Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 26. septembra 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Administratívna spolupráca v oblasti daní – Smernica 2011/16/EÚ – Výmena informácií na požiadanie – Uloženie povinnosti advokátovi poskytnúť informácie – Profesijné tajomstvo advokáta – Článok 7 a článok 52 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie“

Vo veci C-432/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour administrative (Odvolací správny súd, Luxembursko) z 11. júla 2023 a doručený Súdnemu dvoru 12. júla 2023, ktorý súvisí s konaním

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

proti

Administration des contributions directes,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory A. Prechal, sudcovia F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (spravodajca) a M. L. Arastey Sahún,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

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

– luxemburská vláda, v zastúpení: A. Germeaux a T. Schell, splnomocnení zástupcovia,

– nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller, J. Heitz a M. Hellmann, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: francúzština.

– španielska vláda, v zastúpení: L. Aguilera Ruiz, splnomocnený zástupca,

– rakúska vláda, v zastúpení: A. Posch a J. Schmoll, splnomocnení zástupcovia,

– Rada Európskej únie, v zastúpení: K. Pavlaki, S. Santoro a A. Sikora-Kalėda, splnomocnené zástupkyne,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Ferrand a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

– po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 30. mája 2024,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 1 a 4 a článku 18 ods. 1 smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, 2011, s. 1), ako aj článku 7 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“) a platnosti smernice 2011/16 s ohľadom na článok 7 a článok 52 ods. 1 Charty.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou F SCS, ktorá je advokátskou kanceláriou založenou v Luxembursku vo forme jednoduchej komanditnej spoločnosti, a Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (Advokátska komora Luxemburská, ďalej len „OABL“) na jednej strane a Administration des contributions directes (Správa priamych daní, Luxembursko) na strane druhej vo veci rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť informácie a dokumenty, ktoré správa priamych daní vydala voči spoločnosti F, ako aj pokuty uloženej spoločnosti F za nevykonanie tohto rozhodnutia o uložení povinnosti.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2011/16

3 Smernica 2011/16 zavádza systém spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov a stanovuje pravidlá a postupy, ktoré sa majú uplatňovať pri výmene informácií medzi členskými štátmi na daňové účely.

4 Článok 1 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Touto smernicou sa ustanovujú pravidlá a postupy vzájomnej spolupráce členských štátov s cieľom vymieňať si informácie, ktoré sú predvídateľne relevantné pre správu a vynucovanie vnútroštátnych právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní uvedených v článku 2.“

5 Článok 3 uvedenej smernice, nazvaný „Vymedzenie pojmov“, stanovuje:

„Na účely tejto smernice sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

…

8) ‚výmena informácií na požiadanie‘ je výmena informácií na základe žiadosti dožadujúceho členského štátu predloženej dožiadanému členskému štátu v konkrétnom prípade;

…“

6 Článok 5 smernice 2011/16, ktorý je prvým ustanovením kapitoly II oddielu I, nazvaného „Výmena informácií na požiadanie“ tejto smernice, znie:

„Na žiadosť dožadujúceho orgánu dožiadaný orgán oznamuje dožadujúcemu orgánu všetky informácie uvedené v článku 1 ods. 1, ktoré má alebo ktoré získa na základe administratívnych zisťovaní.“

7 Podľa článku 6 uvedenej smernice, nazvaného „Administratívne zisťovania“:

„1. Dožiadaný orgán zabezpečuje vykonanie akéhokoľvek administratívneho zisťovania nevyhnutného na získanie informácií uvedených v článku 5.

…

3. V záujme získania požadovaných informácií alebo vykonania požadovaných administratívnych zisťovaní dožiadaný orgán uplatňuje rovnaké postupy, ako keby konal z vlastnej iniciatívy alebo na požiadanie iného orgánu vo svojom členskom štáte.

…“

8 Článok 17 s názvom „Obmedzenia“, uvedený v kapitole IV, nazvanej „Podmienky upravujúce administratívnu spoluprácu“, tej istej smernice stanovuje:

„1. Dožiadaný orgán v jednom členskom štáte poskytuje dožadujúcemu orgánu v inom členskom štáte informácie uvedené v článku 5 pod podmienkou, že dožadujúci orgán vyčerpal svoje zvyčajné zdroje informácií, ktoré mohol za daných okolností využiť na získanie požadovaných informácií bez toho, aby sa tým ohrozilo dosiahnutie ich cieľov.

2. Touto smernicou sa neukladá dožiadanému členskému štátu žiadna povinnosť vykonať zisťovania alebo oznamovať informácie, ak by vykonanie takéhoto zisťovania alebo zber informácií požadovaných na vlastné účely boli v rozpore s jeho právnymi predpismi.

…

4. Poskytnutie informácií môže byť odmietnuté, ak by viedlo k porušeniu obchodného, priemyselného či služobného tajomstva alebo obchodného postupu alebo prezradeniu informácií, ktorých zverejnenie by odporovalo verejnému poriadku.

…“

9 Článok 18 nazvaný „Povinnosti“, uvedený v tej istej kapitole IV smernice 2011/16, stanovuje:

„1. Ak členský štát žiada o informácie v súlade s touto smernicou, dožiadaný členský štát použije svoje opatrenia zamerané na získavanie informácií s cieľom získať požadované informácie, aj keď tento členský štát možno nepotrebuje uvedené informácie na vlastné daňové účely. Uvedená povinnosť sa nedotýka článku 17 ods. 2… a 4, ktorého uplatňovanie sa v žiadnom prípade nevykladá tak, že sa ním povoľuje dožiadanému členskému štátu odmietnuť poskytnúť informácie len preto, že v súvislosti s uvedenými informáciami nemá žiadne domáce záujmy.

2. Článok 17 ods. 2 a 4 sa v žiadnom prípade nevykladá tak, že sa ním povoľuje dožiadanému orgánu členského štátu odmietnuť poskytnúť informácie len preto, že týmito informáciami disponuje banka, iná finančná inštitúcia, poverenec alebo osoba konajúca v zastúpení alebo v postavení splnomocnenca alebo pretože sa týkajú obchodných podielov na určitej osobe.

…“

Smernica 2018/822

10 Smernica 2011/16 bola viackrát zmenená, a to najmä smernicou Rady (EÚ) 2018/822 z 25. mája 2018, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu (Ú. v. EÚ L 139, 2018, s. 1), ktorou sa zaviedla povinnosť oznamovania, pokiaľ ide o cezhraničné daňové opatrenia potenciálne agresívneho daňového plánovania vo vzťahu k príslušným orgánom.

11 Článok 8ab s názvom „Rozsah a podmienky povinnej automatickej výmeny informácií o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu“ smernice 2011/16, zmenenej smernicou 2018/822, v odsekoch 1 a 5 stanovuje:

„1. Každý členský štát prijme potrebné opatrenia s cieľom uložiť sprostredkovateľom povinnosť podávať príslušným orgánom informácie o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu, o ktorých vedia, ktoré vlastnia alebo kontrolujú, do 30 dní…

…

5. Každý členský štát môže prijať potrebné opatrenia, na základe ktorých sa sprostredkovateľom udelí právo na výnimku z podávania informácií o cezhraničnom opatrení podliehajúcom oznamovaniu, ak by sa povinnosťou oznamovania porušila povinnosť zachovávať mlčanlivosť podľa vnútroštátnych právnych predpisov daného členského štátu. Za takýchto okolností prijme každý členský štát opatrenia potrebné na to, aby mali sprostredkovatelia povinnosť bezodkladne informovať každého iného sprostredkovateľa, alebo ak taký sprostredkovateľ neexistuje, príslušného daňovníka, o ich povinnosti oznamovania informácií podľa odseku 6.

Sprostredkovatelia môžu byť oprávnení na výnimku podľa prvého pododseku len v rozsahu príslušných vnútroštátnych právnych predpisov, ktorými je vymedzené ich povolanie.“

Luxemburské právo

Zákon z 29. marca 2013

12 Článok 6 *loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs* (zákon z 29. marca 2013, ktorým sa preberá smernica 2011/16 a ktorým sa 1. mení všeobecný zákon o daniach a 2. zrušuje zákon z 15. marca 1979 o medzinárodnej administratívnej pomoci v oblasti priamych daní v znení neskorších predpisov) (*Mémorial* A 2013, s. 756, ďalej len „zákon z 29. marca 2013"), stanovuje:

„Na žiadosť dožadujúceho orgánu mu luxemburský dožiadaný orgán poskytne informácie, ktoré sú predvídateľne relevantné pre správny orgán a uplatnenie vnútroštátnej právnej úpravy dožadujúceho členského štátu týkajúcej sa daní a poplatkov podľa článku 1, ktoré má alebo získa na základe administratívnych zisťovaní."

13 Článok 7 ods. 1 a 3 zákona z 29 marca 2013 znie:

„1. Dožiadaný luxemburský orgán zabezpečuje vykonanie akéhokoľvek administratívneho zisťovania nevyhnutného na získanie informácií uvedených v článku 6.

…

3. V záujme získania požadovaných informácií alebo vykonania požadovaných administratívnych zisťovaní dožiadaný luxemburský orgán uplatňuje rovnaké postupy, ako keby konal z vlastnej iniciatívy alebo na požiadanie iného luxemburského orgánu."

14 Článok 18 ods. 2 a 4 tohto zákona stanovuje:

„2. Dožiadaný luxemburský orgán nie je povinný vykonať zisťovania alebo oznamovať informácie, ak by vykonanie takéhoto zisťovania alebo zber informácií požadovaných na vlastné účely boli v rozpore s jeho právnymi predpismi.

…

4. Poskytnutie informácií môže byť odmietnuté, ak by viedlo k porušeniu obchodného, priemyselného či služobného tajomstva alebo obchodného postupu alebo prezradeniu informácií, ktorých zverejnenie by odporovalo verejnému poriadku."

Zákon z 25. novembra 2014

15 Smernica 2011/16, pokiaľ ide o jej procesné aspekty, bola do luxemburského práva prebratá prostredníctvom *loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande* (zákon z 25. novembra 2014, ktorým sa stanovuje postup uplatniteľný na výmenu informácií na požiadanie v oblasti daní a ktorým sa mení zákon

z 31. marca 2010, ktorým sa schvaľujú daňové dohovory a ktorým sa stanovuje postup uplatniteľný v oblasti výmeny informácií na požiadanie) (*Mémorial* A 2014, s. 4170), v znení loi du 1er mars 2019 (zákon z 1. marca 2019) (*Mémorial* A 2019, č. 112) (ďalej len „zákon z 25. novembra 2014“).

16 Článok 1 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Tento zákon sa od nadobudnutia jeho účinnosti uplatní na žiadosti o výmenu informácií podané v daňových veciach príslušným orgánom dožadujúceho členského štátu na základe:

…

(4) zákona [z 29. marca 2013];

…“

17 Článok 2 ods. 1 a 2 zákona z 25. novembra 2014 stanovuje:

„1. Daňové orgány sú oprávnené vyžadovať od držiteľa informácií akékoľvek informácie, ktoré boli vyžiadané na základe výmeny informácií upravenej dohovormi a zákonmi.

2. Držiteľ informácií je povinný poskytnúť požadované informácie v celom rozsahu, presne a v nezmenenej podobe, v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia o uložení povinnosti poskytnúť požadované informácie. Táto povinnosť zahŕňa zaslanie listín, na ktorých sa tieto informácie zakladajú, v nezmenenej podobe.“

18 Článok 3 ods. 3 a 5 tohto zákona znie:

„3. Ak príslušný daňový orgán nemá k dispozícii požadované informácie, riaditeľ príslušného daňového orgánu alebo jeho zástupca doporučeným listom zaslaným držiteľovi informácií oznámi svoje rozhodnutie o uložení povinnosti poskytnúť požadované informácie.

…

5. Okrem postupu uloženia povinnosti podľa odseku 3 má príslušný daňový orgán rovnaké vyšetrovacie právomoci, ako sú právomoci uplatňované v daňovom konaní pri vyrubovaní a kontrole daní, ciel a poplatkov so všetkými zárukami, ktoré sú v ňom stanovené.“

AO

19 Článok 171 *loi générale des impôts du 22 mai 1931* (Všeobecný daňový zákon z 22. mája 1931), nazývaný „Abgabenordnung“ (*Mémorial* A 1931, č. 900), v znení neskorších predpisov (ďalej len „AO“), v odseku 2 stanovuje:

„[Zdaniteľná osoba] je povinná na požiadanie predložiť na nahliadnutie a kontrolu záznamy, účtovné knihy a obchodné registre, ako aj dokumenty relevantné na účely stanovenia dane (článok 207).“

20 Článok 175 ods. 1 a 2 AO stanovuje:

„1. Ktokoľvek, kto nie je zdaniteľnou osobou, s výnimkou osôb označených ako blízke osoby…, je takisto povinný poskytnúť orgánu daňovej kontroly informácie o skutočnostiach, ktoré sú

relevantné pre výkon daňovej kontroly alebo v rámci postupu daňového vyšetrovania na účely stanovenia daňových pohľadávok…

2. Informácie sa musia žiadať a poskytovať písomne, pokiaľ je to uskutočniteľné a ak z osobitných dôvodov nie je potrebné udeliť výnimku. Úrad daňovej kontroly však môže nariadiť osobe povinnej poskytnúť informácie, aby sa dostavila osobne.“

21 Článok 177 AO znie:

„1. Prístup… môžu odmietnuť:

(1) obhajcovia a advokáti, ktorí konali v trestných veciach;

…

(3) advokáti, pokiaľ ide o informácie, ktoré im boli zverené pri výkone ich povolania;

(4) spolupracovníci osôb uvedených v bodoch 1 až 3 vyššie v súvislosti so skutočnosťami, o ktorých sa dozvedeli vo svojom postavení.

2. Toto ustanovenie sa nevzťahuje na osoby uvedené v bodoch 3 a 4 v súvislosti so skutočnosťami, o ktorých sa dozvedeli pri poradenstve alebo zastupovaní v daňových veciach, s výnimkou toho, že by išlo o otázky, pri ktorých by kladná alebo záporná odpoveď vystavila ich klientov riziku trestného stíhania.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

22 Správa priamych daní, na ktorú sa so žiadosťou o informácie na základe smernice 2011/16 obrátili španielske daňové orgány, zaslala 28. júna 2022 spoločnosti F rozhodnutie o uložení povinnosti poskytnúť všetky dostupné dokumenty a informácie týkajúce sa služieb, ktoré táto spoločnosť poskytla spoločnosti K založenej podľa španielskeho práva v rámci nadobudnutia podniku podľa španielskeho práva a majoritného obchodného podielu v spoločnosti tiež podľa španielskeho práva.

23 Toto rozhodnutie znelo takto:

„…

Žiadam Vás, aby ste nám najneskôr do 3. augusta 2022 poskytli za obdobie od 1. januára 2016 do 31. decembra 2019 tieto informácie a dokumenty:

– … všetku dostupnú dokumentáciu (poverovací list, zmluvy s klientom, správy, memorandá, korešpondenciu, faktúry, atď.) o službách, ktoré (F) poskytla španielskej spoločnosti (K) v rámci:

o nadobudnutia 80 % obchodného podielu (N) investičnou skupinou (O) v roku 2015 (faktúra č. … zo 04/03/2016);

o nadobudnutia iného španielskeho podniku skupinou v roku 2018 (faktúra č. … z 13/12/2018);

– … podrobný opis priebehu uvedených transakcií od začatia poskytovania služieb spoločnosťou (F) až do ich ukončenia, ako aj vysvetlenie jej zapojenia do tohto procesu a identifikáciu jej partnerov (predávajúcich, kupujúcich a tretích strán) a faktúr,

– … kópiu všetkých relevantných dokumentov týkajúcich sa vyššie uvedených bodov.

Dovoľujem si Vás upozorniť, že v súlade s článkom 2 [ods. 2] [zákona z 25. novembra 2014]… je držiteľ informácií povinný poskytnúť požadované informácie, ako aj listiny, na ktorých sa tieto informácie zakladajú, v celom rozsahu, presne a v nezmenenej podobe.

…“

24 E-mailom z 8. júla 2022 F odpovedala, že konala ako advokát a právny poradca skupiny, do ktorej patrí K, a preto nemôže sprístupniť informácie o svojom klientovi z dôvodu profesijného tajomstva, ktorým je viazaná.

25 E-mailom z 11. júla 2022 správa priamych daní s poukazom na článok 2 ods. 1 a 2 zákona z 25. novembra 2014 vyzvala F, aby sa riadila rozhodnutím o uložení povinnosti z 28. júna 2022.

26 Listom z 8. augusta 2022 F odpovedala, že nemá nijaké informácie, na ktoré sa nevzťahuje profesijné tajomstvo podľa článku 177 ods. 1 AO, a spresnila, že jej mandát v rámci prípadu opísaného v tomto rozhodnutí o uložení povinnosti nemal daňovú povahu, ale týkal sa výlučne práva obchodných spoločností.

27 Rozhodnutím z 19. augusta 2022 uvedený správny orgán opätovne uložil spoločnosti F pod hrozbou pokuty povinnosť predložiť požadované informácie a listiny, pričom pripomenul, že ich poskytnutie v celom rozsahu, presne a v nezmenenej podobe je povinné podľa článku 2 ods. 2 zákona z 25. novembra 2014.

28 Rozhodnutím zo 16. septembra 2022 ten istý správny orgán uložil spoločnosti F daňovú pokutu za nevykonanie rozhodnutia o uložení povinnosti z 19. augusta 2022.

29 Dňa 18. októbra 2022 podala F na *Tribunal administratif* (Správny súd, Luxembursko) žalobu o zmenu rozhodnutia zo 16. septembra 2022, ako aj rozhodnutia z 25. novembra 2022, a žalobu o neplatnosť rozhodnutia o uložení povinnosti z 19. augusta 2022 (ďalej len „sporné uloženie povinnosti“). OABL podal v rámci tejto druhej žaloby návrh na povolenie vstupu do konania ako vedľajší účastník na podporu spoločnosti F.

30 Tento súd rozsudkom z 23. februára 2023 zamietol žalobu o neplatnosť a tým i návrh na povolenie vstupu vedľajšieho účastníka do konania, ktorý podal OABL, ako neprípustné *ratione temporis*.

31 F a OABL podali odvolanie proti tomuto rozsudku na Cour administrative (Odvolací správny súd, Luxembursko), ktorý ako vnútroštátny súd podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania.

32 Rozsudkom zo 4. mája 2023 tento súd rozhodol, že žaloba o neplatnosť, ktorú podala F proti spornému uloženiu povinnosti, a návrh na povolenie vstupu vedľajšieho účastníka do konania, ktorý podal OABL, sú prípustné a rozhodol vec prejednať.

33 Čo sa týka merita veci, vnútroštátny súd uvádza, že odvolateľka a vedľajší účastník konania na tomto súde vo svojich tvrdeniach súvisiacich s nezákonnosťou sporného uloženia povinnosti odkazujú na článok 17 ods. 2 a 4 smernice 2011/16 a článok 18 ods. 2 a 4 zákona z 29. marca 2013, ktorý zabezpečuje jej transpozíciu do luxemburského práva, a v tomto kontexte sa odvolávajú na rozsudok z 8. decembra 2022, *Orde van Vlaamse Balies a i.* (C-694/20, ďalej len „rozsudok Orde van Vlaamse Balies a i.“, EU:C:2022:963), ako aj ustanovenia Charty, predovšetkým jej článok 7.

34 V tejto súvislosti sa tento súd domnieva, že na to, aby mohol posúdiť tieto tvrdenia a rozhodnúť v spore, o ktorom začal konať, je potrebné, aby Súdny dvor poskytol rôzne spresnenia, ktoré mu majú umožniť posúdiť súlad sporného uloženia povinnosti s právom Únie, a to bez ohľadu na to, či by v prejednávanom prípade mohla byť aj F prípadne oslobodená od povinnosti poskytnúť všetky alebo niektoré požadované informácie a dokumenty podľa článku 177 AO, pokiaľ by ňou poskytnuté poradenstvo nebolo poskytnuté „v daňových veciach“ v zmysle odseku 2 tohto článku.

35 Vnútroštátny súd teda v prvom rade uvádza, že Súdny dvor v rozsudku Orde van Vlaamse Balies a i. konštatoval, že povinnosť advokáta, ktorý navrhuje cezhraničné opatrenie, ponúka ho na trhu alebo ho organizuje, oznámiť tretej osobe svoju totožnosť, svoje posúdenie, pokiaľ ide o obsah cezhraničného opatrenia, a skutočnosť, že bol konzultovaný, ako aj sprístupnenie týchto informácií daňovej správe, ktorá bola zavedená článkom 8ab smernice 2011/16, zmenenej smernicou 2018/822, prináša zásah do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom, ktoré je zaručené v článku 7 Charty. V prejednávanom prípade pritom sporné uloženie povinnosti prikazuje spoločnosti F poskytnúť správe priamych daní všetku dokumentáciu týkajúcu sa jej vzťahov s klientom v súvislosti s vytvorením určitých štruktúr obchodných spoločností určených na investovanie. Logicky by teda bolo možné z toho vyvodiť, že aj toto uloženie povinnosti prináša zásah do tohto práva. Vnútroštátny súd však vzhľadom na rozdielnosť režimov výmeny informácií a zodpovedajúcich aktov, o ktoré ide v rozsudku Orde van Vlaamse Balies a i. a vo veci, o ktorej začal konať, považuje za potrebné potvrdiť túto analýzu.

36 Tento súd ďalej uvádza, že pre prípad, že by sa uplatňovala ochrana poskytovaná článkom 7 Charty a konštatovala by sa existencia zásahu, Súdny dvor v bode 34 rozsudku Orde van Vlaamse Balies a i. pripomenul, že práva zakotvené v tomto článku 7 nie sú absolútnymi výsadami, ale musia sa vnímať vo vzťahu k ich úlohe v spoločnosti, a že – ako vyplýva z článku 52 ods. 1 Charty – Charta pripúšťa obmedzenia výkonu týchto práv, najmä pokiaľ sú tieto obmedzenia stanovené zákonom. Uvádza však, že okrem článku 17 ods. 4 smernica 2011/16 neobsahuje v oblasti výmeny informácií na požiadanie nijaké ustanovenie, ktoré by upravovalo konkrétny režim zahŕňajúci osobitné obmedzenia povinnosti advokáta poskytnúť informácie ako tretia osoba, ktorá je držiteľom týchto informácií. Keďže teda neexistujú ustanovenia, ktoré by upravovali takýto osobitný režim, vzniká otázka súladu smernice 2011/16 s článkom 7 a článkom 52 ods. 1 Charty.

37 Vnútroštátny súd sa okrem toho domnieva, že ak by Súdny dvor dospel k záveru, že smernica 2011/16 je z hľadiska uvedeného v predchádzajúcom odseku zlučiteľná s Chartou, vznikla by otázka, či rozsah povinnosti spolupráce advokátov v rámci výmeny informácií na požiadanie upravenej touto smernicou so zreteľom na vplyv profesijného tajomstva, ktorým sú viazaní, možno určiť ustanoveniami práva každého členského štátu v súlade s odkazom uvedeným v článku 18 ods. 1 uvedenej smernice. Spresňuje, že v takom prípade by sa mal v prejednávanej veci uplatniť článok 177 AO ako vnútroštátny predpis, ktorým sa upravuje táto povinnosť spolupráce advokátov ako tretích osôb.

38 V tomto ohľade vnútroštátny súd ďalej poukazuje na to, že Súdny dvor v bode 39 rozsudku Orde van Vlaamse Balies a i. uviedol, že na zabezpečenie rešpektovania podstaty práva na dôvernosť komunikácie medzi advokátom a jeho klientom by bolo prípustné odstránenie tejto dôvernosti iba v obmedzenej miere. V prejednávanej veci sporné uloženie povinnosti prikazuje spoločnosti F poskytnúť všetku dokumentáciu týkajúcu sa jej vzťahov s klientom v súvislosti s vytvorením určitých štruktúr obchodných spoločností určených na investovanie. Za týchto podmienok nemožno vylúčiť, že sa toto uloženie povinnosti dotýka podstaty práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom. Keďže je však toto uloženie povinnosti v súlade s článkom 177 AO, vzniká aj otázka, či je toto vnútroštátne ustanovenie, ako aj toto uloženie povinnosti zlučiteľné s článkom 7 Charty.

39 Vnútroštátny súd napokon uvádza, že v prípade nesúladu s týmto posledným spomenutým ustanovením by takýto záver nemal automaticky za následok zrušenie uvedeného uloženia povinnosti v celom rozsahu, keďže toto uloženie povinnosti predstavuje deliteľné rozhodnutie v závislosti od požadovaných informácií. Luxemburský súd by teda mohol ponechať v platnosti povinnosť uloženú advokátovi, aby poskytol informácie, ktoré by sa nepovažovali za informácie ovplyvňujúce podstatu práva na rešpektovanie jeho komunikácie s klientom.

40 Preskúmanie vnútroštátneho súdu by sa preto nemalo obmedziť na konštatovanie prípadného zásahu do podstaty dôvernosti komunikácie medzi advokátom a jeho klientom, ale malo by pokračovať overením, či možno na základe ďalších úvah, ktoré Súdny dvor uviedol v rozsudku Orde van Vlaamse Balies a i. predovšetkým v súvislosti so zásadou proporcionality, prípadne vymedziť informácie, ktoré možno oprávnene vyžadovať od advokáta v rámci výmeny informácií na požiadanie na základe smernice 2011/16.

41 Za týchto podmienok Cour administrative (Odvolací správny súd) rozhodol prerušiť konanie a predložil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Patrí právne poradenstvo advokáta v oblasti práva obchodných spoločností – v prejednávanej veci s cieľom vytvoriť štruktúru obchodných spoločností určenú na investovanie – do pôsobnosti posilnenej ochrany komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi podľa článku 7 [Charty]?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, predstavuje rozhodnutie príslušného orgánu dožiadaného členského štátu vydané na účely vyhovenia žiadosti iného členského štátu o výmenu informácií na základe smernice 2011/16, ktorým sa advokátovi ukladá povinnosť poskytnúť v podstate všetku dostupnú dokumentáciu týkajúcu sa jeho vzťahov s klientom, podrobný opis úkonov, ktoré boli predmetom jeho právneho poradenstva, vysvetlenie jeho účasti na tomto procese a identifikáciu jeho partnerov, zásah do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom zaručeného v článku 7 [Charty]?

3. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku, je smernica 2011/16 zlučiteľná s článkom 7 a článkom 52 ods. 1 Charty v rozsahu, v akom neobsahuje okrem článku 17 ods. 4 žiadne ustanovenie, ktoré by formálne umožňovalo zásah do dôvernosti komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi v rámci režimu výmeny informácií na požiadanie a ktoré by samo definovalo rozsah obmedzenia výkonu dotknutého práva?

4. V prípade kladnej odpovede na tretiu otázku, môže sa právna úprava týkajúca sa povinnosti spolupráce advokátov (alebo advokátskej kancelárie) ako tretích osôb, ktoré sú držiteľmi informácií v rámci uplatňovania mechanizmu výmeny informácií na požiadanie zavedeného smernicou 2011/16, najmä osobitných obmedzení na zohľadnenie vplyvu ich profesijného tajomstva, riadiť ustanoveniami vnútroštátneho práva každého členského štátu, ktoré upravujú povinnosť spolupráce advokátov ako tretích osôb pri daňovom vyšetrovaní v rámci uplatňovania vnútroštátneho daňového právneho predpisu, v súlade s odkazom uvedeným v článku 18 ods. 1 tejto smernice?

5. V prípade kladnej odpovede na štvrtú otázku, musí také vnútroštátne zákonné ustanovenie zavádzajúce režim povinnosti spolupráce advokátov ako tretích osôb, ktoré sú držiteľmi informácií, akým je ustanovenie uplatniteľné v prejednávanej veci, na to, aby bolo v súlade s článkom 7 [Charty], obsahovať osobitné ustanovenia, ktoré:

   – zabezpečujú rešpektovanie podstaty dôvernosti komunikácie medzi advokátom a jeho klientom, a

   – zavádzajú osobitné podmienky na zabezpečenie toho, aby sa povinnosť spolupráce advokátov obmedzila na to, čo je primerané a nevyhnutné na dosiahnutie cieľa smernice 2011/16?

6. V prípade kladnej odpovede na piatu otázku, musia osobitné podmienky, ktorých cieľom je zabezpečiť, aby sa spolupráca advokátov pri daňovom vyšetrovaní obmedzila na to, čo je primerané a nevyhnutné na dosiahnutie cieľa smernice 2011/16, zahŕňať povinnosť príslušného orgánu dožiadaného členského štátu:

   – uskutočniť posilnenú kontrolu toho, či dožadujúci členský štát predtým skutočne využil obvyklé zdroje informácií, ktoré môže využiť na získanie požadovaných informácií bez toho, aby ohrozil dosiahnutie týchto cieľov, v súlade s článkom 17 ods. 1 smernice 2011/16 a/alebo

   – sa vopred, ale bez úspechu obrátiť na iných potenciálnych držiteľov informácií, aby sa napokon mohol obrátiť na advokáta ako potenciálneho držiteľa informácií, a/alebo

   – v každom jednotlivom prípade vykonať zváženie medzi cieľom všeobecného záujmu na jednej strane a predmetnými právami na druhej strane takým spôsobom, že rozhodnutie o uložení povinnosti môže byť platne vydané voči advokátovi len vtedy, ak sú splnené dodatočné podmienky, ako napríklad požiadavka, aby finančný význam prebiehajúcej kontroly v dožadujúcom štáte dosiahol alebo mohol dosiahnuť určitú hodnotu alebo mohol spadať do oblasti trestného práva?“

O právomoci Súdneho dvora

42 Rakúska vláda vyjadrila pochybnosti o právomoci Súdneho dvora, pričom argumentovala v podstate tým, že keďže smernica 2011/16 neuvádza podmienky, za ktorých môže zisťovanie a komunikácia prebiehať zákonným spôsobom, a najmä podmienky, za ktorých môže osoba podliehajúca súdnej právomoci odmietnuť poskytnúť informácie s odvolaním sa na profesijné tajomstvo, takéto otázky rieši výlučne vnútroštátne právo, takže konanie vo veci samej nepatrí do pôsobnosti tejto smernice, a teda ani do pôsobnosti práva Únie.

43 Treba pripomenúť, že smernica 2011/16 upravuje výmenu informácií na požiadanie medzi členskými štátmi a v tejto súvislosti v článku 18 ods. 1 stanovuje, že dožiadaný členský štát použije svoje opatrenia zamerané na získavanie informácií s cieľom získať informácie požadované dožadujúcim členským štátom. Ak teda dožiadaný členský štát na základe žiadosti o výmenu informácií podľa kapitoly II oddielu I smernice 2011/16 vykonáva zisťovanie podľa vnútroštátnych postupov a uloží držiteľovi informácií povinnosť oznámiť tieto informácie, vykonáva túto smernicu, a teda aj právo Únie.

44 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že o také vykonávanie, ktoré – ako vyplýva z článku 51 ods. 1 Charty – má za následok, že sa uplatní Charta, ide v prípade, ak členský štát prijme právne predpisy, ktoré spresňujú pravidlá týkajúce sa postupu výmeny informácií na požiadanie zavedeného smernicou 2011/16, najmä tým, že stanoví, že príslušný orgán môže prijať rozhodnutie, ktorým držiteľovi informácií uloží povinnosť poskytnúť mu ich [rozsudok zo 6. októbra 2020, *État luxembourgeois* (Právo na opravný prostriedok proti žiadosti o informácie v oblasti daní), C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, body 45 a 46, ako aj citovaná judikatúra].

45 Za týchto podmienok treba dospieť k záveru, že Súdny dvor má právomoc preskúmať, či a do akej miery ustanovenia Charty bránia tomu, aby členský štát uplatnil vnútroštátne ustanovenia, o aké ide vo veci samej, v rámci a na účely vykonania žiadosti o výmenu informácií podľa kapitoly II oddielu I smernice 2011/16.

O prvých dvoch prejudiciálnych otázkach

46 Prvými dvoma prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 7 Charty vykladať v tom zmysle, že právne poradenstvo advokáta v oblasti práva obchodných spoločností patrí do pôsobnosti posilnenej ochrany komunikácie medzi advokátom a jeho klientom zaručenej týmto článkom, takže rozhodnutie, ktorým sa ukladá advokátovi povinnosť poskytnúť správnemu orgánu dožiadaného členského štátu na účely výmeny informácií na požiadanie podľa smernice 2011/16 všetku dokumentáciu a informácie týkajúce sa jeho vzťahov s klientom v súvislosti s takýmto poradenstvom, predstavuje zásah do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom zaručeného týmto článkom.

47 Treba pripomenúť, že článok 7 Charty, ktorý každému priznáva právo na rešpektovanie súkromného a rodinného života, obydlia a komunikácie, zodpovedá článku 8 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd podpísaného v Ríme 4. novembra 1950 (ďalej len „EDĽP“) (rozsudok Orde van de Vlaamse Balies a i., bod 25).

48 V súlade s článkom 52 ods. 3 Charty, ktorého cieľom je zabezpečiť potrebnú súdržnosť medzi právami obsiahnutými v Charte a zodpovedajúcimi právami zaručenými EDĽP bez toho, aby bola narušená autonómia práva Únie, musí Súdny dvor pri výklade práv zaručených článkom 7 Charty zohľadniť zodpovedajúce práva zaručené článkom 8 ods. 1 EDĽP, ako ich vykladá Európsky súd pre ľudské práva, ako úroveň minimálnej ochrany (rozsudok Orde van Vlaamse Balies a i., bod 26).

49 Ako už uviedol Súdny dvor, z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva, že článok 8 ods. 1 EDĽP chráni dôvernosť akejkoľvek korešpondencie medzi jednotlivcami a priznáva posilnenú ochranu komunikácii medzi advokátmi a ich klientmi. Podobne ako toto ustanovenie, ktorého ochrana zahŕňa nielen činnosť obhajoby, ale aj právne poradenstvo, článok 7 Charty nevyhnutne garantuje tajnosť tohto právneho poradenstva, a to tak vo vzťahu k jeho obsahu, ako aj

k jeho existencii. Osoby, ktoré sa radia s advokátom, môžu totiž odôvodnene očakávať, že ich komunikácia zostane súkromná a dôverná. Preto okrem výnimočných situácií musia mať tieto osoby legitímnu dôveru v skutočnosť, že ich advokát bez ich súhlasu nesprístupní nikomu to, že sa s ním radili (rozsudok Orde van Vlaamse Balies a i., bod 27, ako aj citovaná judikatúra).

50 Osobitná ochrana, ktorú článok 7 Charty a článok 8 ods. 1 EDĽP priznávajú profesijnému tajomstvu advokátov, ktorá sa prejavuje predovšetkým povinnosťami, ktoré sú im uložené, je odôvodnená skutočnosťou, že advokátom je zverená základná úloha v demokratickej spoločnosti, a to obrana osôb podliehajúcich súdnej právomoci. Táto základná úloha zahŕňa na jednej strane požiadavku, ktorej význam je uznaný vo všetkých členských štátoch, že každá osoba podliehajúca súdnej právomoci musí mať možnosť slobodne sa obrátiť na svojho advokáta, ktorého samotná profesia v podstate zahŕňa úlohu nezávisle poskytovať právne poradenstvo všetkým osobám, ktoré ho potrebujú, a na druhej strane tomu zodpovedajúcu požiadavku lojality advokáta voči svojmu klientovi (rozsudok Orde van Vlaamse Balies a i., bod 28, ako aj citovaná judikatúra).

51 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na právne poradenstvo advokáta sa bez ohľadu na oblasť práva, ktorej sa týka, vzťahuje posilnená ochrana, ktorú komunikácii medzi advokátom a jeho klientom zaručuje článok 7 Charty. Z uvedeného vyplýva, že rozhodnutie o uložení povinnosti, o aké ide vo veci samej, predstavuje zásah do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom zaručeného v tomto článku.

52 Na prvé dve otázky preto treba odpovedať tak, že článok 7 Charty sa má vykladať v tom zmysle, že právne poradenstvo advokáta v oblasti práva obchodných spoločností patrí do pôsobnosti posilnenej ochrany komunikácie medzi advokátom a jeho klientom zaručenej týmto článkom, takže rozhodnutie, ktorým sa ukladá advokátovi povinnosť poskytnúť správnemu orgánu dožiadaného členského štátu na účely výmeny informácií na požiadanie podľa smernice 2011/16 všetku dokumentáciu a informácie týkajúce sa jeho vzťahov s klientom súvisiacich s takýmto poradenstvom, predstavuje zásah do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom, ktoré zaručuje uvedený článok.

O tretej a štvrtej prejudiciálnej otázke

53 Treťou a štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je smernica 2011/16 neplatná s ohľadom na článok 7 a článok 52 ods. 1 Charty v rozsahu, v akom táto smernica neobsahuje okrem článku 17 ods. 4 nijaké ustanovenie, ktoré by na jednej strane výslovne umožňovalo zásah do komunikácie medzi advokátom a jeho klientom v rámci režimu výmeny informácií na požiadanie a ktoré by na druhej strane samo definovalo rozsah obmedzenia výkonu práva zaručeného článkom 7 Charty, pričom by zároveň stanovilo, ako vyplýva z článku 18 ods. 1 uvedenej smernice, že to, v akom rozsahu môže profesijné tajomstvo advokáta predstavovať prekážku žiadosti o informácie predloženej dožiadaným členským štátom, sa musí určiť právom členských štátov.

54 V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania najmä vyplýva, že vnútroštátny súd má pochybnosti o súlade smernice 2011/16 s článkom 52 ods. 1 Charty, konkrétne v rozsahu, v akom toto ustanovenie stanovuje, že akékoľvek obmedzenie výkonu práv a slobôd priznaných Chartou musí byť stanovené zákonom.

55 Smernica 2011/16 sa týka administratívnej spolupráce a výmeny informácií medzi členskými štátmi v oblasti daní. Podľa jej článku 1 ods. 1 sa touto smernicou „ustanovujú pravidlá a postupy vzájomnej spolupráce členských štátov s cieľom vymieňať si informácie, ktoré sú predvídateľne relevantné pre správu a vynucovanie vnútroštátnych právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní uvedených v článku 2“.

56 V rámci výmeny informácií na požiadanie podľa kapitoly II oddielu I tejto smernice, o ktorú ide v prejednávanom prípade, uvedená smernica upravuje vzťahy medzi dožadujúcim a dožiadaným členským štátom, ako aj ich vzájomné povinnosti. Článok 6 ods. 1 a 3 tej istej smernice tak stanovuje, že dožiadaný orgán zabezpečuje vykonanie akéhokoľvek administratívneho zisťovania nevyhnutného na získanie požadovaných informácií a v rámci toho tento orgán uplatňuje rovnaké postupy, ako keby konal z vlastnej iniciatívy alebo na požiadanie iného orgánu vo svojom členskom štáte. Článok 18 ods. 1 v kapitole IV smernice 2011/16, ktorá sa týka podmienok upravujúcich administratívnu spoluprácu, stanovuje, že dožiadaný členský štát použije svoje opatrenia zamerané na získavanie informácií s cieľom získať požadované informácie.

57 Smernica 2011/16 naproti tomu neukladá na základe výmeny informácií na požiadanie a na rozdiel od iných druhov výmen informácií, ktoré upravuje, ako napríklad povinnú automatickú výmenu informácií podľa kapitoly II oddielu II tejto smernice v znení smernice 2018/822, osobám alebo subjektom, ktoré sú držiteľmi informácií, nijakú oznamovaciu povinnosť.

58 Pokiaľ ide o článok 17 ods. 4 smernice 2011/16, hoci sa týka vzťahov medzi dožiadaným a dožadujúcim členským štátom a stanovuje právo prvého z nich odmietnuť oznámenie určitých informácií druhému, neurčuje, čo treba vykonať v rámci vnútroštátnych postupov získavania informácií. Článok 17 ods. 2 tejto smernice tiež stanovuje, že touto smernicou sa neukladá dožiadanému členskému štátu povinnosť vykonať zisťovania alebo oznamovať informácie, pokiaľ by tieto zisťovania alebo zber týchto informácií boli v rozpore s jeho právnymi predpismi, ak by sa vykonávali na vlastné účely tohto členského štátu. Neurčuje však, aké požiadavky sa majú splniť v rámci vnútroštátnych postupov získavania informácií.

59 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že normotvorca Únie na účely výmeny informácií na požiadanie podľa smernice 2011/16 iba určil povinnosti, ktoré majú členské štáty voči sebe navzájom, a oprávnil ich nevyhovieť žiadosti o informácie, ak je vykonanie požadovaných zisťovaní alebo zber predmetných informácií v rozpore s ich právnymi predpismi. Normotvorca Únie tak ponechal na členských štátoch, aby zabezpečili, že ich vnútroštátne postupy uplatňované na získavanie informácií na účely tejto výmeny budú dodržiavať Chartu, predovšetkým jej článok 7.

60 Z uvedeného vyplýva, že skutočnosť, že právna úprava výmeny informácií na požiadanie stanovenej v kapitole II oddiele I smernice 2011/16 neobsahuje nijaké ustanovenia o ochrane dôvernosti komunikácie medzi advokátom a jeho klientom v rámci získavania informácií, ktoré má vykonať dožiadaný členský štát, neznamená, že táto smernica porušuje článok 7 a článok 52 ods. 1 Charty. Z tejto smernice totiž vyplýva, že zaručenie posilnenej ochrany komunikácie medzi advokátom a jeho klientom garantovanej článkom 7 tejto Charty v rámci vnútroštátnych postupov uplatňovaných na účely tohto získavania informácií prináleží v súlade s článkom 51 ods. 1 Charty každému členskému štátu. Každý členský štát teda musí najmä zabezpečiť, aby každé prípadné obmedzenie výkonu práv zaručených článkom 7, ktoré vyplýva z týchto vnútroštátnych postupov, bolo „ustanovené zákonom“ v zmysle článku 52 ods. 1 Charty.

61 Za týchto podmienok treba na tretiu a štvrtú otázku odpovedať tak, že preskúmanie aspektov, ktorých sa týkajú tieto otázky, neodhalilo nijakú skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť smernice 2011/16 s ohľadom na článok 7 a článok 52 ods. 1 Charty.

O piatej a šiestej prejudiciálnej otázke

62 Ako vyplýva z informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, na základe sporného uloženia povinnosti je F povinná predložiť všetku dokumentáciu týkajúcu sa jej vzťahov s klientom v súvislosti s vytvorením určitých štruktúr obchodných spoločností určených na investovanie, podrobný opis transakcií, ktoré boli vtedy predmetom poradenstva, vysvetlenie jej zapojenia do tohto procesu a identifikáciu jej partnerov. Toto rozhodnutie o uložení povinnosti, ktoré je opakovaným uložením povinnosti s rovnakým účelom, vydal daňový orgán po tom, čo F odmietla poskytnúť informácie a dokumenty požadované v predchádzajúcom uložení povinnosti, keď argumentovala tým, že takýmto sprístupnením by porušila profesijné tajomstvo advokáta, ktorým je viazaná, a že okrem toho predmetné poradenstvo nebolo v prejednávanom prípade daňovej povahy. V spornom uložení povinnosti daňový orgán oznámil okrem iného spoločnosti F, že je pod hrozbou pokuty povinná doručiť už vyžiadané informácie v celom rozsahu, presne a v nezmenenej podobe bez možnosti odvolať sa na profesijné tajomstvo. Keďže F napokon aj tak nevyhovela uvedenému uloženiu povinnosti, daňový orgán jej uložil avizovanú pokutu.

63 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že vzhľadom na rozsah požadovaných informácií, ktoré sa v podstate týkajú obsahu celého obchodného prípadu spoločnosti F, vrátane podrobností o obsahu všetkej komunikácie medzi spoločnosťou F a jej klientom, vzniká predovšetkým otázka, či takéto uloženie povinnosti, ktoré je okrem toho v súlade s vnútroštátnym právom, a najmä s článkom 177 AO, nezasahuje do podstaty práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi, na ktoré sa vzťahuje posilnená ochrana podľa článku 7 Charty.

64 Čo sa týka rozsahu požadovaných informácií a stavu vnútroštátneho práva, na základe ktorého bolo takto prijaté sporné uloženie povinnosti a následná pokuta uložená spoločnosti F, vnútroštátny súd zároveň zdôraznil, že z článku 177 AO vyplýva, že po doručení takéhoto uloženia povinnosti môže advokát v zásade odmietnuť poskytnúť akúkoľvek informáciu, ale v prípade, ak vykonáva poradenstvo alebo zastupovanie výlučne v daňových veciach, je povinný poskytnúť všetky požadované informácie okrem prípadu, keď by oznámenie týchto informácií mohlo vystaviť jeho klienta trestnému stíhaniu.

65 Za týchto podmienok sa treba domnievať, že piatou a šiestou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 7 a článok 52 ods. 1 Charty vykladať v tom zmysle, že bránia takému uloženiu povinnosti, aké je opísané v bode 52 vyššie, ktoré vychádza z vnútroštátnej právnej úpravy, podľa ktorej sa na poradenstvo a zastupovanie advokátom v oblasti daní, s výnimkou prípadov, kde hrozí trestné stíhanie klienta, nevzťahuje posilnená ochrana komunikácie medzi advokátom a jeho klientom zaručená článkom 7 Charty.

66 V tejto súvislosti treba na úvod pripomenúť, že posilnená ochrana komunikácie medzi advokátom a jeho klientom je, ako vyplýva z bodu 51 vyššie, uplatniteľná bez ohľadu na to, v ktorej oblasti práva sa poradenstvo alebo zastupovanie klientovi poskytuje.

67 Treba však tiež pripomenúť, že práva zakotvené v článku 7 Charty nie sú absolútnymi výsadami, ale musia sa vnímať vo vzťahu k ich úlohe v spoločnosti. Ako totiž vyplýva z článku 52 ods. 1 Charty, Charta pripúšťa obmedzenia výkonu týchto práv, pokiaľ sú tieto obmedzenia stanovené zákonom, rešpektujú podstatu uvedených práv a – za predpokladu dodržiavania zásady proporcionality – sú nevyhnutné, pričom skutočne zodpovedajú cieľom všeobecného záujmu, ktoré sú uznané Európskou úniou, alebo potrebe chrániť práva a slobody iných (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júla 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers a i.*, C-623/22, EU:C:2024:639, bod 134, ako aj citovanú judikatúru).

68 V prejednávanom prípade článok 177 ods. 2 AO zakazuje advokátovi, ktorému je určená žiadosť o oznámenie informácií správnemu orgánu, odmietnuť prístup k tomu, čo mu bolo zverené pri výkone jeho povolania, pokiaľ ide o skutočnosti, o ktorých sa dozvedel pri poskytovaní poradenstva alebo zastupovania v daňových veciach, s výnimkou toho, že by išlo o otázky, ktorých zodpovedanie by vystavilo jeho mandanta riziku trestného stíhania. Dôsledkom takéhoto zákazu teda je, že vo vzťahu k správnemu orgánu nemožno dodržiavať mlčanlivosť o ničom z obsahu komunikácie medzi advokátom a jeho klientom v daňových veciach, či k nej došlo v rámci konzultácií alebo v rámci právneho zastupovania, okrem obsahu, ktorý by tohto klienta vystavil riziku trestného stíhania.

69 Sporné uloženie povinnosti, v ktorom bola zopakovaná požiadavka predložiť pod hrozbou pokuty v celom rozsahu, presne a v nezmenenej podobe informácie uvedené v bode 62 vyššie po tom, čo F uviedla, že sa domnieva, že profesijné tajomstvo, ktorým je viazaná, bráni takémuto predloženiu, má podobne ako ustanovenia článku 177 AO tiež za následok, že pred správnym orgánom, ktorý vydal toto rozhodnutie o uložení povinnosti, nemožno dodržiavať mlčanlivosť o ničom z obsahu komunikácie medzi spoločnosťou F a jej klientom v súvislosti s vytvorením dotknutých štruktúr obchodných spoločností určených na investovanie.

70 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že článok 7 Charty zaručuje tajnosť právneho poradenstva poskytnutého advokátom, pokiaľ ide o jeho existenciu a obsah. Osoby, ktoré sa radia s advokátom, môžu teda odôvodnene očakávať, že ich komunikácia zostane súkromná a dôverná a okrem výnimočných situácií môžu mať dôveru v skutočnosť, že ich advokát bez ich súhlasu neprezradí nikomu to, že sa s ním radili.

71 Súdny dvor síce v tejto súvislosti rozhodol, že sa najmä nemožno domnievať, že oznamovacia povinnosť stanovená v článku 8ab ods. 5 smernice 2011/16, zmenenej smernicou 2018/822, zasahuje do podstaty práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi zakotveného v článku 7 Charty. K tomuto záveru však dospel po konštatovaní, že táto povinnosť vedie len v obmedzenej miere k odstráneniu dôvernosti komunikácie medzi advokátom sprostredkovateľom a jeho klientom vo vzťahu k sprostredkovateľovi tretej osobe a k daňovému orgánu, a že konkrétne toto ustanovenie nestanovuje povinnosť, a dokonca ani oprávnenie advokáta sprostredkovateľa poskytovať bez súhlasu svojho klienta informácie týkajúce sa obsahu tejto komunikácie (rozsudok Orde van de Vlaamse Balies a i., body 39 a 40).

72 Ako pritom uviedla generálna advokátka v bode 50 svojich návrhov, v prejednávanom prípade článok 177 AO vyníma takmer v celom rozsahu z posilnenej ochrany, ktorá sa musí vzťahovať na profesijné tajomstvo advokáta podľa článku 7 Charty, obsah poradenstva, ktoré advokát poskytuje v daňových veciach, teda celé odvetvie práva, v ktorom môžu advokáti radiť klientom, čo vedie k narušeniu samotnej tejto ochrany v tomto odvetví práva. Sporné uloženie povinnosti zasa v rozsahu, v akom zjavne vychádza z predpokladu, že nemožnosť namietať profesijné tajomstvo advokáta vyplývajúca z článku 177 AO oprávňuje daňový orgán žiadať všetku dokumentáciu,

ktorou F disponuje, vrátane podrobností, najmä pokiaľ ide o obsah všetkej komunikácie medzi spoločnosťou F a jej klientom, aj keď poradenstvo, ktoré F poskytla v súvislosti s vytvorením určitých štruktúr obchodných spoločností určených na investovanie, podľa nej nesúvisí s daňovou oblasťou, ešte viac zväčšuje rozsah zásahu do podstaty práva chráneného článkom 7 Charty.

73 Za týchto podmienok treba konštatovať, že vnútroštátne ustanovenie, akým je článok 177 AO, ako aj jeho uplatnenie v prejednávanej veci prostredníctvom sporného uloženia povinnosti, ktoré sa vôbec neobmedzuje iba na výnimočné situácie, samotným rozsahom vyňatia z profesijného tajomstva advokáta, ktoré povoľuje v súvislosti s komunikáciou medzi advokátom a jeho klientom zasahuje do podstaty práva zaručeného v článku 7 Charty.

74 Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že uloženie povinnosti, akým je sporné uloženie povinnosti na základe vnútroštátneho právneho predpisu, akým je článok 177 ods. 2 AO, porušuje podstatu práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom, a preto predstavuje zásah, ktorý nemožno odôvodniť.

75 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na piatu a šiestu otázku odpovedať tak, že článok 7 a článok 52 ods. 1 Charty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takému uloženiu povinnosti, aké je opísané v bode 52 vyššie, ktoré vychádza z vnútroštátnej právnej úpravy, podľa ktorej sa na poradenstvo a zastupovanie advokátom v oblasti daní, s výnimkou prípadov, keď hrozí trestné stíhanie klienta, nevzťahuje posilnená ochrana komunikácie medzi advokátom a jeho klientom zaručená týmto článkom 7.

O trovách

76 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. Článok 7 Charty základných práv Európskej únie

sa má vykladať v tom zmysle, že:

právne poradenstvo advokáta v oblasti práva obchodných spoločností patrí do pôsobnosti posilnenej ochrany komunikácie medzi advokátom a jeho klientom zaručenej týmto článkom, takže rozhodnutie, ktorým sa ukladá advokátovi povinnosť poskytnúť správnemu orgánu dožiadaného členského štátu na účely výmeny informácií na požiadanie stanovenej smernicou Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS všetku dokumentáciu a informácie týkajúce sa jeho vzťahov s klientom súvisiacich s takýmto poradenstvom, predstavuje zásah do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom, ktoré zaručuje uvedený článok.

2. **Preskúmanie aspektov, ktorých sa týka tretia a štvrtá otázka, neodhalilo nijakú skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť smernice 2011/16 s ohľadom na článok 7 a článok 52 Charty základných práv.**

3. **Článok 7 a článok 52 ods. 1 Charty základných práv sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takému uloženiu povinnosti, aké je opísané v bode 1 tohto výroku, ktoré je založené na vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa na poradenstvo a zastupovanie advokátom v oblasti daní, s výnimkou prípadov, keď hrozí trestné stíhanie klienta, nevzťahuje posilnená ochrana komunikácie medzi advokátom a jeho klientom zaručená týmto článkom 7.**

Podpisy