

Sprawa C-432/23**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

12 lipca 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Cour administrative (Luksemburg)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

11 lipca 2023 r.

Strony wnoszące środek odwoławczy:

Spółka komandytowa F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Druga strona postępowania apelacyjnego:

État luxembourgeois

1. Przedmiot i okoliczności sporu:

- 1 W dniu 28 czerwca 2022 r. directeur de l'administration des contributions directes (dyrektor urzędu ds. podatków bezpośrednich) wydał wobec spółki komandytowej F (zwanej dalej „spółką F”) decyzję o następującej treści:

„[...] właściwy organ hiszpańskiej administracji podatkowej zwrócił się do tut. urzędu z wnioskiem o udzielenie informacji na podstawie [...] dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. [...]

Osobą prawną, której dotyczy wnioski, jest spółka hiszpańska K [...]

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

- Proszę przedstawić całą dostępną dokumentację (zlecenie prowadzenia sprawy, umowy z klientem, sprawozdania, memoranda, korespondencję, faktury, itp.) dotyczącą usług świadczonych przez [spółkę] F na rzecz hiszpańskiej spółki K w ramach:
 - nabycia w 2015 r. 80 % udziałów w N przez grupę inwestycyjną O(faktura nr ...);
 - nabycia przez tę grupę innego hiszpańskiego przedsiębiorstwa w 2018 r. (faktura nr ...);
- Proszę przedstawić szczegółowy opis przebiegu wyżej wymienionych transakcji od momentu rozpoczęcia świadczenia usług przez spółkę F do jego zakończenia; proszę też wyjaśnić udział spółki w tych procesach oraz wskazać tożsamość jej interlokutorów (sprzedających, nabywców i osób trzecich), a także przekazać odnośne faktury;

[...]”.

- 2 Wiadomością elektroniczną z dnia 8 lipca 2022 r. spółka F poinformowała urząd ds. podatków bezpośrednich, że działała jako adwokat prawny grupy, do której należy spółka K, i że w związku z tym nie ma prawnej możliwości przekazania informacji dotyczących jej klienta, ponieważ są one objęte tajemnicą zawodową.
- 3 W piśmie poleconym z dnia 8 sierpnia 2022 r. spółka F potwierdziła swoje stanowisko, wyjaśniając przy tym, że jej mandat prawny dotyczący sprawy, o której mowa w decyzji, nie ma charakteru podatkowego, lecz dotyczy wyłącznie prawa spółek.
- 4 Pismem poleconym z dnia 19 sierpnia 2022 r. dyrektor urzędu ds. podatków bezpośrednich poinformował spółkę (F), że jej odpowiedź nie jest satysfakcjonująca, i przypomniał jej komentarz do art. 26 modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku:

„Państwo współpracujące może odmówić udzielenia informacji dotyczących komunikacji poufnej między adwokatami lub innymi upoważnionymi przedstawicielami prawnymi wykonującymi swoje funkcje a ich klientami, o ile komunikacja ta jest chroniona przed ujawnieniem na podstawie jego prawa krajowego. Jednakże zakres ochrony, z której korzysta komunikacja poufna, powinien być określony w sposób ścisły. Tajemnica nie obejmuje dokumentów przekazanych adwokatowi w celu podjęcia próby ich ochrony przed ujawnieniem wymaganym przez prawo. Ponadto informacje dotyczące tożsamości osoby takiej jak członek zarządu lub beneficjent rzeczywisty spółki zasadniczo nie są chronione jako komunikacja poufna. Chociaż zakres ochrony komunikacji poufnej może być różny w poszczególnych państwach, to nie powinien on być nadmiernie szeroki, ponieważ utrudniłoby to skuteczną wymianę informacji. Komunikacja między adwokatami lub innymi upoważnionymi przedstawicielami prawnymi a ich klientami jest poufna jedynie w zakresie, w jakim przedstawiciele ci działają

w charakterze adwokatów lub innych upoważnionych przedstawicieli prawnych, a nie w innym charakterze, takim jak formalny wspólnik na rzecz innego podmiotu, powiernik, założyciel trustu, członek zarządu spółki lub na podstawie pełnomocnictwa do reprezentowania spółki w zakresie jej działalności gospodarczej” (aktualizacja art. 26 modelowej konwencji podatkowej OECD i odnośnego komentarza, przyjęta przez Radę OECD w dniu 17 lipca 2012 r., pkt 19.3).

- 5 Decyzją z dnia 16 września 2022 r. dyrektor urzędu ds. podatków bezpośrednich nałożył na spółkę F grzywnę za niezastosowanie się do decyzji z dnia 19 sierpnia 2022 r.
- 6 Spółka F wniosła skargę, w ramach której do sprawy przystąpiła w charakterze interwenienta Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (rada adwokacka Luksemburga). Wyrokiem z dnia 23 lutego 2023 r. tribunal administratif (sąd administracyjny) oddalił skargę i interwencję.
- 7 Pismami złożonymi w dniach 10 i 13 marca 2023 r. spółka F i rada adwokacka wniosły środek odwoławczy od tego wyroku do Cour administrative (sądu administracyjnego drugiej instancji).
- 8 Sąd administracyjny drugiej instancji dopuścił oba środki odwoławcze w sprawie skarg na decyzję z dnia 19 sierpnia 2022 r. i w ramach ich analizy zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości z poniższymi pytaniami prejudycjalnymi.

2. Rozpatrywane przepisy:

A. Prawo Unii

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej

- 9 Artykuł 7 stanowi:

„Poszanowanie życia prywatnego i rodzinnego

Każdy ma prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się”.

- 10 Artykuł 52 stanowi:

„Zakres i wykładnia praw i zasad

1. Wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w niniejszej Karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności. Z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności ograniczenia mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu

ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób

[...]”.

Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG

11 Artykuł 17 stanowi:

„Ograniczenia

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

[...]

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

12 Artykuł 18 stanowi:

„Obowiązki

1. Jeżeli państwo członkowskie zwraca się z wnioskiem o udzielenie informacji zgodnie z niniejszą dyrektywą, współpracujące państwo członkowskie stosuje dostępne mu środki gromadzenia informacji celem uzyskania informacji, których dotyczy wniosek, nawet jeżeli informacje te mogą nie być potrzebne temu państwu członkowskiemu do jego własnych celów podatkowych. Obowiązek ten pozostaje bez uszczerbku dla art. 17 ust. 2, 3 i 4, na które nie można się w żadnym wypadku powoływać celem umożliwienia współpracującemu państwu członkowskiemu odmowy udzielenia informacji jedynie z uwagi na brak interesu krajowego w takich informacjach.

[...]”

C. Przepisy luksemburskie

Ordynacja podatkowa „Abgabenordnung” z dnia 22 maja 1931 r., w skrócie „AO”

13 Artykuł 177 stanowi zasadniczo:

„(1) Mogą ponadto odmówić przekazania informacji:

[1]. obrońcy i adwokaci, którzy brali udział w sprawach karnych,

[2]. lekarze w zakresie informacji powierzonych im w ramach wykonywania przez nich zawodu,

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

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

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

3. Ocena sądu administracyjnego drugiej instancji:

14 Decyzja z dnia 22 sierpnia 2022 r. jest zgodna z luksemburskimi przepisami dotyczącymi międzynarodowej wymiany informacji w sprawach podatkowych na wniosek, a w szczególności z art. 177 AO, regulującym tajemnicę zawodową adwokatów w sprawach podatkowych.

15 Artykuł 177 AO nie stoi na przeszkodzie temu, by urząd ds. podatków bezpośrednich zażądał od adwokata udzielenia informacji dotyczących innego podatnika w sprawach krajowych lub międzynarodowych. Decyzja, w której żąda się wszelkich istotnych informacji, nie staje się niezgodna z prawem przez to, że skierowana jest do adwokata.

16 Natomiast tajemnicę zawodową adwokata, podniesioną zgodnie z kryteriami określonymi w art. 177 AO, należy uznać za ważną podstawę niewykonania przez adwokata nakazu znajdującego się w decyzji i uniemożliwia ona nałożenie na niego grzywny.

17 Wnoszące środek odwoławczy kwestionują jednak decyzję z dnia 22 sierpnia 2022 r. Powołują się na art. 17 ust. 4 dyrektywy 2011/16 i twierdzą w istocie, że

wydane wobec spółki F nakazy dostarczenia całej dostępnej dokumentacji dotyczącej usług świadczonych na rzecz jej klienta stanowią nieuzasadnioną ingerencję w prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem i jego klientem, zagwarantowane w art. 7 karty. Zdaniem wnoszących odwołanie ingerencji tej nie można uzasadnić celem realizowanym przez dyrektywę 2011/16, polegającym na usprawnieniu prawidłowego naliczania podatków w sytuacjach transgranicznych i zwalczaniu oszustw, z tego względu, że nakaz dostarczenia przez spółkę F żądanych informacji nie może zostać uznany za bezwzględnie konieczny do osiągnięcia celów tej dyrektywy.

- 18 Wnoszące środek odwoławczy powołują się na wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in., C-694/20, EU:C:2022:963. Ich zdaniem, nawet jeśli przeprowadzona w tym wyroku analiza dotyczy transgranicznych uzgodnień w przedmiocie potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, Trybunał Sprawiedliwości interpretuje w nim w sposób bardziej ogólny zakres art. 7 karty w kontekście tajemnicy zawodowej adwokatów. Zasady, które Trybunał przedstawił w tym wyroku, mają zatem znaczenie dla ważności przepisów dyrektywy 2011/16 dotyczących wymiany informacji na wniosek oraz przepisów dokonujących transpozycji wewnętrznej, a także ważności decyzji wydanej w niniejszej sprawie. Jednak pomimo sformułowania tych zasad w sposób ogólny Trybunał Sprawiedliwości nie miał jeszcze okazji zastosowania ich w pełnym znaczeniu do systemu wymiany informacji na wniosek.
- 19 Kwestionując ważność decyzji z dnia 19 sierpnia 2022 r., w szczególności w świetle art. 7 karty, wnoszące odwołanie podważają zatem obowiązek udzielenia żądanych informacji nałożony na spółkę F w wykonaniu przepisów prawa Unii i prawa krajowego.
- 20 Sąd administracyjny drugiej instancji, aby mógł rozstrzygnąć to zagadnienie w niniejszej sprawie, zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości o wyjaśnienie następujących kwestii:
- 21 W pierwszej kolejności Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnił, że art. 7 karty „chroni poufność wszelkiej korespondencji między jednostkami i zapewnia wzmocnioną ochronę wymiany informacji między adwokatami a ich klientami” (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in., C-694/20, EU:C:2022:963, pkt 27), ponieważ ochrona ta obejmuje nie tylko prowadzenie obrony, ale również konsultacje prawne, i to zarówno w odniesieniu do ich treści, jak i do tego, że mają one miejsce.
- 22 W niniejszej sprawie spółka F wskazuje, że doradzała swojemu hiszpańskiemu klientowi jedynie w dziedzinie prawa spółek, a dokładniej w zakresie nabywania i finansowania obejmującej różne spółki luksemburskie. Nawet jeśli wydaje się a priori logiczne, że skoro konsultacje prawne z adwokatem w przedmiocie wprowadzenia uzgodnień transgranicznych dotyczących planowania podatkowego wchodzi w zakres zwiększonej ochrony przewidzianej w art. 7 karty, to taki sam wniosek należy wyciągnąć w przypadku doradcy pomagającego przy tworzeniu

struktur korporacyjnych o charakterze inwestycyjnym, sąd administracyjny drugiej instancji uważa jednak, że wyjaśnienie w ramach tej kwestii jest konieczne ze względu na różnice między tymi obszarami działań (pierwsze pytanie prejudycjalne).

- 23 W drugiej kolejności, Trybunał Sprawiedliwości uznał, że nałożony na adwokata w dyrektywie 2011/16 obowiązek ujawnienia swojej tożsamości, dokonanej przez niego oceny treści uzgodnień transgranicznych oraz faktu przeprowadzania z nim konsultacji, a także ujawnienie tych informacji organom podatkowym prowadzą do ingerencji w zagwarantowane w art. 7 karty prawo do poszanowania komunikacji między adwokatami a ich klientami (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in., C-694/20, EU:C:2022:963, pkt 27–30).
- 24 W niniejszej zaś sprawie decyzja z dnia 19 sierpnia 2022 r. zobowiązuje spółkę F do przedstawienia dyrektorowi zasadniczo całości dokumentów dotyczących jej relacji z klientem, szczegółowego opisu wyżej wymienionych transakcji, a także wyjaśnienia jej udziału w tym procesie oraz podania tożsamości interlokutorów. W świetle szerokiego zakresu żądania informacji logiczne wydaje się stwierdzenie, że decyzja z dnia 19 sierpnia 2022 r. – jako akt indywidualny, za pomocą którego właściwy organ państwa członkowskiego wykonuje w konkretnym przypadku obowiązek ciążący na nim na mocy dyrektywy 2011/16 – również pociąga za sobą ingerencję w prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem i jego klientem, zagwarantowane w art. 7 karty. Jednakże z uwagi na różnicę między rozpatrywanymi systemami wymiany informacji w tychże sprawach a odpowiednimi aktami sąd administracyjny drugiej instancji uważa, że konieczne jest potwierdzenie tej analizy przez Trybunał Sprawiedliwości (drugie pytanie prejudycjalne).
- 25 W trzeciej kolejności, na wypadek gdyby ochrona przewidziana w art. 7 karty miała zastosowanie w niniejszej sprawie, a fakt zaistnienia ingerencji znalazłby potwierdzenie, sąd administracyjny drugiej instancji zauważa, że Trybunał Sprawiedliwości przypomniał, iż „prawa zapisane w art. 7 karty nie stanowią prerogatyw o charakterze absolutnym, lecz należy je rozważać z uwzględnieniem ich funkcji społecznej. Jak bowiem wynika z art. 52 ust. 1 karty, dopuszcza ona ograniczenia wykonywania tych praw, o ile ograniczenia te są przewidziane ustawą, szanują istotę omawianych praw oraz – z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności – są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię Europejską lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób” (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in., C-694/20, EU:C:2022:963m pkt 34). „Otóż zwalczanie agresywnego planowania podatkowego oraz zapobieganie ryzyku unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania są celami interesu ogólnego uznawanymi przez Unię w rozumieniu art. 52 ust. 1 karty, umożliwiającymi wprowadzenie ograniczenia w wykonywaniu praw gwarantowanych w jej art. 7” (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in., C-694/20, EU:C:2022:963m pkt 44).

- 26 Można zatem stwierdzić, że tajemnica zawodowa adwokata, która obejmuje relacje pomiędzy adwokatem a jego klientami, nie podlega ochronie bezwzględnej, która wykluczałaby wydawanie jakichkolwiek nakazów udzielenia informacji w następstwie wniosku o wymianę informacji złożonym przez inne państwo członkowskie, a nakaz taki jest dopuszczalny w granicach zgodnych z warunkami określonymi powyżej.
- 27 Co się tyczy warunku, aby ograniczenia były przewidziane ustawą, Trybunał Sprawiedliwości zbadał przepisy art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2011/16, dotyczące mechanizmu zgłaszania uzgodnień transgranicznych oraz automatycznej wymiany informacji w tym względzie, i stwierdził, że wspomniany ustęp, przewidujący wyraźnie, iż adwokat pośrednik zwolniony z obowiązku zgłoszenia ze względu na tajemnicę zawodową, do której zachowania jest zobowiązany, ma obowiązek powiadomić pozostałych pośredników o ciążących na nich na mocy art. 8ab ust. 6 owej dyrektywy obowiązkach zgłoszeniowych, jest zgodny z zasadą legalności.
- 28 Jednakże dyrektywa 2011/16 nie zawiera w dziedzinie wymiany informacji na wniosek żadnego przepisu, który przewidywałby szczególny system ustanawiający specyficzne ograniczenia obowiązku udzielenia informacji przez adwokata będącego osobą trzecią posiadającą informacje, lecz jedynie stwierdza w art. 17 ust. 4, że tajemnica zawodowa może uzasadniać odmowę uwzględnienia wniosku o wymianę informacji.
- 29 W konsekwencji pojawia się pytanie o zgodność dyrektywy 2011/16 z art. 7 i art. 52 ust. 1 karty, ponieważ poza art. 17 ust. 4 dyrektywa ta nie zawiera żadnego przepisu wprowadzającego szczególne i zharmonizowane uregulowanie obowiązku współpracy adwokata jako osoby trzeciej posiadającej informacje w ramach wymiany informacji na wniosek (trzecie pytanie prejudycjalne).
- 30 W czwartej kolejności, na wypadek gdyby Trybunał Sprawiedliwości stwierdził zgodność dyrektywy 2011/16 z prawem pomimo braku przepisów szczególnych dotyczących tajemnicy zawodowej adwokatów, a zwłaszcza orzekł, że dyrektywa może zgodnie z prawem pozostawić państwom członkowskim zadanie uregulowania tej kwestii w prawie krajowym z poszanowaniem ograniczeń nałożonych przez art. 7 karty, powstaje pytanie, czy zasady współpracy, jaką adwokaci powinni zapewnić przy wymianie informacji na wniosek przewidzianej dyrektywą 2011/16, z uwzględnieniem ich tajemnicy zawodowej, mogą zostać określone przez przepisy prawa krajowego każdego państwa członkowskiego przewidziane dla sytuacji wewnętrznych, zgodnie z odesłaniem zawartym w art. 18 ust. 1 dyrektywy. W takim przypadku art. 177 AO należy stosować jako przepis prawa krajowego regulujący obowiązek współpracy adwokatów jako osób trzecich (czwarte pytanie prejudycjalne).
- 31 W piątej kolejności, art. 177 AO ogranicza się do doradztwa w sprawach podatkowych. Jednakże to ograniczenie obowiązku udzielenia informacji przez adwokata ma znaczenie wyłącznie na poziomie wykonania decyzji nakazowej, a nie na etapie jej wydawania. Artykuł 177 AO nie zawiera bowiem żadnego

szczególne zawężenia obowiązku adwokata co do zakresu lub charakteru informacji, których udzielenia można od niego wymagać, a które nakładałoby na dyrektora urzędu ds. podatków bezpośrednich przy wydawaniu przez niego decyzji nakazowej ograniczenia odnośnie do informacji, które adwokat ma przekazać.

- 32 Tymczasem, „co się tyczy poszanowania istoty gwarantowanego w art. 7 karty prawa do poszanowania komunikacji między adwokatami a ich klientami, należy zauważyć, że obowiązek powiadomienia ustanowiony przez art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2011/16 jedynie w ograniczonym zakresie skutkuje zniesieniem – względem pośrednika będącego osobą trzecią i względem organów podatkowych – poufności komunikacji między adwokatem pośrednikiem a jego klientem” (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in., C-694/20, EU:C:2022:963, pkt 39). Sąd administracyjny drugiej instancji wywodzi stąd, że nałożony na adwokata obowiązek udzielenia informacji, który prowadzi do zniesienia poufności tej komunikacji, należy uznać za ingerencję w samą istotę prawa do poszanowania komunikacji między adwokatem i jego klientem.
- 33 W niniejszej sprawie decyzja z dnia 19 sierpnia 2022 r. zobowiązuje spółkę F do przedstawienia dyrektorowi urzędu ds. podatków bezpośrednich zasadniczo całości dokumentów dotyczących jej relacji z klientem, szczegółowego opisu wyżej wymienionych transakcji, a także wyjaśnienia jej udziału w tym procesie oraz podania tożsamości interlokutorów. Biorąc pod uwagę szeroki zakres żądania informacji, odnoszącego się do całości dokumentacji spółki F, a zwłaszcza szczegółów dotyczących treści wszelkiej korespondencji między rzeczoną spółką a jej hiszpańskim klientem, można zasadnie domniemywać, że obowiązek dostarczenia całości tych informacji dotyka istoty prawa do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem i może być sprzeczny z art. 7 karty. Rozpatrywana decyzja jest jednak zgodna z art. 177 AO, a adresat może odmówić jej wykonania tylko wtedy, gdy doradzał swojemu klientowi poza dziedziną podatków, chyba że chodzi o pytania w zakresie podatków, na które odpowiedź twierdząca lub przecząca naraziłaby mocodawcę na ryzyko ścigania karnego.
- 34 W konsekwencji nie jest wykluczone, że Trybunał Sprawiedliwości uzna również, iż art. 177 AO nie jest zgodny z art. 7 karty i należy stąd wywnioskować, że w tym zakresie decyzja nie jest zgodna z prawem Unii.
- 35 Wniosek ten nie prowadziłby jednak automatycznie do stwierdzenia nieważności tej decyzji w całości, ponieważ nie jest ona niepodzielna, lecz stanowi decyzję podzielną w odniesieniu do poszczególnych żądanych informacji. Jeżeli zaś niezgodność z prawem dotyczy tylko niektórych części decyzji, które można oddzielić, w niniejszym przypadku części decyzji z dnia 19 sierpnia 2022 r., które należy uznać za dotyczące istoty prawa do poszanowania korespondencji między adwokatem a jego klientem, luksemburski sąd administracyjny może ograniczyć stwierdzenie nieważności decyzji wyłącznie do tych części. Innymi słowy, w niniejszej sprawie luksemburski sąd administracyjny mógłby utrzymać w mocy

nałożony na adwokata obowiązek udzielenia informacji w zakresie, w jakim nie go można uznać za naruszenie istoty prawa do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem.

- 36 W konsekwencji, nawet gdyby Trybunał Sprawiedliwości uznał co do zasady możliwość nakazania adwokatowi udzielenia informacji w ramach wymiany informacji na wniosek i nawet gdyby art. 177 AO był co do zasady dopuszczony jako wewnętrzna podstawa prawna dla takiego nakazu, zgodnie z odesłaniem zawartym w art. 18 ust. 1 dyrektywy 2011/16, sąd administracyjny drugiej instancji nie powinien ograniczać się do zbadania ingerencji w zasadniczą treść prawa do poufności informacji wymienianych między adwokatem a jego klientem, ale sprawdzić ponadto, czy inne zasady przyjęte przez Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r. mogą ewentualnie w większym stopniu ograniczyć zakres informacji, których można skutecznie wymagać od adwokata w ramach wymiany informacji na wniosek na podstawie dyrektywy 2011/16.
- 37 W istocie w swoim wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r. Trybunał Sprawiedliwości zastosował do ciężącego na adwokatach obowiązku zgłoszenia zasadę proporcjonalności, wskazując przy tym, że „wymaga ona, by ograniczenia, które mogą być zwłaszcza nałożone przez akty prawa Unii na prawa i wolności zapisane w karcie, nie wykraczały poza granice tego, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów lub potrzeby ochrony praw i wolności innych osób, przy czym tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich środków, należy stosować te najmniej dotkliwe. Ponadto nie można dążyć do celu interesu ogólnego bez uwzględnienia okoliczności, że należy pogodzić go z prawami podstawowymi, których dotyczy środek, dokonując wyważenia między celem interesu ogólnego z jednej strony a rozpatrywanymi prawami z drugiej strony w celu zapewnienia, by niedogodności spowodowane przez ten środek nie były nadmierne w stosunku do zamierzonych celów” (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in., C-694/20, EU:C:2022:963, pkt 41).
- 38 Co się tyczy kwestii, czy w sprawie tej nałożony na adwokatów obowiązek był odpowiedni i konieczny do realizacji celów dyrektywy 2011/16, Trybunał Sprawiedliwości zbadał to zagadnienie w odniesieniu do obowiązku zgłoszenia przewidzianego w art. 8ab ust. 5 wspomnianej dyrektywy, weryfikując jego ściśle konieczny charakter poprzez porównanie do obowiązków ciężących na wszystkich pozostałych pośrednikach lub ewentualnie na zainteresowanym podatniku. Ponieważ obowiązki innych pośredników i zainteresowanego podatnika zapewniały, zdaniem Trybunału Sprawiedliwości, skuteczne zgłoszenie rozpatrywanych uzgodnień właściwemu organowi podatkowemu, Trybunał stwierdził brak konieczności nałożenia na adwokatów obowiązku zgłoszenia.
- 39 Chociaż do obowiązku udzielenia informacji przez adwokata w ramach wymiany informacji na żądanie należy zastosować wymogi wynikające z właściwego i koniecznego do realizacji celu dyrektywy 2011/16 charakteru to można je

rozumieć w ten sposób, że nakładają one obowiązek głębszej kontroli przewidywalnej istotności żądanych od adwokata informacji w celu zapewnienia, że zażądano od niego jedynie takich informacji, które mogą rzeczywiście służyć do celów podatkowych w państwie wnioskującym. Wymóg konieczności obowiązku współpracy adwokata może również wiązać się ze głębszą kontrolą uprzedniego wyczerpania przez wnioskujące państwo członkowskie zwykłych źródeł informacji, z których może skorzystać w celu uzyskania żądanych informacji, bez zagrożenia osiągnięcia tych celów, zgodnie z art. 17 ust. 1 dyrektywy 2011/16. Ten sam wymóg mógłby ponadto obejmować sprawdzenie w sposób konkretny, czy dany adwokat jest rzeczywiście jedynym możliwym źródłem żądanych informacji.

- 40 Podobnie staranne wyważenie, jakiego należy dokonać między celem interesu ogólnego z jednej strony a rozpatrywanymi prawami z drugiej strony, tak aby niedogodności spowodowane przez ten środek nie były nadmierne w stosunku do zamierzonych celów, mogłoby wymagać ustanowienia dodatkowych przesłanek ważności decyzji nakazowej wydanej w stosunku do adwokata w toku wymiany informacji na wniosek, które to przesłanki mogłyby dotyczyć określonego celu podatkowego, na przykład wykrycia agresywnych lub stanowiących nadużycie struktur, lub wagi finansowych rozmiarów kontroli prowadzonej w państwie wnioskującym.
- 41 Sąd administracyjny drugiej instancji uważa, że przy badaniu ważności wydanego wobec adwokata nakazu udzielenia określonych informacji w ramach postępowania w przedmiocie wymiany informacji na wniosek z innym państwem członkowskim w wykonaniu dyrektywy 2011/16 zasady określone w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 grudnia 2022 r. mogą podważyć ważność przepisów dyrektywy 2011/16, art. 177 AO i decyzji z dnia 19 sierpnia 2022 r. (pytania piąte i szóste).

4. Pytania prejudycjalne:

- 42 Na podstawie art. 267 TFUE sąd administracyjny drugiej instancji zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań:

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

2. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy decyzja właściwego organu współpracującego państwa członkowskiego wydana w celu uwzględnienia wniosku innego państwa członkowskiego o wymianę informacji na podstawie dyrektywy 2011/16, nakazująca adwokatowi dostarczenie zasadniczo całej dostępnej dokumentacji dotyczącej jego relacji z klientem, szczegółowego opisu czynności będących przedmiotem konsultacji z nim,

wyjaśnienia jego udziału w tym procesie i podania tożsamości interlokutorów stanowi ingerencję w zagwarantowane w art. 7 karty prawo do poszanowania komunikacji między adwokatem a jego klientem?

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

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

5. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie czwarte, czy warunkiem zgodności z art. 7 karty krajowego przepisu prawnego ustanawiającego zasady dotyczące obowiązku współpracy adwokatów jako osób trzecich posiadających informacje, takiego jak mający zastosowanie w niniejszej sprawie, jest uwzględnienie w nim przepisów szczególnych, które:

- zapewniają poszanowanie istoty tajemnicy komunikacji między adwokatem a jego klientem;
- ustanawiają szczególne warunki służące zapewnieniu ograniczenia obowiązku współpracy adwokatów do tego, co jest odpowiednie i konieczne do osiągnięcia celu dyrektywy 2011/16?

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

- do przeprowadzenia zwiększonej kontroli w odniesieniu do kwestii, czy wnioskujące państwo członkowskie faktycznie wykorzystało uprzednio zwykłe źródła informacji, których mógł użyć do uzyskania informacji, których wniosek dotyczy, bez zagrożenia osiągnięcia tych celów, zgodnie z art. 17 ust. 1 dyrektywy 2011/16;

- uprzedniego zwrócenia się bezskutecznie do innych potencjalnych posiadaczy informacji przed wystąpieniem ostatecznie do adwokata jako potencjalnego posiadacza informacji o ich dostarczenie;
- wyważenia w każdym indywidualnym przypadku między celem interesu ogólnego z jednej strony a rozpatrywanymi prawami z drugiej strony, tak aby wydanie decyzji nakazowej w stosunku do adwokata mogło nastąpić tylko w przypadku spełnienia dodatkowych przesłanek, takich jak wymóg, by finansowy wymiar kontroli toczącej się w państwie wnioskującym miał lub mógł mieć określone znaczenie lub wchodzić w zakres prawa karnego?”

DOKUMENT ROBOCZY