



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
ze dne 30. května 2024¹

Věc C-432/23

F,
Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg
proti
Administration des contributions directes

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Cour administrative (Nejvyšší správní soud, Lucembursko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Listina základních práv – Článek 7 – Směrnice 2011/16/EU – Správní spolupráce v oblasti daní – Článek 5 – Článek 6 – Článek 18 – Žádost o informace finančního úřadu jiného členského státu – Rozhodnutí dožádaného finančního úřadu o uložení povinnosti poskytnout informace – Vydání dokumentů advokátem – Profesionální mlčenlivost advokáta – Přiměřenost poskytování dokumentace týkající se služeb poskytovaných v oblasti poradenství ohledně práva obchodních společností“

I. Úvod

1. Zajištění jednotného a zákonného vymáhání daní v globalizovaném světě vyžaduje spolupráci mezi orgány daňových správ. Z tohoto důvodu unijní normotvůrce prostřednictvím směrnice 2011/16/EU² zakotvil právní základ pro spolupráci mezi orgány daňových správ členských států v rámci Evropské unie. Směrnice stanoví zejména přeshraniční výměnu informací.

2. Taková výměna informací a s ní související úkony šetření však rovněž vedou k zásahům do základních práv dotčených subjektů daňové a informační povinnosti. Soudní dvůr se proto v minulosti již několikrát musel zabývat ochranou základních práv v rámci působnosti směrnice 2011/16³.

¹ – Původní jazyk: němčina.

² – Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1).

³ – Viz rozsudky ze dne 25. listopadu 2021, État luxembourgeois (informace o skupině daňových poplatníků) (C-437/19, EU:C:2021:953); ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (žaloba proti žádosti o informace v daňových záležitostech) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795) a ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373).

3. V rámci lucemburské žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nyní vyvstává otázka, zda a za jakých podmínek může orgán daňové správy využít advokáta v rámci žádosti o výměnu informací. Soudní dvůr již zdůraznil význam ochrany důvěrnosti komunikace mezi advokátem a klientem v souvislosti s oznamovací povinností⁴ u přeshraničních daňových uspořádání⁵.

4. V projednávané věci existuje možnost tuto ochranu profesní mlčenlivosti advokáta dále konkretizovat. Vyvstává zejména otázka, zda poradenství nebo zastupování poskytované v daňových věcech – tak jak je stanoveno v lucemburském právu – může být obecně vyloučeno z ochrany profesní mlčenlivosti advokáta poskytované unijním právem.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Výměna informací na žádost je upravena v oddíle I kapitoly II směrnice 2011/16. Článek 1 odst. 1 stanoví:

„1. Tato směrnice stanoví pravidla a postupy, na jejichž základě členské státy vzájemně spolupracují za účelem výměny informací, u nichž lze předpokládat význam pro správu a vymáhání vnitrostátních právních předpisů týkajících se daní uvedených v článku 2.“

6. Článek 5 uvedené směrnice stanoví:

„Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán veškeré informace uvedené v čl. 1 odst. 1, které má k dispozici nebo které získá ve správních šetřeních.“

7. Kromě toho článek 6 směrnice 2011/16 obsahuje požadavky na šetření, která může být nutné provést v dožádaném státě:

„1. Dožádaný orgán zajistí, aby byla provedena veškerá správní šetření nezbytná pro získání informací uvedených v článku 5.“

2. Žádost uvedená v článku 5 může obsahovat odůvodněnou žádost o správní šetření. Pokud se dožádaný orgán domnívá, že správní šetření není nutné, sdělí žádajícímu orgánu neprodleně důvody tohoto postoje.

3. Za účelem získání požadovaných informací nebo provedení požadovaného správního šetření postupuje dožádaný orgán stejně, jako kdyby jednal z vlastního podnětu nebo na žádost jiného orgánu svého členského státu.[...]"

8. Článek 16 a následující články směrnice 2011/16 stanoví obecné podmínky správní spolupráce. V článku 17 odst. 1 a 4 směrnice 2011/16 se stanoví:

„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

⁴ – Zavedenou směrnicí Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat (Úř. věst. 2018, L 139, s. 1).

⁵ – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963).

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 nebo průmyslového tajemství, informací, na něž se vztahuje povinnost profesní mlčenlivosti, nebo obchodního postupu, anebo pokud by odporovalo veřejnému pořádku.“

9. Článek 18 směrnice 2011/16 stanoví:

„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.

2. Ustanovení čl. 17 odst. 2 a 4 nelze v žádném případě vykládat tak, že dožádanému orgánu členského státu umožňují odmítnout poskytnutí informací výhradně z toho důvodu, že tyto informace má k dispozici banka, jiná finanční instituce, určená osoba, zástupce nebo zmocněnec, anebo z toho důvodu, že se týkají vlastnických práv k určité osobě.“

B. Lucemburské právo

10. Ustanovení § 177 Loi générale des impôts du 22 mai 1931 (Daňový řád ze dne 22. května 1931, dále jen „lucemburský daňový řád“), stanoví v podstatě toto:

„(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.“

III. Skutkový stav

11. Dne 28. června 2022 zaslal ředitel administration des contributions directes (správa přímých daní, Lucembursko) komanditní společnosti F (dále jen „žalobkyně“) rozhodnutí (dále jen „rozhodnutí o uložení povinností“) 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[...]

Žádost se týká právnické osoby, jíž 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:

1. nabytí 80 % podílu ve společnosti [N]investiční skupinou [O] (faktura č....) v roce 2015;
2. 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; [...]

12. E-mailem ze dne 8. července 2022 žalobkyně sdělila správě přímých daní, že jednala jako advokátka – právní poradkyně skupiny, k níž náleží společnost K, a z toho důvodu jí zákon neumožňuje sdělit informace týkající se jejího klienta, jelikož je ve vztahu k nim vázána profesní mlčenlivostí.

13. V doporučeném dopise ze dne 8. srpna 2022 žalobkyně uvedla, že na svém postoji trvá a vysvětlila, že právní zmocnění v případě, kterého se rozhodnutí týká, nebylo daňové povahy, nýbrž se týkalo výlučně práva obchodních společností.

14. Doporučeným dopisem ze dne 19. srpna 2022 ředitel správy přímých daní sdělil žalobkyni, že její odpověď není uspokojivá. Následně rozhodnutím ze dne 16. září 2022 žalobkyni uložil pokutu z důvodu, že rozhodnutí o uložení povinností nevyhověla.

15. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu u vnitrostátních soudů, 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.

16. Návrhy došlými dne 10. a 13. března 2023 podaly žalobkyně a advokátní komora proti tomuto rozsudku odvolání ke Cour administrative (Nejvyšší správní soud, Lucembursko).

IV. Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

17. Cour administrative (Nejvyšší správní soud), který je příslušný ve věci v původním řízení, přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky podle článku 267 SFEU:

- 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 přiznaná článkem 7 Listiny?
- 2) Je-li odpověď na první otázku kladná, 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) Je-li odpověď na druhou otázku kladná, je směrnice 2011/16 v souladu s článkem 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny v rozsahu, v němž 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) Je-li odpověď na třetí otázku kladná, může být režim povinnosti advokátů (nebo advokátní kanceláře), jakožto třetích osob držících informace, spolupracovat při uplatnění mechanismu výměny informací na žádost, zavedeného směrnicí 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) Je-li odpověď na čtvrtou otázku kladná, 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) Je-li odpověď na pátou otázku kladná, 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 vyčerpал 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?⁶

18. V řízení před Soudním dvorem podaly písemná vyjádření žalobkyně, Lucemburská advokátní komora, Lucemburské velkovévodství, Spolková republika Německo, Rakouská republika, Španělské království, Rada Evropské unie a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

V. Právní posouzení

19. Rakouská republika se domnívá, že Soudní dvůr není příslušný k rozhodnutí o předběžné otázce, neboť položené otázky se netýkají výkladu unijního práva, ale pouze lucemburského práva. Toto tvrzení není přesvědčivé. Otázky lucemburského soudu se výslovně týkají výkladu Listiny základních práv Evropské unie a výkladu a uplatňování směrnice 2011/16. Soudní dvůr je proto příslušný k zodpovězení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce⁶.

A. K prvním dvěma předběžným otázkám

20. Svými prvními dvěma otázkami, které je vhodné zodpovědět společně, se předkládající soud v zásadě táže, zda rozhodnutí o uložení povinnosti vydané v rámci žádosti o výměnu informací vůči advokátovi jakožto držiteli informací představuje zásah do práva na respektování komunikace mezi advokátem a klientem (článek 7 Listiny), nebo zda jsou některé oblasti, jako je poradenství v oblasti práva obchodních společností, z působnosti tohoto práva vyňaty.

1. K rozsahu ochrany profesní mlčenlivosti advokáta

21. Podle článku 7 Listiny má každý právo na respektování svého soukromého a rodinného života, obydlí a komunikace. Toto ustanovení odpovídá čl. 8 odst. 1 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „EÚLP“). Podle čl. 52 odst. 3 Listiny musí proto Soudní dvůr při výkladu článku 7 Listiny zohlednit také čl. 8 odst. 1 EÚLP, jak jej vykládá Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP“), jakožto minimální úroveň ochrany⁷.

⁶ – Ke srovnatelnému skutkovému stavu viz rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (žaloba proti žádosti o informace v daňových záležitostech) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 46).

⁷ – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963, bod 26).

22. Ustanovení čl. 8 odst. 1 EÚLP a článek 7 Listiny poskytují zvláštní ochranu profesní mlčenlivosti advokáta. To je odůvodněno zejména skutečností, že advokátům je svěřeno základní poslání v demokratické společnosti, a sice obhajoba a procesní obrana jednotlivců⁸. Z toho předně vyplývá, že jednotlivec musí mít možnost zcela svobodně se obrátit na advokáta, aby získal nezávislé právní poradenství.

23. A dále, že advokát musí být loajální vůči svému klientovi⁹. K povaze profesní činnosti advokáta patří, že mu klient svěřuje tajemství a dostává další důvěrné informace. Klient může rozumně očekávat, že tato sdělení zůstanou soukromá a důvěrná¹⁰. Důvěra nemůže existovat bez jistoty zachování mlčenlivosti¹¹. Povinnost mlčenlivosti je tudíž primárním a základním právem i povinností advokáta¹².

24. Advokáti jsou konečně nejen zástupci zájmů svých klientů, ale také nezávislými osobami napomáhajícími spravedlnosti¹³. Profesní mlčenlivost advokáta tedy chrání nejen individuální zájmy advokáta a klienta, ale také veřejný zájem na výkonu spravedlnosti v souladu s principy právního státu. Zvláštní ochrana profesní mlčenlivost advokáta je tedy rovněž výrazem zásady právního státu, na níž je Evropská unie založena v souladu s článkem 2 SEU.

25. Z toho vyplývá, že ochrana profesní mlčenlivosti advokáta je komplexně zaručena Listinou¹⁴. Článek 7 Listiny chrání profesní mlčenlivost advokáta v souvislosti s jakýmkoli právními konzultacemi, a to jak pokud jde o jejich obsah, tak pokud jde o jejich existenci¹⁵.

26. To vylučuje, aby se při určování oblasti působnosti ochrany rozlišovalo mezi různými oblastmi práva – jak to učinilo Lucembursko v projednávané věci –, takže právní poradenství v oblasti práva obchodních společností a daňového práva je rovněž chráněno. Konkrétně tedy poradenství týkající se vytvoření investiční struktury podle práva obchodních společností, jako je tomu v projednávané věci, rovněž spadá do oblasti působnosti ochrany.

27. Nakonec se uplatní i osobní rozsah působnosti čl. 7 Listiny. V projednávané věci jsou žalobkyně i daňový subjekt společnostmi. Je sice pravda, že Soudní dvůr rozhodl, že „právnícké osoby [se] mohou dovolávat ochrany podle článků 7 a 8 Listiny [...] pouze v rozsahu, v němž oficiální název právnícké osoby identifikuje jednu nebo více fyzických osob“¹⁶. Toto odlišování se však týká pouze zpracování osobních údajů podle článku 8 Listiny¹⁷.

⁸ – Viz rozsudek ESLP ze dne 6. prosince 2012, Michaud proti Francii (CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 118 a 119), a v návaznosti na něj rozsudek Soudního dvora ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963, bod 28).

⁹ – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963, bod 28).

¹⁰ – Rozsudek ESLP ze dne 9. dubna 2019, Altay proti Turecku (č. 2) (CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49) a v návaznosti na něj rozsudek Soudního dvora ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963, bod 27).

¹¹ – Viz Etický kodex advokátů v Evropské unii, vypracovaný CCBE, bod 2.3.1, k dispozici na adrese www.cak.cz/assets/files/435/e03_PPA_2005_CZ_43.pdf.

¹² – Viz Etický kodex advokátů v Evropské unii, vypracovaný CCBE, bod 2.3.1, k dispozici na adrese www.cak.cz/assets/files/435/e03_PPA_2005_CZ_43.pdf.

¹³ – V tomto smyslu rozsudky ze dne 24. března 2022, PJ a PC v. EUIPO (C-529/18 P a C-531/18 P, EU:C:2022:218, bod 65), ze dne 14. září 2010, Akzo Nobel Chemicals a Akros Chemicals v. Komise (C-550/07 P, EU:C:2010:512, bod 65). 42), a ze dne 18. května 1982, AM & S Europe v. Komise (155/79, EU:C:1982:157, bod 24); viz také mé stanovisko ve věci Akzo Nobel Chemicals a Akros Chemicals v. Komise (C-550/07 P, EU:C:2010:229, bod 48).

¹⁴ – V souvislosti s právní obhajobou před soudem tuto ochranu zaručuje článek 47 Listiny, viz rozsudky ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963, bod 60 a násl.), a ze dne 26. června 2007, Ordre des barreaux francophones et germanophones a další (C-305/05, EU:C:2007:383, bod 31 a násl.).

¹⁵ – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963, bod 27).

¹⁶ – Rozsudek ze dne 9. listopadu 2010 (Volker und Markus Schecke a Eifert, C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 53).

¹⁷ – Viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 79 a násl.).

28. Právnícké osoby se naopak mohou dovolávat také práva na respektování soukromého života chráněného článkem 7 Listiny¹⁸. To musí platit tím spíše pro ochranu komunikace a konkrétně profesní mlčenlivosti advokáta, která je rovněž zaručena článkem 7 Listiny. Rozhodujícím faktorem musí být totiž to, zda se základní právo ze své podstaty vztahuje také na společnosti. S tím je třeba v případě ochrany profesní mlčenlivosti advokáta souhlasit. Chráněn je totiž zvláštní vztah důvěry mezi advokátem a klientem. Takový vztah existuje i mezi advokáty sdruženými v organizaci a jejich klienty nebo jejich orgány. V tomto ohledu je právní forma, v rámci které advokát nebo klient jedná, irelevantní.

29. Na první položenou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že poskytování poradenství advokátní společností v oblasti práva obchodních společností – v projednávané věci za účelem nastavení investiční struktury obchodních společností – spadá do oblasti působnosti ochrany profesní mlčenlivosti advokáta zaručené článkem 7 Listiny.“

2. K zásahu do článku 7 Listiny rozhodnutím o uložení povinnosti

30. Svou druhou otázkou se předkládající soud ptá, zda rozhodnutí, kterým se advokátovi jako držiteli informací nařizuje předložit určité dokumenty, představuje zásah do profesní mlčenlivost advokáta chráněné článkem 7 Listiny.

31. V projednávané věci lucemburská daňová správa požaduje od žalobkyně „veškerou dostupnou dokumentaci“ týkající se služeb, které poskytla svému klientovi (společnosti K) v souvislosti s nabytím dvou společností. Kromě toho má žalobkyně předložit mimo jiné „podrobný popis průběhu“ uvedených transakcí, včetně uvedení zúčastněných osob.

32. Pokud by se tedy žalobkyně řídila rozhodnutím o uložení povinnosti, lucemburská daňová správa by se nevyhnutelně dozvěděla o velké části obsahu právních konzultací mezi žalobkyní a společností K. Rozhodnutí o uložení povinnosti tak vede k zásahu do práva na respektování komunikace mezi advokátem a klientem zaručeného článkem 7 Listiny.

33. Kromě toho by došlo k dalšímu zásahu, pokud by si lucemburská daňová správa následně vyměnila informace získané na základě rozhodnutí se španělskou daňovou správou. Je tomu tak proto, že by se i tato španělská daňová správa dozvěděla o existenci a obsahu právních konzultací.

34. Na druhou předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že rozhodnutí o uložení povinnosti vydané daňovým orgánem v rámci výměny informací na žádost, jehož prostřednictvím tento orgán požaduje veškeré dokumenty týkající se poradenství poskytnutého klientovi v souvislosti s určitými transakcemi a účasti na těchto transakcích, představuje zásah do práva na respektování komunikace mezi advokátem a klientem zaručeného článkem 7 Listiny.

35. Pro účely užitečné odpovědi je třeba rovněž uvést, že předkládajícímu soudu přísluší v rámci žaloby podané žalobkyní proti uložení peněžité sankce za nesplnění rozhodnutí o uložení povinnosti rovněž přezkoumat, zda je zásah lucemburské daňové správy odůvodněný. K tomu je mimo jiné zapotřebí zákonné rozhodnutí o uložení povinnosti¹⁹. Komise v tomto smyslu

¹⁸ – Takto se výslovně vyjadřuje již rozsudek ze dne 14. února 2008, Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, bod 48).

¹⁹ – Rozsudek ze dne 25. listopadu 2021, État luxembourgeois (Informace o skupině daňových poplatníků) (C-437/19, EU:C:2021:953, bod 89), a ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 56).

oprávněně vyjádřila pochybnosti. Je tomu tak proto, že vzhledem k tomu, že v rozhodnutí o uložení povinnosti byla vyžádána „veškerá dostupná dokumentace“, nelze například na první pohled rozpoznat pravděpodobnou relevantnost informací²⁰.

B. Ke třetí a čtvrté předběžné otázce

36. Svou třetí a čtvrtou otázkou, které je rovněž třeba zodpovědět společně, se předkládající soud v podstatě ptá, kdo je ve vztahu mezi Uníí a členským státem – v projednávané věci tedy Lucemburskem – oprávněn a povinen stanovit hmotněprávní a formální podmínky, za nichž může dojít k zákonnému zásahu do článku 7 Listiny. Jedná se rovněž o otázku odpovědnosti za ochranu profesní mlčenlivosti advokáta.

37. Tato otázka vyvstává proto, že unijní normotvůrce v čl. 17 odst. 4 směrnice 2011/16 pouze stanovil, že poskytnutí informací může být odmítnuto, pokud by vedlo k vyzrazení informací, na něž se vztahuje povinnost profesní mlčenlivosti. Předkládající soud má zjevně pochybnosti o tom, zda toto ustanovení splňuje požadavky článku 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny. Pokud by je nesplňovalo, mohla by být směrnice 2011/16 v tomto ohledu neplatná.

38. Tato úvaha však vychází z předpokladu, že samotná směrnice 2011/16 zasahuje do článku 7 Listiny. Podle čl. 288 odst. 3 SFEU však každá směrnice vyžaduje ještě provedení do vnitrostátního práva. V zásadě má pouze toto vnitrostátní prováděcí právo přímý účinek na dotčené osoby. Proto by zásah do základních práv byl v první řadě přičitatelný členskému státu – v tomto případě Lucembursku.

39. Pokud však směrnice neponechává členskému státu žádný prostor pro uvážení, pokud jde o její provedení, nelze tento zásah přičítat tomuto státu, ale unijnímu normotvůrci. Pak by bylo v rozporu s Listinou již samotné unijní právo. Jako příklad lze uvést povinnost podávat zprávy o přeshraničních daňových režimech, kterou unijní normotvůrce zavedl v čl. 8ab odst. 1 směrnice 2011/16, na kterou se odvolává několik zúčastněných stran. Je pravda, že toto ustanovení vyžaduje provedení do vnitrostátního práva, aby mělo přímý účinek vůči dotčeným zprostředkovatelům. Jelikož však členským státům v tomto ohledu nezbývá žádný prostor pro uvážení, je zásah do základních práv nakonec přičitatelný unijnímu normotvůrci. Ten je proto povinen chránit profesní mlčenlivost advokátů. Vzhledem k tomu, že tomu tak v případě advokáta-zprostředkovatele v dostatečné míře nebylo, prohlásil Soudní dvůr čl. 8ab odst. 5 druhou větu směrnice 2011/16 za neplatnou²¹.

40. V projednávané věci se naopak jedná o opatření úkonů šetření v rámci výměny informací na žádost. V tomto ohledu z článku 5, čl. 6 odst. 1 a čl. 18 odst. 1 směrnice 2011/16 vyplývá, že dožádaný lucemburský orgán může být povinen provést správní šetření. Konkrétní opatření úkonů šetření se však řídí vnitrostátním procesním právem (čl. 6 odst. 3 směrnice 2011/16). Lucemburská daňová správa tedy vydala vůči žalobkyni rozhodnutí o uložení povinnosti na základě lucemburského procesního práva.

²⁰ – Soudní dvůr již upřesnil podmínky zákonnosti takového rozhodnutí o uložení povinnosti: K pravděpodobné relevantnosti požadovaných informací viz rozsudky ze dne 25. listopadu 2021, État luxembourgeois (Informace o skupině daňových poplatníků) (C-437/19, EU:C:2021:953, bod 41), a ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 41); k požadavku na odůvodnění viz rozsudek ze dne 25. listopadu 2021, État luxembourgeois (Informace o skupině daňových poplatníků) (C-437/19, EU:C:2021:953, bod 93).

²¹ – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963, bod 66).

41. Proto v projednávané věci právo EU skutečně vyžaduje vnitrostátní úkony šetření, a tedy zásah do základních práv. Vlastní zásah do základních práv však způsobuje pouze lucemburský zákon přijatý k provedení směrnice 2011/16 a na něm založené rozhodnutí o uložení povinnosti ze dne 28. června 2022. Lucembursko, které provádí právo Unie při provádění a uplatňování směrnice 2011/16, a je tedy vázáno základními právy Unie podle čl. 51 odst. 1 první věty Listiny²², proto musí zajistit ochranu profesní mlčenlivosti advokáta podle článku 7 Listiny.

42. Článek 17 odst. 4 směrnice 2011/16 ponechává dožádanému členskému státu k tomu potřebný prostor. Především nemusí být zveřejňovány informace, které podléhají profesnímu tajemství. Mimoto uvedená směrnice neukládá Lucembursku jako dožádanému členskému státu povinnost provádět šetření, která by byla neslučitelná s vnitrostátním právem (čl. 17 odst. 2 směrnice 2011/16). V tomto ohledu tedy nevyvstávají žádné pochybnosti o platnosti směrnice 2011/16.

43. Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucembursko a Španělsko, však vazba mezi směrnicí a vnitrostátním procesním právem není sama o sobě bezproblémová. Jako příklad může opět sloužit oznamovací povinnost pro přeshraniční daňové režimy (k tomu viz bod 39 výše). Je sice pravda, že čl. 8ab odst. 5 směrnice 2011/16 – podobně jako čl. 17 odst. 4 – rovněž umožňuje členským státům osvobodit zprostředkovatele od oznamovací povinnosti, pokud by jinak byla porušena zákonná povinnost profesní mlčenlivosti podle vnitrostátního práva. To však na druhou stranu znamená, že ochrana profesní mlčenlivosti advokáta nebude zajištěna, pokud vnitrostátní právní předpisy takovou povinnost profesní mlčenlivosti nestanoví.

44. To dokládá i případ projednávané věci: Vzhledem k tomu, že § 177 odst. 2 lucemburského daňového řádu nepřiznává advokátům právo odmítnout poskytnutí informací v daňových věcech, nemohlo Lucembursko advokáty zprostit oznamovací povinnosti podle čl. 8ab odst. 1 směrnice 2011/16. Pochybnosti tedy vyvolává otázka, zda čl. 8ab odst. 5 první věta směrnice 2011/16 splňuje požadavky článku 7 Listiny.

45. Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že směrnice 2011/16 je slučitelná s článkem 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny, i když neobsahuje žádné ustanovení kromě čl. 17 odst. 4, 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.

46. Odpověď na čtvrtou předběžnou otázku zní, že vnitrostátní právní předpisy každého členského státu mohou a musí upravit podmínky, rozsah a omezení povinnosti advokátů jakožto držitelů informací spolupracovat v rámci výměny informací na žádost podle směrnice 2011/16.

C. K páté a šesté předběžné otázce

47. Svou pátou a šestou předběžnou otázkou, na které je třeba rovněž odpovědět společně, se předkládající soud v podstatě a poněkud abstraktně ptá, jaké požadavky klade unijní právo na vnitrostátní ustanovení upravující povinnost spolupráce advokátů jako držitelů informací, aby toto ustanovení bylo slučitelné s článkem 7 Listiny.

²² – Viz již rozsudek ze dne 6. října 2020, État luxembourgeois (Soudní ochrana proti žádostem o informace v daňovém právu) (C-245/19 a C-246/19, EU:C:2020:795, bod 46).

48. V pozadí této otázky je skutečnost, že právo advokátů odmítnout poskytnutí informací podle § 177 odst. 2 lucemburského daňového řádu se nevztahuje na skutečnosti, které se dozvěděli v průběhu poskytování poradenství nebo zastupování klientů v daňových záležitostech. Jedinou výjimkou z tohoto pravidla jsou otázky, jejichž kladná nebo záporná odpověď by vystavila klienty advokáta riziku trestního stíhání.

49. Jak již bylo vysvětleno, jakákoli povinnost advokáta sdělovat informace o vztahu s klientem vede k zásahu do práva na respektování komunikace mezi advokátem a klientem chráněného článkem 7 Listiny. Rozhodující otázkou tedy je, zda a za jakých podmínek může být takový zásah odůvodněný. V tomto ohledu musí být podle čl. 52 odst. 1 Listiny respektována jak zásada proporcionality, tak podstata základního práva²³.

1. K podstatě profesní mlčenlivosti advokáta

50. Ustanovení § 177 odst. 2 lucemburského daňového řádu vylučuje obecně stanovené právo odmítnout poskytnutí informací v případě poradenství nebo zastupování v daňových věcech. Tím je vyprázdněna ochrana profesní mlčenlivosti advokáta, která je zaručena i v případě daňového poradenství.

51. Na druhou stranu lucemburské právní předpisy chrání právo advokáta odmítnout poskytnutí informací v případě veškerých ostatních právních konzultací ve všech ostatních oblastech práva. Kromě toho existuje právo odmítnout poskytnutí informací i v daňovém právu, přinejmenším u těch otázek, u nichž by kladná či záporná odpověď klienta vystavila riziku trestního stíhání. V tomto ohledu požívá profesní mlčenlivost advokáta alespoň určitého stupně ochrany podle článku 7 Listiny.

52. Tyto úvahy ukazují, že abstraktní určení nedotknutelné podstaty působí obtíže, přinejmenším v případě základních svobod, jako je článek 7 Listiny²⁴. Důležitější je proto otázka přiměřenosti zásahu do základních práv.

2. K přiměřenosti

53. Podle čl. 52 odst. 1 druhé věty Listiny musí omezení odpovídat cílům obecného zájmu, které uznává Unie. Výměna informací na žádost takový cíl sleduje. Podle prvního bodu odůvodnění směrnice 2011/16, která je základem pro toto posouzení, slouží výměna informací k zajištění správného vyměření daní a k boji proti daňovým únikům a podvodům. To jsou legitimní účely ve smyslu čl. 52 odst. 1 Listiny²⁵.

²³ – Podle judikatury Soudního dvora je třeba oba tyto aspekty zkoumat kumulativně a nezávisle na sobě – k tomu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2010, Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 50); konkrétně k obsahu článku 7 Listiny viz rozsudky ze dne 6. října 2015, Schrems (C-362/14, EU:C:2015:650, bod 94), a ze dne 8. dubna 2014, Digital Rights Ireland a další (C-293/12 a C-594/12, EU:C:2014:238, bod 39).

²⁴ – Jinak tomu může být například v případě základních soudních práv – srov. k článku 47 Listiny rozsudky ze dne 20. dubna 2023, DIGI Communications (C-329/21, EU:C:2023:303, bod 47) a ze dne 20. dubna 2021, Repubblika (C-896/19, EU:C:2021:311, bod 51).

²⁵ – Pokud jde o předcházení riziku vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, viz rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 44 a citovaná judikatura); ke správnému vyměření DPH viz rozsudek ze dne 26. ledna 2006, Komise v. Rada (C-533/03, EU:C:2006:64, bod 52).

a) K nezbytnosti dotčeného opatření

54. Členské státy dále musí omezit jakýkoli zásah do základního práva na respektování komunikace mezi advokátem a klientem v rámci výměny informací na nezbytnou míru.²⁶ Zejména cílů správného vyměření daní a boje proti daňovým únikům a podvodům nemusí být dosaženo stejně účinně jinými prostředky, které by méně zasahovaly do profesní mlčenlivosti advokáta.

55. Z toho vyplývá, že úkony šetření v dožádaném státě (zde Lucembursko) jsou v zásadě vždy druhořadé vůči úkonům v dožadujícím státě (zde Španělsko). Je tomu tak proto, že každá přeshraniční výměna informací vede k dalšímu zásahu do základních práv dotčených subjektů daňové a informační povinnosti. V souladu s tím také čl. 17 odst. 1 směrnice 2011/16 stanoví, že dožadující orgán musí vyčerpat všechny obvyklé zdroje informací, které mohl za daných okolností použít k získání požadovaných informací²⁷. Pokud by tomu tak nebylo, nebylo by rozhodnutí o uložení povinnosti vydané lucemburskou daňovou správou dne 28. června 2022 zapotřebí.

56. Lucemburská daňová správa jakožto dožádaný orgán se proto musí ujistit, že dožadující španělský orgán bez úspěchu vyčerpal své vlastní možnosti k šetření. I když dožádaný orgán není zpravidla schopen tuto skutečnost ověřit, musí před oslovením advokáta se žádostí získat alespoň potvrzení od dožadujícího orgánu, že byla vyčerpána všechna opatření k šetření v dožadujícím státě.

57. Kromě toho nezbytnost podle čl. 52 odst. 1 druhé věty Listiny předpokládá, že v dožádaném státě – v projednávané věci Lucembursku – neexistuje žádný stejně vhodný prostředek k dosažení cíle, který by byl pro dotčenou osobu – v projednávané věci pro žalobkyni – méně omezující. To musí v každém jednotlivém případě posoudit předkládající soud.

b) K přiměřenosti opatření

58. Zkoumání přiměřenosti zákona konečně vyžaduje, aby byla určena závažnost zásahu do základních práv a aby bylo zkoumáno, zda cíl sledovaný zásahem, který slouží veřejnému zájmu, je přiměřený závažnosti zásahu²⁸. V této souvislosti musí dožádaný členský stát – v projednávané věci Lucembursko – zohlednit zvláštní význam advokáta jako nezávislého orgánu výkonu spravedlnosti v právním státě (viz výše body 22 a násl.). Skutečnost, že profesní mlčenlivost advokáta nechrání pouze individuální zájmy – zde žadatele a daňového poplatníka – ale také veřejný zájem, působí při nezbytném vyvažování zájmů ve prospěch profesní mlčenlivosti advokáta.

59. Z toho vyplývá, že lucemburská daňová správa jako dožádaný orgán může od žalobkyně jako advokátní společnosti požadovat informace týkající se klientského vztahu pouze výjimečně. I v případě, že byla vyčerpána všechna ostatní opatření šetření, není požadování informací od žalobkyně jako držitele informací automaticky přípustné. Vzhledem k významu profesní mlčenlivosti advokáta totiž nemohou být skutečnosti zjišťovány za každou cenu.

²⁶ – Viz rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další, C-694/20, EU:C:2022:963, bod 42.

²⁷ – Toto ustanovení rovněž chrání dožádaný orgán před nadměrným množstvím žádostí.

²⁸ – Konkrétně k článku 7 Listiny viz rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Orde van Vlaamse Balies a další (C-694/20, EU:C:2022:963, bod 41 a citovaná judikatura).

60. Ne všechny informace, které se advokát dozví jako osoba, však podléhají zvláštní ochraně profesní mlčenlivosti advokáta. Chráněny jsou spíše pouze informace v souvislosti s právním poradenstvím v rámci konkrétního pověření. Advokáti mohou být rovněž komerčně činní, např. v souvislosti s podnikatelským poradenstvím. Advokát v tomto ohledu nevystupuje jako nezávislý justiční činitel²⁹. Informace získané v této souvislosti proto nevyžadují stejnou ochranu jako informace získané v rámci právního poradenství.

61. Tyto zásady se navíc vztahují nejen na advokáty, ale i na daňové poradce a další profesní skupiny, pokud jsou podle příslušného vnitrostátního práva postaveny jakožto nezávislé justiční orgány na roveň advokátům, a jsou tedy oprávněni poskytovat právní poradenství a zastupovat klienty před soudem³⁰.

62. Konečně, lucemburská daňová správa jako dožádaný orgán musí mít rovněž možnost zohlednit závažnost zásahu ve svých jednotlivých rozhodnutích. Pokud je jako v projednávané věci požadována „veškerá dostupná dokumentace“, je sporné, zda je rozhodnutí o uložení povinnosti vydané vůči advokátovi stále přiměřené sledovanému účelu.

63. Proto musí vnitrostátní právo stanovit podmínky, rozsah a meze povinnosti spolupráce advokátů jako držitelů informací. Vnitrostátní právo musí přitom zejména umožnit dožádanému orgánu, aby v každém jednotlivém případě zvažil obecný zájem na řádném vyměření daní a na boji proti daňovým únikům a podvodům na jedné straně a ochranu profesních mlčenlivosti advokáta na straně druhé.

64. Vnitrostátní právní úprava, podle níž se na poradenství a zastupování advokátem v daňových věcech obecně nevztahuje – s výjimkou trestního práva v oblasti daní – ochrana profesní mlčenlivosti advokáta, a která tudíž neumožňuje zvažování zájmů v jednotlivých případech, je proto v rozporu s článkem 7 Listiny.

VI. Závěry

65. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Cour administrative (Nejvyšší správní soud) takto:

- „1. Právní poradenství poskytované advokátní společností spadá i v oblasti práva obchodních společností – např. pokud jde o nastavení investiční struktury obchodních společností – do oblasti působnosti ochrany profesní mlčenlivosti advokáta zaručené článkem 7 Listiny.
2. Rozhodnutí o uložení povinnosti vydané příslušným daňovým orgánem v rámci výměny informací na žádost vůči advokátní společnosti, jehož prostřednictvím tento orgán požaduje v zásadě veškerou dokumentaci týkající se určitých transakcí a účasti na nich, představuje zásah do práva na respektování komunikace mezi advokátem a jeho klientem zaručeného článkem 7 Listiny.

²⁹ – K podnikovým právníkům viz také rozsudek ze dne 14. září 2010, Akzo Nobel Chemicals a Akros Chemicals v. Komise (C-550/07 P, EU:C:2010:512, bod 44) a mé stanovisko ve věci Akzo Nobel Chemicals a Akros Chemicals v. Komise (C-550/07 P, EU:C:2010:229, body 52 a násl.).

³⁰ – Podobně již stanovisko generálního advokáta N. Emiliou ve věci Belgian Association of Tax Lawyers a další (C-623/22, EU:C:2024:189, bod 219).

3. Směrnice 2011/16/EU je slučitelná s článkem 7 a čl. 52 odst. 1 Listiny, ačkoli 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. Je tomu tak proto, že čl. 17 odst. 4 směrnice 2011/16 poskytuje členským státům dostatečnou volnost při plnění požadavků článku 7 Listiny.
4. Vnitrostátní právní předpisy jednotlivých členských států mohou a musí upravit podmínky, rozsah a omezení povinnosti advokátů jakožto držitelů informací spolupracovat v rámci výměny informací na žádost podle směrnice 2011/16. Vnitrostátní právo musí zejména umožnit příslušnému orgánu, aby v každém jednotlivém případě zvážil cíle sloužící veřejnému zájmu na jedné straně a ochranu profesní mlčenlivosti advokáta na straně druhé. Článek 7 Listiny brání použití vnitrostátního práva v rozsahu, v němž lucemburské právo neumožňuje takové zvážení ve věcech daňového práva, brání článek 7 Listiny použití uvedeného vnitrostátního práva v tomto rozsahu.“