

Věc C-432/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

12. července 2023

Předkládající soud:

Cour administrative (Lucembursko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

11. července 2023

Odvolatel:

Société en commandite simple F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Žalovaný:

État luxembourgeois

1. Předmět a okolnosti sporu

- 1 Dne 28. června 2022 zaslal ředitel administration des contributions directes (správa přímých daní, Lucembursko) komanditní společnosti F [dále jen „společnost (F)“] rozhodnutí v podstatě následujícího znění:

„(...) příslušný orgán španělské daňové správy nám předložil žádost o informace podle (...) směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 (...)

Právníkou osobou dotčenou žádostí je španělská společnost (K) (...)

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

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

- o Nabytí 80 % podílu ve společnosti (N) investiční skupinou (O) (faktura č. ...) v roce 2015;
 - o Nabytí jiné španělské společnosti touto skupinou v roce 2018 (faktura č. ...);
- Žádáme o poskytnutí podrobného popisu průběhu výše uvedených transakcí, a to od okamžiku započetí poskytování služeb společností (F) až do ukončení jejich poskytování, jakož i o objasnění zapojení společnosti (F) do těchto procesů a sdělení totožnosti jejich obchodních partnerů (prodávající, kupující a další osoby) a faktur;

(...)“

- 2 E-mailem ze dne 8. července 2022 společnost (F) sdělila správě přímých daní, že jednala jako advokát – právní poradce skupiny, jíž je společnost (K) součástí a že z toho důvodu jí zákon neumožňuje sdělit informace týkající se jejího klienta, jelikož je ve vztahu k nim vázána profesní mlčenlivostí.
- 3 V doporučeném dopise ze dne 8. srpna 2022 společnost (F) na tomto postoji setrvala s tím, že právní zmocnění ve věci spisu, kterého se rozhodnutí týká, nebylo daňové povahy, nýbrž se týkalo výlučné práva obchodních společností.
- 4 Doporučeným dopisem ze dne 19. srpna 2022 ředitel správy přímých daní sdělil společnosti (F), že její odpověď není uspokojivá a připomněl komentář k článku 26 vzorové daňové smlouvy OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj):

„Dožádaný stát může odmítnout poskytnutí informací týkajících se důvěrné komunikace mezi advokáty nebo jinými oprávněnými právními zástupci při výkonu jejich profese a jejich klienty, pokud je tato komunikace chráněna před jakýmkoliv zpřístupněním vnitrostátními právními předpisy. Rozsah uplatnění ochrany takové důvěrné komunikace musí být nicméně vymezen restriktivně. Mlčenlivost se nevztahuje na dokumenty předané advokátovi ve snaze zabránit jejich zpřístupnění, které ukládá zákon. Jako důvěrná komunikace nejsou dále v zásadě chráněny informace týkající se totožnosti takové osoby, jako je člen statutárního orgánu společnosti či její skutečný vlastník. I když se rozsah uplatnění ochrany důvěrné komunikace může v jednotlivých státech lišit, nesmí být příliš široký, jelikož by tím byla ohrožena účinná výměna informací. Komunikace mezi advokáty nebo jinými oprávněnými právními zástupci a jejich klienty je důvěrná pouze v případě, že tito zástupci jednají v postavení advokátů nebo jiných oprávněných právních zástupců, a nikoliv z jiného titulu, např. jako zmocněnci akcionářů, správci svěřeneckých fondů nebo správci trustu, členové statutárního orgánu společností nebo v rámci jejich oprávnění k zastupování společnosti při obchodních transakcích“ (aktualizovaný článek 26 vzorové daňové smlouvy OECD a aktualizovaný komentář k tomuto článku, přijaté Radou OECD dne 17. července 2012, bod 19.3).

- 5 Rozhodnutím ze dne 16. září 2022 uložil ředitel správy přímých daní společnosti (F) pokutu z důvodu, že nevyhověla rozhodnutí ze dne 19. srpna 2022.
- 6 Společnost (F) podala žalobu, ke které přistoupila jako vedlejší účastnice Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (lucemburská advokátní komora, Lucembursko). Rozsudkem ze dne 23. února 2023 tribunal administratif (správní soud, Lucembursko) žalobu i návrh na vstup vedlejší účastnice do řízení zamítl.
- 7 Návrhy došlými dne 10. a 13. března 2023 podaly společnost (F) a advokátní komora proti tomuto rozsudku odvolání ke Cour administrative (Nejvyšší správní soud, Lucembursko).
- 8 Cour administrative (Nejvyšší správní soud) zahájil projednání obou těchto odvolání proti rozhodnutí ze dne 19. srpna 2022 a v rámci jejich projednávání předkládá Soudnímu dvoru níže uvedené předběžné otázky.

2. Dotčená ustanovení:

A. Unijní právo

Listina základních práv Evropské unie

- 9 Článek 7 stanoví:

„Respektování soukromého a rodinného života

Každý má právo na respektování svého soukromého a rodinného života, obydlí a komunikace“.

- 10 Článek 52 stanoví:

„Rozsah a výklad práv a zásad

1. Každé omezení výkonu práv a svobod uznaných touto listinou musí být stanoveno zákonem a respektovat podstatu těchto práv a svobod. Při dodržení zásady proporcionality mohou být omezení zavedena pouze tehdy, pokud jsou nezbytná a pokud skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého.

(...)“.

Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS

- 11 Článek 17 stanoví:

„Omezení

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

(...)

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

12 Článek 18 stanoví:

„Povinnosti

1. Pokud některý členský stát v souladu s touto směrnicí požaduje informace, použije dožádaný členský stát opatření zaměřená na sběr informací za účelem získání požadovaných informací i v případě, že sám tyto informace pro vlastní daňové účely nepotřebuje. Touto povinností není dotčen čl. 17 odst. 2, 3 a 4, jehož uplatnění se v žádném případě nevykládá tak, že dožádanému členskému státu umožňuje odmítnout poskytnutí informací výhradně z toho důvodu, že sám nemá na těchto informacích zájem.

(...)“

C. Lucemburské právní předpisy

Daňový řád ze dne 22. května 1931 „Abgabenordnung“, zkráceně „AO“

13 Článek 177 zejména stanoví:

„(1) Poskytnutí informací mohou dále odmítnout:

1. obhájci a advokáti, kteří jednali v trestněprávních věcech,
2. lékaři v případě informací, které se dozvěděli při výkonu svého povolání,
3. advokáti v případě informací, které se dozvěděli při výkonu svého povolání,
4. asistenti a spolupracovníci osob uvedených v bodech 1 až 3 v případě skutečností, o kterých se dozvěděli v souvislosti s tímto svým postavením.

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

3. Posouzení Cour administrative (Nejvyšší správní soud):

- 14 Rozhodnutí ze dne 22. srpna 2022 je v souladu s lucemburskými právními předpisy týkajícími se mezinárodní výměny informací na žádost v daňové oblasti a zejména s článkem 177 AO, který upravuje profesní mlčenlivost advokátů v daňové oblasti.
- 15 Článek 177 AO nebrání tomu, aby si správa přímých daní na vnitrostátní či mezinárodní úrovni vyžádala od advokáta informace týkající se jiného daňového poplatníka. Rozhodnutí, kterým jsou požadovány relevantní informace jakékoli povahy, se nestává protiprávním tím, že je adresováno advokátovi.
- 16 Profesní mlčenlivost advokáta uplatněnou v souladu s kritérii uvedenými v článku 177 AO je naproti tomu třeba považovat za právoplatný důvod pro to, aby advokát rozhodnutí ukládající mu informační povinnost nevykonal, a brání tomu, aby mu byla uložena pokuta.
- 17 Odvolatelé nicméně rozhodnutí ze dne 22. srpna 2022 zpochybňují. Odvolávají se na čl. 17 odst. 4 směrnice 2011/16 a v podstatě tvrdí, že povinnosti, uložené společnosti (F), poskytnout veškerou dostupnou dokumentaci týkající se služeb poskytnutých jejímu klientovi, představují neodůvodněný zásah do práva na respektování komunikace mezi advokáty a jejich klienty zaručeného článkem 7 Listiny. Podle odvolatelů tento zásah nelze odůvodnit cílem sledovaným směrnicí 2011/16, kterým je podpora správného výběru daní v přeshraničních situacích a boj proti podvodům, a to proto, že povinnost, uloženou společnosti (F), poskytnout požadované informace nelze považovat za nezbytně nutnou ke splnění cílů sledovaných uvedenou směrnicí.
- 18 Odvolatelé poukazují na rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963. Mají za to, že i když se analýza obsažená v tomto rozsudku týká přeshraničních uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, Soudní dvůr v něm podává obecnější výklad článku 7 Listiny ohledně profesní mlčenlivosti advokátů. Zásady v tomto rozsudku vyjádřené se tak týkají platnosti ustanovení směrnice 2011/16 upravujících výměnu informací na žádost a transpozičních ustanovení vnitrostátního práva, jakož i platnosti rozhodnutí přijatého v projednávané věci. Nicméně, jakkoli se jedná o obecnou formulaci zásad, Soudní dvůr dosud neměl příležitost tyto zásady uplatnit v plném rozsahu ve vztahu k právní úpravě výměny informací na žádost.
- 19 Odvolatelé zpochybňují platnost rozhodnutí ze dne 19. srpna 2022 zejména z hlediska článku 7 Listiny, a nesouhlasí z toho důvodu s povinností poskytnout v něm požadované informace, která byla společnosti (F) uložena podle ustanovení unijního a vnitrostátního práva, jako takovou.
- 20 Cour administrative (Nejvyšší správní soud), aby mohl s ohledem na výše uvedené rozhodnout ve věci jím projednávaného opravného prostředku, žádá Soudní dvůr, aby mu poskytl určitá upřesnění ohledně následujících otázek:

- 21 Zaprvé, Soudní dvůr upřesnil, že článek 7 Listiny „chrání důvěrnost veškeré korespondence mezi jednotlivci a poskytuje zvýšenou ochranu komunikaci mezi advokáty a jejich klienty“ (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 27), přičemž chrání nejen činnosti spadající do obhajoby a procesní obrany, ale i právní konzultace, a to jak jejich obsah, tak jejich existenci.
- 22 V projednávané věci společnost (F) uvádí, že poskytovala poradenství svému španělskému klientovi výhradně v oblasti práva obchodních společností, a to konkrétně s cílem nastavit strukturu akvizice a financování týkající se několika lucemburských obchodních společností. I když se *a priori* jeví jako logické připustit, že pokud je právní konzultace advokáta za účelem nastavení přeshraničních uspořádání daňového plánování podřaditelná pod zvýšenou ochranu článku 7 Listiny, je možné učinit tentýž závěr učinit ohledně konzultace za účelem nastavení investičních struktur obchodních společností, má Cour administrative (Nejvyšší správní soud) přesto za to, že je nezbytné upřesnění v tomto směru, a to s ohledem na různorodost těchto dotčených oblastí (první předběžná otázka).
- 23 Zadruhé, Soudní dvůr konstatoval, že povinnost, kterou advokátovi stanoví směrnice 2011/16, sdělit svou totožnost, to, jakým způsobem vyhodnotil obsah přeshraničního uspořádání, a skutečnost, že byl konzultován, jakož i sdělení těchto informací daňové správě vedou k zásahu do práva na respektování komunikace mezi advokáty a jejich klienty zaručeného v článku 7 Listiny (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, body 27 až 30).
- 24 V projednávané věci přitom rozhodnutí ze dne 19. srpna 2022 ukládá společnosti (F), aby ředitel daňové správy poskytla v zásadě všechny dokumenty týkající se vztahů této společnosti s jejím klientem, podrobný popis výše uvedených transakcí, jakož i objasnila její zapojení do těchto procesů a sdělila totožnost jejích obchodních partnerů. S ohledem na obecnou povahu požadovaných informací se jeví logické učinit závěr v tom smyslu, že rozhodnutí ze dne 19. srpna 2022 jakožto individuální akt, kterým příslušný orgán členského státu plní v daném konkrétním případě povinnosti vyplývající mu ze směrnice 2011/16, vede rovněž k zásahu do práva na respektování komunikace mezi advokáty a jejich klienty zaručeného článkem 7 Listiny. Nicméně vzhledem k rozdílu mezi právní úpravou výměny informací dotčenou v jím projednávané věci a právní úpravou výměny informací dotčenou ve zmíněném rozsudku Soudního dvora a vzhledem k rozdílu mezi dotčenými akty má Cour administrative (Nejvyšší správní soud) za to, že je nezbytné, aby tuto analýzu potvrdil Soudní dvůr (druhá předběžná otázka).
- 25 Zatřetí, pro případ, že by se ochrana článku 7 Listiny měla v projednávané věci použít a existence zásahu by byla potvrzena, Cour administrative (Nejvyšší správní soud) konstatuje, že Soudní dvůr připomenul, že „práva zakotvená v článku 7 Listiny se neprojevují jako absolutní výsady, ale musí být nahlížena ve vztahu k jejich společenské funkci. Jak totiž plyne z čl. 52 odst. 1 Listiny, Listina

připouští omezení výkonu takových práv za předpokladu, že jsou tato omezení stanovena zákonem, respektují podstatu těchto práv a při dodržení zásady proporcionality jsou nezbytná a skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Evropská unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého“ (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 34). „Boj proti agresivnímu daňovému plánování a předcházení riziku vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků patří přitom mezi cíle obecného zájmu, které uznává Unie, ve smyslu čl. 52 odst. 1 Listiny, a umožňují zavést omezení výkonu práv zaručených jejím článkem 7“ (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 44).

- 26 Lze tudíž vyslovit závěr, že profesní mlčenlivost advokáta, která pokrývá vztahy mezi advokátem a jeho klienty, nepoživá absolutní ochrany, která by zcela vylučovala uložení povinnosti poskytnout informace v návaznosti na žádost jiného členského státu o výměnu informací, ale že uložení takové povinnosti je přípustné v mezích, které jsou v souladu s výše uvedenými podmínkami.
- 27 Co se týče podmínky vyžadující, aby tato omezení byla stanovena zákonem, Soudní dvůr přezkoumal ustanovení čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 týkající se mechanismu informování a automatické výměny informací o přeshraničních uspořádáních a konstatoval, že vzhledem k tomu, že zmíněné ustanovení výslovně stanoví povinnost advokáta-zprostředkovatele – zproštěného z důvodu profesní mlčenlivosti, kterou je vázán, od oznamovací povinnosti – informovat jiné zprostředkovatele o jejich oznamovací povinnosti podle odstavce 6 tohoto článku, je toto ustanovení v souladu se zásadou legality.
- 28 Směrnice 2011/16 nicméně v oblasti výměny informací na žádost neobsahuje žádné ustanovení, které by stanovilo zvláštní režim se specifickými omezeními týkajícími se povinnosti advokáta, jako třetí osoby držící informace, poskytovat informace, nýbrž v čl. 17 odst. 4 pouze stanoví, že profesní tajemství může být důvodem pro nevyhovění žádosti o výměnu informací.
- 29 Vyvstává tak otázka souladu směrnice 2011/16 s článkem 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny, a to z důvodu, že až na její čl. 17 odst. 4 tato směrnice neobsahuje žádné ustanovení zakotvující zvláštní a harmonizovanou úpravu povinnosti spolupráce stanovené advokátovi jako třetí osobě držící informace při výměně informací na žádost (třetí předběžná otázka).
- 30 Začtvrté, pro případ, že by Soudní dvůr navzdory absenci zvláštních ustanovení týkajících se profesní mlčenlivosti advokátů konstatoval soulad směrnice 2011/16, a to zejména s tím, že směrnice může platně ponechat na členských státech, aby tuto otázku při dodržení omezení vyplývajících z článku 7 Listiny samy upravily ve vnitrostátním právu, klade si Cour administrative (Nejvyšší správní soud) otázku, zda režim spolupráce, k níž jsou advokáti při výměně informací na žádost povinni, zavedený směrnicí 2011/16 a zohledňující dopad jejich profesního mlčenlivosti, může být určen ustanoveními vnitrostátního práva každého

členského státu upravujícími vnitrostátní situace, a to v souladu s odkazem uvedeným v čl. 18 odst. 1 směrnice. V takovém případě by měl být článek 177 AO použit jako ustanovení vnitrostátního práva, které upravuje povinnost spolupráce advokátů jako třetích osob (čtvrtá předběžná otázka).

- 31 Zapáté, je pravda, že článek 177 AO upravuje výhradně poradenství poskytované v daňové oblasti. Toto omezení povinnosti advokáta sdělit informace se ovšem uplatní teprve v rámci výkonu rozhodnutí o uložení povinnosti, nikoli již při přijetí rozhodnutí o uložení povinnosti. Článek 177 AO totiž neobsahuje žádné zvláštní omezení povinnosti advokáta, co se týče rozsahu či povahy informací, o jejichž poskytnutí může být požádán a které by ukládalo řediteli správy přímých daní, již při přijímání rozhodnutí stanovujícího informační povinnost, omezení týkající se informací, které by advokát měl být povinen mu poskytnout.
- 32 Přitom „[c]o se [...] týče zachování podstaty práva na respektování komunikace mezi advokáty a jejich klienty zaručeného v článku 7 Listiny, je třeba uvést, že informační povinnost stanovená v čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 [...] vede jen omezeně k odstranění důvěrnosti komunikace mezi advokátem-zprostředkovatelem a jeho klientem ve vztahu ke třetímu zprostředkovateli a k daňové správě“ (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 39). Cour administrative (Nejvyšší správní soud) z toho dovozuje, že informační povinnost uloženou advokátovi, která by měla za následek odstranění důvěrnosti takové komunikace, by bylo třeba považovat za zásah do samé podstaty práva na respektování komunikace mezi advokáty a jejich klienty.
- 33 V projednávané věci je rozhodnutím ze dne 19. srpna 2022 uložena společnosti (F) povinnost poskytnout řediteli správy přímých daní v zásadě všechny dokumenty týkající se vztahů této společnosti s jejím klientem, podrobný popis výše uvedených transakcí, jakož i objasnit její zapojení do těchto procesů a sdělit totožnost jejích obchodních partnerů. S ohledem na obecnou povahu požadovaných informací, které se týkají celého spisu společnosti (F), a to zejména detailů týkajících se obsahu veškeré komunikace mezi společností (F) a jejím španělským klientem, lze důvodně předpokládat, že povinnost poskytnout všechny tyto informace se dotýká podstaty práva na respektování komunikace mezi advokátem a jeho klientem a mohla by být v rozporu s článkem 7 Listiny. Předmětné rozhodnutí je nicméně v souladu s článkem 177 AO a jeho adresát je oprávněn odmítnout splnění rozhodnutím uložené povinnosti pouze v případě, že svému klientovi poskytoval poradenství v jiné než daňové oblasti, ledaže se jedná o otázky v daňové oblasti, u nichž by kladná či záporná odpověď na ně vystavila jeho klienty riziku trestního stíhání.
- 34 Není tudíž vyloučeno ani to, že by Soudní dvůr rozhodl, že článek 177 AO není v souladu s článkem 7 Listiny, a že je proto třeba dovodit, že předmětné rozhodnutí není v tomto ohledu v souladu s unijním právem.

- 35 Takový závěr by nicméně nevedl automaticky ke zrušení tohoto rozhodnutí jako celku, jelikož toto rozhodnutí není nedělitelné, nýbrž je dělitelné na jednotlivé požadované informace. Přitom pokud jsou protiprávností stíženy pouze určité oddělitelné části rozhodnutí, tedy v projednávané věci části rozhodnutí ze dne 19. srpna 2022, u nichž by bylo třeba mít za to, že se dotýkají podstaty práva na respektování komunikace mezi advokátem a jeho klientem, může lucemburský správní soud zrušit rozhodnutí pouze v těchto částech. Jinými slovy, v projednávané věci by lucemburský správní soud mohl ponechat v platnosti povinnost, kterou bylo advokátovi uloženo poskytnout informace, které by nebyly považovány za informace dotýkající se podstaty práva na respektování komunikace mezi advokátem a jeho klientem.
- 36 Proto i v případě, že by Soudní dvůr v principu uznal, že lze advokátovi v rámci výměny informací na žádost uložit povinnost poskytnout informaci a že by v principu bylo připuštěno, že článek 177 AO představuje platný vnitrostátní právní základ pro uložení takové povinnosti, a to v souladu s odkazem uvedeným v čl. 18 odst. 1 směrnice 2011/16, neměl by Cour administrative (Nejvyšší správní soud) svůj přezkum omezit pouze na zásah do podstaty důvěrnosti komunikace mezi advokátem a jeho klientem, nýbrž by měl kromě toho ověřit, zda informace, které lze od advokáta právoplatně požadovat v rámci výměny informací na žádost na základě směrnice 2011/16, případně nejsou ještě dále omezeny dalšími zásadami, které Soudní dvůr vyslovil v rozsudku ze dne 8. prosince 2022.
- 37 V rozsudku ze dne 8. prosince 2022 totiž Soudní dvůr uplatnil na informační povinnost advokátů zásadu proporcionality s tím, že „tato zásada vyžaduje, aby omezení práv a svobod zakotvených v Listině, která mohou obsahovat zejména akty unijního práva, nepřekračovala meze toho, co je vhodné a nezbytné ke splnění sledovaných legitimních cílů nebo potřeby ochrany práv a svobod druhého, přičemž se rozumí, že pokud se nabízí volba mezi více vhodnými opatřeními, je třeba zvolit nejméně omezující opatření. Kromě toho nelze při sledování cíle obecného zájmu ztrácet ze zřetele skutečnost, že tento cíl je třeba uvést do souladu se základními právy dotčenými daným opatřením, a to vyváženým poměřením tohoto cíle s dotčenými právy, aby se zajistilo, že nepříznivé následky způsobené tímto opatřením nebudou nepřiměřené vzhledem ke sledovaným cílům“ (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 41).
- 38 Co se týče otázky, zda je v této věci povinnost uložená advokátům nezbytná k dosažení cílů směrnice 2011/16, Soudní dvůr posoudil tuto otázku ve vztahu k informační povinnosti stanovené v čl. 8ab odst. 5 této směrnice a ověřil, zda je tato povinnost nezbytně nutná ve vztahu k povinnostem, které jsou stanoveny všem ostatním zprostředkovatelům nebo případně příslušnému daňovému poplatníkovi. Jelikož tyto povinnosti ostatních zprostředkovatelů a příslušného daňového poplatníka zajišťují podle Soudního dvora účinné informování daňové správy o předmětném daňovém uspořádání, dospěl Soudní dvůr k závěru, že informační povinnost uložená advokátům není nezbytná.

- 39 V případě, že tyto požadavky vycházející z vhodnosti a nezbytnosti k dosažení cíle směrnice 2011/16 musí být uplatněny na povinnost advokáta poskytnout informace v rámci výměny informací na žádost, mohly by být vnímány tak, že vyžadují podrobnější posouzení možné relevance informací, které jsou na advokátovi požadovány, aby bylo zajištěno, že je po něm požadováno pouze poskytnutí takových informací, které mohou být účinně využity pro účely zdanění v dožadujícím členském státě. Z požadavku týkajícího se nezbytnosti spolupráce advokáta by mohla vyplývat povinnost podrobnějšího posouzení otázky, zda v souladu s čl. 17 odst. 1 směrnice 2011/16 dožadující členský stát vyčerpal obvyklé zdroje informací, které mohl za daných okolností použít k získání požadovaných informací, aniž by se vystavoval nebezpečí nedosažení těchto cílů. Tento požadavek by rovněž mohl směřovat ke konkrétnímu ověření, zda dotčený advokát je skutečně jediným možným zdrojem požadovaných informací.
- 40 Stejně tak vyvážené poměření cíle veřejného zájmu s dotčenými právy, které má být provedeno, aby se zajistilo, že nepříznivé následky způsobené tímto opatřením nebudou nepřiměřené vzhledem ke sledovaným cílům, by mohlo vyžadovat stanovení dodatečných podmínek týkajících se platnosti rozhodnutí o uložení povinnosti vydaného vůči advokátovi v rámci výměny informací na žádost, které by mohly spočívat ve specifickém daňovém účelu, jako je například zjišťování agresivních nebo zneužívajících struktur či finanční význam kontroly probíhající v dožadujícím členském státě.
- 41 Cour administrative (Nejvyšší správní soud) má za to, že při přezkumu platnosti rozhodnutí, kterým je advokátovi uložena povinnost poskytnout určité informace v rámci řízení s jiným členským státem o výměně informací na žádost podle směrnice 2011/16, jsou zásady vyslovené v rozsudku Soudního dvora ze dne 8. prosince 2022 způsobilé zpochybnit platnost ustanovení směrnice 2011/16, článku 177 AO a rozhodnutí ze dne 19. srpna 2022 (pátá a šestá otázka).

4. Předběžné otázky:

- 42 V souladu s článkem 267 SFEU Cour administrative (Nejvyšší správní soud) žádá Soudní dvůr o odpovědi na následující předběžné otázky:

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

2. V případě kladné odpovědi na první otázku, představuje rozhodnutí příslušného orgánu dožádaného členského státu, které bylo vydáno za účelem vyhovění žádosti jiného členského státu podle směrnice 2011/16 o výměnu informací na žádost a kterým je advokátovi uložena povinnost poskytnout v zásadě veškerou dostupnou dokumentaci týkající se vztahů s jeho klientem, podrobný popis transakcí, které byly předmětem jím poskytnuté konzultace, objasnit jeho zapojení do těchto procesů a sdělit totožnost jeho obchodních

partnerů, zásah do práva na respektování komunikace mezi advokáty a jejich klienty zaručeného v článku 7 Listiny?

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

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

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

- zajišťující zachování podstaty důvěrnosti komunikace mezi advokátem a jeho klientem; a
- zakotvující specifické podmínky s cílem zajistit, aby se povinnost advokátů spolupracovat omezovala na to, co je vhodné a nezbytné k dosažení cíle směrnice 2011/16?

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

- provést podrobnější posouzení otázky, zda dožadující členský stát v souladu s čl. 17 odst. 1 směrnice 2011/16 skutečně vyčerpá obvyklé zdroje informací, které mohl za daných okolností použít k získání požadovaných informací, aniž by se vystavoval nebezpečí nedosažení těchto cílů; a/nebo
- marně využít možnosti obrátit se na jiné potenciální držitele informací předtím, než je oprávněn obrátit se, jako poslední řešení, na advokáta jako možného držitele informací; a/nebo
- poměřit v každém jednotlivém případě cíl veřejného zájmu s dotčenými právy, takže rozhodnutí o uložení povinnosti by mohlo být vůči advokátovi platně vydáno pouze tehdy, jsou-li splněny dodatečné podmínky, jako například

požadavek na to, aby finanční význam kontroly probíhající v dožadujícím členském státě dosáhl nebo byl způsobilý dosáhnout určité úrovně nebo by se mohl týkat trestního práva?“

PRACOVNÍ DOKUMENT