава членка, както и техните взаимни задължения. Така член 6, параграфи 1 и 3 от същата директива предвижда, че запитаният орган организира извършването на всички административни разследвания, необходими за получаване на исканата информация, и че в тази връзка той следва същите процедури, както ако би действал по собствена инициатива или по искане на друг орган в своята държава членка. В глава IV от Директива 2011/16, отнасяща се до условията за административно сътрудничество, член 18, параграф 1 от тази директива предвижда, че запитаната държава членка използва своите средства за събиране на информация, за да получи исканата информация.

57 За сметка на това, за разлика от други видове обмен на информация, които тази директива, изменена с Директива 2018/822, урежда, като например задължителния автоматичен обмен на информация, предвиден в глава II, раздел II от нея, при обмена на информация при поискване Директива 2011/16 не определя никакво задължение за оповестяване в тежест на лицата или операторите, които разполагат с информация.

58 Колкото до член 17, параграф 4 от Директива 2011/16, макар да се отнася до отношенията между запитаната държава членка и запитващата държава членка и да предвижда правото на първата да откаже да предостави на втората определена информация, той не определя действията, които следва да се предприемат в рамките на националните процедури за събиране на информация. Също така член 17, параграф 2 от тази директива предвижда, че тя не налага на запитаната държава членка да извършва разследвания или да предоставя информация, ако извършването на тези разследвания или събирането на исканата информация за нейни собствени цели би противоречало на законодателството ѝ. Той обаче не определя изискванията, които трябва да се спазват в рамките на националните процедури за събиране на информация.

59 От изложените по-горе съображения следва, че за целите на предвидения в Директива 2011/16 обмен на информация при поискване законодателят на Съюза е определил само задълженията, които държавите членки имат едни към други, като същевременно им е разрешил да не изпълняват искане за информация, ако извършването на исканите разследвания или събирането на съответната информация противоречи на тяхното законодателство. Така законодателят на Съюза по-специално е оставил на държавите членки задачата да осигурят, че техните национални процедури, прилагани за събирането на информация за целите на този обмен, са в съответствие с Хартата, и по-специално член 7 от нея.

60 Следователно фактът, че режимът на обмен на информация при поискване, предвиден в глава II, раздел I от Директива 2011/16, не съдържа разпоредби относно защитата на тайната на съобщенията между адвокат и негов клиент в рамките на събирането на информация от запитаната държава членка, не означава, че тази директива нарушава

член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата. Всъщност от посочената директива следва, че в съответствие с член 51, параграф 1 от Хартата всяка държава членка трябва да осигури гарантираната в член 7 от Хартата засилена защита на съобщенията между адвокат и неговия клиент в рамките на националните процедури, прилагани за целите на това събиране. Така всяка държава членка трябва по-специално да съблюдава всяко евентуално ограничаване на упражняването на гарантираните от посочения член 7 права, произтичащо от тези национални процедури, да бъде „предвидено в закон“ по смисъла на член 52, параграф 1 от Хартата.

61 При това положение на третия и четвъртия въпрос следва да се отговори, че при разглеждането на аспектите, за които се отнасят тези въпроси, не се установяват обстоятелства, които могат да засегнат валидността на Директива 2011/16 от гледна точка на член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата.

По петия и шестия преюдициален въпрос

62 Както е видно от изложеното в акта за преюдициално запитване, спорното разпореждане задължава F да предостави всички документи, свързани с отношенията му с неговия клиент във връзка със създаването на някои инвестиционни структури на дружества, подробно описание на сделките, по които е предоставяло съвети, разяснение за участието му в тези процеси и идентифициране на неговите партньори. Това разпореждане, което повтаря предходно разпореждане със същия предмет, е постановено от данъчната администрация, след като F е възразило срещу предаването на така поисканите преди това информация и документи с аргумента, че това би нарушило професионалната тайна на адвоката, която F е задължено да спазва, и че освен това в случая съответните консултации не са били от данъчно естество. В спорното разпореждане данъчната администрация по-специално посочва на F, че е длъжно, под страх от налагане на глоба, да предаде изцяло, точно и без редакция поисканата по-рано информация, без да може да се позовава на професионалната тайна. Накрая, тъй като F все още не е изпълнило посоченото разпореждане, данъчната администрация му налага глоба.

63 В това отношение запитващата юрисдикция посочва, че с оглед на обхвата на исканата информация, която по същество се отнася до съдържанието на цялата преписка на F, и по-специално до подробностите относно съдържанието на всички съобщения между F и неговия клиент, възниква преди всичко въпросът дали такова разпореждане, което освен това е в съответствие с националното право, и по-специално с член 177 от АО, не засяга основното съдържание на правото на зачитане на тайната на съобщенията между адвокатите и техните клиенти, ползващи се от засилената защита съгласно член 7 от Хартата.

64 Що се отнася до обхвата на исканата информация и до състоянието на националното право, въз основа на което са приети спорното разпореждане и последващата глоба на F, запитващата юрисдикция същевременно подчертава, че от член 177 от АО следва, че като адресат на такова разпореждане адвокатът по принцип може да откаже да предостави всякаква информация, но че когато действа в качеството си на правен съветник или представител изключително по данъчни въпроси, той трябва да предостави цялата поискана информация, освен когато предоставянето на тази информация може да изложи клиента му на наказателно преследване.

65 При това положение следва да се приеме, че с петия и шестия въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат разпореждане като описаното в точка 52 от настоящото решение, основано на национална правна уредба, съгласно която правният съвет и представителството от адвокат в данъчната сфера, освен в случай на риск от наказателно преследване за клиента, не се ползват от засилената защита на съобщенията между адвокат и негов клиент, гарантирана от член 7 от Хартата.

66 В това отношение най-напред следва да се припомни, че тази засилена защита на съобщенията между адвокат и негов клиент е приложима, както следва от точка 51 от настоящото решение, независимо от областта на правото, в която съветът или представителството са предоставени на клиента.

67 При това положение е важно да се припомни, че закрепените в член 7 от Хартата права не са абсолютни, а трябва да се разглеждат във връзка с тяхната социална функция. Всъщност, както следва от член 52, параграф 1 от Хартата, тя допуска ограничения на упражняването на тези права, стига тези ограничения да са предвидени в закон, да зачитат основното съдържание на посочените права и при спазване на принципа на пропорционалност да са необходими и действително да отговарят на признати от Европейския съюз цели от общ интерес или на необходимостта да се защитят правата и свободите на други хора (вж. в този смисъл решение от 29 юли 2024 г., Belgian Association of Tax Lawyers и др., C-623/22, EU:C:2024:639, т. 134 и цитираната съдебна практика).

68 В случая член 177, параграф 2 от АО забранява на адвоката, към когото е отправено искане за предоставяне на информация на администрацията, да отказва достъп до това, което му е поверено при упражняването на професията му, доколкото става въпрос за факти, които са му станали известни в качеството му на правен съветник или представител по данъчни дела, и с изключение на въпроси, чийто утвърдителен или отрицателен отговор би изложил неговия доверител на опасност от наказателно преследване. Така подобна забрана води до това, че нищо от съдържанието на съобщенията между адвоката и неговия клиент в данъчната сфера, независимо дали той е действал като правен съветник или като процесуален представител, с изключение на сведения, които биха изложили този клиент на опасност от наказателно преследване, не може да бъде пазено в тайна по отношение на администрацията.

69 От своя страна и в съответствие с предвиденото в член 177 от АО спорното разпореждане, като повтаря искането, под страх от налагане на глоба, за предоставяне на посочената в точка 62 от настоящото решение информация изцяло, точно и без редакция, след като F е посочило, че обвързващата го професионална тайна възпрепятства подобно предоставяне, също води до това, че съдържанието на съобщенията между F и неговия клиент, свързани със създаването на съответните инвестиционни структури на дружества, не може да бъде запазено в тайна от администрацията, издала това разпореждане.

70 В това отношение следва да се припомни, че член 7 от Хартата гарантира тайната на правната консултация на адвоката по отношение на нейното съществуване и съдържание. Така лицата, които се консултират с адвокат, могат основателно да очакват съобщенията им да останат частни и поверителни и освен в изключителни случаи да могат да очакват, че без съгласието им техният адвокат няма да разкрие на никого, че те се консултират с него.

71 Действително в това отношение Съдът по-специално е постановил, че не може да се приеме, че задължението за уведомяване, предвидено в член 8аб, параграф 5 от Директива 2011/16, изменена с Директива 2018/822, накърнява основното съдържание на закрепеното в член 7 от Хартата право на зачитане на тайната на съобщенията между адвокатите и техните клиенти. Той обаче стига до този извод, след като отбелязва, че това задължение води само в ограничена степен до отпадане по отношение на трето лице посредник и данъчната администрация на поверителността на съобщенията между адвоката посредник и неговия клиент, и по-специално че тази разпоредба не предвижда задължение, нито дори позволение за адвоката посредник да споделя без съгласието на своя клиент информация относно съдържанието на тези съобщения (решение по дело Orde van de Vlaamse Balies и др., точки 39 и 40).

72 В случая обаче, както отбелязва генералният адвокат в точка 50 от заключението си, като изключва почти изцяло засилената защита, с която по силата на член 7 от Хартата трябва да се ползва професионалната тайна на адвоката, съдържанието на консултациите по данъчни въпроси, т.е. цял отрасъл на правото, в който адвокатите могат да консултират своите клиенти, член 177 от АО води до изпразване на тази защита от съдържание дори в този правен отрасъл. От своя страна спорното разпореждане още повече разширява обхвата на засягане на същността на правото, защитено с член 7 от Хартата, доколкото, както изглежда, изхожда от предположението, че произтичащата от член 177 от АО непротивопоставимост на професионалната тайна на адвоката позволява на данъчната администрация да изисква цялата преписка, притежавана от F, в която по-специално се съдържат подробности относно съдържанието на всички съобщения между F и неговия клиент, въпреки че според F консултациите му във връзка със създаването на някои инвестиционни структури на дружества не са свързани с данъчната сфера.

73 При тези обстоятелства се налага констатацията, че национална разпоредба като член 177 от АО, както и прилагането ѝ в конкретния случай посредством спорното разпореждане, далеч не се ограничават до изключителни случаи, а поради самия обхват на позволеното от тях неприлагане на професионалната тайна на адвоката, що се отнася до отношенията между последния и неговия клиент, засягат основното съдържание на гарантираното в член 7 от Хартата право.

74 От всички изложени по-горе съображения следва, че разпореждане като спорното, което се основава на национална правна уредба като член 177, параграф 2 от АО, води до засягане на основното съдържание на правото на зачитане на тайната на съобщенията между адвоката и неговия клиент и следователно до намеса, която не може да бъде обоснована.

75 С оглед на гореизложеното на петия и шестия въпрос следва да се отговори, че член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат разпореждане като описаното в точка 52 от настоящото решение, основано на национална правна уредба, съгласно която правният съвет и представителството от адвокат в данъчната сфера, освен в случай на опасност от наказателно преследване за клиента, не се ползват от засилената защита на съобщенията между адвокат и негов клиент, гарантирана от въпросния член 7.

По съдебните разноски

76 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

1) Член 7 от Хартата на основните права на Европейския съюз

трябва да се тълкува в смисъл, че

правна консултация с адвокат в областта на дружественото право попада в приложното поле на гарантираната с този член засилена защита на обмена на съобщения между адвокат и негов клиент, така че решение, с което на адвокат се разпорежда да предостави на администрацията на запитаната държава членка, за целите на предвидения в Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО обмен на информация при поискване, цялата документация и информация относно отношенията му с неговия клиент във връзка с такава консултация, представлява намеса в правото на зачитане на тайната на съобщенията между адвокат и негов клиент, гарантирано от посочения член.

2) При разглеждането на аспектите, за които се отнасят третият и четвъртият въпрос, не се установяват обстоятелства, които могат да засегнат валидността на Директива 2011/16 от гледна точка на член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз.

3) Член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата на основните права трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат разпореждане като описаното в точка 1 от настоящия диспозитив, основано на национална правна уредба, съгласно която правният съвет и представителството от адвокат в данъчната сфера, освен в случай на опасност от наказателно преследване за клиента, не се ползват от засилената защита на съобщенията между адвокат и негов клиент, гарантирана от този член 7.

Подписи