

Predmet C-432/23**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

12. srpnja 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Cour administrative (Luksemburg)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

11. srpnja 2023.

Žalitelji:

Jednostavno komanditno društvo F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Druga stranka u žalbenom postupku:

État luxembourgeois

1. Predmet i podaci o sporu:

- 1 Directeur de l'administration des contributions directes (ravnatelj Uprave za izravno oporezivanje, Francuska) uputio je 28. lipnja 2022. jednostavnom komanditnom društvu F (u daljnjem tekstu: društvo (F)) odluku koja je u bitnome glasila kako slijedi:

„[...] nadležno tijelo španjolske porezne uprave dostavilo nam je zahtjev za pružanje informacija na temelju [...] Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. [...].

Pravna osoba na koju se odnosi zahtjev jest španjolsko društvo (K) [...].

Molim vas da nam najkasnije do 3. kolovoza 2022. dostavite sljedeće informacije i dokumente za razdoblje od 1. siječnja 2016. do 31. prosinca 2019.:

- Molimo da za predmetno razdoblje dostavite svu dostupnu dokumentaciju (ugovor o pružanju pravnih usluga, ugovore sa strankom, izvješća,

memorandume, dopise, račune itd.) koja se odnosi na usluge koje je [vaše društvo] (F) pružalo španjolskom društvu (K) u okviru:

- o transakcije kojom je investicijska grupa (O) 2015. stekla 80 % udjela u društvu (N) (račun br. [...]);
 - o transakcije kojom je grupa 2018. stekla drugo španjolsko poduzeće (račun br. [...]);
- Molimo vas detaljan opis izvršenja prethodno navedenih transakcija, od angažiranja usluga društva (F) do njihova završetka, kao i objašnjenje njegova sudjelovanja u tim procesima i identitet osoba s kojima je komuniciralo (prodavatelja, kupaca i trećih strana) te računa;

[...]”.

- 2 Porukom elektroničke pošte od 8. srpnja 2022. društvo (F) obavijestilo je Upravu za izravno oporezivanje da je djelovalo kao odvjetnik za pravno savjetovanje grupe kojoj pripada društvo (K) i da stoga zakonski nije u mogućnosti priopćiti informacije o svojoj stranci jer su obuhvaćene obvezom čuvanja poslovne tajne.
- 3 U preporučenom dopisu od 8. kolovoza 2022. društvo (F) ponovilo je svoje stajalište te je navelo da njegov pravni mandat u slučaju navedenom u odluci nije porezne prirode, nego se odnosio samo na područje prava trgovačkih društava.
- 4 Preporučenim dopisom od 19. kolovoza 2022. ravnatelj Uprave za izravno oporezivanje obavijestio je društvo (F) da njegov odgovor nije zadovoljavajući te je naveo komentar na članak 26. OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja:

„Država koja prima zahtjev može odbiti proslijediti informacije koje se odnose na povjerljivo komuniciranje između odvjetnika ili drugih ovlaštenih pravnih zastupnika tijekom obavljanja njihovih dužnosti i njihovih stranaka ako je komuniciranje zaštićeno od bilo kakvog otkrivanja na temelju njezina nacionalnog prava. Međutim, opseg zaštite koja se primjenjuje na takvo povjerljivo komuniciranje treba usko odrediti. Tajnost se ne primjenjuje na dokumente dane odvjetniku u pokušaju da ih se zaštiti od otkrivanja koje je propisano zakonom. Usto, informacije o identitetu osobe kao što su direktor ili stvarni vlasnik društva općenito nisu zaštićene kao povjerljivo komuniciranje. Iako se opseg zaštite koja se primjenjuje na povjerljivo komuniciranje može razlikovati od jedne države do druge, on ne bi trebao biti preširok jer bi to ugrozilo djelotvornu razmjenu informacija. Komuniciranje između odvjetnika ili drugih ovlaštenih pravnih zastupnika i njihovih stranaka povjerljivo je samo ako ti zastupnici djeluju u svojstvu odvjetnika ili drugih ovlaštenih pravnih zastupnika, a ne ni na koji drugi način, kao opunomoćeni ili fiducijarni dioničari ili osnivači trusta, direktori društava ili na temelju svoje ovlasti da zastupaju društvo u njegovim poslovnim transakcijama” (ažuriranje članka 26. OECD-ova Modela ugovora o

izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i s njime povezanog komentara, koje je Vijeće OECD-a donijelo 17. srpnja 2012., točka 19.3.).

- 5 Odlukom od 16. rujna 2022. ravnatelj Uprave za izravno oporezivanje izrekao je društvu (F) novčanu kaznu jer nije postupilo u skladu s odlukom od 19. kolovoza 2022.
- 6 Društvo (F) pokrenulo je postupak povodom tužbe u kojem je intervenirao Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (odvjetnička komora u Luksemburgu). Presudom od 23. veljače 2023. tribunal administratif (Upravni sud, Luksemburg) odbio je tužbu i intervenciju.
- 7 Aktima podnesenima 10. i 13. ožujka 2023. društvo (F) i Ordre des avocats du barreau de Luxembourg podnijeli su žalbu protiv te presude Couru administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg).
- 8 Cour administrative (Visoki upravni sud) zaprimio je obje žalbe protiv odluke od 19. kolovoza 2022. i u okviru njihova ispitivanja uputio je Sudu prethodna pitanja navedena u nastavku.

2. Odredbe o kojima je riječ:

A. Pravo Unije

Povelja Europske unije o temeljnim pravima

- 9 Člankom 7. određuje se:

„Poštovanje privatnog i obiteljskog života

Svatko ima pravo na poštovanje svojeg privatnog i obiteljskog života, doma i komuniciranja.”

- 10 Člankom 52. određuje se:

„Opseg i tumačenje prava i načela

1. Svako ograničenje pri ostvarivanju prava i sloboda priznatih ovom Poveljom mora biti predviđeno zakonom i mora poštovati bit tih prava i sloboda. Podložno načelu proporcionalnosti, ograničenja su moguća samo ako su potrebna i ako zaista odgovaraju ciljevima od općeg interesa koje priznaje Unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba.

[...]”.

Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ

11 Člankom 17. određuje se:

„Ograničenja

1. Tijelo koje [prima] zahtjev u jednoj državi članici osigurava tijelu koje [podnosi] zahtjev u drugoj državi članici informacije navedene u članku 5. uz uvjet da je tijelo koje podnosi zahtjev iscrpilo uobičajene izvore informacija koje je moglo iskoristiti u okolnostima za dobivanje traženih informacija, ne riskirajući pritom ugrožavanje postignuća svojih ciljeva.

[...]

4. Osiguravanje informacija može se odbiti ako bi to dovelo do otkrivanja trgovinske, industrijske ili poslovne tajne ili trgovinskog postupka ili ako je otkrivanje tih informacija protivno javnoj politici.”

12 Člankom 18. određuje se:

„Obveze

1. Ako informacije zatraži država članica u skladu s ovom Direktivom, država članica koja prima zahtjev koristi svoje mjere za prikupljanje informacija kako bi dobila tražene informacije, iako ta država članica možda ni ne treba te informacije u svoje vlastite porezne svrhe. Ta obveza ne dovodi u pitanje stavke 2., 3. i 4. članka 17., pri čemu se pozivanje na njih ni u kojem slučaju ne smije tumačiti kao dopuštenje državi članici koja prima zahtjev da odbije pribaviti informacije isključivo zato što te informacije nisu od nacionalnog interesa.

[...]”.

C. Luksemburško zakonodavstvo

Loi générale des impôts du 22 mai 1931 „Abgabenordnung” (Opći porezni zakon od 22. svibnja 1931., u daljnjem tekstu: AO)

13 Člankom 177. u bitnome se određuje:

„(1) Osim toga, sljedeće osobe mogu odbiti proslijediti informacije:

1. Branitelji i odvjetnici koji su intervenirali u kaznenim predmetima,
2. Liječnici u pogledu informacija koje su im povjerene prilikom obavljanja njihove profesije,

3. Odvjetnici u pogledu informacija koje su im povjerene prilikom obavljanja njihove profesije,
4. Pomoćnici ili suradnici osoba iz točaka 1. do 3. u pogledu radnji u kojima su sudjelovali u tom svojstvu.

(2) Ta se odredba ne primjenjuje na osobe navedene u točkama 3. i 4. u pogledu činjenica koje su saznale prilikom savjetovanja ili zastupanja stranaka u poreznim stvarima, osim ako je riječ o pitanjima na koja bi potvrđan ili niječan odgovor izložio njihove nadležne osobe opasnosti od kaznenog progona.”

3. Ocjena Coura administrative (Visoki upravni sud):

- 14 Odluka donesena 22. kolovoza 2022. u skladu je s luksemburškim zakonodavstvom o međunarodnoj razmjeni informacija na zahtjev u području oporezivanja i konkretno s člankom 177. AO-a kojim se uređuje obveza čuvanja poslovne tajne odvjetnika u području oporezivanja.
- 15 Člankom 177. AO-a ne sprečava se Upravu za izravno oporezivanje da od odvjetnika zatraži informacije koje se odnose na drugog poreznog obveznika u nacionalnom ili međunarodnom kontekstu. Odluka kojom se traže relevantne informacije bilo koje vrste ne postaje nezakonita ako je upućena odvjetniku.
- 16 Suprotno tomu, odvjetnikovu obvezu čuvanja poslovne tajne na koju se poziva u skladu s kriterijima iz članka 177. AO-a treba smatrati valjanim razlogom za odvjetnikovo neizvršenje naloga i njome se sprečava da mu se izrekne novčana kazna.
- 17 Međutim, žalitelji osporavaju odluku od 22. kolovoza 2022. Pozivaju se na članak 17. stavak 4. Direktive 2011/16 i u biti tvrde da nalozi upućeni društvu (F) da dostavi cijelu dostupnu dokumentaciju o uslugama pruženima njegovoj stranci predstavljaju neopravdano zadiranje u pravo na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka zajamčeno člankom 7. Povelje. Prema mišljenju žalitelja, to zadiranje ne može se opravdati ciljem koji se nastoji postići Direktivom 2011/16 koji uključuje promicanje pravilne procjene poreza u prekograničnim situacijama i suzbijanju prijevара jer se nalog upućen društvu (F) da pruži tražene informacije ne može smatrati strogo nužnim za postizanje ciljeva navedene direktive.
- 18 Žalitelji se pozivaju na presudu od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963. Prema njihovu mišljenju, iako se u njoj provedena analiza odnosi na prekogranične aranžmane potencijalno agresivnog poreznog planiranja, Sud u njoj općenitije tumači područje primjene članka 7. Povelje u pogledu odvjetnikove obveze čuvanja poslovne tajne. Načela koja se u njoj navode stoga su relevantna za valjanost odredbi Direktive 2011/16 koje se odnose na razmjenu informacija na zahtjev i nacionalnih odredbi kojima se ona prenosi, kao i za valjanost odluke donesene u ovom slučaju. Međutim, unatoč općem

tekstu tih načela, Sud još nije imao priliku u potpunosti ih primijeniti kad je riječ o sustavu razmjene informacija na zahtjev.

- 19 Time što osporavaju valjanost odluke od 19. kolovoza 2022. konkretno s obzirom na članak 7. Povelje, žalitelji dovode u pitanje obvezu koju kao takvu ima društvo (F), u skladu s odredbama prava Unije i nacionalnog prava, da pruži informacije koje su njome zatražene.
- 20 Kako bi mogao donijeti odluku s tog gledišta u okviru ove žalbe, Cour administratif (Visoki upravni sud) traži od Suda da pruži nekoliko pojašnjenja o sljedećim pitanjima:
- 21 Kao prvo, Sud je pojasnio da članak 7. Povelje „štiti povjerljivost svake prepiske između pojedinaca i dodjeljuje pojačanu zaštitu komuniciranju između odvjetnika i njihovih stranaka” (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 27.), pri čemu se ta zaštita proteže ne samo na djelatnost obrane, nego i na pravno savjetovanje, i to kako s obzirom na njegov sadržaj tako i s obzirom na njegovo postojanje.
- 22 U ovom slučaju društvo (F) navodi da je svoju španjolsku stranku savjetovalo samo u području prava trgovačkih društava i, konkretnije, radi uspostavljanja strukture za stjecanje i financiranje koja uključuje različita luksemburška društva. Iako se čini da je *a priori* logično prihvatiti da se, s obzirom na to da je pravno savjetovanje s odvjetnikom radi uspostavljanja prekograničnih aranžmana poreznog planiranja obuhvaćeno područjem primjene pojačane zaštite iz članka 7. Povelje, do istog zaključka može doći u pogledu savjetovanja čiji je cilj uspostavljanje investicijskih struktura društva, Cour administrative (Visoki upravni sud) ipak smatra da je potrebno pojašnjenje u tom smislu s obzirom na raznolikost tih područja djelovanja (prvo prethodno pitanje).
- 23 Kao drugo, Sud je smatrao da obveza koja se Direktivom 2011/16 nalaže odvjetniku da otkrije svoj identitet, svoju ocjenu sadržaja prekograničnog aranžmana i činjenicu da se s njime savjetovalo, kao i otkrivanje tih informacija poreznoj upravi, podrazumijevaju zadiranje u pravo na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka, zajamčeno člankom 7. Povelje (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 27. do 30.).
- 24 Međutim, u ovom slučaju, odlukom od 19. kolovoza 2022. društvu (F) nalaže se da ravnatelju dostavi gotovo sve dokumente koji se odnose na njegove odnose sa strankom, detaljan opis prethodno navedenih transakcija, objašnjenje njegova sudjelovanja u tim procesima i identitet osoba s kojima je komuniciralo. S obzirom na opću prirodu traženih informacija, čini se logičnim zaključiti da odluka od 19. kolovoza 2022., kao pojedinačni akt kojim nadležno tijelo države članice u konkretnom slučaju izvršava obveze koje ima na temelju Direktive 2011/16, također podrazumijeva zadiranje u pravo na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka zajamčeno člankom 7. Povelje. Međutim, s

obzirom na razliku između sustava razmjene informacija o kojima je riječ i odgovarajućih akata na koje se upućuje, Cour administrative (Visoki upravni sud) smatra da je potrebno da Sud potvrdi tu analizu (drugo prethodno pitanje).

- 25 Kao treće, ako u ovom slučaju treba primijeniti zaštitu iz članka 7. Povelje i ako se utvrdi postojanje zadiranja, Cour administrative (Visoki upravni sud) ističe da je Sud podsjetio na to da „prava priznata člankom 7. Povelje nisu apsolutna prava, nego ih treba uzeti u obzir imajući na umu njihovu funkciju u društvu. Naime, kao što proizlazi iz članka 52. stavka 1. Povelje, ona priznaje ograničenja pri ostvarivanju tih prava samo ako su ograničenja predviđena zakonom, poštuju bitan sadržaj tih prava te su, uz poštovanje načela proporcionalnosti, nužna i zaista odgovaraju ciljevima od općeg interesa koje priznaje Europska unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba” (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 34.). „Borba protiv agresivnog poreznog planiranja i sprečavanje opasnosti od izbjegavanja plaćanja poreza i njegove utaje predstavljaju ciljeve od općeg interesa koje priznaje Unija u smislu članka 52. stavka 1. Povelje, koji mogu omogućiti ograničavanje izvršavanja prava zajamčenih člankom 7. Povelje” (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 44.).
- 26 Stoga se može zaključiti da se na odvjetnikovu obvezu čuvanja poslovne tajne, koja obuhvaća odnose između odvjetnika i njegovih stranaka, ne primjenjuje apsolutna zaštita koja isključuje svaki nalog za pružanje informacija slijedom zahtjeva za razmjenu informacija koji dolazi iz druge države članice, nego da je takav nalog dopušten u granicama koje su u skladu s prethodno navedenim uvjetima.
- 27 Kad je riječ o uvjetu da ograničenja treba predvidjeti zakonom, Sud je ispitao odredbe članka 8.ab stavka 5. Direktive 2011/16, koji se odnosi na mehanizam prosljeđivanja obavijesti i automatske razmjene informacija o prekograničnim aranžmanima, te je zaključio da je navedeni stavak u skladu s načelom zakonitosti, s obzirom na to da se tim stavkom izričito predviđa da je odvjetnik posrednik koji je oslobođen obveze izvješćivanja zbog obveze čuvanja poslovne tajne dužan obavijestiti druge posrednike o obvezama izvješćivanja koje imaju na temelju stavka 6. tog članka.
- 28 Međutim, kad je riječ o razmjeni informacija na zahtjev, Direktiva 2011/16 ne sadržava nijednu odredbu kojom se predviđa poseban sustav s posebnim ograničenjima u pogledu odvjetnikove obveze da pruži informacije kao treća strana koja raspolaže informacijama, nego se u njezinu članku 17. stavku 4. samo navodi da se odbijanje ispunjavanja zahtjeva za razmjenu informacija može opravdati obvezom čuvanja poslovne tajne.
- 29 Stoga se postavlja pitanje je li Direktiva 2011/16 u skladu s člankom 7. i člankom 52. stavkom 1. Povelje jer, osim njezina članka 17. stavka 4., ona ne sadržava nijednu odredbu kojom se posebno i usklađeno uređuje dužnost

odvjetnika da kao treća strana koja raspolaže informacijama surađuje u razmjeni informacija na zahtjev (treće prethodno pitanje).

- 30 Kao četvrto, u slučaju da Sud zaključi da je Direktiva 2011/16 usklađena, unatoč nepostojanju posebnih odredbi u pogledu obveze čuvanja poslovne tajne odvjetnikâ i da pritom osobito smatra da se njome može valjano prepustiti državama članicama da uredi to pitanje u nacionalnom pravu uz poštovanje ograničenja određenih člankom 7. Povelje, postavlja se pitanje može li se sustav suradnje koju odvjetnici moraju osigurati prilikom razmjene informacija na zahtjev uspostavljen Direktivom 2011/16, kojim se uzima u obzir utjecaj njihove obveze čuvanja poslovne tajne, utvrditi odredbama nacionalnog prava svake države članice koje je predviđeno za unutarnje situacije, u skladu s upućivanjem iz članka 18. stavka 1. te direktive. U tom bi se slučaju članak 177. AO-a trebao primijeniti kao odredba nacionalnog prava kojom se uređuje dužnost odvjetnika da surađuju kao treće strane (četvrto prethodno pitanje).
- 31 Kao peto, točno je da se članak 177. AO-a ograničava samo na savjetovanje u području oporezivanja. Međutim, to ograničenje odvjetnikove obveze priopćavanja primjenjuje se samo na izvršenje naloga, ali ne i na izdavanje samog naloga. Naime, članak 177. AO-a ne sadržava nikakvo posebno ograničenje obveze odvjetnika u pogledu opsega ili prirode informacija koje se od njega mogu tražiti i kojim se ravnatelju Uprave za izravno oporezivanje od donošenja njegova naloga nalažu ograničenja u pogledu utvrđivanja informacija koje bi mu odvjetnik trebao dati.
- 32 Međutim, „što se tiče poštovanja bitnog sadržaja prava na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka, koje je zajamčeno člankom 7. Povelje, valja istaknuti da obveza obavješćivanja, uspostavljena člankom 8.ab stavkom 5. [...] Direktive 2011/16, samo ograničeno dovodi do otklanjanja, u pogledu trećeg posrednika i porezne uprave, povjerljivosti komuniciranja između odvjetnika posrednika i njegove stranke” (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 39.). Cour administrative (Visoki upravni sud) iz toga zaključuje da obvezu informiranja koja je propisana odvjetniku i koja podrazumijeva otklanjanje povjerljivosti tog komuniciranja treba smatrati zadiranjem u samu srž prava na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka.
- 33 U ovom slučaju, odlukom od 19. kolovoza 2022. društvu (F) nalaže se da ravnatelju Uprave za izravno oporezivanje dostavi gotovo sve dokumente koji se odnose na njegove odnose sa strankom, detaljan opis prethodno navedenih transakcija, objašnjenje njegova sudjelovanja u tim procesima i identitet osoba s kojima je komuniciralo. S obzirom na opću prirodu zatraženih informacija koje obuhvaćaju svu dokumentaciju, uključujući osobito sadržaj sveukupnog komuniciranja između društva (F) i njegove španjolske stranke, može se legitimno pretpostaviti da obveza pružanja svih tih informacija utječe na bit prava na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke te da može biti protivna članku 7. Povelje. Predmetna odluka ipak je u skladu s člankom 177.

AO-a i njezin adresat može odbiti postupiti u skladu s njom samo ako je savjetovao svoju stranku izvan područja oporezivanja, osim ako je riječ o pitanjima u području oporezivanja na koja bi potvrđan ili niječan odgovor izložio njegova nalogodavca opasnosti od kaznenog progona.

- 34 Stoga se ne može isključiti da Sud utvrdi i da članak 177. AO-a nije u skladu s člankom 7. Povelje te da iz toga treba zaključiti da odluka u tom pogledu nije u skladu s pravom Unije.
- 35 Međutim, taj zaključak ne dovodi automatski do poništenja te odluke u cijelosti zato što ona nije nedjeljiva, nego je riječ o odluci koja se može razdvojiti u pogledu svake od navedenih informacija. Doista, kada su samo određeni odvojivi dijelovi odluke nezakoniti, odnosno u ovom slučaju dijelovi odluke od 19. kolovoza 2022. za koje treba smatrati da utječu na bit prava na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke, luksemburški upravni sud može ograničiti poništenje odluke samo na te dijelove. Drugim riječima, u ovom slučaju luksemburški upravni sud mogao bi dopustiti da se zadrži obveza odvjetnika da pruži informacije za koje se ne smatra da utječu na bit prava na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke.
- 36 Slijedom toga, čak i pod pretpostavkom da je Sud načelno priznao mogućnost da se odvjetniku naloži pružanje informacija u okviru razmjene informacija na zahtjev i da je članak 177. AO-a načelno prihvaćen kao valjani nacionalni pravni temelj za takav nalog, u skladu s upućivanjem iz članka 18. stavka 1. Direktive 2011/16, Cour administrative (Visoki upravni sud) ne bi trebao samo ispitati zadiranje u bit povjerljivosti komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke, nego, osim toga, provjeriti mogu li druga načela koja je Sud utvrdio u presudi od 8. prosinca 2022. po potrebi dodatno ograničiti informacije koje se mogu valjano tražiti od odvjetnika u okviru razmjene informacija na zahtjev na temelju Direktive 2011/16.
- 37 Naime, Sud je u presudi od 8. prosinca 2022. primijenio načelo proporcionalnosti na obvezu obavješćivanja koju imaju odvjetnici, pri čemu je naveo da se njime „zahtijeva da ograničenja koja akti prava Unije mogu nametnuti pravima i slobodama utvrđenima Poveljom ne prekoračuju granice onoga što je prikladno i nužno za ispunjenje ciljeva koji se nastoje legitimno postići ili potrebe zaštite prava i sloboda druge osobe, pri čemu kada postoji izbor između više prikladnih mjera za ostvarenje željenih legitimnih ciljeva, valja upotrijebiti najmanje ograničavajuću mjeru. Usto, cilj u općem interesu ne može se postići, a da se u obzir ne uzme činjenica da se on mora pomiriti s temeljnim pravima na koja se mjera odnosi, tako da se cilj u općem interesu, s jedne strane, pravilno odvagane s predmetnim pravima, s druge strane, kako bi se osiguralo da nepovoljnosti uzrokovane tom mjerom nisu neproporcionalne u odnosu na ciljeve koje se želi postići” (presuda od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr., C-694/20, EU:C:2022:963, t. 41.).

- 38 Kad je riječ o tome je li u tom predmetu obveza propisana odvjetnicima bila prikladna i nužna za ostvarenje ciljeva Direktive 2011/16, Sud je to pitanje ispitao s obzirom na obvezu obavješćivanja predviđenu člankom 8.ab stavkom 5. navedene direktive, pri čemu je provjerio je li ona strogo nužna u odnosu na obveze svih drugih posrednika ili, po potrebi, poreznog obveznika o kojem je riječ. Budući da te obveze drugih posrednika i poreznog obveznika o kojem je riječ osiguravaju, prema mišljenju Suda, djelotvorno obavješćivanje nadležne porezne uprave o aranžmanu o kojem je riječ, Sud je zaključio da obveza obavješćivanja nije nužna za odvjetnike.
- 39 Ako te zahtjeve koji se odnose na prikladnost i nužnost za postizanje cilja Direktive 2011/16 treba primijeniti na obvezu odvjetnika da pruži informacije u okviru razmjene informacija na zahtjev, oni se mogu shvatiti na način da zahtijevaju pojačani nadzor predvidive relevantnosti informacija koje se traže od odvjetnika kako bi se osiguralo da se od njega traži samo pružanje informacija koje se mogu stvarno koristiti u porezne svrhe u državi koja podnosi zahtjev. Zahtjev nužnosti obveze suradnje odvjetnika mogao bi dovesti i do pojačanog nadzora u pogledu toga je li država članica koja podnosi zahtjev prethodno iscrpila uobičajene izvore informacija koje je mogla iskoristiti za dobivanje traženih informacija, ne riskirajući pritom ugrožavanje postignuća tih ciljeva, u skladu s člankom 17. stavkom 1. Direktive 2011/16. Taj bi zahtjev mogao dovesti i do potrebe da se konkretno provjeri je li odvjetnik o kojem je riječ zaista jedini mogući izvor traženih informacija.
- 40 Slično tomu, za pravilno odvagivanje između, s jedne strane, cilja u općem interesu i, s druge strane, predmetnih prava, tako da nepovoljnosti uzrokovane tom mjerom nisu neproporcionalne u odnosu na ciljeve koje se želi postići, moglo bi biti potrebno utvrditi dodatne uvjete valjanosti naloga izdanog u odnosu na odvjetnika u okviru razmjene informacija na zahtjev, koji bi se mogli odnositi na konkretnu poreznu svrhu, primjerice, na otkrivanje agresivnih struktura ili struktura zlouporabe, ili na važnost financijskog aspekta nadzora u tijeku u državi koja podnosi zahtjev.
- 41 Cour administrative (Visoki upravni sud) smatra da, prilikom ispitivanja valjanosti naloga odvjetniku da pruži određene informacije u okviru postupka razmjene informacija na zahtjev s drugom državom članicom u skladu s Direktivom 2011/16, načela navedena u presudi Suda od 8. prosinca 2022. mogu dovesti u pitanje valjanost odredbi Direktive 2011/16, članka 177. AO-a i odluke od 19. kolovoza 2022. (peto i šesto pitanje).

4. Prethodna pitanja:

- 42 U skladu s člankom 267. UFEU-a, Cour administrative (Visoki upravni sud) traži od Suda da odluči o sljedećim prethodnim pitanjima:

„1. Je li pravno savjetovanje s odvjetnikom u području prava trgovačkih društava, u ovom slučaju radi uspostavljanja investicijske strukture društva,

obuhvaćeno pojačanom zaštitom komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka koja se predviđa člankom 7. Povelje?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, predstavlja li odluka nadležnog tijela države članice koja prima zahtjev, donesena radi izvršenja zahtjeva druge države članice za razmjenu informacija na zahtjev na temelju Direktive 2011/16, kojom se odvjetniku nalaže da joj dostavi gotovo svu dostupnu dokumentaciju koja se odnosi na njegov odnos sa strankom, detaljan opis transakcija o kojima je savjetovao stranku, objašnjenje njegova sudjelovanja u tim procesima i identitet osoba s kojima je komunicirao, zadiranje u pravo na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka, zajamčeno člankom 7. Povelje?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na drugo pitanje, je li Direktiva 2011/16 u skladu s člankom 7. i člankom 52. stavkom 1. Povelje s obzirom na to da, osim u svojem članku 17. stavku 4., ne sadržava nijednu odredbu kojom se formalno dopušta zadiranje u povjerljivost komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka u okviru sustava razmjene informacija na zahtjev i kojom se kao takvom određuje doseg ograničenja ostvarivanja prava o kojem je riječ?

4. U slučaju potvrdnog odgovora na treće pitanje, može li sustav dužnosti odvjetnika (ili odvjetničkog ureda) da kao treće strane koje raspolažu informacijama surađuju u okviru primjene mehanizma razmjene informacija na zahtjev uspostavljenog Direktivom 2011/16, a osobito posebna ograničenja čiji je cilj uzeti u obzir utjecaj njihove obveze čuvanja poslovne tajne, biti uređen odredbama nacionalnog prava svake države članice kojima se uređuje dužnost odvjetnika da kao treće strane surađuju u poreznoj istrazi u okviru primjene nacionalnog poreznog prava, u skladu s upućivanjem iz članka 18. stavka 1. navedene direktive?

5. U slučaju potvrdnog odgovora na četvrto pitanje, treba li, kako bi bio u skladu s člankom 7. Povelje, nacionalna pravna odredba kojom se uspostavlja sustav dužnosti suradnje odvjetnika kao trećih strana koje raspolažu informacijama, kao što je onaj koji se primjenjuje u ovom slučaju, sadržavati posebne odredbe kojima se:

- osigurava poštovanje biti povjerljivosti komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke; i
- uspostavljaju posebni uvjeti kako bi se osiguralo da se obveza suradnje odvjetnika ograniči na ono što je prikladno i nužno za postizanje cilja Direktive 2011/16?

6. U slučaju potvrdnog odgovora na peto pitanje, trebaju li posebni uvjeti kojima se nastoji osigurati da je suradnja odvjetnika u poreznoj istrazi ograničena na ono što je prikladno i nužno za postizanje cilja Direktive 2011/16 uključivati obvezu nadležnog tijela države članice koja prima zahtjev da:

- provede pojačani nadzor u pogledu toga je li država članica koja podnosi zahtjev doista prethodno iscrpila uobičajene izvore informacija koje je mogla iskoristiti za dobivanje traženih informacija, ne riskirajući pritom ugrožavanje postignuća tih ciljeva, u skladu s člankom 17. stavkom 1. Direktive 2011/16; i/ili
- se prethodno i bezuspješno obratila drugim osobama koje potencijalno raspolažu informacijama kako bi se u krajnjem slučaju mogla obratiti odvjetniku u svojstvu osobe koja potencijalno raspolaže informacijama; i/ili
- u svakom slučaju zasebno odvagne između cilja u općem interesu, s jedne strane, i predmetnih prava, s druge strane, na način da se nalog može valjano izdati u odnosu na odvjetnika samo ako su ispunjeni dodatni uvjeti, kao što je zahtjev da financijski aspekt nadzora koji je u tijeku u državi koja podnosi zahtjev dosegne ili bi mogao dosegnuti određenu važnost ili bi mogao biti obuhvaćen kaznenim pravom?”