

Zadeva C-432/23**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

12. julij 2023

Predložitveno sodišče:

Cour administrative (Luksemburg)

Datum predložitvene odločbe:

11. julij 2023

Pritožnici:

Société en commandite simple F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Nasprotna stranka v postopku s pritožbo:

État luxembourgeois

1. Predmet spora in podatki o njem

- 1 Directeur de l'administration des contributions directes (direktor uprave za neposredne davke) je 28. junija 2022 na société en commandite simple F (komanditna družba F) (v nadaljevanju: družba (F)) naslovil odločbo, v kateri je v bistvu navedeno:

„[...] pristojni organ španske davčne uprave nam je poslal zaprosilo za informacije v skladu z [...] Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 [...].

Pravna oseba, na katero se zaprosilo nanaša, je španska družba (K) [...]

Prosimo, da nam najpozneje do 3. avgusta 2022 predložite naslednje informacije in dokumente za obdobje od 1. januarja 2016 do 31. decembra 2019:

- za zadevno obdobje predložite vso razpoložljivo dokumentacijo (dokument o pogojih izvajanja storitev, pogodbe s stranko, poročila, memorandume,

komunikacije, račune itd.) v zvezi s storitvami, ki jih je [vaša družba] (F) opravila za špansko družbo (K) v okviru:

- o pridobitve 80-odstotnega deleža družbe (N) s strani investicijske skupine (O) v letu 2015 (račun št. [...]);
 - o prevzema druge španske družbe s strani skupine v letu 2018 (račun št. [...]);
- predložite podroben opis poteka zgorajnavedenih transakcij, od najema storitev družbe (F) do njihovega zaključka, pojasnilo o njeni vključenosti v te postopke ter navedbo identitete njenih sogovornikov (prodajalci, kupci in tretje osebe) in račune;

[...]“

- 2 Družba (F) je v elektronskem sporočilu z dne 8. julija 2022 upravo za neposredne davke obvestila, da deluje kot pravni svetovalec skupine, ki ji pripada družba (K), in da zato nima pravne možnosti, da bi poslala informacije v zvezi s svojo stranko, saj zanjo velja poklicna skrivnost.
- 3 Družba (F) je v priporočenem pismu z dne 8. avgusta 2022 ponovno potrdila svoje stališče in navedla, da njeno pravno pooblastilo v zadevi, na katero se nanaša odločba, ni bilo davčne narave, temveč je zadevalo izključno pravo družb.
- 4 Direktor uprave za neposredne davke je s priporočenim pismom z dne 19. avgusta 2022 družbi (F) sporočil, da njen odgovor ni zadovoljiv, in jo opozoril na komentar k členu 26 modelnega davčnega sporazuma OECD:

„Zaprošeni državi ni treba predložiti informacij v zvezi z zaupnimi komunikacijami med odvetniki ali drugimi pooblaščenimi pravnimi zastopniki pri opravljanju njihovih nalog in njihovimi strankami, če so te komunikacije po njenem notranjem pravu zaščitene pred razkritjem. Vendar pa mora biti obseg varstva, ki je zagotovljeno takim zaupnim komunikacijam, opredeljen ozko. Skrivnost ne velja za dokumente, izročene odvetniku z namenom, da se zaščitijo pred razkritjem, ki se zahteva z zakonom. Poleg tega informacije v zvezi z identiteto osebe, kot je direktor ali dejanski lastnik družbe, na splošno niso varovane kot zaupna komunikacija. Čeprav se lahko obseg varstva zaupnih komunikacij od države do države razlikuje, ne sme biti pretirano širok, saj bi to oviralo učinkovito izmenjavo informacij. Komunikacije med odvetniki ali drugimi pooblaščenimi pravnimi zastopniki in njihovimi strankami so zaupne le, če ti zastopniki delujejo kot odvetniki ali drugi pooblaščeni pravni zastopniki in ne v drugi vlogi, na primer kot pooblaščenci delničarji, skrbniki, ustanovitelji sklada ali člani uprave družb, ali na podlagi pooblastila za svetovanje za zastopanje družbe pri njenih poslovnih transakcijah“ (posodobitev člena 26 modelnega davčnega sporazuma OECD, ki jo je Svet OECD sprejel 17. julija 2012, in komentarja k temu sporazumu, točka 19.3).

- 5 Direktor uprave za neposredne davke je z odločbo z dne 16. septembra 2022 družbi (F) naložil globo, ker ni upoštevala odločbe z dne 19. avgusta 2022.
- 6 Družba (F) je vložila tožbo, v kateri je intervenirala Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (odvetniška zbornica v Luxembourg, Luksemburg). Tribunal administratif (upravno sodišče) je s sodbo z dne 23. februarja 2023 zavrnilo tožbo in intervencijo.
- 7 Družba (F) in odvetniška zbornica sta zoper to sodbo 10. oziroma 13. marca 2023 vložili pritožbi pri Cour administrative (višje upravno sodišče).
- 8 Cour administrative (višje upravno sodišče) je prejelo obe pritožbi zoper odločbo z dne 19. avgusta 2022 in v okviru njune obravnave Sodišču postavlja spodaj navedena vprašanja za predhodno odločanje.

2. Zadevne določbe

A. *Pravo Unije*

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah

- 9 Člen 7 določa:

„Spoštovanje zasebnega in družinskega življenja

Vsakdo ima pravico do spoštovanja svojega zasebnega in družinskega življenja, stanovanja ter komunikacij.“

- 10 Člen 52 določa:

„Obseg pravic in načel ter njihova razlaga

1. Kakršno koli omejevanje uresničevanja pravic in svoboščin, ki jih priznava ta listina, mora biti predpisano z zakonom in spoštovati bistveno vsebino teh pravic in svoboščin. Ob upoštevanju načela sorazmernosti so omejitve dovoljene samo, če so potrebne in če dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Unija, ali če so potrebne zaradi zaščite pravic in svoboščin drugih.

[...].“

Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS

- 11 Člen 17 določa:

„Omejitve

1. Zaprošeni organ iz ene države članice predloži organu prosilcu iz druge države članice podatke iz člena 5, če je organ prosilec izrabil običajne vire informacij, ki bi jih v danih okoliščinah lahko uporabil za pridobitev zaprošenih podatkov, brez tveganja, da ogrozi doseganje svojih ciljev.

[...]

4. Posredovanje podatkov se lahko zavrne, če bi to povzročilo razkritje poslovne, industrijske ali poklicne skrivnosti ali poslovnega procesa ali bi bilo razkritje zadevnih podatkov v nasprotju z javnim redom.“

12 Člen 18 določa:

„Obveznosti

1. Če država članica v skladu s to direktivo zaprosi za podatke, zaprošena država članica uporabi svoje ukrepe za zbiranje informacij, da pridobi zaprošene podatke, čeprav ta država članica morda ne potrebuje takšnih podatkov za lastne davčne namene. Ta obveznost ne posega v odstavke 2, 3 in 4 člena 17, pri čemer se sklicevanje nanje v nobenem primeru ne šteje kot dovoljenje, da zaprošena država članica zavrne posredovanje podatkov le zato, ker se sama ne zanima zanje.

[...]“

C. Luksemburško pravo

Loi générale des impôts du 22 mai 1931 „Abgabenordnung“ (splošni davčni zakon z dne 22. maja 1931), skrajšano „AO“

13 Člen 177 v bistvu določa:

„(1) Predložitev podatkov lahko zavrnejo tudi:

zagovorniki in odvetniki, ki so intervenirali v kazenskih zadevah,

1. zdravniki v zvezi s podatki, ki so jim bili zaupani pri opravljanju njihovega poklica,
2. odvetniki v zvezi s podatki, ki so jim bili zaupani pri opravljanju njihovega poklica,
3. pomočniki ali sodelavci oseb iz točk 1 do 3 v zvezi z dejstvi, s katerimi so se seznanili v tej vlogi.

(2) Ta določba se ne uporablja za osebe iz točk 3 in 4 v zvezi dejstvi, s katerimi so se seznanile med svetovanjem ali zastopanjem v davčnih zadevah, razen če gre za vprašanja, v zvezi s katerimi bi pritrdilni ali nikalni odgovor nanje pooblastitelje izpostavil tveganju kazenskega pregona.“

3. Presoja Cour administrative (višje upravno sodišče)

- 14 Sprejeta odločba z dne 22. avgusta 2022 je skladna z luksemburškim pravom o mednarodni izmenjavi informacij na zaprosilo v davčnih zadevah in zlasti s členom 177 AO, ki ureja varovanje poklicne skrivnosti odvetnikov v davčnih zadevah.
- 15 Člen 177 AO upravi za neposredne davke ne preprečuje, da v notranjem ali mednarodnem okviru od odvetnika zahteva informacije, ki se nanašajo na drugega davčnega zavezanca. Odločba, s katero se zahtevajo kakršne koli upoštevne informacije, ni nezakonita, ker je naslovljena na odvetnika.
- 16 Po drugi strani pa je treba varovanje poklicne skrivnosti odvetnika, ki se uveljavlja v skladu z merili iz člena 177 AO, šteti za veljaven razlog, da odvetnik ne izvrši odredbe, poleg tega pa preprečuje, da bi mu bila naložena globa.
- 17 Pritožnici kljub temu izpodbijata odločbo z dne 22. avgusta 2022. Sklicujeta se na člen 17(4) Direktive 2011/16 in v bistvu trdita, da odredbe, naslovljene na družbo (F), za predložitev vse razpoložljive dokumentacije v zvezi s storitvami, opravljenimi za njeno stranko, pomenijo neupravičeno poseganje v pravico do spoštovanja komunikacij med odvetniki in njihovimi strankami, zagotovljeno s členom 7 Listine. Po mnenju pritožnic tega poseganja ni mogoče upravičiti na podlagi cilja Direktive 2011/16, ki je krepitev pravilne odmere davkov v čezmejnih primerih in boj proti goljufijam, ker odredbe družbi (F) za predložitev zahtevanih informacij ni mogoče šteti za nujno potrebno za doseg ciljev navedene direktive.
- 18 Pritožnici se sklicujeta na sodbo z dne 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies in drugi, C-694/20, EU:C:2022:963. Po njunem mnenju Sodišče v tej sodbi, čeprav se v njej opravljen analiza nanaša na potencialno agresivne sheme čezmejnih aranžmajev davčnega načrtovanja, področje uporabe člena 7 Listine razlaga splošneje v zvezi z varovanjem poklicne skrivnosti odvetnikov. Načela, ki so v njej določena, so torej pomembna za veljavnost določb Direktive 2011/16 o izmenjavi informacij na zaprosilo in določb o prenosu v nacionalno pravo, pa tudi za veljavnost odločbe, sprejete v obravnavani zadevi. Vendar kljub splošnemu besedilu teh načel Sodišče še ni imelo priložnosti, da bi jih v celotnem obsegu uporabilo v zvezi z ureditvijo izmenjave informacij na zaprosilo.
- 19 Pritožnici torej z izpodbijanjem veljavnosti odločbe z dne 19. avgusta 2022, zlasti z vidika člena 7 Listine, izpodbijata obveznost, ki je bila kot taka na podlagi določb prava Unije in nacionalnega prava naložena družbi (F), da predloži v njej zahtevane informacije.
- 20 Da bi lahko Cour administrative (višje upravno sodišče) v tem postopku odločilo s tega vidika, prosi Sodišče za več pojasnil o naslednjih točkah:
- 21 Na prvem mestu, Sodišče je navedlo, da člen 7 Listine „varuje zaupnost vsakršnega dopisovanja med posamezniki in zagotavlja okrepljeno varstvo

izmenjav med odvetniki in njihovimi strankami“ (sodba z dne 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies in drugi, C-694/20, EU:C:2022:963, točka 27), pri čemer to varstvo ne zajema le dejavnosti obrambe, temveč tudi pravno svetovanje, in sicer tako glede njegove vsebine kot glede njegovega obstoja.

- 22 Družba (F) v obravnavani zadevi navaja, da je svoji španski stranki svetovala izključno na področju prava družb, natančneje z namenom vzpostavitve prevzemne in finančne strukture, ki vključuje različne luksemburške družbe. Čeprav se zdi *a priori* logično, da je mogoče, ker za pravno svetovanje odvetnika z namenom vzpostavitve čezmejnih aranžmajev davčnega načrtovanja velja okrepljeno varstvo iz člena 7 Listine, enako ugotoviti tudi za svetovanje, namenjeno vzpostavitvi korporativnih naložbenih struktur, Cour administrative (višje upravno sodišče) vseeno meni, da je glede na raznolikost teh področij delovanja potrebno pojasnilo v tem smislu (prvo vprašanje za predhodno odločanje).
- 23 Na drugem mestu, Sodišče je ugotovilo, da obveznost, ki jo Direktiva 2011/16 nalaga odvetniku, da razkrije svojo identiteto, svojo presojo o vsebini čezmejnega aranžmaja in dejstvo, da se je z njim posvetovalo, in razkritje teh informacij davčni upravi pomenita poseg v pravico do spoštovanja komunikacij med odvetniki in njihovimi strankami, zagotovljeno s členom 7 Listine (sodba z dne 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies in drugi, C-694/20, EU:C:2022:963, točke od 27 do 30).
- 24 Vendar se v obravnavani zadevi z odločbo z dne 19. avgusta 2022 od družbe (F) zahteva, da direktorju v grobem predloži vse dokumente, ki zadevajo njene odnose s stranko, podroben opis zgorajnavedenih transakcij, pa tudi pojasnilo o svoji vključenosti v te postopke in identiteto svojih sogovornikov. Glede na splošnost zahtevanih informacij se zdi smiselno sklepati, da tudi odločba z dne 19. avgusta 2022 kot posamični akt, s katerim pristojni organ države članice v konkretnem primeru izvaja svoje obveznosti iz Direktive 2011/16, pomeni poseganje v pravico do spoštovanja komunikacij med odvetniki in njihovimi strankami, zagotovljeno s členom 7 Listine. Vendar pa Cour administrative (višje upravno sodišče) glede na razlike med posameznimi zadevnimi ureditvami izmenjave informacij in ustreznimi akti, na katere se nanašajo, meni, da mora to analizo potrditi Sodišče (drugo vprašanje za predhodno odločanje).
- 25 Na tretjem mestu, če se bo v obravnavani zadevi uporabilo varstvo iz člena 7 Listine in bo obstoj poseganja potrjen, Cour administrative (višje upravno sodišče) navaja, da je Sodišče opozorilo, da „pravice, določene v členu 7 Listine, niso absolutne in da jih je treba upoštevati glede na njihovo vlogo v družbi. Kot namreč izhaja iz člena 52(1) Listine, ta člen dopušča omejitve pri uresničevanju teh pravic, če so te omejitve predpisane z zakonom, če spoštujejo bistveno vsebino teh pravic in če so – ob upoštevanju načela sorazmernosti – potrebne in dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Evropska unija, ali so potrebne zaradi zaščite pravic in svoboščin drugih“ (glej sodbo z dne 8. oktobra 2022, Orde van Vlaamse Balies in drugi, C-694/20, EU:C:2022:963, točka 34). „Boj proti

agresivnemu davčnemu načrtovanju ter preprečevanje nevarnosti izogibanja davkom in davčnih utaj pa sta cilja splošnega interesa, ki ju priznava Unija, v smislu člena 52(1) Listine, ki lahko omogočita omejitev uresničevanja pravic, zagotovljenih s členom 7 te listine“ (glej sodbo z dne 8. oktobra 2022, Orde van Vlaamse Balies in drugi, C-694/20, EU:C:2022:963, točka 44).

- 26 Zato je mogoče ugotoviti, da poklicna skrivnost odvetnika, ki zajema odnose med odvetnikom in njegovimi strankami, ne uživa absolutnega varstva, ki bi izključevalo vsakršno odredbo za predložitev informacij na podlagi zaprosila druge države članice za izmenjavo informacij, temveč velja, da taka odredba ostaja dopustna v mejah, ki so v skladu z zgorajnavedenimi pogoji.
- 27 Kar zadeva pogoj, da morajo biti omejitve določene z zakonom, je Sodišče preučilo določbe člena 8ab(5) Direktive 2011/16 o mehanizmu za vročanje in avtomatično izmenjavo podatkov o čezmejnih aranžmajih ter ugotovilo, da navedeni odstavek izpolnjuje načelo zakonitosti, saj izrecno določa obveznost, da odvetnik posrednik, ki je zaradi varovanja poklicne skrivnosti, ki ji je zavezan, oproščen obveznosti poročanja, uradno obvesti druge posrednike o obveznostih poročanja, ki so jim naložene na podlagi odstavka 6 navedenega člena.
- 28 Vendar Direktiva 2011/16 v zvezi z izmenjavo informacij na zaprosilo ne vsebuje nobene določbe, ki bi določala posebno ureditev s posebnimi omejitvami glede obveznosti odvetnika, da predloži informacije kot tretji imetnik informacij, temveč v členu 17(4) zgolj navaja, da lahko varovanje poklicne skrivnosti upraviči zavrnitev zaprosila za izmenjavo informacij.
- 29 Zato se postavlja vprašanje o skladnosti Direktive 2011/16 s členom 7 in členom 52(1) Listine, saj razen člena 17(4) ne vsebuje nobene določbe, s katero bi bila uvedena posebna in harmonizirana ureditev dolžnosti odvetnika, da kot tretji imetnik informacij sodeluje pri izmenjavi informacij na zaprosilo (tretje vprašanje za predhodno odločanje).
- 30 Na četrtem mestu, če bi Sodišče ugotovilo, da je Direktiva 2011/16 skladna kljub neobstoju posebnih določb o varovanju poklicne skrivnosti odvetnikov, ker bi med drugim odločilo, da se lahko z Direktivo veljavno prepusti državam članicam, da to vprašanje urejajo v okviru nacionalnega prava v mejah, ki jih določa člen 7 Listine, se postavlja vprašanje, ali je lahko ureditev sodelovanja, ki se od odvetnikov zahteva pri z Direktivo 2011/16 vzpostavljeni izmenjavi informacij na zaprosilo in pri kateri se upoštevajo posledice njihove poklicne skrivnosti, določena z določbami nacionalnega prava posamezne države članice, ki velja za notranje položaje, v skladu s sklicevanjem iz člena 18(1) Direktive. V takem primeru bi bilo treba člen 177 AO uporabiti kot določbo nacionalnega prava, ki ureja dolžnost sodelovanja odvetnikov kot tretjih oseb (četrto vprašanje za predhodno odločanje).
- 31 Na petem mestu, člen 177 AO je resda omejen zgolj na svetovanje v davčnih zadevah. Vendar ta omejitev obveznosti komuniciranja s strani odvetnika velja

samo na ravni izvršitve odredbe, ne pa tudi na ravni same izdaje odredbe. Člen 177 AO namreč ne vsebuje nobene posebne omejitve obveznosti odvetnika glede obsega ali narave informacij, katerih predložitve se lahko od njega zahteva, in s katero bi bile direktorju uprave za neposredne davke takoj po sprejetju njegove odredbe naložene omejitve pri opredelitvi informacij, ki bi mu jih moral predložiti odvetnik.

- 32 Vendar je treba, „kar zadeva spoštovanje bistvene vsebine pravice do spoštovanja komunikacij med odvetniki in njihovimi strankami, ki je zagotovljena s členom 7 Listine, [...] navesti, da obveznost uradnega obveščanja, uvedena s členom 8ab(5) spremenjene Direktive 2011/16, le omejeno vodi do prenehanja zaupnosti komunikacije med odvetnikom posrednikom in njegovo stranko v razmerju do tretjega posrednika in davčne uprave“ (sodba z dne 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies in drugi, C-694/20, EU:C:2022:963, točka 39). Cour administrative (višje upravno sodišče) na podlagi tega sklepa, da je treba obveznost posredovanja informacij, ki je naložena odvetniku in s katero bi prenehala zaupnost teh komunikacij, šteti za poseganje v samo bistvo pravice do spoštovanja komunikacij med odvetniki in njihovimi strankami.
- 33 V obravnavani zadevi je bilo z odločbo z dne 19. avgusta 2022 družbi (F) naloženo, naj direktorju uprave za neposredne davke v grobem predloži vse dokumente, ki zadevajo njene odnose s stranko, podroben opis zgorajnavedenih transakcij ter pojasnilo o svoji vključenosti v te postopke in identiteto svojih sogovornikov. Glede na splošnost zahtevanih informacij, ki zadevajo celotno njeno dokumentacijo, med drugim podrobnosti o vsebini vseh komunikacij med družbo (F) in njeno špansko stranko, je mogoče upravičeno domnevati, da obveznost predložitve vseh teh informacij vpliva na bistveno vsebino pravice do spoštovanja komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko ter je lahko v nasprotju s členom 7 Listine. Vendar je zadevna odločba skladna s členom 177 AO in njen naslovnik lahko njeno izvršitev zavrne le, če je svoji stranki svetoval zunaj samega davčnega področja, razen če bi šlo za vprašanja o davčnih zadevah, v zvezi s katerimi bi pritrdilni ali nikalni odgovor njegovega pooblastitelja izpostavil tveganju kazenskega pregona.
- 34 Zato ni izključeno, da bo tudi Sodišče ugotovilo, da člen 177 AO ni v skladu s členom 7 Listine in da je treba na podlagi tega sklepati, da odločba v tej točki ni skladna s pravom Unije.
- 35 Vendar taka ugotovitev ne bi avtomatično povzročila razglasitve ničnosti celotne zadevne odločbe, saj ta ni nedeljiva, temveč jo je dejansko mogoče razdeliti za vsako od zadevnih informacij. Če pa nezakonitost vpliva le na nekatere ločljive dele odločbe, v obravnavani zadevi dele odločbe z dne 19. avgusta 2022, za katere bi bilo treba šteti, da vplivajo na bistveno vsebino pravice do spoštovanja komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, lahko jube administratif luxembourgeois (luksemburško upravno sodišče) razglasitev ničnosti odločbe omeji le na te dele. Z drugimi besedami, jube administratif luxembourgeois (luksemburško upravno sodišče) bi lahko v obravnavani zadevi ohranilo

obveznost odvetnika, da predloži informacije, za katere se ne šteje, da vplivajo na bistveno vsebino pravice do spoštovanja komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko.

- 36 Posledično, tudi če bi Sodišče načeloma priznalo možnost, da se odvetniku odredi predložitev informacij v okviru izmenjave informacij na zaprosilo, in tudi če bi bil člen 177 AO načeloma sprejet kot veljavna nacionalna pravna podlaga za tako odredbo v skladu s sklicevanjem iz člena 18(1) Direktive 2011/16, se Cour administrative (višje upravno sodišče) ne bi smelo omejiti na preučitev poseganja v bistveno vsebino zaupnosti komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko, temveč bi moralo preveriti tudi, ali lahko še zaradi drugih načel, ki jih je Sodišče upoštevalo v sodbi z dne 8. decembra 2022, po potrebi dodatno omeji informacije, ki se lahko v okviru izmenjave informacij na zaprosilo na podlagi Direktive 2011/16 veljavno zahtevajo od odvetnika.
- 37 Sodišče je v sodbi z dne 8. decembra 2022 za obveznost uradnega obveščanja odvetnikov namreč uporabilo načelo sorazmernosti, pri čemer je navedlo, da „to načelo zahteva, da omejitve pravic in svoboščin, določene v Listini, ki jih je med drugim mogoče uvesti z akti prava Unije, ne presegajo tega, kar je primerno in potrebno za uresničitev legitimnih zastavljenih ciljev ali za zaščito pravic in svoboščin drugih, pri čemer je treba, kadar je na voljo več primernih ukrepov, izbrati najmanj omejevalnega. Poleg tega cilju splošnega interesa ni mogoče slediti brez upoštevanja tega, da ga je treba uskladiti s temeljnimi pravicami, v katere posega ukrep, in sicer z uravnoteženjem, na eni strani, cilja splošnega interesa ter, na drugi strani, zadevnih pravic, da se zagotovi, da nevspečnosti, ki jih povzročata ta ukrep, niso nesorazmerne glede na zastavljene cilje“ (sodba z dne 8. decembra 2022, Orde van Vlaamse Balies in drugi, C-694/20, EU:C:2022:963, točka 41).
- 38 Kar zadeva vprašanje, ali je bila v tej zadevi obveznost, naložena odvetnikom, primerna in potrebna za uresničitev ciljev Direktive 2011/16, je Sodišče to vprašanje preučilo v zvezi z obveznostjo uradnega obveščanja iz člena 8ab(5) navedene direktive in preverilo, ali je bila ta obveznost nujno potrebna glede na obveznosti, ki so jih imeli vsi drugi posredniki oziroma po potrebi zadevni davčni zavezanec. Ker se s temi obveznostmi drugih posrednikov in zadevnega davčnega zavezanca po mnenju Sodišča zagotavlja učinkovito uradno obveščanje pristojne davčne uprave o zadevnem aranžmaju, je ugotovilo, da obveznost uradnega obveščanja, naložena odvetnikom, ni potrebna.
- 39 Če je treba te zahteve glede primernosti in potrebnosti za uresničitev cilja Direktive 2011/16 uporabljati za obveznost odvetnika, da predloži informacije v okviru izmenjave informacij na zaprosilo, bi jih bilo mogoče razumeti tako, da uvajajo okrepljen nadzor nad verjetno upoštevnostjo informacij, ki se zahtevajo od odvetnika, za zagotovitev, da se od odvetnika zahteva le predložitev informacij, ki se lahko dejansko uporabijo za namene obdavčitve v državi prosilki. Zahteva, da mora biti obveznost sodelovanja odvetnika potrebna, bi lahko vključevala tudi okrepljen nadzor nad tem, ali je država članica prosilka predhodno izrabila

običajne vire informacij, ki bi jih v danih okoliščinah lahko uporabila za pridobitev zaprosenih podatkov, brez tveganja, da ogrozi doseganje svojih ciljev, v skladu s členom 17(1) Direktive 2011/16. Z isto zahtevo bi se lahko spodbudilo tudi praktično preverjanje, ali je zadevni odvetnik dejansko edini možni vir zahtevanih informacij.

- 40 Podobno bi bila lahko za uravnoteženje, na eni strani, cilja splošnega interesa ter, na drugi strani, zadevnih pravic za zagotovitev, da nevšečnosti, ki jih povzroča ta ukrep, ne bi bile nesorazmerne glede na zastavljene cilje, potrebna določitev dodatnih pogojev za veljavnost odredbe, izdane odvetniku, pri izmenjavi informacij na zaprosilo, ki bi se lahko nanašali na specifični davčni cilj, na primer na odkrivanje agresivnih struktur ali struktur, ki pomenijo zlorabo, oziroma na pomen finančnega učinka nadzora, ki poteka v državi prosilki.
- 41 Cour administrative (višje upravno sodišče) meni, da lahko pri preučitvi veljavnosti odredbe, izdane odvetniku, da predloži določene informacije v postopku izmenjave informacij na zaprosilo z drugo državo članico za izvršitev Direktive 2011/16, načela, določena v sodbi Sodišča z dne 8. decembra 2022, povzročijo dvom o veljavnosti določb Direktive 2011/16, člena 177 AO in odločbe z dne 19. avgusta 2022 (peto in šesto vprašanje za predhodno odločanje).

4. Vprašanja za predhodno odločanje

- 42 Cour administrative (višje upravno sodišče) v skladu s členom 267 PDEU Sodišču postavlja naslednja vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali pravno svetovanje odvetnika na področju prava družb – v tem primeru z namenom vzpostavitve naložbene korporativne strukture – spada v okvir okrepljenega varstva izmenjav med odvetniki in njihovimi strankami, zagotovljenega s členom 7 Listine?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali odločba pristojnega organa zaprosene države članice, izdana kot odgovor na zahtevo za izmenjavo informacij na zaprosilo, ki jo je druga država članica vložila na podlagi Direktive 2011/16, s katero se odvetniku odredi, da mu predloži v grobem vso razpoložljivo dokumentacijo, ki zadeva njegove odnose s stranko, podroben opis transakcij, v zvezi s katerimi je zagotavljal svetovanje, pojasnilo o svoji vključenosti v te postopke in identiteto svojih sogovornikov, pomeni poseganje v pravico do spoštovanja komunikacij med odvetniki in njihovimi strankami, zagotovljeno s členom 7 Listine?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali je Direktiva 2011/16 skladna s členom 7 in členom 52(1) Listine, ker razen člena 17(4) ne vsebuje nobene druge določbe, ki bi uradno dovoljevala poseganje v zaupnost izmenjav med odvetniki in njihovimi strankami v okviru ureditve izmenjave informacij na zaprosilo in bi sama določala obseg omejitve uresničevanja zadevne pravice?

4. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrديل, ali se lahko za ureditev dolžnosti odvetnikov (ali odvetniške družbe), da kot tretji imetniki informacij sodelujejo v okviru uporabe mehanizma izmenjave informacij na zaprosilo, uvedena z Direktivo 2011/16, in zlasti za posebne omejitve, ki se nanašajo na upoštevanje posledic varovanja njihove poklicne skrivnosti, uporabljajo določbe nacionalnega prava posamezne države članice, ki urejajo dolžnost odvetnikov, da kot tretje osebe sodelujejo v davčni preiskavi v okviru uporabe nacionalnega davčnega prava, v skladu s sklicevanjem iz člena 18(1) navedene direktive?

5. Če je odgovor na četrto vprašanje pritrديل, ali mora za skladnost s členom 7 Listine nacionalna pravna določba, ki določa ureditev dolžnosti sodelovanja odvetnikov kot tretjih imetnikov informacij, kakršna se uporablja v obravnavani zadevi, vsebovati posebne določbe, ki:

- zagotavljajo spoštovanje bistvene vsebine zaupnosti komunikacij med odvetnikom in njegovo stranko ter
- uvajajo posebne pogoje za zagotovitev, da je obveznost sodelovanja odvetnikov omejena na to, kar je primerno in potrebno za uresničitev cilja Direktive 2011/16?

6. Če je odgovor na peto vprašanje pritrديل, ali morajo posebni pogoji, katerih namen je zagotoviti, da je sodelovanje odvetnikov v davčni preiskavi omejeno na to, kar je primerno in potrebno za uresničitev cilja Direktive 2011/16, vključevati obveznost pristojnega organa zaprosene države članice:

- da v skladu s členom 17(1) Direktive 2011/16 izvaja okrepljen nadzor nad tem, ali je država članica prosilka predhodno izrabila običajne vire informacij, ki jih lahko v danih okoliščinah uporabi za pridobitev zaprosenih informacij, ne da bi pri tem ogrozila uresničitev teh ciljev, in/ali
- da se je predhodno, vendar neuspešno, obrnil na druge potencialne imetnike informacij, da bi se lahko v končni fazi obrnil na odvetnika kot potencialnega imetnika informacij, in/ali
- da v vsakem posameznem primeru uravnoteži cilj javnega interesa na eni strani in zadevne pravice na drugi strani, tako da bi bilo mogoče odvetniku veljavno izdati odredbo le, če bi bili izpolnjeni dodatni pogoji, kot je zahteva, da imajo ali bi lahko imele finančne posledice nadzora, ki poteka v državi prosilki, določen pomen ali bi lahko spadale na področje kazenskega prava?“