

## Дело C-432/23

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

12 юли 2023 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Cour administrative (Люксембург)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

11 юли 2023 г.

**Жалбоподатели:**

Société en commandite simple F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

**Ответник във въззивното производство:**

État luxembourgeois

**1. Предмет и факти по делото:**

- 1 На 28 юни 2022 г. директорът на Administration des contributions directes (служба „Преки данъци“) изпраща на командитното дружество F (наричано по-нататък „дружеството (F)“) решение, което по същество гласи следното:

„[...] компетентният орган на испанската данъчна администрация ни изпрати искане за информация съгласно [...] Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 г., [...]

Юридическото лице, за което се отнася искането, е испанското дружество (К) [...]

Моля до 3 август 2022 г. да ни предоставите следната информация и документи за периода от 1 януари 2016 г. до 31 декември 2019 г:

- всички налични документи за посочения период (писмо за възлагане, договори с клиента, доклади, меморандуми, кореспонденция, фактури и

т.н.) относно предоставяните от [вашето дружество] (F) на испанското дружество (K) услуги, в рамките на:

- o придобиването през 2015 г. на 80 % от дяловото участие на (N) от инвестиционната група (O) (фактура № ...);
  - o придобиването на друго испанско предприятие от групата през 2018 г. (фактура № ...);
- подробно описание на начина на протичане на посочените по-горе сделки — от поемането на задължението за предоставяне на услугите от страна на дружеството (F) до приключването им, както и разяснение за участието му в тези процеси и идентифициране на неговите партньори (продавачи, купувачи и трети страни) и фактурите;

[...].“

- 2 С електронно писмо от 8 юли 2022 г. дружество (F) уведомява служба „Преки данъци“, че е действало като адвокат и правен съветник на групата, към която принадлежи дружеството (K), и поради това спрямо него е налице законоустановена невъзможност да предостави информация относно своя клиент, тъй като тя попада в обхвата на професионалната му тайна.
- 3 В препоръчано писмо от 8 август 2022 г. дружеството (F) потвърждава позицията си, като посочва, че възложените му правни действия по случая, упоменат в решението, не са от данъчно естество, а се отнасят само до дружественото право.
- 4 С препоръчано писмо от 19 август 2022 г. директорът на служба „Преки данъци“ посочва на дружеството (F), че отговорът му не е задоволителен, и му припомня коментара на член 26 от Модела на данъчна спогодба [относно доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР)]:

*„Запитаната държава може да откаже да предостави информация относно поверителни съобщения между адвокати или други упълномощени законни представители при изпълнението на задълженията им и техни клиенти, доколкото съобщенията са защитени от оповестяване съгласно националното ѝ законодателство. Въпреки това обхватът на закрилата, с която се ползват тези поверителни съобщения, трябва да е тясно ограничен. Тайната не се прилага за документи, предадени на адвокат в опит да бъдат предпазени от изискуемо от закона оповестяване. Освен това информацията относно самоличността на лице, като например управител или действителен собственик на дружество, обикновено не е защитена като поверителна информация. Въпреки че обхватът на закрилата, предоставена на поверителната кореспонденция, може да се различава в отделните държави, той не трябва да бъде прекалено широк, тъй като би се възпрепятствал ефективният обмен на информация.“*

*Съобщенията между адвокати или други упълномощени законни представители и техните клиенти са поверителни само доколкото тези представители действат в качеството си на адвокати или други упълномощени законни представители, а не на друго основание, като например акционери-пълномощници, попечители, учредители на тръст, управители на дружества или по силата на правомощията им да представляват дружество в неговите търговски сделки“ (актуализиране на член 26 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР и на свързания с това коментар, приет от Съвета на ОИСР на 17 юли 2012 г., точка 19.3).*

- 5 С решение от 16 септември 2022 г. директорът на служба „Преки данъци“ налага на дружеството (F) глоба за това, че не е предприело необходимите действия във връзка с решението от 19 август 2022 г.
- 6 Дружеството (F) подава жалба, към която се присъединява *Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg* (Адвокатска колегия на Люксембург). С решение от 23 февруари 2023 г. *tribunal administratif* [Първоинстанционен административен съд, Люксембург] отхвърля жалбата и встъпването.
- 7 С жалби, подадени на 10 и 13 март 2023 г., дружеството (F) и адвокатската колегия обжалват това решение пред *Cour administrative* [Административен съд, Люксембург].
- 8 *Cour administrative* приема за допустими двете жалби срещу решението от 19 август 2022 г. и при разглеждането им отправя до Съда изложените по-долу преюдициални въпроси.

## **2. Относими разпоредби:**

### ***A. Правото на Съюза***

*Харта на основните права на Европейския съюз*

- 9 Член 7 гласи:

„Зачитане на личния и семейния живот

Всеки има право на зачитане на неговия личен и семеен живот, на неговото жилище и тайната на неговите съобщения“.

- 10 Член 52 предвижда:

„Обхват и тълкуване на правата и принципите

1. Всяко ограничаване на упражняването на правата и свободите, признати от настоящата Харта, трябва да бъде предвидено в закон и да зачита основното съдържание на същите права и свободи. При спазване на

принципа на пропорционалност ограничения могат да бъдат налагани, само ако са необходими и ако действително отговарят на признати от Съюза цели от общ интерес или на необходимостта да се защитят правата и свободите на други хора.

[...]“.

*Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО*

11 Член 17 предвижда:

„Ограничения

1. Запитаният орган на държава членка предоставя информацията по член 5 на запитващия орган на друга държава членка, при условие че запитващият орган е изчерпал обичайните източници на информация, които би могъл да използва при дадените обстоятелства, за да получи исканата информация, без да застрашава постигането на целите си.

[...]

4. Отказ за предоставяне на информация се допуска, ако това би довело до разкриването на търговска, промишлена или служебна тайна, или на търговски процес, или ако разкриването ѝ би противоречало на обществения ред“.

12 Член 18 гласи:

„Задължения

1. Ако държава членка изисква информация в съответствие с настоящата директива, другата държава членка използва своите средства за събиране на информация, за да получи исканата информация, дори ако тази друга държава членка няма нужда от тази информация за своите собствени данъчни цели. Това задължение не противоречи на член 17, параграфи 2, 3 и 4, позоваването на които в никакъв случай не се тълкува като разрешение за запитана държава членка да откаже да предостави информация, само защото тази информация не представлява национален интерес.

[...]“.

**Б. Люксембургско право**

Общият данъчен закон от 22 май 1931 г. „Abgabenordnung“, наричан за краткост „АО“

13 Член 177 по същество гласи:

„(1) Освен това могат да откажат да предоставят информация:

- [1.] защитниците и адвокатите, участващи по наказателни дела,
- [2]. лекари за информация, която им е предоставена при упражняване на професията им,
- [3]. адвокати за информация, която им е била предоставена при упражняване на професията им,
- [4]. асистентите или сътрудниците на лицата, посочени в точки 1—3, за фактите, които са узнали в това си качество.

(2) Тази разпоредба не се прилага по отношение на лицата, посочени в точки 3 и 4, за фактите, които са им станали известни в качеството им на правни съветници или представители по данъчни дела, освен относно въпроси, чийто утвърдителен или отрицателен отговор би изложил техните доверители на опасност от наказателно преследване“.

**3. Преценка на Cour administrative:**

- 14 Решението от 22 август 2022 г. е в съответствие с люксембургското законодателство относно международния обмен на информация в областта на данъчното облагане при поискване, и по-специално с член 177 АО, уреждащ професионалната тайна на адвокатите в данъчната сфера.
- 15 Член 177 АО не възпрепятства служба „Преки данъци“ да изисква от адвокат информация относно друго данъчнозадължено лице във вътрешен или международен контекст. Решение, с което се иска предоставяне на релевантна информация от всякакво естество, не става незаконосъобразно, тъй като е адресирано до адвокат.
- 16 За сметка на това адвокатската тайна, на която е направено позоваване в съответствие с критериите, определени в член 177 АО, трябва да се разглежда като валидно основание адвокатът да не изпълни разпореждането и да е пречка да му бъде наложена глоба.
- 17 Жалбоподателите обаче оспорват решението от 22 август 2022 г. Те се позовават на член 17, параграф 4 от Директива 2011/16 и поддържат по същество, че разпорежданията към дружеството (F) да предостави цялата

налична документация относно услугите, предоставяни на неговия клиент, представляват необоснована намеса в правото на зачитане на тайната на съобщенията между адвокатите и техните клиенти, гарантирано от член 7 от Хартата. Според жалбоподателите тази намеса не може да бъде обоснована с преследваната от Директива 2011/16 цел да се улесни правилното определяне на данъците при трансгранични казуси и за борба с измамите, тъй като разпореждането към дружеството (F) да предостави исканата информация не може да се счита за строго необходимо за постигане на целите на посочената директива.

- 18 Жалбоподателите се позовават на решение от 8 декември 2022 г., *Orde van Vlaamse Balies* и др., C-694/20, EU:C:2022:963. Според тях, макар извършеният в това решение анализ да се отнася до трансграничните договорености за потенциално агресивно данъчно планиране, в него Съдът тълкува обхвата на член 7 от Хартата по-общо по отношение на професионалната тайна на адвокатите. Следователно закрепените в нея принципи се отнасят до валидността на разпоредбите на Директива 2011/16 относно обмена на информация при поискване и на разпоредбите за вътрешно транспониране, както и до валидността на взетото в случая решение. Въпреки общата формулировка на тези принципи обаче Съдът все още не е имал възможност да ги приложи в пълния им обхват по отношение на режима за обмен на информация при поискване.
- 19 Като оспорват валидността на решението от 19 август 2022 г. по-специално от гледна точка на член 7 от Хартата, жалбоподателите поставят под въпрос самото задължение на дружеството (F) да предостави исканата от него информация в изпълнение на разпоредбите на правото на Съюза и на националното право.
- 20 За да може да се произнесе от тази гледна точка в настоящото производство, *Cour administrative* иска от Съда да внесе някои уточнения по следните въпроси:
- 21 На първо място, Съдът е посочил, че член 7 от Хартата „закриля поверителността на всяка кореспонденция между физически лица и предоставя засилена защита на обмена на информация между адвокатите и техните клиенти“ (решение от 8 декември 2022 г., *Orde van Vlaamse Balies* и др., C-694/20, EU:C:2022:963, т. 27), като тази закрила обхваща не само дейността по защита, но и правната консултация, при това, както с оглед на нейното съдържание, така и с оглед на съществуването ѝ.
- 22 В случая дружеството (F) посочва, че е съветвало испанския си клиент единствено в областта на дружественото право, и по-точно с оглед на създаването на структура за придобиване и финансиране с участието на различни люксембургски дружества. Макар а priori да изглежда логично да се приеме, че след като правната консултация с адвокат с цел създаване на трансгранични договорености за данъчно планиране попада в обхвата на

засилената защита на член 7 от Хартата, същият извод може да се направи и за консултация, която има за цел създаването на инвестиционни дружествени структури, Cour administrative все пак счита, че е необходимо изясняване в този смисъл с оглед на разнообразието на тези области на намеса (първи преюдициален въпрос).

- 23 На второ място, Съдът приема, че наложеното с Директива 2011/16 задължение на адвоката да разкрие своята самоличност, своята преценка относно съдържанието на трансграничната договореност, факта на предоставяне на консултации във връзка с нея, както и оповестяването на тази информация на данъчната администрация, водят до намеса в гарантираното в член 7 от Хартата право на зачитане на тайната на съобщенията между адвокатите и техните клиенти (решение от 8 декември 2022 г., Orde van Vlaamse Balies и др., C-694/20, EU:C:2022:963, т. 27—30).
- 24 В случая обаче решението от 19 август 2022 г. задължава дружеството (F) да предостави на директора почти всички документи, свързани с отношенията му с неговия клиент, подробно описание на посочените по-горе сделки, както и разяснение за участието му в тези процеси и идентифициране на неговите партньори. С оглед на общия характер на поисканата информация изглежда логично да се заключи, че решението от 19 август 2022 г. като индивидуален акт, чрез който компетентният орган на държава членка изпълнява в конкретен случай задълженията си по Директива 2011/16, води и до намеса в гарантираното с член 7 от Хартата право на зачитане на тайната на съобщенията между адвокатите и техните клиенти. Като се има предвид обаче разликата между разглежданите правни режими за обмен на информация и съответните актове, посочени в настоящия случай, Cour administrative счита, че е необходимо Съдът да потвърди този анализ (втори преюдициален въпрос).
- 25 На трето място, ако закрилата по член 7 от Хартата е приложима в случая и се установи наличието на намеса, Cour administrative отбелязва, че Съдът е припомнил, че „закрепените в член 7 от Хартата права не са абсолютни, а трябва да се разглеждат във връзка с тяхната социална функция. Всъщност, както следва от член 52, параграф 1 от Хартата, тя допуска ограничения на упражняването на тези права, стига тези ограничения да са предвидени в закон, да зачитат основното съдържание на посочените права и при спазване на принципа на пропорционалност да са необходими и действително да отговарят на признати от Съюза цели от общ интерес или на необходимостта да се защитят правата и свободите на други хора“ (решение от 8 декември 2022 г., Orde van Vlaamse Balies и др., C-694/20, EU:C:2022:963, т. 34). „Борбата срещу агресивното данъчно планиране и предотвратяването на опасността от избягване на данъци и данъчни измами представляват признати от Съюза цели от общ интерес по смисъла на член 52, параграф 1 от Хартата, които може да позволят въвеждане на ограничаване в упражняването на правата, гарантирани от член 7“ (решение от 8 декември 2022 г., Orde van Vlaamse Balies и др., C-694/20, EU:C:2022:963, т. 44).

- 26 Следователно може да се заключи, че адвокатската тайна, която обхваща отношенията между адвоката и неговите клиенти, не се ползва с абсолютна закрила, която би изключила всяко разпореждане да бъде предоставена информация вследствие на отправено от друга държава членка искане за обмен на информация, но че подобно разпореждане би било допустимо само в рамките на ограничения, които отговарят на посочените по-горе условия.
- 27 Що се отнася до условието ограниченията да са предвидени в закон, Съдът разглежда разпоредбите на член 8аб, параграф 5 от Директива 2011/16 относно механизма за уведомяване и автоматичен обмен на информация за трансгранични договорености и стига до извода, че като предвижда изрично задължение за адвоката посредник, който е освободен от задължението за оповестяване поради професионалната тайна, която е длъжен да спазва, да уведомява другите посредници за задълженията им за оповестяване по параграф 6 от този член, този параграф е в съответствие с принципа на законност.
- 28 Директива 2011/16 обаче не съдържа в областта на обмена на информация при поискване нито една разпоредба, която да предвижда специален режим, съдържащ конкретни ограничения на задължението на адвоката да предостави информация в качеството си на трето лице притежател, а само посочва в член 17, параграф 4, че професионалната тайна може да обоснове отказа да се изпълни искане за обмен на информация.
- 29 Следователно стои въпросът за съответствието на Директива 2011/16 с член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата, тъй като освен член 17, параграф 4 от нея тя не съдържа нито една разпоредба, установяваща специална и хармонизирана уредба на задължението за сътрудничество от страна на адвоката в качеството му на трето лице притежател при обмена на информация при поискване (трети преюдициален въпрос).
- 30 На четвърто място, в случай че Съдът приеме, че Директива 2011/16 е в съответствие с Хартата, въпреки липсата на специални разпоредби относно адвокатската тайна, по-конкретно като постанови, че Директивата може валидно да остави на държавите членки задачата да уредят този въпрос във вътрешното си право при спазване на ограниченията, наложени от член 7 от Хартата, възниква въпросът дали режимът на сътрудничество, което адвокатите трябва да оказват при обмена на информация при поискване, въведен с Директива 2011/16, която отчита въздействието на професионалната им тайна, може да се определи от разпоредбите на вътрешното право на всяка държава членка, предвидени за вътрешните положения в съответствие с направеното в член 18, параграф 1 от Директивата препращане. В тази хипотеза член 177 АО би трябвало да се прилага като вътрешноправна разпоредба, уреждаща задължението за сътрудничество на адвокатите в качеството им на трети лица (четвърти преюдициален въпрос).



- 31 На пето място, член 177 АО несъмнено се ограничава до консултантската дейност единствено в данъчната сфера. Това ограничаване на задължението за предоставяне на информация от адвоката обаче се прилага само по отношение на изпълнението на разпореждането, но не и относно издаването на самото разпореждане. Всъщност член 177 АО не съдържа никакво конкретно ограничение на задължението на адвоката по отношение на обхвата или естеството на информацията, която той може да бъде призован да предостави, и което би наложило на директора на служба „Преки данъци“, още при приемането на решението му за разпореждане, ограничения относно определянето на информацията, която адвокатът ще бъде длъжен да му предостави.
- 32 При все това „що се отнася до зачитането на основното съдържание на гарантираното в член 7 от Хартата право на зачитане на тайната на съобщенията между адвокатите и техните клиенти, следва да се отбележи, че задължението за уведомяване, въведено с член 8аб, параграф 5 от изменената Директива 2011/16, води само в ограничена степен до отпадане по отношение на трето лице посредник и данъчната администрация на поверителността на съобщенията между адвоката посредник и неговия клиент“ (решение от 8 декември 2022 г., Orde van Vlaamse Balies и др., С-694/20, EU:C:2022:963, т. 39). От това Cour administrative прави извода, че наложеното на адвокат задължение за предоставяне на информация, което би довело до отпадане на поверителността на тези съобщения, би следвало да се счита за намеса в самата същина на правото на зачитане на тайната на съобщенията между адвокатите и техните клиенти.
- 33 В случая обаче решението от 19 август 2022 г. задължава дружеството (F) да предостави на директора на служба „Преки данъци“ почти всички документи, свързани с отношенията му с неговия клиент, подробно описание на посочените по-горе сделки, както и разяснение за участието му в тези процеси и идентифициране на неговите партньори. С оглед на общия характер на поисканата информация, която се отнася до цялата преписка, и по-специално до подробностите относно съдържанието на всички съобщения между дружеството (F) и неговия испански клиент, може обосновано да се предположи, че задължението да се предостави цялата информация засяга основното съдържание на правото на зачитане на тайната на съобщенията между адвоката и неговия клиент и може да е в противоречие с член 7 от Хартата. Разглежданото решение обаче е в съответствие с член 177 АО и адресатът му може да откаже да го изпълни само ако е съветвал клиента си единствено извън данъчната област, освен ако става въпрос за данъчни въпроси, чийто утвърдителен или отрицателен отговор би изложил неговия доверител на опасност от наказателно преследване.
- 34 Следователно не е изключено Съдът да приеме също, че член 177 АО не е в съответствие с член 7 от Хартата и оттам трябва да се направи извода, че в това отношение решението не е в съответствие с правото на Съюза.

- 35 Този извод обаче не води автоматично до пълна отмяна на това решение, тъй като то не е неделимо, а в действителност представлява отделно решение относно всяко от посочените в него сведения. Когато обаче незаконосъобразността опорочава само някои отделни части от дадено решение, в случая частите от решението от 19 август 2022 г., за които трябва да се приеме, че засягат основното съдържание на правото на зачитане на тайната на съобщенията между адвоката и неговия клиент, люксембургският административен съд може да ограничи отмяната на решението само до тези части. С други думи, в случая люксембургският административен съд би могъл да потвърди задължението на адвоката да предостави сведенията, за които не се счита, че засягат основното съдържание на правото на зачитане на тайната на съобщенията между адвоката и неговия клиент.
- 36 Следователно, макар Съдът да признава по принцип възможността да се разпорежи на адвокат да предостави информация в рамките на обмен на информация при поискване и дори ако член 177 АО по принцип се приема за валидно правно основание от националното право за такова разпореждане, по силата на препращащата норма на член 18, параграф 1 от Директива 2011/16, *Cour administrative* не би трябвало да се ограничава до разглеждане на намесата в основното съдържание на поверителността на съобщенията между адвоката и неговия клиент, а все пак да провери дали други принципи, възприети от Съда в решението му от 8 декември 2022 г., евентуално могат да ограничат още повече сведенията, които могат валидно да се изискват от адвокат в рамките на обмен на информация въз основа на Директива 2011/16.
- 37 Всъщност в решението си от 8 декември 2022 г. Съдът е приложил принципа на пропорционалност към задължението на адвокатите за уведомяване, като е посочил, че „той изисква ограниченията на закрепени в Хартата права и свободи, които могат да бъдат наложени по-специално с правни актове на Съюза, да не превишават границите на подходящото и необходимо за постигане на преследваните легитимни цели или на необходимостта да се защитят правата и свободите на други хора, като се има предвид, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения. Освен това целта от общ интерес не може да се преследва, без да се отчете фактът, че тя трябва да бъде съвместена с основните права, които се засягат от мярката, като се постигне баланс между, от една страна, целта от общ интерес, и от друга страна, разглежданите права, за да се гарантира, че причинените от мярката неблагоприятни последици не са непропорционални на преследваните цели“ (решение от 8 декември 2022 г., *Orde van Vlaamse Balies* и др., C-694/20, EU:C:2022:963, т. 41).
- 38 Що се отнася до въпроса дали по това дело задължението на адвокатите е подходящо и необходимо за постигането на целите на Директива 2011/16, Съдът разглежда този въпрос във връзка със задължението за уведомяване, предвидено в член 8аб, параграф 5 от посочената директива, като проверява

дали то е строго необходимо с оглед на задълженията на всички останали посредници или евентуално на съответното данъчнозадължено лице. Доколкото според Съда тези задължения на другите посредници и на съответното данъчнозадължено лице гарантират действителното уведомяване на компетентната данъчна администрация за въпросната договореност, той стига до извода, че липсва необходимост от налагане на адвокатите на такова задължение за уведомяване.

- 39 Макар тези изисквания, изведени от подходящия и необходим за постигането на целта на Директива 2011/16 характер, да трябва да се прилагат по отношение на задължението на адвоката да предоставя информация в рамките на обмена на информация при поискване, те биха могли да се разбират в смисъл, че налагат задълбочена проверка на предполагаемата значимост на поисканата от адвоката информация, за да се гарантира, че от него може да се иска предоставянето единствено на сведения, които действително могат да послужат за целите на данъчното облагане в запитващата държава. Изискването за необходимост от задължението за сътрудничество на адвоката би могло да включва и задълбочена проверка дали запитващата държава членка предварително е изчерпала обичайните източници на информация, които би могла да използва, за да получи исканата информация, без да застрашава постигането на тези цели в съответствие с член 17, параграф 1 от Директива 2011/16. Същото изискване би могло още да подтикне към конкретна проверка дали съответният адвокат действително е единственият възможен източник на поисканата информация.
- 40 Също така балансът, който трябва да се постигне между, от една страна, целта от общ интерес, и от друга страна, разглежданите права, за да се гарантира, че причинените от мярката неблагоприятни последици не са непропорционални на преследваните цели, би могъл да наложи да се предвидят допълнителни условия за валидност на разпореждане, издадено при обмен на информация при поискване спрямо адвокат, които условия биха могли да са свързани със специфична данъчна цел, например разкриването на агресивни или съставляващи злоупотреба структури или със значимостта на финансовия интерес от текущата проверка в запитващата държава.
- 41 Cour administrative счита, че при проверката на валидността на издадено спрямо адвокат разпореждане за предоставяне на определена информация в процедура за обмен на информация при поискване с друга държава членка в изпълнение на Директива 2011/16, принципите, изведени в решението на Съда от 8 декември 2022 г., могат да поставят под въпрос валидността на разпоредбите на Директива 2011/16, на член 177 АО и на решението от 19 август 2022 г. (пети и шести въпрос).

#### 4. Преюдициални въпроси:

42 На основание член 267 ДФЕС Cour administrative [Административен съд, Люксембург] отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Попада ли правна консултация с адвокат в областта на дружественото право — в случая с оглед на създаването на инвестиционна дружествена структура — в обхвата на предоставената с член 7 от Хартата засилена защита на обмена на информация между адвокатите и техните клиенти?

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос, представлява ли намеса в гарантираното от член 7 от Хартата право на зачитане на тайната на съобщенията между адвокатите и техните клиенти решение на компетентен орган на запитаната държава членка, постановено в изпълнение на искане за обмен на информация при поискване, отправено от друга държава членка на основание на Директива 2011/16, с което се разпорежда на адвокат да му предостави почти всички налични документи, свързани с отношенията му с неговия клиент, подробно описание на сделките, по които е предоставял съвети, разяснение за участието му в тези процеси и идентифициране на неговите партньори?

3. При утвърдителен отговор на втория въпрос, съвместима ли е Директива 2011/16 с член 7 и член 52, параграф 1 от Хартата, доколкото — с изключение на член 17, алинея 4 — в нея не се съдържат разпоредби, които формално да допускат намесата в поверителността на обмена на информация между адвокатите и техните клиенти в рамките на режима за обмен на информация при поискване, и които да определят обхвата на ограничаването на упражняването на съответното право?

4. При утвърдителен отговор на третия въпрос, може ли режимът на задължението за сътрудничество на адвокатите (или на адвокатска кантора) в качеството им на трети лица притежатели на информация при прилагането на установения с Директива 2011/16 механизъм за обмен на информация при поискване, и по-специално конкретните ограничения, имащи за цел да отчетат значението на професионалната им тайна, да се определя от разпоредбите на вътрешното право на всяка държава членка, уреждащи задължението за сътрудничество на адвокатите в качеството им на трети лица при данъчното разследване в рамките на прилагането на вътрешния данъчен закон в съответствие с направеното в член 18, параграф 1 от посочената директива препращане?

5. При утвърдителен отговор на четвъртия въпрос, трябва ли национална законова разпоредба като приложимата в настоящия случай, която регламентира задължението за сътрудничество на адвокатите в качеството им на трети лица притежатели на информация, за да е в съответствие с член 7 от Хартата, да съдържа конкретни разпоредби, които:

– гарантират зачитането на основното съдържание на поверителността на съобщенията между адвоката и неговия клиент; и

– въвеждат конкретни условия, за да гарантират, че задължението на адвокатите за сътрудничество ще бъде ограничено до подходящото и необходимото за постигането на целта на Директива 2011/16?

б. При утвърдителен отговор на петия въпрос, трябва ли специалните условия, с които се цели да се гарантира, че сътрудничеството на адвокатите при данъчното разследване е ограничено до подходящото и необходимото за постигането на целта на Директива 2011/16, да включват задължение за компетентния орган на запитаната държава членка:

– да извърши задълбочена проверка дали действително запитващата държава членка предварително е изчерпала обичайните източници на информация, които би могла да използва, за да получи исканата информация, без да застрашава постигането на тези цели в съответствие с член 17, параграф 1 от Директива 2011/16, и/или

– предварително и без успех се е обърнала към други потенциални притежатели на информация, за да може като крайна мярка да се обърне към адвокат в качеството му на потенциален притежател на информация; и/или

– във всеки отделен случай да се постигне баланс между, от една страна, целта от общ интерес, и от друга страна, разглежданите права, така че разпореждането да може да бъде надлежно издадено спрямо адвокат само ако са изпълнени допълнителни условия, като например изискването финансовият интерес от текущата проверка в запитващата държава да достига или да може да достигне определена значимост или да може да попадне в обхвата на наказателното право?“