

Vec C-432/23

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

12. júl 2023

Vnútroštátny súd:

Cour administrative (Luxembourg)

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

11. júl 2023

Odvolatelia:

Société en commandite simple F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Odporca:

État luxembourgeois

1. Predmet a okolnosti sporu:

1 Dňa 28. júna 2022 zaslal riaditeľ správy priamych daní jednoduchej komanditnej spoločnosti F [ďalej len „spoločnosť (F)“] rozhodnutie v podstate v tomto znení:

„... príslušný orgán španielskej daňovej správy nám zaslal žiadosť o informácie podľa... smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011...

Právnickou osobou, ktorej sa žiadosť týka, je španielska spoločnosť (K)...

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:

– Za uvedené obdobie poskytnite všetku dostupnú dokumentáciu (poverovací list, zmluvy so zákazníkom, správy, memorandá, korešpondenciu, faktúry atď.) o službách, ktoré [vaša spoločnosť] (F) poskytla španielskej spoločnosti (K) v rámci:

- o Nadobudnutia obchodného podielu zodpovedajúceho 80 % základného imania (N) investičnou skupinou (O) v roku 2015 (faktúra č. ...);
- o Nadobudnutia iného španielskeho podniku skupinou v roku 2018 (faktúra č. ...);

– Uveďte 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 (predajcov, kupujúcich a tretích strán) a faktúr; ...“

2 E-mailom z 8. júla 2022 spoločnosť (F) oznámila správe priamych daní, že konala ako právny poradca skupiny, do ktorej patrí spoločnosť (K) a že z tohto dôvodu zo zákona nemôže poskytnúť informácie o svojom klientovi, pretože sa na ne vzťahuje profesijné tajomstvo.

3 Doporučeným listom z 8. augusta 2022 spoločnosť (F) opätovne potvrdila svoje stanovisko, pričom spresnila, že jej mandát na právne zastupovanie vo veci, ktorej sa týka rozhodnutie, nemá daňovú povahu, ale týka sa len práva obchodných spoločností.

4 Doporučeným listom z 19. augusta 2022 riaditeľ správy priamych daní oznámil spoločnosti (F), že jej odpoveď nie je uspokojivá a pripomenul jej komentár k článku 26 Modelovej daňovej zmluvy Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj:

„Dožiadaný štát môže odmietnuť poskytnúť informácie týkajúce sa dôvernej komunikácie medzi advokátmi alebo inými oprávnenými právnymi zástupcami pri

výkone ich povolania a klientmi, pokiaľ je komunikácia podľa jeho vnútroštátneho práva chránená pred sprístupnením. Rozsah ochrany, ktorá sa vzťahuje na túto dôvernú komunikáciu, však musí byť úzko vymedzený. Dôvernosť informácií sa nevzťahuje na dokumenty odovzdané advokátovi s cieľom chrániť ich pred sprístupnením, ktoré vyžaduje zákon. Okrem toho, informácie týkajúce sa totožnosti takej osoby, akou je štatutárny orgán alebo konečný užívateľ výhod spoločnosti sa vo všeobecnosti ako dôverné informácie nechránia. Hoci sa rozsah ochrany poskytnutej dôvernej komunikácii môže v jednotlivých štátoch líšiť, nesmie byť príliš široký, pretože by to bránilo účinnej výmene informácií. Komunikácia medzi advokátmi alebo inými oprávnenými právnymi zástupcami a ich klientmi je dôverná len v rozsahu, v akom títo zástupcovia konajú v postavení advokátov alebo iných oprávnených právnych zástupcov, a nie na inom základe, ako napríklad majiteľa akcií, ktorí ich držia na účet inej osoby, fiduciárni správcovia, zakladatelia poručníckeho fondu, štatutárne orgány spoločností alebo ak konajú na základe splnomocnenia ako poradcovia na zastupovanie spoločnosti v jej obchodných činnostiach“ (aktualizácia článku 26 Modelovej daňovej zmluvy OECD a súvisiacej poznámky, ktorú prijala Rada OECD 17. júla 2012, bod 19.3).

- 5 Rozhodnutím zo 16. septembra 2022 riaditeľ správy priamych daní uložil spoločnosti (F) pokutu za to, že nevyhovela rozhodnutiu z 19. augusta 2022.
- 6 Spoločnosť (F) podala žalobu, v ktorej vstúpila do konania Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Advokátska komora, Luxembursko). Rozsudkom z 23. februára 2023 Tribunal administratif (Správny súd, Luxembursko) žalobu a návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania zamietol.
- 7 Návrhmi podanými 10. a 13. marca 2023 spoločnosť (F) a Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg podali proti tomuto rozsudku odvolanie na Cour administrative (Odvolací správny súd, Luxembursko).
- 8 Cour administrative (Odvolací správny súd) prijíma na ďalšie konanie obe odvolania smerujúce proti rozhodnutiu z 19. augusta 2022 a v rámci ich preskúmania kladie Súdnemu dvoru nižšie uvedené prejudiciálne otázky.

2. Predmetné ustanovenia:

A. Právo Únie

Charta základných práv Európskej únie

- 9 Článok 7 stanovuje:

„Rešpektovanie súkromného a rodinného života

Každý má právo na rešpektovanie svojho súkromného a rodinného života, obydlia a komunikácie.“

10 Článok 52 stanovuje:

„Rozsah a výklad práv a zásad

1. Akékoľvek obmedzenie výkonu práv a slobôd uznaných v tejto charte musí byť ustanovené zákonom a rešpektovať podstatu týchto práv a slobôd. Za predpokladu dodržiavania zásady proporcionality možno tieto práva a slobody obmedziť len vtedy, ak je to nevyhnutné a skutočne to zodpovedá cieľom všeobecného záujmu, ktoré sú uznané Úniou, alebo ak je to potrebné na ochranu práv a slobôd iných...“.

Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS

11 Článok 17 stanovuje:

„Obmedzenia

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

...

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.“

12 Článok 18 stanovuje:

„Povinnosti

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, 3 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...“

C. Luxemburská právna úprava

Všeobecný daňový zákon z 22. mája 1931 „Abgabenordnung“, skrátené „AO“

13 Článok 177 v podstate stanovuje:

„(1) Okrem toho môžu odmietnuť poskytnutie informácií:

1. Obhajcovia a advokáti, ktorí zastupujú v trestných konaniach,
2. Lekári, pokiaľ ide o informácie, ktoré im boli zverené pri výkone ich povolania,
3. Advokáti, pokiaľ ide o informácie, ktoré im boli zverené pri výkone ich povolania,
4. Asistenti alebo spolupracovníci osôb uvedených v bodoch 1 až 3 v súvislosti so skutočnosťami, o ktorých sa dozvedeli v tomto 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, ibaže by išlo o otázky, pri ktorých by kladná alebo záporná odpoveď vystavila ich mandantov riziku trestného stíhania.“

3. Posúdenie zo strany Cour administrative (Odvolací správny súd):

- 14 Rozhodnutie prijaté 22. augusta 2022 je v súlade s luxemburskými právnymi predpismi o medzinárodnej výmene informácií na dožiadanie v daňovej oblasti, a najmä s článkom 177 AO, ktorý upravuje povinnosť advokátov zachovávať mlčanlivosť v oblasti daní.
- 15 Článok 177 AO nebráni správe priamych daní, aby od advokáta vyžadovala informácie týkajúce sa iného daňovníka vo vnútroštátnom alebo medzinárodnom rámci. Rozhodnutie, ktorým sa požadujú relevantné informácie akejkoľvek povahy, sa nestáva protiprávnym tým, že je adresované advokátovi.
- 16 Naopak profesijné tajomstvo advokáta, na ktoré sa odkazuje v súlade s kritériami vymedzenými v článku 177 AO, treba považovať za platný dôvod na nevykonanie rozhodnutia o uložení povinnosti advokátom a bráni tomu, aby mu bola uložená pokuta.
- 17 Odvolatelia však rozhodnutie z 22. augusta 2022 spochybňujú. Odvolávajú sa na článok 17 ods. 4 smernice 2011/16 a v podstate tvrdia, že príkazy adresované spoločnosti (F) poskytnúť všetku dostupnú dokumentáciu týkajúcu sa služieb poskytovaných jej klientovi predstavujú neodôvodnený zásah do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi, zaručeného článkom 7 Charty. Podľa odvolateľov tento zásah nemôže byť odôvodnený na

základe cieľa sledovaného smernicou 2011/16, ktorým je podpora správneho stanovenia daní v cezhraničných situáciách a boj proti podvodom a to z toho dôvodu, že príkaz daný spoločnosti (F) poskytnúť požadované informácie nemožno považovať za úplne nevyhnutný na dosiahnutie cieľov uvedenej smernice.

- 18 Odvolatelia sa odvolávajú na rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963. Domnievajú sa, že aj keď sa analýza, ktorá je tam uvedená, týka potenciálne agresívneho cezhraničného daňového plánovania, Súdny dvor v nej vykladá pôsobnosť článku 7 Charty všeobecnejšie vo vzťahu k profesijnému tajomstvu advokátov. Zásady, ktoré sú v nej uvedené sú teda relevantné pre platnosť ustanovení smernice 2011/16 týkajúcich sa výmeny informácií na základe dožiadania a vnútroštátnych transpozičných ustanovení, ako aj platnosti rozhodnutia prijatého v prejednávanej veci. Napriek všeobecnej formulácii týchto zásad však Súdny dvor ešte nemal príležitosť uplatniť ich v celom rozsahu vo vzťahu k režimu výmeny informácií na dožiadanie.
- 19 Žalobcovia tým, že spochybňujú platnosť rozhodnutia z 19. augusta 2022, najmä vzhľadom na článok 7 Charty, spochybňujú ako takú povinnosť, uloženú spoločnosti (F) podľa ustanovení práva Únie a vnútroštátneho práva, poskytnúť informácie, o ktoré bola požiadaná.
- 20 S cieľom umožniť mu rozhodnúť o tomto odvolaní z tohto hľadiska Cour administrative (Odvolací správny súd) žiada, aby Súdny dvor poskytol niekoľko spresnení týkajúcich sa týchto otázok:
- 21 Po prvé, Súdny dvor spresnil, že článok 7 Charty „chráni dôvernosť akejkoľvek korešpondencie medzi jednotlivcami a priznáva posilnenú ochranu komunikácii medzi advokátmi a ich klientmi“ (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, bod 27), pričom táto ochrana sa vzťahuje nielen na činnosť obhajoby, ale aj na právne poradenstvo, a to tak vo vzťahu k jeho obsahu, ako aj k jeho existencii.
- 22 V prejednávanej veci spoločnosť (F) uvádza, že poskytovala poradenstvo svojmu španielskemu klientovi len v oblasti práva obchodných spoločností a presnejšie s cieľom vytvoriť štruktúru na nadobudnutie podielov v obchodných spoločnostiach a financovanie, zahŕňajúcu rôzne luxemburské obchodné spoločnosti. Hoci sa zdá byť *a priori* logické pripustiť, že vzhľadom na to, že právne poradenstvo advokáta s cieľom zaviesť cezhraničné mechanizmy daňového plánovania spadá pod posilnenú ochranu podľa článku 7 Charty, rovnaký záver možno vyvodiť aj v prípade poradenstva, ktorého cieľom je vytvoriť štruktúry obchodných spoločností s cieľom investovania, Cour administrative (Odvolací správny súd) sa napriek tomu domnieva, že v tomto zmysle je nevyhnutné objasnenie vzhľadom na rozmanitosť týchto činností (prvá prejudiciálna otázka).

- 23 Po druhé, Súdny dvor konštatoval, že povinnosť, ktorú ukladá smernica 2011/16 advokátovi, aby oznámil svoju totožnosť, výsledky posúdenia obsahu cezhraničného mechanizmu a skutočnosť, že poskytol poradenstvo, ako aj poskytnutie týchto informácií daňovej správe spôsobujú zásah do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi zaručeného v článku 7 Charty (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, body 27 až 30).
- 24 V prejednávanej veci však rozhodnutie z 19. augusta 2022 ukladá spoločnosti (F) povinnosť poskytnúť riaditeľovi v podstate všetky dokumenty týkajúce sa jej vzťahov s jej klientom, podrobný opis vyššie uvedených transakcií, ako aj vysvetlenie jej účasti na tomto procese a totožnosť jej partnerov. Vzhľadom na všeobecnosť požadovaných informácií sa zdá logické dospieť k záveru, že rozhodnutie z 19. augusta 2022 ako individuálny akt, prostredníctvom ktorého príslušný orgán členského štátu vykonáva v konkrétnom prípade povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo smernice 2011/16, tiež vyvoláva zásah do práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi zaručeného článkom 7 Charty. Vzhľadom na rozdiel medzi jednotlivými predmetnými režimami výmeny informácií a uvedenými aktmi sa však Cour administrative (Odvolací správny súd) domnieva, že je potrebné potvrdenie tejto analýzy Súdnym dvorom (druhá prejudiciálna otázka).
- 25 Po tretie, pre prípad, že by sa v prejednávanej veci mala uplatniť ochrana podľa článku 7 Charty a bola by zistená existencia zásahu, Cour administrative (Odvolací správny súd) uvádza, že Súdny dvor pripomenul, že „práva zakotvené v článku 7 Charty nie sú absolútnymi výsadami, ale musia sa vnímať vo vzťahu k ich úlohe v spoločnosti. Charta, ako vyplýva z jej článku 52 ods. 1, 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“ (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, bod 34). „Boj proti agresívnemu daňovému plánovaniu a predchádzanie riziku daňových únikov a daňových podvodov sú cieľmi všeobecného záujmu, ktoré sú uznané Úniou, v zmysle článku 52 ods. 1 Charty, ktoré umožňujú obmedziť výkon práv zaručených jej článkom 7“ (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, bod 44).
- 26 Možno teda dospieť k záveru, že profesijné tajomstvo advokáta, ktoré sa vzťahuje na vzťahy medzi advokátom a jeho klientmi, nepožíva absolútnu ochranu, ktorá vylučuje akýkoľvek príkaz poskytnúť informácie v nadväznosti na dožiadanie výmeny informácií pochádzajúce z iného členského štátu, ale že takýto príkaz je prípustný v medziach, ktoré sú v súlade s vyššie uvedenými podmienkami.
- 27 Pokiaľ ide o podmienku, že obmedzenia musia byť stanovené zákonom, Súdny dvor preskúmal ustanovenia článku 8ab ods. 5 smernice 2011/16, ktoré sa týkajú

mechanizmu oznamovania a automatickej výmeny informácií o cezhraničných mechanizmoch, a dospel k záveru, že uvedený odsek tým, že výslovne stanovuje povinnosť sprostredkujúceho advokáta, oslobodeného od ohlasovacej povinnosti z dôvodu jeho povinnosti zachovávať mlčanlivosť, oznámiť ostatným sprostredkovateľom povinnosti oznamovania, ktorá im vyplývajú z odseku 6 tohto článku, je v súlade so zásadou zákonnosti.

- 28 Smernica 2011/16 však neobsahuje v oblasti výmeny informácií na dožiadanie žiadne ustanovenie, ktoré by stanovovalo osobitný režim obsahujúci špecifické obmedzenia povinnosti advokáta ako tretej osoby, ktorá je držiteľom informácií, ale vo svojom článku 17 ods. 4 len uvádza, že služobné tajomstvo môže odôvodniť odmietnutie vyhovieť žiadosti o výmenu informácií.
- 29 V dôsledku toho vzniká otázka súladu smernice 2011/16 s článkom 7 a článkom 52 ods. 1 Charty, keďže neobsahuje, okrem článku 17 ods. 4, žiadne ustanovenie zavádzajúce osobitnú a harmonizovanú úpravu povinnosti spolupráce advokáta ako tretej osoby, ktorá je držiteľom informácií, pri výmene informácií na dožiadanie (tretia prejudiciálna otázka).
- 30 Po štvrté, ak by Súdny dvor dospel k záveru, že smernica 2011/16 je v súlade s Chartou, napriek neexistencii osobitných ustanovení týkajúcich sa profesijného tajomstva advokátov, najmä ak by rozhodol, že smernica môže platne ponechať na členské štáty, aby upravili túto otázku vo vnútroštátnom práve v súlade s obmedzeniami stanovenými v článku 7 Charty, vzniká otázka, či režim spolupráce, ktorú musia advokáti poskytnúť pri výmene informácií na dožiadanie zavedenej smernicou 2011/16, ktorý zohľadňuje vplyv ich profesijného tajomstva, možno určiť ustanoveniami vnútroštátneho práva každého členského štátu stanovenými pre vnútroštátne situácie, v súlade s odkazom v článku 18 ods. 1 smernice. V tomto prípade by sa mal článok 177 AO uplatniť ako ustanovenie vnútroštátneho práva upravujúce povinnosť spolupráce advokátov ako tretích osôb (štvrtá prejudiciálna otázka).
- 31 Po piate, je pravda, že článok 177 AO sa obmedzuje len na poradenstvo poskytnuté v daňových veciach. Toto obmedzenie povinnosti advokáta poskytnúť informácie sa však uplatňuje len na úrovni výkonu rozhodnutia o uložení povinnosti, ale nie na úrovni vydania samotného rozhodnutia o uložení povinnosti. Článok 177 AO totiž neobsahuje žiadne osobitné obmedzenie povinnosti advokáta, pokiaľ ide o rozsah alebo povahu informácií, na ktorých poskytnutie môže byť vyzvaný a ktoré by ukladalo riaditeľovi správy priamych daní, pri vydávaní jeho rozhodnutia o uložení povinnosti, obmedzenia pri vymedzení informácií, ktoré by mu advokát mal poskytnúť.
- 32 Treba však uviesť, že „pokiaľ ide o rešpektovanie podstaty práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi zaručeného v článku 7 Charty treba uviesť, že oznamovacia povinnosť zavedená článkom 8ab ods. 5 zmenenej smernice 2011/16 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“ (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, bod 39). Cour administrative (Odvolací správny súd) z toho vyvodzuje, že povinnosť poskytnúť informácie uložená advokátovi, ktorá by viedla k odstráneniu dôvernosti tejto komunikácie, by sa mala považovať za zásah do samotného jadra práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátmi a ich klientmi.

- 33 V tomto prípade sa v rozhodnutí z 19. augusta 2022 spoločnosti (F) ukladá povinnosť poskytnúť riaditeľovi správy priamych daní v podstate všetky dokumenty týkajúce sa jej vzťahov s klientom, podrobný opis vyššie uvedených transakcií, ako aj vysvetlenie jej účasti na tomto procese a totožnosti jej partnerov. Vzhľadom na všeobecnosť požadovaných informácií týkajúcich sa celého spisu, najmä podrobností o obsahu celej komunikácie medzi spoločnosťou (F) a jej španielskym klientom, možno oprávnene predpokladať, že povinnosť poskytnúť všetky tieto informácie sa týka podstaty práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom a môže byť v rozpore s článkom 7 Charty. Predmetné rozhodnutie je však v súlade s článkom 177 AO a jeho adresát môže odmietnuť vyhovieť tomuto rozhodnutiu len vtedy, ak svojmu klientovi radil len mimo daňovej oblasti, ibaže by išlo o daňové otázky, pri ktorých by kladná alebo záporná odpoveď vystavila jeho mandanta nebezpečenstvu trestného stíhania.
- 34 V dôsledku toho nie je vylúčené, že Súdny dvor rozhodne, že článok 177 AO nie je v súlade s článkom 7 Charty a že z toho treba vyvodiť, že rozhodnutie nie je v tomto ohľade v súlade s právom Únie.
- 35 Tento záver by však nevedol automaticky k zrušeniu celého tohto rozhodnutia, keďže nie je nedeliteľné ale predstavuje rozhodnutie, ktoré možno rozdeliť podľa jednotlivých požadovaných informácií. Ak však nezákonnosť postihuje len niektoré časti rozhodnutia, ktoré možno oddeliť, teda v prejednávanej veci časti rozhodnutia z 19. augusta 2022, ktoré by sa mali považovať za také časti, ktoré sa dotýkajú podstaty práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom, luxemburský správny súd môže obmedziť zrušenie rozhodnutia len na tieto časti. Inak povedané, v prejednávanej veci by luxemburský správny súd mohol ponechať v platnosti povinnosť advokáta poskytnúť informácie, ktoré by sa nepovažovali za informácie ovplyvňujúce podstatu práva na rešpektovanie komunikácie medzi advokátom a jeho klientom.
- 36 V dôsledku toho, aj keby Súdny dvor v zásade uznal možnosť nariadiť advokátovi, aby poskytol informácie v rámci výmeny informácií na dožiadanie a aj keby bol článok 177 AO v zásade uznaný za platný vnútroštátny právny základ takéhoto príkazu, v súlade s odkazom uvedeným v článku 18 ods. 1 smernice 2011/16, Cour administrative (Odvolací správny súd) by sa nemal obmedziť na preskúmanie zásahu do podstaty dôvernosti komunikácie medzi advokátom a jeho klientom, ale mal by okrem toho overiť, či iné zásady stanovené Súdnym dvorom v jeho rozsudku z 8. decembra 2022 môžu prípadne ešte viac

obmedziť informácie, ktoré možno od advokáta platne požadovať v rámci výmeny informácií na základe žiadosti založenej na smernici 2011/16.

- 37 Súdny dvor totiž vo svojom rozsudku z 8. decembra 2022 uplatnil na povinnosť advokátov poskytovať informácie zásadu proporcionality, pričom uviedol, že „táto si vyžaduje, aby obmedzenia, ktoré môžu byť zavedené najmä aktmi Únie, pre práva a slobody zakotvené v Charte, nešli nad rámec toho, čo je primerané a potrebné na uskutočnenie sledovaných legitímnych cieľov alebo potreby ochrany práv a slobôd, pričom ak existuje možnosť rozhodnúť sa medzi viacerými primeranými opatreniami, je potrebné sa prikloniť k najmenej obmedzujúcemu. Okrem toho cieľ všeobecného záujmu nemožno sledovať bez zohľadnenia skutočnosti, že ho treba zosúladiť so základnými právami, ktorých sa dotklo opatrenie, a to náležitým vyvážením cieľa všeobecného záujmu a dotknutých práv, aby sa zabezpečilo, že nepríjemnosti spôsobené týmto opatrením nebudú neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom“ (rozsudok z 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies a i., C-694/20, EU:C:2022:963, bod 41).
- 38 Pokiaľ ide o otázku, či v uvedenej veci bola povinnosť uložená advokátom primeraná a nevyhnutná na dosiahnutie cieľov smernice 2011/16, Súdny dvor preskúmal túto otázku vo vzťahu k oznamovacej povinnosti stanovenej v článku 8ab ods. 5 uvedenej smernice, pričom overoval, či je úplne nevyhnutná vo vzťahu k povinnostiam všetkých ostatných sprostredkovateľov alebo prípadne dotknutého daňovníka. Keďže tieto povinnosti iných sprostredkovateľov a dotknutého daňovníka podľa Súdneho dvora zabezpečujú účinné oznámenie predmetného mechanizmu príslušnému daňovému orgánu, Súdny dvor dospel k záveru, že oznamovacia povinnosť advokátov nie je potrebná.
- 39 Ak sa tieto požiadavky založené na primeranosti a nevyhnutnosti z hľadiska dosiahnutia cieľa smernice 2011/16 majú uplatniť na povinnosť advokáta poskytnúť informácie v rámci výmeny informácií na dožiadanie, možno ich chápať tak, že ukladajú povinnosť posilnenej kontroly toho, či informácie požadované od advokáta budú pravdepodobne relevantné tak, aby sa zabezpečilo, že advokát bude požiadaný len o poskytnutie informácií, ktoré môžu skutočne slúžiť na účely zdanenia v dožadujúcom štáte. Požiadavka, aby bola povinnosť spolupráce advokáta nevyhnutná, by tiež mohla zahŕňať posilnenú kontrolu predchádzajúceho využitia obvyklých informačných zdrojov, ktoré môže dožadujúci členský štát využiť na získanie požadovaných informácií bez toho, aby hrozilo, že sa tým naruší dosiahnutie týchto cieľov v súlade s článkom 17 ods. 1 smernice 2011/16. Rovnaká požiadavka by ešte mohla podnietiť konkrétne overenie toho, či je dotknutý advokát skutočne jediným možným zdrojom požadovaných informácií.
- 40 Rovnako, posúdenie rovnováhy medzi cieľom všeobecného záujmu na jednej strane a predmetnými právami na druhej strane tak, aby obmedzenia spôsobené týmto opatrením neboli neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom, by mohlo viesť k stanoveniu dodatočných podmienok platnosti rozhodnutia o uložení povinnosti vydaného voči advokátovi pri výmene informácií na dožiadanie, ktoré

by sa mohli týkať špecifického daňového účelu, napríklad zisťovania agresívnych alebo zneužívajúcich štruktúr alebo finančného významu prebiehajúcej kontroly v dožadujúcom štáte.

- 41 Cour administrative (Odvolací správny súd) sa domnieva, že pri preskúmaní platnosti príkazu uloženého advokátovi na poskytnutie určitých informácií v rámci postupu výmeny informácií na dožiadanie iného členského štátu podľa smernice 2011/16 môžu zásady uvedené v rozsudku Súdneho dvora z 8. decembra 2022 spochybníť platnosť ustanovení smernice 2011/16, článku 177 AO a rozhodnutia z 19. augusta 2022 (piata a šiesta otázka).

4. Prejudiciálne otázky:

- 42 Cour administrative (Odvolací správny súd) v súlade s článkom 267 ZFEÚ predkladá Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„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 advokátmi a ich klientmi 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 dožiadanie a ktoré by samo definovalo rozsah obmedzenia výkonu dotknutého práva?

4. V prípade kladnej odpovede na tretiu otázku, môže sa úprava týkajúca sa povinnosti spolupráce advokátov (alebo advokátskej kancelárie) ako tretích osôb, ktoré sú držiteľmi informácií v rámci uplatňovania mechanizmu výmeny informácií na dožiadanie 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 zvažovať rovnováhu medzi, na jednej strane, cieľom všeobecného záujmu a, na druhej strane, predmetnými právami 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?“