Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

26. rujna 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Upravna suradnja u području oporezivanja – Direktiva 2011/16/EU – Razmjena informacija na zahtjev – Nalog odvjetniku da dostavi informacije – Profesionalna tajna odvjetnika – Članak 7. i članak 52. stavak 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima”

U predmetu C-432/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Cour administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg), odlukom od 11. srpnja 2023., koju je Sud zaprimio 12. srpnja 2023., u postupku

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

protiv

Administration des contributions directes,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (izvjestitelj) i M. L. Arastey Sahún, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, P. Mellina i A. Steichen, *avocats*,

– za luksemburšku vladu, A. Germeaux i T. Schell, u svojstvu agenata,

– za njemačku vladu, J. Möller, J. Heitz i M. Hellmann, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: francuski

– za španjolsku vladu, L. Aguilera Ruiz, u svojstvu agenta,

– za austrijsku vladu, A. Posch i J. Schmoll, u svojstvu agenata,

– za Vijeće Europske unije, K. Pavlaki, S. Santoro i A. Sikora-Kalėda, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, A. Ferrand i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 30. svibnja 2024.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 17. stavaka 1. i 4. i članka 18. stavka 1. Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL 2011., L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.), kao i članka 7. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja), te na valjanost Direktive 2011/16 s obzirom na članak 7. i članak 52. stavak 1. Povelje.

2 Taj je zahtjev upućen u okviru spora između društva F SCS, odvjetničkog ureda ustrojenog kao jednostavno komanditno društvo osnovano u Luksemburgu, i Ordrea des avocats du barreau de Luxembourg (Odvjetnička komora u Luksemburgu, u daljnjem tekstu: OABL), s jedne strane, i administrationa des contributions directes (Uprava za izravno oporezivanje, Luksemburg), s druge strane, povodom naloga za dostavljanje informacija i dokumenata koji je ta uprava uputila društvu F, kao i povodom novčane kazne koja mu je izrečena jer nije postupilo u skladu s tim nalogom.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2011/16

3 Direktivom 2011/16 uspostavljen je sustav suradnje između poreznih tijela država članica te su utvrđena pravila i postupci koje treba primijeniti prilikom razmjene informacija među državama članicama u porezne svrhe.

4 Člankom 1. stavkom 1. te direktive određuje se:

„Ova Direktiva utvrđuje pravila i postupke u skladu s kojima države članice međusobno surađuju s namjerom razmjene informacija koje mogu biti značajne za administraciju i izvršenje nacionalnih zakonodavstava država članica vezano uz poreze iz članka 2.”

5 Člankom 3. navedene direktive, naslovljenim „Definicije”, predviđa se:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

[…]

8. ‚razmjena informacija na zahtjev’ znači razmjena informacija na temelju zahtjeva države članice koja podnosi zahtjev državi članici koja prima zahtjev u posebnom slučaju;

[…].”

6 Članak 5. Direktive 2011/16, koji je prva odredba u odjeljku I., naslovljenom „Razmjena informacija na zahtjev”, u poglavlju II. te direktive, glasi kako slijedi:

„Na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, tijelo koje prima zahtjev dostavlja sve informacije navedene u članku 1. stavku 1. koje posjeduje ili koje je prikupilo kao rezultat istražnih radnji, tijelu koje podnosi zahtjev.”

7 U skladu s člankom 6. navedene direktive, naslovljenim „Istražne radnje”:

„1. Tijelo koje prima zahtjev organizira provođenje svih istražnih radnji potrebnih za prikupljanje informacija navedenih u članku 5.

[…]

3. Kako bi se prikupile tražene informacije ili provela zahtijevana istražna radnja, tijelo koje prima zahtjev primjenjuje iste postupke koje bi primijenilo da postupa na vlastitu inicijativu ili na zahtjev drugog tijela u vlastitoj državi članici.

[…]”

8 Člankom 17., naslovljenim „Ograničenja”, koji se nalazi u poglavlju IV. te direktive, naslovljenom „Uvjeti koji uređuju upravnu suradnju”, određuje se:

„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.

2. Ova Direktiva ne nameće nikakvu obvezu državi članici koja prima zahtjev da provodi istražne radnje ili da dostavlja informacije ako je protivno njezinom zakonodavstvu da se provode takve istrage ili prikupljaju zatražene informacije za njezine vlastite potrebe.

[…]

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.

[…]”

9 Člankom 18., naslovljenim „Obveze”, koji se nalazi u istom poglavlju IV. Direktive 2011/16, predviđa se:

„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. […] 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.

2. Ni u kojem se slučaju članak 17. stavci 2. i 4. ne smiju tumačiti kao da je u skladu s njima dozvoljeno da tijelo države članice koje prima zahtjev odbije dostaviti informacije samo zato što te informacije posjeduje banka, druga financijska institucija, ovlaštenik ili osoba koja djeluje kao zastupnik ili fiducijar ili zato jer se odnose na vlasničke interese osobe.

[…]”

Direktiva 2018/822

10 Direktiva 2011/16 izmijenjena je u više navrata, a osobito Direktivom Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje (SL 2018., L 139, str. 1. i ispravak SL 2019., L 31, str. 108.), kojom je uvedena obveza izvješćivanja nadležnih tijela o prekograničnim poreznim aranžmanima potencijalno agresivnog poreznog planiranja.

11 Člankom 8.ab Direktive 2011/16, kako je izmijenjena Direktivom 2018/822, naslovljenim „Područje primjene i uvjeti obvezne automatske razmjene informacija o prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje”, u stavcima 1. i 5. navodi se:

„1. Svaka država članica poduzima mjere koje su potrebne kako bi se od posrednika zahtijevalo da informacije u vezi s prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje, koje su im poznate, u njihovu su posjedu ili se nalaze pod njihovom kontrolom, podnesu nadležnim tijelima u roku od trideset dana […]

[…]

5. Svaka država članica može poduzeti mjere koje su potrebne kako bi posrednicima omogućilo izuzeće od obveze podnošenja informacija o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje, ako bi se obvezom izvješćivanja prekršila obveza čuvanja profesionalne tajne na temelju nacionalnog prava te države članice. U takvim okolnostima, svaka država članica poduzima mjere koje su potrebne kako bi se od posrednika zahtijevalo da bez odgode obavijeste sve druge posrednike ili, ako takvih posrednika nema, relevantnog poreznog obveznika o obvezama izvješćivanja kojima podliježu na temelju stavka 6.

Posrednici imaju pravo na izuzeće iz prvog podstavka samo u mjeri u kojoj posluju unutar ograničenja mjerodavnog nacionalnog zakonodavstva kojim se uređuje njihova djelatnost.”

Luksemburško pravo

Zakon od 29. ožujka 2013.

12 Člankom 6. loia du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (Zakon od 29. ožujka 2013. o prenošenju Direktive 2011/16 i o 1) izmjeni Općeg poreznog zakonika te 2) stavljanju izvan snage izmijenjenog zakona od 15. ožujka 1979. o međunarodnoj upravnoj suradnji u području izravnih poreza) (*Mémorial* A 2013., str. 756.; u daljnjem tekstu: Zakon od 29. ožujka 2013.) određuje se:

„Na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, luksemburško tijelo koje prima zahtjev dostavlja mu sve informacije koje posjeduje ili koje je prikupilo upravnim istražnim radnjama, koje mogu biti značajne za administraciju i provedbu nacionalnog zakonodavstva te države članice koja podnosi zahtjev vezano uz poreze navedene u članku 1."

13 Članak 7. stavci 1. i 3. Zakona od 29. ožujka 2013. glase kako slijedi:

„(1) Luksemburško tijelo koje prima zahtjev organizira provođenje svih istražnih radnji potrebnih za prikupljanje informacija navedenih u članku 6.

[…]

(3) Kako bi se prikupile tražene informacije ili provela zahtijevana istražna radnja, luksemburško tijelo koje prima zahtjev primjenjuje iste postupke koje bi primijenilo da postupa na vlastitu inicijativu ili na zahtjev drugog luksemburškog tijela."

14 Člankom 18. stavcima 2. i 4. tog zakona predviđa se:

„(2) Luksemburško tijelo koje prima zahtjev nije obvezno provesti istražne radnje ili dostaviti informacije ako je protivno nacionalnom zakonodavstvu da se provode takve istrage ili prikupljaju zatražene informacije za vlastite potrebe.

[…]

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

Zakon od 25. studenoga 2014.

15 Direktiva 2011/16 prenesena je u luksemburško pravo, kad je riječ o njezinim postupovnim aspketima, loiom du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Zakon od 25. studenoga 2014. kojim se propisuje postupak primjenjiv na razmjenu informacija na zahtjev u području oporezivanja i kojim se mijenja Zakon od 31. ožujka 2010. o odobravanju poreznih sporazuma i propisivanju postupka primjenjivog na

razmjenu informacija na zahtjev) (*Mémorial* A 2014., str. 4170.), kako je izmijenjen loiom du 1er mars 2019 (Zakon od 1. ožujka 2019.) (*Mémorial* A 2019., br. 112) (u daljnjem tekstu: Zakon od 25. studenoga 2014.).

16 Člankom 1. stavkom 1. tog zakona određuje se:

„Ovaj se zakon od stupanja na snagu primjenjuje na zahtjeve za razmjenu informacija podnesene u području oporezivanja koje su uputila nadležna tijela države članice koja podnosi zahtjev na temelju:

[…]

4. [Zakona od 29. ožujka 2013.];

[…]”.

17 Člankom 2. stavcima 1. i 2. Zakona od 25. studenoga 2014. predviđa se:

„(1) Porezne uprave su od osobe koja posjeduje informacije ovlaštene zahtijevati informacije bilo kakve prirode zatražene radi primjene razmjene informacija kao što je predviđeno konvencijama i zakonima.

(2) Osoba koja posjeduje informacije obvezna je dostaviti zatražene informacije u cijelosti, točno i bez izmjene, u roku od mjesec dana od dostave odluke kojom se nalaže dostava zatraženih informacija. Ta obveza podrazumijeva prosljeđivanje neizmijenjenih dokumenata na kojima se informacije temelje.”

18 Članak 3. stavci 3. i 5. tog zakona glase kako slijedi:

„(3) Ako nadležna porezna uprava ne posjeduje zatražene informacije, ravnatelj nadležne porezne uprave ili osoba koju on ovlasti dostavit će preporučenim pismom osobi koja posjeduje informacije svoju odluku kojom se nalaže dostava zatraženih informacija.

[…]

(5) Osim postupka izdavanja naloga predviđenog stavkom 3., nadležna porezna uprava ima iste istražne ovlasti kao što su one koje se izvršavaju u okviru postupaka oporezivanja u kojima se utvrđuju porezi, davanja i nameti ili se u odnosu na njih provodi nadzor, uz sva jamstva koja su njime predviđena.”

AO

19 Člankom 171. loia générale des impôts du 22 mai 1931 (Opći porezni zakonik od 22. svibnja 1931.), takozvanog „Abgabenordnunga” (*Mémorial* A 1931., br. 900), kako je izmijenjen (u daljnjem tekstu: AO), u stavku 2. određuje se:

„[Porezni obveznik] dužan je na zahtjev dostaviti poslovne dokumente, knjige i evidencije, kao i dokumente koji su relevantni za utvrđivanje poreza (članak 207.), kako bi se mogao izvršiti uvid u njih te provesti nadzor nad njima.”

20 Člankom 175. stavcima 1. i 2. AO-a predviđa se:

„(1) Svaka osoba koja nije porezni obveznik, osim osoba koje su određene kao srodnici […], također treba tijelu za porezni nadzor pružiti informacije o činjenicama koje su relevantne za provedbu poreznog nadzora ili u okviru postupka porezne istrage radi utvrđivanja poreznih potraživanja. […]

(2) Informacije se traže i pružaju u pisanom obliku, pod uvjetom da je to moguće i da nije potrebno primijeniti odstupanja zbog posebnih razloga; međutim, ured za porezni nadzor može naložiti nazočnost osobe koja je dužna pružiti informacije."

21 Članak 177. AO-a glasi kako slijedi:

„(1) Pristup mogu uskratiti:

1. branitelji i odvjetnici, koji su sudjelovali u kaznenim predmetima,

[…]

3. odvjetnici u pogledu informacija koje su im povjerene prilikom obavljanja njihove profesije,

4. suradnici osoba iz prethodnih točaka 1. do 3. u pogledu činjenica koje su saznali 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 potvrdan ili niječan odgovor izložio njihove nalogodavce opasnosti od kaznenog progona."

Glavni postupak i prethodna pitanja

22 Uprava za izravno oporezivanje, kojoj su španjolska porezna tijela podnijela zahtjev za pružanje informacija na temelju Direktive 2011/16, uputila je društvu F 28. lipnja 2022. nalog za dostavljanje svih dostupnih dokumenata i informacija o uslugama koje je pružalo društvu K, osnovanom u skladu sa španjolskim pravom, u okviru stjecanja poduzetnika i stjecanja većinskog udjela u drugom društvu, koji su također osnovani u skladu sa španjolskim pravom.

23 Ta odluka glasi kako slijedi:

„[…]

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

– […] svu dostupnu dokumentaciju (ugovor o pružanju pravnih usluga, ugovore sa strankom, izvješća, memorandume, dopise, račune itd.) koja se odnosi na usluge koje je društvo [F] pružalo španjolskom društvu [K] u okviru:

  o transakcije kojom je investicijska grupa [O] 2015. stekla 80 % udjela u društvu [N] (račun br. […] od 4. ožujka 2016.);

o transakcije kojom je grupa 2018. stekla drugog španjolskog poduzetnika (račun br. […] od 13. prosinca 2018.);

– […] 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;

– […] preslike svih relevantnih dokumenata na koje se odnose prethodne alineje.

Skrećem vam pozornost na to da je, u skladu s člankom 2. [stavkom 2. Zakona od 25. studenoga 2014] […], osoba koja posjeduje informacije obvezna dostaviti tražene informacije, kao i dokumente na kojima se one temelje, u cijelosti, precizno i bez izmjene.

[…].”

24 Porukom elektroničke pošte od 8. srpnja 2022. društvo F odgovorilo je da je djelovalo kao odvjetnik za pravno savjetovanje grupe kojoj pripada društvo K te da stoga ne može priopćiti informacije o svojoj stranci jer su obuhvaćene obvezom čuvanja profesionalne tajne.

25 U poruci elektroničke pošte od 11. srpnja 2022. Uprava za izravno oporezivanje uputila je na članak 2. stavke 1. i 2. Zakona od 25. studenoga 2014. te je tražila od društva F da postupi u skladu s nalogom od 28. lipnja 2022.

26 U dopisu od 8. kolovoza 2022. društvo F odgovorilo je da ne posjeduje informacije koje nisu obuhvaćene obvezom čuvanja profesionalne tajne propisanom u članku 177. stavku 1. AO-a i pritom je pojasnilo da njegov mandat u okviru dokumenata opisanih u tom nalogu nije bio porezne prirode, nego se odnosio samo na područje prava trgovačkih društava.

27 Odlukom od 19. kolovoza 2022. navedena uprava ponovno je naložila društvu F, pod prijetnjom novčane kazne, da dostavi tražene informacije i dokumente te ga je podsjetila na to da je njihovo podnošenje u cijelosti, precizno i bez izmjene obvezno na temelju članka 2. stavka 2. Zakona od 25. studenoga 2014.

28 Odlukom od 16. rujna 2022. ta je uprava izrekla društvu F poreznu novčanu kaznu jer nije postupilo u skladu s nalogom od 19. kolovoza 2022.

29 Društvo F podnijelo je 18. listopada 2022. Tribunalu administratif (Upravni sud, Luksemburg) tužbu radi preinake odluke od 16. rujna 2022., a 25. studenoga 2022. tužbu za poništenje naloga od 19. kolovoza 2022. (u daljnjem tekstu: sporni nalog). OABL je u okviru postupka povodom te druge tužbe zatražio da mu se odobri intervencija u potporu društvu F.

30 Presudom od 23. veljače 2023. taj je sud odbacio tužbu za poništenje i stoga zahtjev za intervenciju koji je podnio OABL kao nedopuštene *ratione temporis*.

31 Društvo F i OABL podnijeli su žalbu protiv te presude pred Cour administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg), odnosno sudom koji je uputio zahtjev.

32 U presudi od 4. svibnja 2023. taj je sud odlučio da su tužba za poništenje koju je društvo F podnijelo protiv spornog naloga i OABL-ov zahtjev za intervenciju dopušteni te je odredio da će sam konačno odlučiti u predmetu.

33 Kad je riječ o meritumu, sud koji je uputio zahtjev ističe da se argumentacija koja se odnosi na nezakonitost spornog naloga koju su pred njim iznijeli tužitelj i intervenijent temelji na članku 17. stavcima 2. i 4. Direktive 2011/16 i članku 18. stavcima 2. i 4. Zakona od 29. ožujka 2013., kojim se osigurava prenošenje te direktive u luksemburško pravo, te da se oni u tom kontekstu pozivaju na presudu od 8. prosinca 2022., Orde van Vlaamse Balies i dr. (C-694/20, u daljnjem tekstu: presuda Orde van Vlaamse Balies i dr., EU:C:2022:963) i na odredbe Povelje, konkretno na njezin članak 7.

34 U tom pogledu, taj sud smatra da su, u svrhu donošenja odluke o toj argumentaciji i rješavanja spora koji se pred njim vodi, potrebna različita pojašnjenja Suda koja će mu omogućiti da ocijeni je li sporni nalog u skladu s pravom Unije, i to neovisno o tome može li se u ovom slučaju društvo F, po potrebi, također osloboditi od obveze dostavljanja traženih informacija i dokumenata ili nekog njihova dijela na temelju članka 177. AO-a, s obzirom na to da nije davalo savjete „u poreznim stvarima” u smislu stavka 2. tog članka.

35 Tako sud koji je uputio zahtjev najprije ističe da je Sud u presudi Orde van Vlaamse Balies i dr. smatrao da obveza koja se uspostavlja člankom 8.ab Direktive 2011/16, kako je izmijenjena Direktivom 2018/822, da odvjetnik koji osmišljava, stavlja na tržište ili organizira prekogranični aranžman trećoj strani treba otkriti svoj identitet, svoju ocjenu sadržaja prekograničnog aranžmana i činjenicu da se s njim savjetovalo, kao i otkrivanje tih informacija poreznoj upravi, dovodi do zadiranja u pravo na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke, koje je zajamčeno člankom 7. Povelje. Međutim, u ovom se slučaju spornim nalogom društvu F naložilo da Upravi za izravno oporezivanje dostavi svu dokumentaciju koja se odnosi na njegov odnos sa strankom, koji se temeljio na uspostavljanju određenih investicijskih struktura društva. Stoga se čini logičnim iz toga zaključiti da i taj nalog dovodi do zadiranja u to pravo. Međutim, s obzirom na razliku između sustavâ razmjene informacija i odgovarajućih akata o kojima je riječ u presudi Orde van Vlaamse Balies i dr. i u predmetu koji se pred njim vodi, sud koji je uputio zahtjev smatra da je potrebna potvrda te analize.

36 Nadalje, u slučaju da se primjenjuje zaštita iz članka 7. Povelje i da se utvrdi postojanje zadiranja u pravo, taj sud napominje da je Sud u točki 34. presude Orde van Vlaamse Balies i dr. podsjetio na to da prava priznata tim člankom 7. nisu apsolutna prava, nego ih treba uzeti u obzir imajući na umu njihovu funkciju u društvu te da, kao što to proizlazi iz članka 52. stavka 1. Povelje, ona priznaje ograničenja pri ostvarivanju tih prava samo ako su, među ostalim, ta ograničenja predviđena zakonom. Međutim, navedeni sud ističe da Direktiva 2011/16, osim njezina članka 17. stavka 4., u pogledu razmjene informacija na zahtjev ne sadržava nijednu odredbu kojom se predviđa poseban sustav s posebnim ograničenjima odvjetnikove obveze da pruži informacije kao treća strana koja raspolaže informacijama. Slijedom toga, s obzirom na to da ne postoje odredbe kojima se predviđa takav poseban sustav, javlja se pitanje je li Direktiva 2011/16 u skladu s člankom 7. i člankom 52. stavkom 1. Povelje.

37 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev smatra da se, ako Sud odluči da je Direktiva 2011/16 u skladu s Poveljom s gledišta navedenog u prethodnoj točki, javlja pitanje može li se opseg dužnosti suradnje odvjetnikâ u okviru razmjene informacija na zahtjev koja se uređuje tom direktivom, uzimajući pritom u obzir utjecaj njihove obveze čuvanja profesionalne tajne, utvrditi odredbama prava pojedine države članice, u skladu s upućivanjem iz članka 18. stavka 1. navedene direktive. Pojašnjava da bi se u tom slučaju članak 177. AO-a trebao primijeniti kao nacionalna odredba kojom se uređuje ta dužnost odvjetnika da surađuju kao treće strane.

38 S obzirom na to, sud koji je uputio zahtjev također napominje da je Sud u točki 39. presude Orde van Vlaamse Balies i dr. naveo da je, kako bi se osiguralo poštovanje biti povjerljivosti komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke, dopušteno samo ograničeno otklanjanje te povjerljivosti. U ovom se slučaju spornim nalogom društvu F nalaže da dostavi svu dokumentaciju koja se odnosi na njegov odnos sa strankom, koji se temeljio na uspostavljanju određenih investicijskih struktura društva. U tim se okolnostima ne može isključiti da se tim nalogom zadire u bit prava na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke. Budući da je navedeni nalog ipak u skladu s člankom 177. AO-a, javlja se i pitanje jesu li navedena nacionalna odredba i taj nalog u skladu s člankom 7. Povelje.

39 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev ističe da, u slučaju neusklađenosti s potonjom odredbom, takav zaključak ipak ne dovodi automatski do poništenja navedenog naloga u cijelosti jer on predstavlja odluku koja se može razdvojiti u pogledu traženih informacija. Luksemburški sud stoga bi mogao 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.

40 Slijedom toga, sud koji je uputio zahtjev ne bi trebao ispitati samo utvrđenje eventualnog zadiranja u bit povjerljivosti komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke, nego bi trebao provjeriti i mogu li se drugim razmatranjima koja je Sud iznio u presudi Orde van Vlaamse Balies i dr., posebice u pogledu načela proporcionalnosti, po potrebi ograničiti informacije koje se mogu valjano tražiti od odvjetnika u okviru razmjene informacija na zahtjev na temelju Direktive 2011/16.

41 U tim je okolnostima Cour administrative (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„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?”

Nadležnost Suda

42 Austrijska vlada izrazila je dvojbe u pogledu nadležnosti Suda i pritom je u biti tvrdila da, s obzirom na to da se u Direktivi 2011/16 ne navode uvjeti u kojima se mogu zakonito provoditi istrage ili dostavljati informacije, kao ni, među ostalim, uvjeti u kojima osoba može odbiti pružiti informacije pozivanjem na obvezu čuvanja profesionalne tajne, takva pitanja ovise isključivo o nacionalnom pravu, tako da spor u glavnom postupku nije obuhvaćen područjem primjene te direktive, a stoga ni područjem primjene prava Unije.

43 Valja podsjetiti na to da se Direktivom 2011/16 uređuje razmjena informacija na zahtjev među državama članicama te se u tom okviru njezinim člankom 18. stavkom 1. određuje da država članica koja prima zahtjev koristi svoje mjere za prikupljanje informacija kako bi dobila informacije koje je zatražila država članica koja podnosi zahtjev. Stoga, kada država članica koja prima zahtjev, slijedom zahtjeva za razmjenu informacija podnesenog na temelju odjeljka I.

poglavlja II. Direktive 2011/16, provodi istragu u skladu sa svojim nacionalnim postupcima i osobi koja posjeduje informacije uputi nalog da dostavi te informacije, ona provodi tu direktivu i time pravo Unije.

44 U tom je pogledu Sud odlučio da takvu provedbu, koja za sobom povlači primjenjivost Povelje, kao što to proizlazi iz njezina članka 51. stavka 1., predstavlja donošenje zakonodavstva države članice kojim se uređuju pravila postupka za razmjenu informacija na zahtjev uspostavljenog Direktivom 2011/16, među ostalim, predviđanjem mogućnosti da nadležno tijelo donese odluku kojom se osobu koja posjeduje informacije obvezuje da mu ih dostavi (presuda od 6. listopada 2020., État luxembourgeois (Pravna zaštita protiv zahtjeva za informacije u području oporezivanja), C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, t. 45. i 46. i navedena sudska praksa).

45 U tim okolnostima valja zaključiti da je Sud nadležan ispitati protivi li se odredbama Povelje, i u kojoj mjeri, to da država članica nacionalne odredbe poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku primjenjuje u okviru i u svrhu izvršenja zahtjeva za razmjenu informacija na temelju odjeljka I. poglavlja II. Direktive 2011/16.

Prvo i drugo prethodno pitanje

46 Prvim dvama pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 7. Povelje tumačiti na način da je pravno savjetovanje s odvjetnikom u području prava trgovačkih društava obuhvaćeno pojačanom zaštitom komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke, koja je zajamčena tim člankom, tako da odluka kojom se odvjetniku nalaže da upravi države članice koja prima zahtjev, u svrhu razmjene informacija na zahtjev predviđene Direktivom 2011/16, dostavi svu dokumentaciju i informacije koje se odnose na njegov odnos sa strankom, koji se temeljio na takvom savjetovanju, predstavlja zadiranje u pravo na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke koje je zajamčeno navedenim člankom.

47 Valja podsjetiti na to da članak 7. Povelje, koji svakomu priznaje pravo na poštovanje njegova privatnog i obiteljskog života, doma i komuniciranja, odgovara članku 8. stavku 1. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, koja je potpisana u Rimu 4. studenoga 1950. (u daljnjem tekstu: EKLJP) (presuda Orde van Vlaamse Balies i dr., t. 25.).

48 U skladu s člankom 52. stavkom 3. Povelje, čiji je cilj osigurati potrebnu usklađenost u njoj sadržanih prava i odgovarajućih prava sadržanih u EKLJP-u, a da se pritom ne nanese šteta autonomiji prava Unije, kada Sud tumači prava zajamčena člankom 7. Povelje, on mora uzeti u obzir odgovarajuća prava zajamčena člankom 8. stavkom 1. EKLJP-a, kako ih tumači Europski sud za ljudska prava, kao prag minimalne zaštite (presuda Orde van Vlaamse Balies i dr., t. 26.).

49 Kao što je to Sud već istaknuo, iz sudske prakse Europskog suda za ljudska prava proizlazi da članak 8. stavak 1. EKLJP-a štiti povjerljivost svake prepiske između pojedinaca i dodjeljuje pojačanu zaštitu komuniciranju između odvjetnika i njihovih stranaka. Poput te odredbe, čija se zaštita ne proteže samo na djelatnost obrane, nego i na pravno savjetovanje, članak 7. Povelje nužno jamči tajnost tog pravnog savjetovanja, i to kako s obzirom na njegov sadržaj tako i s obzirom na njegovo postojanje. Naime, osobe koje se savjetuju s odvjetnikom mogu razumno očekivati da njihovo komuniciranje bude privatno i povjerljivo. Stoga, izuzev u izvanrednim situacijama, te osobe moraju legitimno moći imati povjerenja u činjenicu da njihov odvjetnik nikome neće otkriti da su se savjetovale s njim, osim ako mu one to ne dopuste (presuda Orde van Vlaamse Balies i dr., t. 27. i navedena sudska praksa).

50 Posebna zaštita koju članak 7. Povelje i članak 8 stavak 1. EKLJP-a dodjeljuju profesionalnoj tajni odvjetnikâ, koja se prije svega očituje u obvezama koje su im stavljene na teret, opravdava se činjenicom da je odvjetnicima povjerena temeljna zadaća u demokratskom društvu, odnosno obrana osoba. Ta temeljna zadaća podrazumijeva, s jedne strane, zahtjev, čija je važnost priznata u svim državama članicama, da se svaka osoba mora moći slobodno obratiti svojem odvjetniku, čije samo zanimanje po svojoj biti obuhvaća zadaću neovisnog davanja pravnih mišljenja svima kojima su ona potrebna i, s druge strane, s prvim povezan zahtjev lojalnosti odvjetnika svojoj stranci (presuda Orde van Vlaamse Balies i dr., t. 28. i navedena sudska praksa).

51 Iz prethodno navedenih razmatranja proizlazi da se na pravno savjetovanje s odvjetnikom, neovisno o području prava na koje se ono odnosi, primjenjuje pojačana zaštita komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke zajamčena člankom 7. Povelje. Iz toga proizlazi da nalog poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja zadiranje u pravo na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke koje je zajamčeno tim člankom.

52 Stoga na prvo i drugo prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članak 7. Povelje treba tumačiti na način da je pravno savjetovanje s odvjetnikom u području prava trgovačkih društava obuhvaćeno pojačanom zaštitom komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke, koja je zajamčena tim člankom, tako da odluka kojom se odvjetniku nalaže da upravi države članice koja prima zahtjev, u svrhu razmjene informacija na zahtjev predviđene Direktivom 2011/16 dostavi svu dokumentaciju i informacije koje se odnose na njegov odnos sa strankom, koji se temeljio na takvom savjetovanju, predstavlja zadiranje u pravo na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke koje je zajamčeno navedenim člankom.

Treće i četvrto prethodno pitanje

53 Trećim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li Direktiva 2011/16 nevaljana s obzirom na članak 7. i članak 52. stavak 1. Povelje jer, osim članka 17. stavka 4., ta direktiva ne sadržava nijednu odredbu kojom se, s jedne strane, izričito omogućuje zadiranje u komuniciranje između odvjetnika i njegove stranke u okviru sustava razmjene informacija na zahtjev te kojom se, s druge strane, kao takvom određuje doseg ograničenja ostvarivanja prava zajamčenog člankom 7. Povelje, pri čemu se predviđa, kao što to proizlazi iz članka 18. stavka 1. navedene direktive, da u pravu država članica treba utvrditi u kojoj mjeri odvjetnička profesionalna tajna može predstavljati prepreku zahtjevu za informacije koji je uputila država članica koja prima zahtjev.

54 U tom pogledu, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi, među ostalim, da sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe u pogledu toga poštuje li se Direktivom 2011/16 članak 52. stavak 1. Povelje, osobito u dijelu u kojem se tom odredbom predviđa da svako ograničenje pri ostvarivanju njome priznatih prava i sloboda mora biti predviđeno zakonom.

55 Direktiva 2011/16 odnosi se na upravnu suradnju i razmjenu informacija među državama članicama u području oporezivanja. Tako se njezinim člankom 1. stavkom 1. određuje da ona „utvrđuje pravila i postupke u skladu s kojima države članice međusobno surađuju s namjerom razmjene informacija koje mogu biti značajne za administraciju i izvršenje nacionalnih zakonodavstava država članica vezano uz poreze iz članka 2.”.

56 U okviru razmjene informacija na zahtjev, koja se predviđa u odjeljku I. poglavlju II. te direktive i o kojoj je riječ u ovom slučaju, navedenom direktivom uređuje se odnos između države članice koja podnosi zahtjev i države članice koja prima zahtjev, kao i njihove uzajamne obveze. Člankom 6. stavcima 1. i 3. te direktive tako se određuje da tijelo koje prima zahtjev organizira provođenje svih istražnih radnji potrebnih za prikupljanje traženih informacija i to tijelo u tom okviru primjenjuje iste postupke koje bi primijenilo da postupa na vlastitu inicijativu ili na zahtjev drugog tijela u vlastitoj državi članici. U poglavlju IV. Direktive 2011/16, koje se odnosi na uvjete kojima se uređuje upravna suradnja, člankom 18. stavkom 1. te direktive predviđa se da država članica koja prima zahtjev koristi svoje mjere za prikupljanje informacija kako bi dobila tražene informacije.

57 Suprotno tomu, Direktivom 2011/16 ne utvrđuje se, u pogledu razmjene informacija na zahtjev i za razliku od drugih vrsta razmjene informacija koje se njome uređuju, poput obvezne automatske razmjene informacija predviđene odjeljkom II. poglavlja II. te direktive, kako je izmijenjena Direktivom 2018/822, nikakva obveza izvješćivanja za osobe ili subjekte koji posjeduju informacije.

58 Kad je riječ o članku 17. stavku 4. Direktive 2011/16, iako se on odnosi na odnos između države članice koja prima zahtjev i države članice koja podnosi zahtjev te se njime predviđa pravo prvonavedene države da drugonavedenoj državi odbije proslijediti određene informacije, njime se ne utvrđuje što treba poduzeti u okviru nacionalnih postupaka za prikupljanje informacija. Isto tako, člankom 17. stavkom 2. te direktive određuje se da se njome ne nalaže nikakva obveza državi članici koja prima zahtjev da provodi istražne radnje ili da dostavlja informacije ako je protivno njezinom zakonodavstvu da se provode takve istrage ili prikupljaju zatražene informacije za njezine vlastite potrebe. Međutim, njime se ne utvrđuju zahtjevi koje treba poštovati u okviru nacionalnih postupaka za prikupljanje informacija.

59 Iz prethodno navedenih razmatranja proizlazi da je zakonodavac Unije, u svrhu razmjene informacija na zahtjev predviđene Direktivom 2011/16, utvrdio samo obveze koje države članice imaju jedne prema drugima, pri čemu im je dopustio da ne postupe u skladu sa zahtjevom za informacije ako se provođenje zatraženih istraga ili prikupljanje informacija o kojima je riječ protive njihovu zakonodavstvu. Stoga je zakonodavac Unije, među ostalim, prepustio državama članicama zadaću da osiguraju da se njihovim nacionalnim postupcima, koji se provode radi prikupljanja informacija u svrhu te razmjene, poštuje Povelja, konkretno njezin članak 7.

60 Iz toga slijedi da činjenica da sustav razmjene informacija na zahtjev predviđen u odjeljku I. poglavlja II. Direktive 2011/16 ne sadržava odredbe koje se odnose na zaštitu povjerljivosti komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke, u okviru prikupljanja informacija koje treba provesti država članica koja prima zahtjev, ne znači da se tom direktivom povređuju članak 7. i članak 52. stavak 1. Povelje. Naime, iz navedene direktive proizlazi da, u skladu s člankom 51. stavkom 1. Povelje, svaka država članica u okviru nacionalnih postupaka koji se provode u svrhu tog prikupljanja treba zajamčiti pojačanu zaštitu komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke, zajamčenu člankom 7. Povelje. Stoga svaka država članica treba, među ostalim, osigurati da svako eventualno ograničenje ostvarivanja prava zajamčenih tim člankom 7. koje proizlazi iz tih nacionalnih postupaka bude „predviđeno zakonom” u smislu članka 52. stavka 1. Povelje.

61 U tim okolnostima, na treće i četvrto pitanje valja odgovoriti da ispitivanje aspekata na koje se odnose ta pitanja nije otkrilo nijedan element koji može utjecati na valjanost Direktive 2011/16 s obzirom na članak 7. i članak 52. stavak 1. Povelje.

Peto i šesto prethodno pitanje

62 Kao što to proizlazi iz navodâ u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, spornim nalogom obvezuje se društvo F da podnese svu dokumentaciju koja se odnosi na njegov odnos sa strankom, koji se temeljio na uspostavljanju određenih investicijskih struktura društva, na detaljan opis transakcija u pogledu kojih je savjetovalo stranku, objašnjenje njegova sudjelovanja u tim procesima i identitet osoba s kojima je komuniciralo. Taj nalog, kojim se ponavlja raniji nalog koji je imao istu svrhu, izdala je porezna uprava nakon što se društvo F usprotivilo prosljeđivanju prethodno zatraženih informacija i dokumenata, pri čemu je tvrdilo da bi se takvim prosljeđivanjem povrijedila odvjetnička poslovna tajna koju je društvo F trebalo poštovati i da, u ovom slučaju, savjetovanja o kojima je riječ usto nisu bila porezne prirode. Porezna uprava u spornom je nalogu osobito napomenula društvu F da je dužno, pod prijetnjom novčane kazne, proslijediti prethodno zatražene informacije u cijelosti, precizno i bez izmjene te da se pritom ne može pozvati na obvezu čuvanja profesionalne tajne. Naposljetku, s obzirom na to da društvo F i dalje nije postupilo u skladu s navedenim nalogom, porezna uprava izrekla mu je najavljenu novčanu kaznu.

63 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev navodi da se, uzimajući u obzir opseg traženih informacija, koje se u biti odnose na sadržaj cijele dokumentacije društva F, među ostalim i na pojedinosti o sadržaju cijele komunikacije između društva F i njegove stranke, prije svega postavlja pitanje ugrožava li se takvim nalogom, koji je uostalom u skladu s nacionalnim pravom i osobito s člankom 177. AO-a, bit prava na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka, na koje se primjenjuje pojačana zaštita na temelju članka 7. Povelje.

64 Kad je riječ o opsegu traženih informacija i stanju nacionalnog prava na temelju kojeg su doneseni sporni nalog i naknadna novčana kazna izrečena društvu F, sud koji je uputio zahtjev istodobno je naglasio da je posljedica članka 177. AO-a to da odvjetnik, koji je adresat takvog naloga, u načelu može odbiti pružiti sve informacije, ali da, kad kao savjetnik ili zastupnik djeluje isključivo u poreznim stvarima, treba pružiti sve tražene informacije, osim ako prosljeđivanje tih informacija izlaže njegovu stranku opasnosti od kaznenog progona.

65 U tim okolnostima valja smatrati da svojim petim i šestim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 7. i članak 52. stavak 1. Povelje tumačiti na način da im se protivi nalog poput onog opisanog u točki 52. ove presude, koji se temelji na nacionalnom propisu na temelju kojeg se na odvjetnikovo savjetovanje i zastupanje u poreznim stvarima ne primjenjuje, osim u slučaju opasnosti od kaznenog progona za stranku, pojačana zaštita komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke koja se jamči člankom 7. Povelje.

66 U tom pogledu najprije valja podsjetiti na to da je ta pojačana zaštita komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke primjenjiva, kao što to proizlazi iz točke 51. ove presude, neovisno o području prava u kojem se stranku savjetuje ili zastupa.

67 S obzirom na navedeno, valja podsjetiti 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 to proizlazi iz članka 52. stavka 1. Povelje, ona priznaje ograničenja pri ostvarivanju tih prava samo ako su ta ograničenja predviđena zakonom, poštuju bit navedenih prava te su, uz poštovanje načela proporcionalnosti, nužna i zaista odgovaraju ciljevima u općem interesu koje priznaje Europska unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba (vidjeti u tom smislu presudu od 29. srpnja 2024., Belgian Association of Tax Lawyers i dr., C-623/22, EU:C:2024:639, t. 134. i navedenu sudsku praksu).

68 U ovom se slučaju člankom 177. stavkom 2. AO-a odvjetniku kojem je upućen zahtjev za pružanje informacija upravi zabranjuje da uskrati pristup informacijama koje su mu povjerene prilikom obavljanja njegove profesije, kada je riječ o činjenicama koje je saznao prilikom savjetovanja ili zastupanja u poreznim stvarima, i osim ako je riječ o pitanjima na koja bi odgovor izložio njegova nalogodavca opasnosti od kaznenog progona. Takva zabrana stoga dovodi do toga da se nijedan dio sadržaja komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke u poreznim stvarima, neovisno o tome je li do tog komuniciranja došlo prilikom savjetovanja ili u okviru pravnog zastupanja ne može čuvati tajnim u odnosu na upravu, osim u slučaju sadržaja koji bi tu stranku izložio opasnosti od kaznenog progona.

69 U skladu s onim što se predviđa u članku 177. AO-a, s obzirom na to da se spornim nalogom ponovio zahtjev da se, pod prijetnjom novčane kazne, informacije iz točke 62. ove presude pruže u cijelosti, precizno i bez izmjene, nakon što je društvo F navelo da smatra da obveza čuvanja profesionalne tajne koju treba poštovati sprečava takvo prosljeđivanje, taj nalog također dovodi do toga da se nijedan dio sadržaja komuniciranja između društva F i njegove stranke povezanog s uspostavljanjem investicijskih struktura društva o kojima je riječ ne može čuvati tajnim u odnosu na upravu koja je uputila taj nalog.

70 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da se člankom 7. Povelje jamči tajnost pravnog savjetovanja s odvjetnikom, u pogledu njegova postojanja i sadržaja. Stoga osobe koje se savjetuju s odvjetnikom mogu razumno očekivati da će njihovo komuniciranje ostati privatno i povjerljivo te, izuzev u izvanrednim situacijama, mogu imati povjerenja u to da njihov odvjetnik bez njihove suglasnosti nikome neće otkriti ono što su mu povjerile.

71 Točno je da je Sud u tom pogledu osobito odlučio da se ne može smatrati da obveza obavješćivanja, predviđena člankom 8.ab stavkom 5. Direktive 2011/16, kako je izmijenjena Direktivom 2018/822, povređuje bit prava na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka, koje je utvrđeno člankom 7. Povelje. Međutim, do tog je zaključka došao nakon što je istaknuo da ta obveza samo ograničeno dovodi do otklanjanja, u pogledu trećeg posrednika i porezne uprave, povjerljivosti komuniciranja između odvjetnika posrednika i njegove stranke te, osobito, da ta odredba ne predviđa obvezu odvjetnika posrednika pa čak ni odobrenje njemu da bez pristanka svoje stranke podijeli informacije o sadržaju tog komuniciranja (presuda Orde van Vlaamse Balies i dr., t. 39. i 40.).

72 U ovom slučaju, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 50. svojeg mišljenja, članak 177. AO-a, s obzirom na to da se njime iz pojačane zaštite koju treba primjenjivati na odvjetničku profesionalnu tajnu na temelju članka 7. Povelje gotovo u potpunosti izuzima sadržaj savjetovanja koja su odvjetnici pružili u poreznim stvarima, odnosno cijelo jedno područje prava u kojem odvjetnici mogu savjetovati svoje stranke, dovodi do toga da se toj zaštiti oduzima sama bit u tom području prava. Spornim se nalogom dodatno proširuje doseg povrede biti prava zaštićenog člankom 7. Povelje, s obzirom na to da se čini da se u njemu polazi od pretpostavke da nemogućnost pozivanja na odvjetničku profesionalnu tajnu koja proizlazi iz članka 177. AO-a omogućuje poreznoj upravi da zatraži cijelu dokumentaciju koju posjeduje društvo F, među kojom se nalaze i pojedinosti o sadržaju cijelog komuniciranja između društva F i njegove stranke, unatoč tomu što se savjetovanje koje je društvo F pružilo u pogledu uspostavljanja određenih investicijskih struktura društva, prema njegovu mišljenju, ne odnosi na porezne stvari.

73 U tim okolnostima valja utvrditi da nacionalna odredba poput članka 177. AO-a, kao i njezina primjena u ovom slučaju u okviru spornog naloga, uopće nisu ograničene na izvanredne situacije te zbog samog opsega izuzimanja iz odvjetničke profesionalne tajne koje se njima dopušta u pogledu komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke povređuje bit prava zajamčenog člankom 7. Povelje.

74 Iz svih prethodno navedenih razmatranja proizlazi da nalog poput spornog naloga, koji se temelji na nacionalnom propisu kao što je članak 177. stavak 2. AO-a, dovodi do povrede biti prava na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke i stoga do zadiranja u to pravo koje se ne može opravdati.

75 S obzirom na prethodno navedeno, na peto i šesto pitanje valja odgovoriti tako da članak 7. i članak 52. stavak 1. Povelje tumačiti na način da im se protivi nalog poput onog opisanog u točki 52. ove presude, koji se temelji na nacionalnom propisu na temelju kojeg se na odvjetnikovo savjetovanje i zastupanje u poreznim stvarima ne primjenjuje, osim u slučaju opasnosti od kaznenog progona za stranku, pojačana zaštita komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke koja se jamči tim člankom 7.

Troškovi

76 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 7. Povelje Europske unije o temeljnim pravima**

   treba tumačiti na način da je:

   pravno savjetovanje s odvjetnikom u području prava trgovačkih društava obuhvaćeno pojačanom zaštitom komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke, koja je zajamčena tim člankom, tako da odluka kojom se odvjetniku nalaže da upravi države članice koja prima zahtjev, u svrhu razmjene informacija na zahtjev predviđene Direktivom Vijeća 2011/16 od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, dostavi svu dokumentaciju i informacije koje se odnose na njegov odnos sa strankom, koji se temeljio na takvom savjetovanju, predstavlja zadiranje u pravo na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke koje je zajamčeno navedenim člankom.

2. **Ispitivanje aspekata na koje se odnose treće i četvrto pitanje nije otkrilo nijedan element koji može utjecati na valjanost Direktive 2011/16 s obzirom na članak 7. i članak 52. Povelje o temeljnim pravima.**

3. Članak 7. i članak 52. stavak 1. Povelje o temeljnim pravima treba tumačiti na način da im se protivi nalog poput onog opisanog u točki 1. ove izreke, koji se temelji na nacionalnom propisu na temelju kojeg se na odvjetnikovo savjetovanje i zastupanje u poreznim stvarima ne primjenjuje, osim u slučaju opasnosti od kaznenog progona za stranku, pojačana zaštita komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke koja se jamči tim člankom 7.

Potpisi