Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
ATHANASIOSA RANTOSA,
predstavljeni 5. aprila 2022 [1]

Zadeva C-694/20

Orde van Vlaamse Balies,
IG,
Belgian Association of Tax Lawyers,
CD,
JU
proti
Vlaamse Regering

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče, Belgija))

„Predhodno odločanje – Upravno sodelovanje na področju obdavčevanja – Listina Evropske unije o temeljnih pravicah – Člena 7 in 47 – Obvezna avtomatična izmenjava informacij v zvezi s čezmejnimi aranžmaji, o katerih se poroča – Poklicna skrivnost odvetnika – Oprostitev obveznosti poročanja za posrednike – Zahteva za presojo veljavnosti“

I. Uvod

1. V tej zadevi se postavlja vprašanje obsega varstva poklicne skrivnosti odvetnikov, ki kot „posredniki“ sodelujejo pri oblikovanju davčnih struktur, ter obveznosti poročanja in obveščanja, ki ju imajo v okviru uporabe Direktive 2011/16/EU. [2]

2. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na presojo veljavnosti člena 8ab(5) Direktive 2011/16, kakor je bil vstavljen z Direktivo 2018/822 [3] (v nadaljevanju: sporna določba) – ki „odvetniku-posredniku“, upravičenemu do oprostitve obveznosti poročanja zaradi varstva poklicne skrivnosti, nalaga, da mora vse druge „posrednike“ obvestiti o obveznostih poročanja, ki jih morajo izpolniti pri davčnih organih – z vidika členov 7 in 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).

[1] Jezik izvirnika: francoščina.

[2] Direktiva Sveta z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo (EU) 2018/822 Sveta z dne 25. maja 2018 (UL 2018, L 139, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva 2011/16). Od rešitve v tej zadevi bo odvisna rešitev v zadevi C-398/21 (Conseil national des barreaux in drugi), v kateri je bil postopek prekinjen do sprejetja odločitve v obravnavani zadevi. Določbe Direktive 2011/16, ki so predmet vprašanja za predhodno odločanje v tej zadevi, in podlage, na katerih temelji, so namreč enake tistim, ki so navedene v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija) v zadevi C-398/21.

[3] Direktiva Sveta z dne 25. maja 2018 o spremembi Direktive 2011/16/EU glede obvezne avtomatične izmenjave informacij na področju obdavčenja v zvezi s čezmejnimi aranžmaji, o katerih se poroča (UL 2018, L 139, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 2018/822).

3. Ta predlog je vložilo Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče, Belgija) v okviru predlogov za odlog celotne ali delne izvršitve flamskega dekreta o prenosu sporne določbe in spremembi flamske zakonodaje o upravnem sodelovanju na področju obdavčenja, ki sta ju vložila Orde van Vlaamse Balies (flamska odvetniška zbornica, Belgija) in dejansko združenje Belgian Association of Tax Lawyers (v nadaljevanju: tožeči stranki).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Direktiva 2011/16 vzpostavlja sistem sodelovanja med nacionalnimi davčnimi organi držav članic ter določa pravila in postopke, ki se uporabljajo pri izmenjavi informacij v davčne namene.

5. Z Direktivo (EU) 2018/822 je bila uvedena obveznost poročanja pristojnim organom o morebitnih potencialno agresivnih čezmejnih davčnih aranžmajih.[4] V uvodnih izjavah 2, 6, 8 in 18 te direktive je navedeno:

„(2) Države članice vse težje ščitijo nacionalne davčne osnove pred erozijo, saj so postale strukture davčnega načrtovanja zelo kompleksne in pogosto izkoriščajo vse večjo mobilnost tako kapitala kot oseb na notranjem trgu. […] Zato je ključno, da davčni organi držav članic dobijo celovite in ustrezne informacije o potencialno agresivnih davčnih aranžmajih. Takšne informacije bi navedenim organom omogočile, da bi se hitro odzvali na škodljive davčne prakse ter odpravili vrzeli s sprejetjem zakonodaje ali z ustreznimi ocenami tveganja in davčnim nadzorom. […]

[…]

(6) Poročanje o čezmejnih aranžmajih potencialno agresivnega davčnega načrtovanja lahko uspešno prispeva k prizadevanjem za vzpostavitev okolja pravične obdavčitve na notranjem trgu. S tega vidika bi obveznost posrednikov, da davčne organe obvestijo o določenih čezmejnih aranžmajih, ki bi se lahko uporabili za agresivno davčno načrtovanje, pomenila korak v pravo smer. […]

[…]

(8) Da bi se zagotovilo pravilno delovanje notranjega trga in preprečilo nastajanje vrzeli v predlaganem okviru pravil, bi bilo treba obveznost poročanja naložiti vsem akterjem, ki so navadno udeleženi pri oblikovanju, trženju, organizaciji ali upravljanju izvajanja čezmejnih transakcij, o katerih se poroča, ali niza takšnih transakcij, ter tudi vsem, ki pri tem nudijo pomoč ali svetovanje. Prav tako ne bi smeli spregledati, da obveznost poročanja v določenih primerih za posrednika ne bi bila izvršljiva zaradi varovanja zakonsko predpisane poklicne skrivnosti ali v primerih, ko posrednika ni, ker na primer davčni zavezanec shemo oblikuje in izvaja interno. Ključnega pomena bi bilo, da davčni organi v takih okoliščinah ne izgubijo priložnosti pridobiti informacije o z davki povezanih aranžmajih, ki so potencialno povezani z agresivnim davčnim načrtovanjem. Zato bi bilo v takih primerih treba obveznost poročanja prenesti na davčnega zavezanca, ki ima koristi od tega aranžmaja.

[4] Ta opomba se nanaša zgolj na grško različico teh sklepnih predlogov.

[…]

(18) Ta direktiva spoštuje temeljne pravice in upošteva načela, ki so posebej priznana v [Listini].“

6. Člen 3 Direktive 2011/16, naslovljen „Opredelitev pojmov“, v točkah od 18 do 22, 24 in 25, kakor so bile vstavljene s členom 1, točka 1(b), Direktive 2018/822, določa:

„18. ‚čezmejni aranžma‘ pomeni aranžma, ki zadeva bodisi več kot eno državo članico bodisi državo članico in tretjo državo, pri čemer je izpolnjen vsaj eden od naslednjih pogojev:

[…]

19. ‚čezmejni aranžma, o katerem se poroča‘ pomeni vsak čezmejni aranžma, ki ima vsaj eno od prepoznavnih značilnosti iz Priloge IV.

20. ‚prepoznavna značilnost‘ pomeni lastnost ali značilnost čezmejnega aranžmaja, ki nakazuje morebitno tveganje za izogibanje davkom, kakor so našteti v Prilogi IV.

21. ‚posrednik‘ pomeni katero koli osebo, ki oblikuje, trži, organizira ali daje na voljo za uporabo čezmejni aranžma, o katerem se poroča ali upravlja njegovo izvajanje

Pomeni tudi katero koli osebo, ki se ob upoštevanju ustreznih dejstev in okoliščin ter na podlagi razpoložljivih informacij in ustreznega strokovnega znanja in razumevanja, potrebnega za zagotavljanje takih storitev, zaveda, da se je zavezala, da bo neposredno ali prek drugih oseb nudila pomoč oziroma svetovanje pri oblikovanju, trženju, organizaciji, dajanju na voljo za uporabo ali upravljanju izvajanja čezmejnega davčnega aranžmaja, o katerem se poroča, ali bi bilo zanjo upravičeno pričakovati, da se tega zaveda. Vsakdo ima pravico, da predloži dokaze o tem, da ta oseba ni vedela, da je sodelovala pri čezmejnem aranžmaju, o katerem se poroča, ali da ne bi bilo upravičeno pričakovati, da bi to vedela. V ta namen se lahko sklicuje na vsa ustrezna dejstva in okoliščine pa tudi na razpoložljive informacije, svoje ustrezno strokovno znanje in razumevanje.

Oseba, ki šteje za posrednika, izpolnjuje vsaj enega od naslednjih dodatnih pogojev:

(a) je rezident za davčne namene v državi članici;

(b) ima stalno poslovno enoto v državi članici, prek katere zagotavlja storitve v zvezi z aranžmajem;

(c) je ustanovljena po pravu države članice in/ali urejena s tem pravom;

(d) registrirana je pri poklicnem združenju, povezanem s pravnimi, davčnimi ali svetovalnimi storitvami, v državi članici.

22. ‚zadevni davčni zavezanec‘ pomeni katero koli osebo, ki se ji čezmejni aranžma, o katerem se poroča, da na voljo za izvajanje ali ki je tak aranžma pripravljena izvajati oziroma je že izvedla njegov prvi korak.

[…]

24. ‚tržni aranžma‘ pomeni čezmejni aranžma, ki je zasnovan, dan na tržišče, pripravljen za izvajanje ali dan na voljo za izvajanje, ne da bi ga bilo treba bistveno prilagoditi.

25. ‚posebej prilagojeni aranžma‘ pomeni vsak čezmejni aranžma, ki ni tržni aranžma.“

7. Člen 8ab Direktive 2011/16, kakor je bil vstavljen s členom 1, točka 2, Direktive 2018/822, glede obveznosti poročanja in sklicevanja na poklicno skrivnost določa:

„1. Vsaka država članica sprejme potrebne ukrepe, s katerimi od posrednikov zahteva, da pristojnim organom predložijo podatke, ki jih poznajo, so v njihovi posesti ali pod njihovim nadzorom, o čezmejnih aranžmajih, o katerih se poroča, v tridesetih dneh od:

(a) dneva po tem, ko je čezmejni aranžma, o katerem se poroča, na voljo za izvajanje; ali

(b) dneva po tem, ko je čezmejni aranžma, o katerem se poroča, pripravljen za izvajanje; ali

(c) trenutka, ko je storjen prvi korak pri izvajanju čezmejnega aranžmaja, o katerem se poroča,

odvisno od tega, kaj nastopi prej.

[…]

5. Vsaka država članica lahko sprejme potrebne ukrepe, s katerimi posrednikom omogoči pravico do oprostitve predložitve podatkov o čezmejnem aranžmaju, o katerem se poroča, če bi se z obveznostjo poročanja kršilo varovanje zakonsko predpisane poklicne skrivnosti na podlagi nacionalnega prava te države članice. V takih primerih vsaka država članica sprejme potrebne ukrepe, s katerimi od posrednikov zahteva, da katerega koli drugega posrednika ali, če tega ni, zadevnega davčnega zavezanca brez odlašanja uradno obvestijo o njegovi obveznosti poročanja iz odstavka 6.

Posredniki so lahko upravičeni do oprostitve na podlagi prvega pododstavka le v obsegu, v katerem delujejo v okviru zadevne nacionalne zakonodaje, ki opredeljuje njihove poklice.

6. Vsaka država članica sprejme potrebne ukrepe, v skladu s katerimi mora, kadar ni posrednika ali kadar posrednik uradno obvesti zadevnega davčnega zavezanca ali drugega posrednika o uporabi oprostitve iz odstavka 5, podatke o čezmejnem aranžmaju, o katerem se poroča, predložiti drugi priglašeni posrednik ali, če tega ni, zadevni davčni zavezanec.

[…]

9. Vsaka država članica sprejme potrebne ukrepe, s katerimi zahteva, da imajo, kadar je posrednikov več, obveznost predložitve podatkov o čezmejnem aranžmaju, o katerem se poroča, vsi posredniki, ki so vključeni v isti čezmejni aranžma.

Posrednik je oproščen predložitve podatkov le, kolikor ima v skladu z nacionalnim pravom dokaz, da je iste podatke iz odstavka 14 že predložil drugi posrednik.

[…]

14. Podatki, ki jih pristojni organ države članice sporoči na podlagi odstavka 13, zajemajo, kot je ustrezno, naslednje:

(a) identifikacijo posrednikov in zadevnih davčnih zavezancev, vključno z njihovim imenom, datumom in krajem rojstva (če gre za posameznika), rezidentstvom za davčne namene, davčno številko ter, če je primerno, osebami, ki so povezana podjetja zadevnega davčnega zavezanca;

(b) podrobnosti o prepoznavnih značilnostih iz Priloge IV, zaradi katerih se o čezmejnem aranžmaju poroča;

(c) povzetek vsebine čezmejnega aranžmaja, o katerem se poroča, vključno z navedbo imena, pod katerim je znan, če takšno ime obstaja, ter abstraktnim opisom zadevnih poslovnih dejavnosti ali aranžmajev, ne da bi to privedlo do razkritja poslovne, industrijske ali poklicne skrivnosti oziroma poslovnega procesa niti razkritja podatkov, ki bi bilo v nasprotju z javnim redom;

[…]“

B. Belgijsko pravo

8. Z decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (dekret o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja) z dne 21. junija 2013 (*Belgisch Staatsblad* z dne 26. junija 2013, str. 40587, v nadaljevanju: dekret z dne 21. junija 2013) je bila v Flamski regiji (Belgija) prenesena Direktiva 2011/16.

9. Ta dekret je bil spremenjen z decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (dekret o spremembi dekreta z dne 21. junija 2013 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja glede obvezne avtomatične izmenjave informacij na področju obdavčevanja v zvezi s čezmejnimi aranžmaji, o katerih se poroča) z dne 26. junija 2020 (*Belgisch Staatsblad* z dne 3. julija 2020, str. 49170, v nadaljevanju: dekret z dne 26. junija 2020), s katerim se prenaša Direktiva 2018/822.

10. Poglavje 2, oddelek 2, pododdelek 2, dekreta z dne 21. junija 2013 ureja obvezno predložitev podatkov o čezmejnih davčnih aranžmajih, o katerih se poroča, ki jo morajo opraviti posredniki ali zadevni davčni zavezanci.

11. Člen 11/6 tega dekreta, kot je bil vstavljen s členom 14 dekreta z dne 26. junija 2020, opredeljuje, kakšno je razmerje med obveznostjo poročanja in poklicno skrivnostjo, ki jo morajo spoštovati nekateri posredniki. Z njim je prenesen člen 8a(5) in (6) Direktive 2011/16. Člen 11/6 dekreta z dne 21. junija 2013 v odstavku 1 določa:

„Kadar za posrednika velja obveznost varovanja poklicne skrivnosti, mora:

(1) drugega posrednika ali druge posrednike pisno in obrazloženo obvestiti, da ne more izpolniti obveznosti poročanja, s čimer se ta obveznost poročanja avtomatično prenese na drugega posrednika ali posrednike;

(2) če drugega posrednika ni, pisno in obrazloženo obvestiti zadevnega davčnega zavezanca ali davčne zavezance o njihovi obveznosti poročanja.

Oprostitev obveznosti poročanja začne učinkovati šele, ko posrednik izpolni obveznost iz odstavka 1.

[…]“

12. Člen 11/7 dekreta z dne 21. junija 2013, kakor je bil vstavljen s členom 15 dekreta z dne 26. junija 2020, določa:

„[…] če posrednik obvesti zadevnega davčnega zavezanca ali drugega posrednika o oprostitvi v skladu s členom 11/6(1), nosi obveznost predložitve podatkov v zvezi s čezmejnim aranžmajem, o katerem se poroča, drugi posrednik, ki je bil o tem obveščen, ali – če takega posrednika ni – zadevni davčni zavezanec“.

III. Spor o glavni stvari, vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

13. Tožeči stranki sta s tožbama, vloženima 31. avgusta oziroma 1. oktobra 2020, predložitvenemu sodišču predlagali odlog izvršitve dekreta z dne 26. junija 2020 in njegovo odpravo v celoti ali delno odpravo.

14. To sodišče je izvršitev odložilo do datuma objave sodbe, v kateri bo odločeno o tožbah za razglasitev ničnosti, prvič, člena 11/6(1), prvi pododstavek, točka 1, dekreta z dne 21. junija 2013, kakor je bil vstavljen s členom 14 dekreta z dne 26. junija 2020, samo v delu, v katerem je z njim odvetniku, ki deluje kot posrednik, naložena obveznost predložitve informacij drugemu posredniku, ki ni njegova stranka, in drugič, člena 11/6(3) dekreta z dne 21. junija 2013, kakor je bil vstavljen s členom 14 dekreta z dne 26. junija 2020, samo v delu, v katerem je z njim določeno, da se odvetnik na poklicno skrivnost ne more sklicevati v zvezi z obveznostjo periodičnega poročanja o čezmejnih tržnih aranžmajih v smislu člena 11/4 dekreta z dne 21. junija 2013.

15. V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali člen 1, točka 2, [Direktive 2018/822] krši pravico do poštenega sojenja, kot je zagotovljena s členom 47 [Listine], in pravico do spoštovanja zasebnega življenja, kot je zagotovljena s členom 7 [Listine], v delu, v katerem novi člen 8ab(5), ki je bil vstavljen v [Direktivo 2011/16], določa, da je država članica, če sprejme potrebne ukrepe, s katerimi posrednikom omogoči pravico, da so oproščeni predložitve informacij o čezmejnem aranžmaju, o katerem se poroča, če bi se z obveznostjo poročanja kršilo varovanje zakonsko predpisane poklicne skrivnosti na podlagi nacionalnega prava te države članice, dolžna naložiti posrednikom obveznost, da katerega koli drugega posrednika ali, če tega ni, zadevnega davčnega zavezanca brez odlašanja uradno obvestijo o njegovi obveznosti poročanja, če je posledica te obveznosti, da je odvetnik, ki deluje kot posrednik, dolžan informacije, za katere izve pri opravljanju bistvenih dejavnosti svojega poklica – namreč pri obrambi ali zastopanju stranke pred sodišči in pri pravnem svetovanju, tudi zunaj sodnih postopkov – deliti z drugim posrednikom, ki ni njegova stranka?“

16. Pisna stališča so predložili tožeči stranki, belgijska, češka, francoska in latvijska vlada, Evropska komisija ter Svet Evropske unije. Te stranke, razen češke in latvijske vlade, so svoja stališča poleg tega predstavile na obravnavi pred velikim senatom 25. januarja 2022.

IV. Analiza

A. Uvodne ugotovitve

17. Direktiva 2011/16 – znana pod imenom „DAC6“ – se umešča v okvir boja proti agresivnemu davčnemu načrtovanju ter je usklajena z ukrepi, ki jih je zaradi krepitve davčne preglednosti in boja proti praksam izogibanja davkom in davčnih utaj sprejela Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) na svetovni ravni.

18. V tem okviru je s to direktivo določena avtomatična izmenjava informacij v zvezi s čezmejnimi davčnimi aranžmaji, ki davčnim posrednikom nalaga obveznost poročanja zaradi odvračanja od oblikovanja ali uporabe struktur agresivnega davčnega načrtovanja.

19. Čezmejni aranžmaji, o katerih se v skladu z navedeno direktivo izmenjujejo informacije, so opredeljeni s sklicevanjem na seznam posebnih značilnosti, tako imenovanih „prepoznavnih značilnosti“, zbranih v Prilogi IV k Direktivi 2018/822.

20. Nov element, vstavljen z Direktivo 2018/822 za uresničitev cilja boja proti agresivnemu davčnemu načrtovanju, je obveznost poročanja davčnim organom, ki je odslej naložena vsem posrednikom, in sicer zaradi njihove osrednje vloge pri oblikovanju aranžmajev agresivnega davčnega načrtovanja, ki jo je ugotovila zlasti OECD. Ta obveznost se na davčnega zavezanca prenese izključno, če takih posrednikov ni ali je ti ne morejo izpolniti. Iz tega izhaja, da je bila obveznost poročanja, naložena davčnemu zavezancu, izoblikovana kot skrajni ukrep, saj je zakonodajalec Unije – po mojem mnenju upravičeno – menil, da bi bil sistem poročanja veliko manj učinkovit, če bi moral davčni zavezanec davčnim organom sam poročati o svoji odločitvi, da se vključi v „agresivni aranžma“.

21. Torej je vmesno delovanje posrednika temeljni kamen tega sistema, zato bi se s kakršno koli omejitvijo njegovega delovanja tvegal poseg v samo bistvo ciljev Direktive 2011/16. Vendar uresničevanje teh ciljev ne sme povzročiti kršitve temeljnih pravic, zavarovanih z Listino. Tako je treba preučiti, ali lahko ureditev, izoblikovana z Direktivo 2011/16, in spremembe, ki so bile vanjo vnesene z Direktivo 2018/822, povzročijo tako kršitev.

22. Menim, da je treba pred pravno analizo združljivosti sporne določbe s členoma 74 in 47 Listine razjasniti značilnosti obveznosti obveščanja, naložene „odvetnikom-posrednikom“.

23. Na prvem mestu, zdi se, da je bil namen zakonodajalca Unije zavarovati poklicno skrivnost odvetnikov, in sicer tako, da so na eni strani oproščeni poročanja [5], na drugi strani pa se omeji vsebina informacij, ki jih mora tak odvetnik predložiti tretji osebi-posrednici v primeru oprostitve [6]. Vendar se lahko zgolj odvetniki, ki delujejo „v okviru zadevne nacionalne zakonodaje, ki opredeljuje njihove poklice“, sklicujejo na poklicno skrivnost in jim je priznana oprostitev poročanja. [7] Torej se načeloma odvetnik, ki deluje zunaj tega nacionalnega okvira, ki opredeljuje njegov poklic, ne more sklicevati na poslovno skrivnost in je v položaju vsakega drugega posrednika, za katerega oprostitev poročanja ne velja.

[5] Glej sporno določbo in uvodno izjavo 8 Direktive 2018/822.

[6] Glej člen 8ab(6) Direktive 2011/16.

[7] Glej sporno določbo.

24. Na drugem mestu, če je odvetnik-posrednik dejansko upravičen do oprostitve, mora o njej obvestiti druge posrednike in jih seznaniti z obveznostmi poročanja, ki jih morajo izpolniti. Ugotoviti pa je treba, da to, da odvetnik-posrednik o oprostitvi, do katere je upravičen, obvesti zadevnega davčnega zavezanca, torej v tem primeru svojo stranko – kadar zadevni čezmejni aranžma ne zajema nobenega drugega posrednika – že po predpostavki ne more pomeniti posega v poklicno skrivnost med odvetnikom in njegovo stranko. V nadaljnji analizi je treba torej preučiti samo obveznost obveščanja, ki jo mora odvetnik-posrednik izpolniti v odnosu do drugega posrednika, ki ni njegova stranka. [8]

25. Pojasniti je še treba, da njegova obveznost poročanja v primeru drugega posrednika jasno izhaja že iz člena 8ab(1) Direktive 2011/16. Tudi v primeru več posrednikov mora v skladu z odstavkom 9 tega člena vsak od njih izpolniti to obveznost, razen če dokaže, da jo je že izpolnil drugi posrednik. Drugače povedano, to, da je bil drugi posrednik obveščen v skladu s sporno določbo, ne ustvarja nove obveznosti poročanja za obveščeno osebo (posrednika).

26. Na tretjem mestu, ugotoviti je treba, da sporna določba nikakor ne opredeljuje oblike ali načina, kako izpolniti to obveznost obveščanja, niti točne vsebine informacij, ki jih je treba posredovati. Zadostovalo bi namreč, da je v predloženih informacijah opredeljen čezmejni aranžma, na katerega se nanašajo, in da je zadevni drugi posrednik opozorjen na obveznost poročanja. [9]

27. Na četrtem in zadnjem mestu, ugotoviti je treba, da bodo obveščene tretje osebe-posrednice, ki bodo tako seznanjene z udeležbo odvetnika in ki jih ne zavezuje poklicna skrivnost, zaradi lastnih obveznosti poročanja v skladu s členom 8ab(1) Direktive 2011/16 davčno upravo obvestile ne le o obstoju čezmejnega aranžmaja in o zadevnem davčnem zavezancu, ampak tudi o udeležbi odvetnika-posrednika. V zvezi s tem je iz člena 8ab(9), drugi pododstavek, in člena 8ab(14) te direktive razvidno, da je identifikacija posrednikov med informacijami, ki jih je treba predložiti za izpolnitev obveznosti poročanja.

B. Združljivost sporne določbe s členoma 7 in 47 Listine

28. Naj spomnim, da predložitveno sodišče o veljavnosti sporne določbe sprašuje v obliki vprašanja, ali je ta določba v nasprotju s pravilom poklicne skrivnosti odvetnikov, zagotovljenim s členoma 7 in 47 Listine.

29. V zvezi s tem tožeči stranki trdita, da obveznost obveščanja, zlasti v zvezi s tretjimi osebami-posrednicami, pomeni kršitev poklicne skrivnosti odvetnikov in je v nasprotju s členoma 7 in 47 Listine. Tako trdita, da je poklicna skrivnost odvetnika bistveni element pravice do spoštovanja zasebnega življenja in pravice do poštenega sojenja ter da se lahko potrebno zaupno razmerje med stranko in njenim odvetnikom vzdržuje samo, če je stranki zagotovljeno, da to, kar bo zaupala odvetniku, ne bo razkrito. S to skrivnostjo naj bi bilo zajeto že samo dejstvo, da

[8] Naj v zvezi s tem opozorim, da je Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče) v predložitveni odločbi odložilo izvršitev člena 11/6(1), prvi pododstavek, točka 1, dekreta z dne 21. junija 2013, kakor je bil vstavljen z dekretom z dne 26. junija 2020, „samo v delu, v katerem je z njim odvetniku, ki deluje kot posrednik, naložena obveznost predložitve informacij drugemu posredniku, ki ni njegova stranka“.

[9] Vendar je treba kljub temu pripomniti, da se sicer ne zdi, da bi bilo z obveznostjo obveščanja, kot je določena v sporni določbi, odvetniku-posredniku naloženo, da temu drugemu posredniku predloži še druge informacije, ki jih ima o zadevni stranki, kaže pa, da to ne drži za belgijsko določbo, s katero je prenesena. Z belgijskim pravom se namreč zahteva dodatna obrazložitev, v kateri so pojasnjeni razlogi, iz katerih odvetnik-posrednik ne more izpolniti obveznosti poročanja zaradi poklicne skrivnosti. Vendar ugotavljam, da se vprašanje za predhodno odločanje ne nanaša na belgijsko določbo o prenosu, temveč na združljivost sporne določbe s členoma 7 in 47 Listine.

se nekdo obrne na odvetnika. Torej naj odvetnik tretjim osebam ali kateremu od organov ne bi smel predložiti niti najmanjše informacije o čezmejnem aranžmaju, čeprav je njegov poseg omejen zgolj na obvestilo.

30. Po drugi strani belgijska, češka, francoska in latvijska vlada ter Komisija in Svet trdijo, da je obveznost obveščanja skladna s členoma 7 in 47 Listine ter da torej sporna določba ne pomeni kršitve poklicne skrivnosti.

31. Naj poudarim, da sta se imeli tako Sodišče kot tudi Evropsko sodišče za človekove pravice (v nadaljevanju: ESČP) že večkrat priložnost izreči o obsegu poklicne skrivnosti odvetnika. Sodišče je tako priznalo, da je navedena poklicna skrivnost eno od splošnih načel prava Unije, ki temeljijo na skupnih vrednotah in ustavnih tradicijah držav članic. [10]

32. Poudariti je treba tudi, da je pravilo poklicne skrivnosti med odvetnikom in njegovo stranko v skladu s sodno prakso ESČP dvakratno zagotovljeno s členom 6 Evropske konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, podpisane v Rimu 4. novembra 1950 (v nadaljevanju: EKČP), in njenim členom 8. [11]

33. Sodišče je še pojasnilo, da čeprav so obseg in podrobna pravila varstva poklicne skrivnosti odvetnikov sicer še naprej urejeni z nacionalno zakonodajo posamezne države članice, pa je treba sámo načelo tega varstva v skladu s členom 52(3) Listine in sodno prakso Sodišča v zvezi z njegovo uporabo obravnavati, kot da je zagotovljeno tudi na dvojni podlagi členov 7 in 47 te listine.

34. Poleg tega je namen člena 52(3) Listine zagotoviti potrebno usklajenost med pravicami iz Listine in ustreznimi pravicami, zagotovljenimi z EKČP, ne da bi to škodilo avtonomiji prava Unije. Sodišče mora paziti, da se z razlago členov 7 in 47 Listine, ki jo poda, zagotovi raven varstva, s katero ni kršena raven varstva, zagotovljena v členih 6 in 8 EKČP, kot ju razlaga ESČP. [12]

1. Ali sporna določba krši člen 47 Listine?

35. Na prvem mestu je treba opozoriti, da člen 47 Listine zagotavlja pravico do poštenega sojenja in vključuje pravico vsakogar, ki so mu kršene pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, do svetovanja, obrambe in zastopanja.

36. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravico do poštenega sojenja na podlagi EKČP sestavljajo različni elementi, ki med drugim obsegajo pravico do obrambe, načelo enakosti orožij, pravico do dostopa do sodišča ter pravico do dostopa do odvetnika, tako v civilnih kot v kazenskih zadevah. [13]

37. Sodišče je razmerje med zaupnostjo korespondence med odvetnikom in njegovo stranko na eni strani ter pravico do poštenega sojenja na drugi strani pojasnilo v zadevi, zelo podobni obravnavani zadevi. Tako se je v zadevi Ordre des barreaux francophones et germanophone in

[10] Sodba z dne 18. maja 1982, AM & S Europe/Komisija (155/79, EU:C:1982:157, točka 18).

[11] Glej zlasti ESČP, 16. december 1992, Niemietz proti Nemčiji (CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, točka 37); ter, glede pravice do spoštovanja zasebnega življenja, 24. julij 2008, André in drugi proti Franciji (CE:ECHR:2008:0724JUD001860303, točka 36), in 6. december 2012, Michaud proti Franciji (CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, točke od 117 do 119, v nadaljevanju: sodba Michaud).

[12] Sodba z dne 15. julija 2021, Komisija/Poljska (Disciplinska ureditev za sodnike) (C-791/19, EU:C:2021:596, točka 165 in navedena sodna praksa).

[13] Sodba z dne 26. junija 2007, Ordre des barreaux francophones et germanophone in drugi (C-305/05, EU:C:2007:383, točka 31 in navedena sodna praksa; v nadaljevanju: sodba Ordre des barreaux francophones et germanophone).

drugi postavljalo vprašanje združljivosti zaupnosti korespondence z obveznostjo sodelovanja z nacionalnimi organi, pristojnimi za boj proti pranju denarja.[14] V zvezi s tem je Sodišče menilo, da je narava dejavnosti, ki jih zajemajo obveznosti poročanja, takšna, da potekajo v okviru, *ki ni povezan s sodnimi postopki*, in zato ne spadajo na področje uporabe pravice do poštenega sojenja.[15]

38. Kar zadeva, natančneje, zaupnost izmenjav med odvetnikom in njegovo stranko na eni strani ter pravico do obrambe na drugi strani, je Sodišče navedlo, da „[č]e bi odvetnik *v okviru sodnega postopka ali priprav nanj* moral sodelovati z javnimi organi tako, da bi jim posredoval podatke, pridobljene med pravnim svetovanjem v okviru takega postopka, ne bi mogel ustrezno zagotavljati nalog svetovanja, obrambe in zastopanja stranke in bi bile tej odvzete pravice, ki ji jih daje člen 6 EKČP“.[16]

39. Poleg tega je ESČP priznalo, da lahko kršitev poklicne skrivnosti, kadar gre za odvetnika, vpliva na dobro delovanje pravosodja in s tem na pravice, zagotovljene s členom 6 EKČP.[17]

40. Iz te sodne prakse Sodišča in ESČP je razvidno, prvič, da pravica do poštenega sojenja že po definiciji vključuje povezavo s sodnim postopkom in da je neločljivo povezana z obstojem sodnega okvira.

41. Vendar je treba v obravnavani zadevi ugotoviti, da takšna povezava ni dokazana. Tako v okviru Direktive 2011/16 posrednik ne deluje kot zagovornik stranke v sporu z davčno upravo. Čeprav lahko njegovi nasveti v poznejši fazi privedejo do morebitnega spora z davčno upravo, to ne pomeni, da so bili zagotovljeni „v okviru in za namene pravice do obrambe“ v smislu sodne prakse Sodišča.

42. Drugič, kar zadeva sporno določbo, je še toliko očitneje, da ni povezave s sodnim postopkom, saj obveznost obveščanja že predpostavljeno nastane v zgodnji fazi, to je, preden je čezmejni aranžma, o katerem je treba poročati, uresničen in torej v trenutku, ko načeloma še ni mogel nastati nikakršen spor z davčno upravo v zvezi s tem aranžmajem.

43. Poleg tega je to, da ni povezave s sodnim postopkom, potrjeno tudi s cilji Direktive 2011/16, ki so večinoma „preventivni“. V zvezi s tem je v uvodni izjavi 2 Direktive 2018/822 jasno navedeno, da je namen izmenjave informacij ravno omogočiti davčnim organom, „da bi se hitro odzvali na škodljive davčne prakse ter odpravili vrzeli s sprejetjem zakonodaje ali z ustreznimi ocenami tveganja in davčnim nadzorom“.

44. Tretjič, ugotoviti je treba, da se obveznosti predložitve informacij, določene z Direktivo 2011/16, nanašajo na zakonito – in torej vsaj v začetni fazi teh poročanj *a priori* nepravdno – dejavnost. Iz tega izhaja, da je to, da ni povezave s sodnim postopkom, še očitneje kot v okoliščinah zadeve Ordre des barreaux francophones et germanophone in drugi, saj se obveznosti poročanja tukaj – v nasprotju s transakcijami, povezanimi s pranjem denarja – nanašajo na dejavnosti, ki niso neposredno v nasprotju z nobenim zakonom, ki se uporablja.

[14] V okviru člena 2a, točka 5, Direktive Sveta 91/308/EGS z dne 10. junija 1991 o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 153) je bila vloga odvetnikov pomagati stranki pri pripravi ali izvedbi določenih transakcij, zlasti finančnih ali nepremičninskih, ali delovati v njihovem imenu in za njihov račun v okviru takih transakcij.

[15] Sodba Ordre des barreaux francophones et germanophone in drugi, točki 33 in 35.

[16] Sodba Ordre des barreaux francophones et germanophone in drugi, točka 32.

[17] Glej sodbo ESČP z dne 16. decembra 1992, Niemietz proti Nemčiji (CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, točka 37).

45. Ob upoštevanju navedenega menim, da obveščanje drugih posrednikov o obveznosti predložitve informacij tretji osebi-posrednici ne more pomeniti posega v pravice, zavarovane s členom 47 Listine, saj ta obveznost ne spada v okvir sodnega postopka in je zato zunaj področja uporabe te določbe.[18]

2. Ali sporna določba krši člen 7 Listine?

46. Opozoriti je treba, da pravice iz člena 7 Listine ustrezajo pravicam iz člena 8 EKČP.[19] Člen 7 Listine vsakomur priznava pravico do spoštovanja zasebnega in družinskega življenja, stanovanja ter komunikacij.

47. V zvezi s tem iz sodne prakse ESČP izhaja, da je poklicna skrivnost odvetnikov posebej varovana s členom 8 EKČP.[20]

48. Kar zadeva uporabo člena 7 Listine, je treba torej ugotoviti, da varstvo poklicne skrivnosti v skladu s členom 8 EKČP ni omejeno na dejavnosti v zvezi z obrambo stranke pred sodiščem, ampak ima širšo razsežnost (in obsežnejše področje uporabe) v tem smislu, da varuje razmerje odvetnika z njegovo stranko tudi zunaj sodnega okvira (ne glede na to, da je tako varstvo bolj zavezujoče za dejavnosti, povezane s to nalogo).

49. Tako je namen člena 8 EKČP varovati zaupnost vsakršnega dopisovanja med posamezniki, s čimer je zagotovljeno okrepljeno varstvo izmenjav med odvetniki in njihovimi strankami. Poleg tega je treba pojasniti, da to varstvo zajema tudi pravno svetovanje, saj je skrivnost tega pravnega svetovanja zavarovana ne samo z vidika njegove vsebine (ne glede na to, v kakšni obliki je zagotovljeno), ampak tudi z vidika njegovega obstoja.[21]

50. ESČP se je v sodbi Michaud izreklo o tem, ali je z EKČP skladna obveznost, naložena odvetnikom v okviru francoske zakonodaje, s katero je bila prenesena Direktiva 2005/60/ES[22], to je obveznost seznanitve pristojnih organov s sumljivimi dejavnostmi njihovih strank.

51. ESČP je v tej sodbi navedlo, da „obveznost poročanja o sumu, naložena odvetnikom, ker so ti zaradi nje primorani upravnemu organu predložiti informacije v zvezi z drugo osebo, ki jih imajo zaradi izmenjav, ki so jih imeli z njo, pomeni poseg v njihovo pravico do spoštovanja njihovega dopisovanja“ in „pomeni tudi poseg v njihovo pravico do ‚zasebnega življenja‘, saj ta pojem vključuje poklicne ali poslovne dejavnost“.[23]

52. Vendar je bilo po mnenju ESČP vmešavanje v zasebno življenje utemeljeno, saj se je obveznost poročanja o sumu nanašala zgolj na *„dejavnosti, ki so oddaljene od naloge obrambe, zaupane odvetnikom, in so podobne tistim, ki jih opravljajo drugi poklicni izvajalci, za katere velja ta obveznost“*, torej na finančne ali nepremičninske transakcije,[24] ter odvetnikom ta obveznost ni bila naložena, „če se obravnavana dejavnost navezuje na sodni postopek, če so bile informacije, s katerimi razpolagajo, prejete ali pridobljene pred tem postopkom, med njim ali po njem, tudi

[18] Enako velja za vse druge obveznosti obveščanja davčnih organov, ki iz tega izhajajo za navedeno tretjo osebo-posrednico.

[19] Glej Pojasnila k Listini o temeljnih pravicah (UL 2007, C 303, str. 17).

[20] Sodba Michaud, točki 118 in 119.

[21] Sodba Michaud, točki 118 in 119.

[22] Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. oktobra 2005 o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja in financiranje terorizma (UL 2005, L 309, str. 15).

[23] Sodba Michaud, točka 91.

[24] Sodba Michaud, točka 127. Moj poudarek.

v okviru nasvetov v zvezi z načinom, kako začeti tak postopek ali se mu izogniti, *niti če ti zagotavljajo pravno svetovanje*, razen če so bile predložene za namene pranja denarja ali financiranja terorizma oziroma ob zavedanju, da jih stranka prosi zanje zaradi pranja denarja ali financiranja terorizma“ [25].

53. Iz sodne prakse ESČP je razvidno, da varstvo poklicne skrivnosti v skladu s členom 8 EKČP ne zajema vseh dejavnosti odvetnika.

54. Tako so na eni strani dejavnosti, ki tradicionalno spadajo med naloge odvetnika in zato zanje velja poklicna skrivnost. Odvetnik, ki svetuje stranki v okviru sodnega postopka ali njegove priprave, se lahko torej seveda sklicuje na poklicno skrivnost. Enako velja za odvetnika, s katerim se stranka posvetuje zaradi pridobitve *ad hoc* pravnega mnenja.

55. Na drugi strani obstajajo primeri, ko lahko odvetnik deluje zunaj svoje „običajne vloge“ zastopanja stranke ali pravnega svetovanja, zato se dejavnosti, ki jih ta odvetnik opravlja, izenačijo z dejavnostmi drugih poklicnih izvajalcev. V takih primerih narava navedenih dejavnosti ne more upravičevati varstva poklicne skrivnosti, ki – kot je bilo pojasnjeno zgoraj – v demokratični družbi pomeni zelo posebno funkcijo, to je odvetniku omogočiti izpolnjevanje njegovega temeljnega poslanstva, ki je obramba posameznikov v sodnem postopku.

56. Vendar k temu dodajam, da to razlikovanje ni absolutno in da se lahko zaplete pri njegovem uresničevanju na praktični ravni – na kar kaže obravnavana zadeva – zlasti v nekaterih primerih, v katerih je odvetnikova vloga bolj večplastna. Naj v zvezi s tem opozorim na razhajajoča se stališča med strankami v obravnavani zadevi, kar zadeva vlogo odvetnika kot posrednika v okviru čezmejnega aranžmaja.

57. Na eni strani namreč tožeči stranki trdita, da bi moral imeti odvetnik ne glede na naravo dejavnosti, ki jih opravlja kot „posrednik“, vedno možnost sklicevanja na svojo poklicno skrivnost že zaradi svojega statusa odvetnika. Odvetniku naj tako ne bi bila naložena niti obveznost poročanja niti podredna obveznost obveščanja tretje osebe-posrednice o svoji oproščenosti.

58. Nasprotno, nekatere države članice (še zlasti Kraljevina Belgija in Republika Latvija) trdijo, da posredniška dejavnost ni odvetniška dejavnost, kar naj bi upravičevalo, da je odvetniku naložena obveznost poročanja in obveščanja.

59. Zdi se namreč, da besedilo Direktive 2011/16 napeljuje na to, da storitve, ki jih odvetnik ponuja kot posrednik, načeloma ne spadajo med običajne dejavnosti odvetniškega poklica, ki zajemajo obrambo in pravno presojo. Tako bi bilo treba odvetnika, ki deluje kot posrednik, na prvi pogled izenačiti z drugimi „posredniki“, med katerimi nekateri ne morejo biti upravičeni do varovanja poklicne skrivnosti. [26]

[25] Sodba Michaud, točka 127. Moj poudarek.

[26] Direktiva 2011/16 šele v drugi fazi določa možnost, da države članice odvetniku-posredniku priznajo oprostitev obveznosti predložitve informacij iz člena 8ab(1) te direktive, če bi bila zaradi te obveznosti kršena poklicna skrivnost v skladu z nacionalnim pravom.

60. Vprašljivo se mi namreč zdi to, da odvetnik, ki – sam ali ob pomoči drugih poklicnih izvajalcev – izoblikuje čezmejni aranžma, ki ga nato ponudi davčnim zavezancem, nujno deluje v okviru svojega poklica. Zlasti po mojem mnenju dejstvo, da lahko odvetnik pri oblikovanju tega aranžmaja sodeluje pred njegovim trženjem stranki, kaže na neobstoj potrebne vezi med odvetnikom in njegovo stranko, s katero bi bilo utemeljeno varstvo poklicne skrivnosti.[27]

61. Tako lahko na primer odvetnik izstopi iz „okvira zadevne nacionalne zakonodaje, ki opredeljuje njegov poklic“, zaradi česar ni več upravičen do oprostitve obveznosti poročanja, kadar oblikuje čezmejne „tržne“ aranžmaje[28], katerih značilnost je, da jih je mogoče za razliko od „posebej prilagojenih aranžmajev“[29] izvajati, ne da bi jih bilo treba bistveno prilagoditi. Predstavljati si je mogoče odvetnika, ki ni v svetovalnem razmerju z nobeno stranko, vendar kljub temu oblikuje tržni čezmejni aranžma in nato zagotavlja njegovo razširjanje bodisi neposredno davčnim zavezancem bodisi prek posrednika, ki ga razširja. V tem primeru ni izključeno, da navedeni odvetnik deluje zunaj meja svojega poklica, kot so določene z nacionalno zakonodajo, s posledico, da mu je (kot vsakemu drugemu posredniku) v skladu z določbami člena 8ab(1) Direktive 2011/16 naložena obveznost poročanja, takoj ko je navedeni aranžma dokončan.

62. Vendar bi, če bi upoštevali samo tako opredelitev odvetnika-posrednika, spregledali njegovo svetovalno vlogo, ki jo morda igra v okviru pravne presoje čezmejnega aranžmaja.

63. Naj ob tem še poudarim, da bi se, če bi morali šteti, da dejavnost posrednika, ki jo opravlja odvetnik, nikoli ne spada v dejavnost pravnega svetovanja, postavilo vprašanje, zakaj je z Direktivo 2011/16 določeno varstvo poklicne skrivnosti odvetnikov prek mehanizma oprostitve, določenega v sporni določbi. Menim, da je mogoče to odločitev zakonodajalca Unije večinoma pojasniti z dvema razlogoma.

64. Ker na eni strani poklicna skrivnost ni harmonizirana na evropski ravni, bi bil tako namen Direktive 2018/822 preprečiti kakršno koli navzkrižje z nacionalnimi pravili ob hkratni zagotovitvi, da se spoštujejo temeljna načela, priznana z Listino.[30]

65. Na drugi strani razlikovanje med odvetnikovimi dejavnostmi, ki spadajo v „običajno opravljanje njegovih nalog“, in dejavnostmi, ki to niso, v praksi še zdaleč ni vedno očitno. Tako si je brez težav mogoče predstavljati, da stranka odvetnika tudi v okviru zadevnega čezmejnega aranžmaja zaprosi za presojo tega pripravljenega aranžmaja, kar pomeni, da je zaprošen za pravne nasvete. V takem primeru bi ta odvetnik moral imeti možnost, da v celoti uveljavlja poklicno skrivnost, saj zagotavlja pravno svetovanje davčnemu zavezancu, na katerega se navedeni aranžma nanaša.

66. Ugotavljam na primer, da v primeru „posebej prilagojenega aranžmaja“ ni mogoče izključiti, da se odvetnik, ki deluje kot „posrednik“ v smislu Direktive 2018/822, vanj vključi v okviru svojega poklica, tako da ponudi pravno svetovanje, enako kot to na splošno velja za vse dejavnosti oblikovanja ali upravljanja, ki jih odvetnik za svojo stranko opravlja v zvezi s katero koli pogodbo ali sporazumom civilnega ali gospodarskega prava, strukturo prava družb ali socialnega prava oziroma katero koli pravno strategijo.

[27] V zvezi s tem opozarjam, da v skladu s členom 8ab(1) Direktive 2011/16 obveznost poročanja nastane že ob oblikovanju zadevnega aranžmaja.

[28] Glej člen 3, točka 24, Direktive 2011/16.

[29] Glej člen 3, točka 25, Direktive 2011/16.

[30] Glej uvodno izjavo 18 Direktive 2018/822.

67. Torej menim, da je bil z Direktivo 2011/16 odvetnik oproščen obveznosti poročanja, s čimer se zagotovi spoštovanje poklicne skrivnosti, prav zato, ker je težko *a priori* izključiti možnost, da mora odvetnik-posrednik v zgoraj navedenem primeru zagotavljati pravne nasvete.

68. Iz navedenega je razvidno, da je po mojem mnenju kljub temu, da razlikovanje med odvetnikovimi dejavnostmi – ki so včasih lahko kompleksne in nedeljive – ni vedno očitno, še vedno mogoče primere, v katerih odvetnik, ki deluje „kot odvetnik“ in bi torej moral imeti možnost sklicevanja na poklicno skrivnost, zaradi česar je upravičen do oprostitve poročanja, ločiti od primerov, v katerih to varstvo ne bi smelo obstajati. Torej je treba na eni strani zagotoviti, da upoštevana opredelitev poklicne skrivnosti ne bo preširoka, s čimer bi zajeli dejavnosti odvetnika-posrednika, ki precej presegajo posebni nalogi zastopanja in svetovanja, saj bi odvetnika tako oprostili nekaterih obveznosti poročanja, tudi kadar opravlja enako dejavnost kot posredniki v drugih poklicih. Na drugi strani bi z nesorazmerno omejitvijo te opredelitve tvegali nedopusten poseg v razmerje med odvetnikom in njegovo stranko.

69. V zvezi s tem dobi vzpostavitev navedenega razlikovanja v okviru uporabe Direktive 2018/822 še posebej pomembno razsežnost, da bi se ohranilo ravnovesje med, na eni strani, zahtevo po varstvu poklicne skrivnosti odvetnika, ki ima v vsaki pravni državi posebno mesto, in na drugi strani, ciljem boja proti agresivnemu davčnemu načrtovanju, ki je eno od glavnih orodij za preprečevanje erozije davčnih osnov.

70. Čeprav je vzpostavitev tega razlikovanja večinoma v pristojnosti nacionalnega sodišča, zlasti glede na to, da poklicna skrivnost ni harmonizirana na evropski ravni, mora to sodišče pri tem upoštevati zgoraj navedene elemente.

a) Združljivost obveznosti obveščanja iz sporne določbe s členom 7 Listine

71. Glede na navedeno je treba preučiti združljivost sporne določbe s členom 7 Listine.

72. Kar zadeva sporno določbo, je treba opozoriti, da ta nalaga – kadar je odvetnik-posrednik upravičen do oprostitve svoje stranke – da mora ta odvetnik druge posrednike obvestiti o obveznostih poročanja, ki jih imajo na podlagi člena 8ab(6) Direktive 2011/16. Obveznost obveščanja torej poleg opredelitve zadevnega čezmejnega aranžmaja in opozorila navedenim tretjim osebam-posrednicam o njihovih obveznostih poročanja *ipso facto* vključuje tudi identifikacijo odvetnika, ki obvešča.

73. Naj na prvem mestu navedem, da se lahko sporna določba uporablja samo, če se odvetnik-posrednik in tretja oseba-posrednica poznata zaradi skupnega sodelovanja pri čezmejnem aranžmaju.

74. Obveznost obveščanja drugih posrednikov se torej ne nanaša na primer, v katerem odvetnik-posrednik ni seznanjen s sodelovanjem drugega posrednika pri čezmejnem aranžmaju, kadar je na primer davčni zavezanec za nasvete ločeno zaprosil več različnih posrednikov. Navsezadnje, če oseba, ki izpolnjuje obveznost predložitve informacij, ni vedela za drugega posrednika, mu v nobenem primeru ne bi mogla predložiti informacij. Odvetniku-posredniku, ki izpolnjuje obveznost predložitve informacij, torej ni treba iskati posrednikov pri zadevnem aranžmaju, ki jih ne pozna. V takem primeru mora obvestiti zadevnega davčnega zavezanca, torej svojo stranko, na katero se prenese obveznost poročanja, kar z vidika poklicne skrivnosti ne predstavlja nobene težave.

75. Na drugem mestu, naj opozorim, da je z Direktivo 2011/16 v prizadevanju za varstvo poklicne skrivnosti bistveno omejena vsebina informacij, ki jih mora odvetnik-posrednik predložiti drugemu posredniku v primeru oprostitve. Te informacije so tako omejene na seznanitev z oprostitvijo, do katere je upravičen odvetnik-posrednik, in z obveznostjo poročanja, ki je zato naložena temu drugemu posredniku. Obveznost obveščanja iz sporne določbe ne zajema razkritja informacij v zvezi z vsebino, odvetnikovo pravno analizo ali komunikacijami, ki jih je ta morda imel s svojo stranko. [31]

76. Na tretjem mestu, ugotavljam, da je na primer mogoče, da so lahko v soglasju z zadevnim davčnim zavezancem (ali celo pod njegovo koordinacijo) vsi posredniki, vključeni v oblikovanje čezmejnega aranžmaja, skupaj sodelovali v vseh fazah organizacije tega aranžmaja, pri čemer so obravnavali tudi vprašanje poročanja davčnim organom in obveznosti vsakega od njih. [32] Prav tako ni mogoče izključiti, da je eden od posrednikov, ki ima vsekakor obveznost poročanja, (že) ugotovil, da je treba o zadevnem aranžmaju poročati, preden ga je odvetnik (s katerim sta skupaj vzpostavila aranžma) obvestil o svoji oprostitvi in ga je opozoril na njegovo obveznost obveščanja. Navsezadnje so merila, na podlagi katerih se sproži obveznost poročanja, navedena v Direktivi 2011/16, zato lahko vsak drugi posrednik in celo sam davčni zavezanec „prepoznata“ davčno strukturo, o kateri je treba poročati. V teh primerih – in s pridržkom nacionalnih pravil, ki urejajo poklicno skrivnost odvetnika – bi bilo mogoče ugotoviti, da poklicna skrivnost ni bila kršena. [33] Taka razlaga je podprta z dejstvom, da so informacije, o katerih mora odvetnik-posrednik obvestiti tretjo osebo-posrednico, omejene na oprostitev, do katere je upravičen, in opredelitev zadevnega spisa. [34]

77. Glede na navedeno menim, da sporna določba na prvi pogled ne more pomeniti posega v pravice, varovane na podlagi člena 7 Listine, saj je bila tretja oseba-posrednica že seznanjena z informacijami, ki ji jih je predložil odvetnik, vključno z odvetnikovim imenom.

78. Vendar nič manj ne drži niti, da – neodvisno od tega, ali se odvetnik-posrednik in tretja oseba-posrednica poznata – v nekaterih primerih ni mogoče izključiti, da lahko iz tega izhaja poseg v pravico do spoštovanja zasebnega življenja.

79. Na prvem mestu je treba opozoriti, da člen 8 EKČP ne varuje pravnega svetovanja le z vidika njegove vsebine, temveč tudi z vidika njegovega obstoja. [35] Poklicna skrivnost odvetnika, ki temelji na njegovem zaupnem razmerju z njegovo stranko, odvetniku nalaga, da ne sme nikomur razkriti obstoja tega razmerja in še manj vsebine njunih komunikacij (razen v primeru izrecnega soglasja svoje stranke). [36]

[31] Glej člen 8ab(14)(c) Direktive 2011/16.

[32] Tako bi na primer bilo, če bi stranka sama „odpravila“ poklicno skrivnost, tako da bi v izmenjave s svojim odvetnikom vključila še druge posrednike.

[33] Menim, da bi bil lahko ta scenarij podoben položaju, v katerem odvetnik in drugi poklicni izvajalci (kot so notar, bančnik, računovodja, nepremičninski agent ali kateri koli drug svetovalec) ponujajo svoje storitve stranki v okviru skupnega projekta in ki jih lahko ta stranka povabi k neposredni in „svobodni“ medsebojni komunikaciji, vključno v zvezi z obveznostmi te stranke do javnih organov. Dejstvo, da odvetnik enega od teh poklicnih izvajalcev „opozori“ na njegovo obveznost poročanja, ki mu je morda naložena, da se tako zagotovijo interesi (ki so skupni interesi njihove stranke), ne bi smelo predstavljati težave z vidika poklicne skrivnosti, seveda s pridržkom nacionalnih pravil, ki urejajo te poklice (vključno z odvetniškim).

[34] Glej točko 75 teh sklepnih predlogov.

[35] Glej točko 49 teh sklepnih predlogov.

[36] Iz česar je seveda izvzeta predpostavka, da stranka za svetovanje zaprosi z namenom storitve kaznivega dejanja, saj v tem primeru odvetnik, ki to opazi, ne samo ne sme s svojimi nasveti prispevati k temu kaznivemu dejanju, ampak je lahko tudi razvezan svoje obveznosti poklicne skrivnosti.

80. Kadar je torej odvetnik oproščen obveznosti poročanja, ki je naložena posrednikom, iz zaupnega razmerja, ki ga vzdržuje s svojo stranko, in dolžnosti zaupnosti, ki ji jo mora zagotoviti, povsem naravno izhaja, da mora biti zmožen informacije predložiti zlasti navedeni stranki. Opozoriti je še treba, da je to, da mora odvetnik stranko obvestiti o zakonskih obveznostih, ena od njegovih poklicnih obveznosti, katere nespoštovanje bi lahko ogrozilo njegovo poklicno odgovornost.

81. Na drugem mestu, opozarjam, da poklicna skrivnost ne zajema samo komunikacije med stranko in njenim odvetnikom, ampak tudi pravno mnenje, ki ji ga ta zagotovi. Tudi če se torej odvetnik in tretja oseba-posrednica poznata – ker skupaj sodelujeta pri zadevnem aranžmaju – nič manj ne drži, da odvetnik s tem, da tretji osebi-posrednici predloži informacije o svoji oprostitvi, z njo deli svojo presojo, da zadevni aranžma vsebuje lastnosti („prepoznavne značilnosti“), naštete v Prilogi IV k Direktivi 2018/822, in je zato treba o njem poročati kot o „čezmejnem aranžmaju“. Ta presoja pa je rezultat analize dejanskih in pravnih okoliščin, kar je samo bistvo odvetnikove dejavnosti svetovanja. Iz tega sledi, da je ta dejavnost varovana s poklicno skrivnostjo in bi jo odvetnik smel predložiti samo svoji stranki.

82. Na tretjem mestu, ugotavljam še, da predpostavke, preučene v točki 76 teh sklepnih predlogov, morda ne bo mogoče prenesti na vse primere, tudi če se odvetnik in tretja oseba-posrednica oziroma tretje osebe posrednice poznajo zaradi sodelovanja pri oblikovanju istega čezmejnega aranžmaja. To velja zlasti v primeru, da številni posredniki sodelujejo v različnih fazah oblikovanja zadevnega aranžmaja in se sodelovanje teh različnih posrednikov v čezmejnem aranžmaju razlikuje glede na vlogo vsakega od njih. [37]

83. Iz tega izhaja, da si Direktiva 2011/16 sicer res prizadeva omejiti poseg v poklicno skrivnost, vendar je mogoče ob nekaterih predpostavkah kljub vsemu ugotoviti tak poseg.

b) Utemeljitev sporne določbe

84. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča temeljne pravice niso absolutne pravice, ampak lahko vsebujejo omejitve, če te omejitve dejansko ustrezajo ciljem v splošnem interesu, ki se uresničujejo z zadevnim ukrepom, in če glede na uresničevani cilj ne pomenijo pretiranega in nesprejemljivega posega, ki bi omejeval bistvo tako zagotovljenih pravic. [38]

85. Torej je treba preučiti, ali je zadevna obveznost obveščanja predpisana z zakonom, uresničuje cilj splošnega interesa, ki ga Unija priznava, je potrebna za uresničitev tega cilja in spoštuje načelo sorazmernosti.

86. Na prvem mestu, to, da odvetnik-posrednik drugega posrednika, ki je sodeloval pri istem čezmejnem aranžmaju, obvesti o oprostitvi poročanja, do katere je upravičen, je izrecno predpisano z zakonom, v tem primeru s sporno določbo.

87. V zvezi s tem menim, da je obveznost obveščanja predpisana z dovolj jasno in natančno določbo. [39]

[37] Tako so lahko različni posredniki sodelovali v različnih fazah oblikovanja zadevnega aranžmaja in niso vsi enako močno udeleženi v njem, zato med posredniki obstaja asimetrija informacij.

[38] Sodba z dne 13. septembra 2018, UBS Europe in drugi (C-358/16, EU:C:2018:715, točka 62 in navedena sodna praksa).

[39] Seveda morajo nacionalna sodišča presoditi, ali imajo nacionalne določbe o prenosu enake značilnosti.

88. Na drugem mestu, splošni interes, za katerega si pravo Unije prizadeva v obravnavani zadevi, je cilj boja proti agresivnemu davčnemu načrtovanju, v zvezi s katerim poteka mednarodno davčno sodelovanje, ki se kaže v izmenjavi informacij med državami članicami.

89. Naj v zvezi s tem opozorim, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso preprečevanje tveganja za izogibanje davkom in davčne utaje cilj splošnega interesa, ki ga priznava Unija. [40] Enako velja za boj proti strukturam, ki pomenijo zlorabo, kadar je iskanje davčne ugodnosti bistveni cilj zadevnih transakcij. [41]

90. Poleg tega je Sodišče priznalo, da je „nujnost varstva uravnotežene porazdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami“ razlog, ki lahko upraviči omejitev, zlasti takrat, kadar se želi z zadevnimi nacionalnimi ukrepi „preprečiti ravnanje, ki lahko ogroža pravico države članice do izvajanja svoje davčne pristojnosti v zvezi z dejavnostmi, ki se opravljajo na njenem ozemlju“. [42]

91. V zvezi s tem, čeprav si Direktiva 2018/822 izrecno ne prizadeva za uresničitev cilja boja proti davčnim utajam kot „nezakoniti dejavnosti“, pa je iz njenih uvodnih izjav 2, 4, 8 in 9 jasno razvidno, da je namen obveznosti, ki jih nalaga posrednikom, zavarovati nacionalne davčne osnove pred erozijo prek nadzora nad „potencialno agresivnimi aranžmaji davčnega načrtovanja“. Namen z njo določene obveznosti poročanja je tako na eni strani poenostaviti hitro prilagajanje davčnih zakonodaj sicer zakonitim, vendar agresivnim davčnim praksam, na drugi strani pa – v povezavi z že navedenim – nazadnje odvrniti od oblikovanja takih aranžmajev. [43]

92. Čeprav je po mojem mnenju poseg v pravico do spoštovanja zasebnega življenja ob upoštevanju cilja Direktive 2018/822 mogoče upravičiti, mora biti ta poseg kljub vsemu potreben in sorazmeren.

93. Torej je treba na tretjem mestu preučiti, ali je zadevna obveznost obveščanja potrebna za uresničitev cilja boja proti agresivnemu davčnemu načrtovanju in ali se z njo spoštuje načelo sorazmernosti.

94. V zvezi s tem je treba opozoriti, prvič, da je zakonodajalec Unije menil, da je treba obseg obveznosti obveščanja z vzpostavitvijo jamstev v zvezi s poklicno skrivnostjo omejiti na strogi minimum.

95. Tako se na eni strani sporna določba uporablja samo v točno določenih primerih, to je v primerih, v katerih tretje osebe-posrednice dejansko sodelujejo z odvetnikom-posrednikom, in stranka, to je davčni zavezanec, s tem soglaša. [44] Na drugi strani je poseg v poklicno skrivnost odvetnika še dodatno omejen z obsegom in vsebino informacij, o katerih mora odvetnik-posrednik obvestiti tretjo osebo-posrednico in s katerimi je ta – v veliki večini – že seznanjena. [45]

[40] Sodba z dne 6. oktobra 2020, État Luksemburg (Pravica do pravnega sredstva zoper zaprosilo za informacije na davčnem področju) (C-245/19 in C-246/19, EU:C:2020:795, točke od 86 do 88 in navedena sodna praksa).

[41] Sodba z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 53 in navedena sodna praksa).

[42] Sodba z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah) (C-135/17, EU:C:2019:136, točka 72 in navedena sodna praksa).

[43] Naj omenim tudi, da je v uvodni izjavi 14 Direktive 2018/822 pojasnjeno, da „za čezmejne aranžmaje agresivnega davčnega načrtovanja, pri katerih je glavni namen ali eden od glavnih namenov pridobitev davčne ugodnosti, ki izničuje cilj ali namen veljavne davčne zakonodaje, velja splošno pravilo o preprečevanju zlorab, kot je določeno v členu 6 Direktive Sveta (EU) 2016/1164 [z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL 2006, L 193, str. 1)]“.

[44] Glej točki 73 in 74 teh sklepnih predlogov.

[45] Glej točko 75 teh sklepnih predlogov.

96. Drugič, s sporno določbo je po mojem mnenju mogoče zagotoviti učinkovitost sistema poročanja davčnim organom o čezmejnih aranžmajih. Ne glede na to, da tretje osebe-posrednice neodvisno od kakršnega koli obveščanja, ki ga opravi odvetnik-posrednik, še naprej zavezuje obveznost poročanja pri davčnih organih na podlagi člena 8ab(1) Direktive 2011/16, je mogoče namreč z obveznostjo obveščanja iz sporne določbe zagotoviti, da davčni organi prejmejo informacije, ki jih potrebujejo za presojo čezmejnega aranžmaja. Drugače povedano, ta mehanizem na eni strani omogoča „ozaveščanje“ drugih posrednikov o njihovi dolžnosti izpolnitve obveznosti poročanja, na drugi strani pa zagotovitev, da se dejansko poroča o čezmejnih aranžmajih, o katerih se sicer morda ne bi.

97. Vendar menim, da je treba za celovito presojo združljivosti sporne določbe s členom 7 Listine upoštevati tudi podredno obveznost, naloženo tretji osebi-posrednici, to je obveznost, da davčnim organom predloži ime odvetnika-posrednika.

3. Ali razkritje imena odvetnika-posrednika, za katerega velja varstvo poklicne skrivnosti, davčnim organom v okviru obveznosti poročanja, naložene posrednikom in davčnemu zavezancu, pomeni kršitev člena 7 Listine?

98. Ugotoviti je treba, da se dvomi predložitvenega sodišča glede združljivosti Direktive 2011/16 z Listino nanašajo samo na sporno določbo, ne pa na postopek obveščanja (v poznejši fazi) davčnih organov o informacijah v zvezi s čezmejnim aranžmajem. Vendar menim, da je z vidika člena 7 Listine povsem enako upoštevno tudi vprašanje razkritja imena odvetnika-posrednika, ki se sklicuje na poklicno skrivnost.

99. Naj namreč opozorim, da je ESČP razsodilo, da to, da je odvetnik primoran upravnemu organu predložiti informacije v zvezi z drugo osebo, ki jih ima zaradi izmenjav, ki jih je imel z njo, pomeni poseg v njuno pravico do spoštovanja njunega zasebnega življenja.[46]

100. V obravnavani zadevi bo tudi ob predpostavki, da je odvetnik oproščen obveščanja davčnih organov, obstoj komunikacije z davčnim zavezancem, ki je njegova stranka (in torej odvetnikovo ime), davčnim organom razkril bodisi sam davčni zavezanec bodisi bo to storila tretja oseba-posrednica.

101. Naj opozorim, da bodo obveščene tretje osebe-posrednice, ki bodo tako seznanjene z udeležbo odvetnika in ki jih ne zavezuje poklicna skrivnost, zaradi lastnih obveznosti poročanja v skladu s členom 8ab(1) Direktive 2011/16 davčno upravo obvestile ne le o obstoju čezmejnega aranžmaja in o zadevnem davčnem zavezancu, ampak tudi o udeležbi odvetnika-posrednika. V zvezi s tem je iz člena 8ab(9), drugi pododstavek, in člena 8ab(14) te direktive razvidno, da je identifikacija posrednikov ena od informacij, ki jih je treba predložiti za izpolnitev obveznosti poročanja.

102. Menim torej, da sporna določba posega v okrepljeno varstvo izmenjav med odvetniki in njihovimi strankami, zagotovljeno s členom 8 EKČP. Tako je treba preučiti, ali je zadevna obveznost dejansko predpisana z zakonom, uresničuje cilj splošnega interesa, ki ga Unija priznava, je potrebna za uresničitev tega cilja in spoštuje načelo sorazmernosti.

[46] Sodba Michaud, točka 91.

103. V zvezi s prvima dvema meriloma, ki ju je treba upoštevati, napotujem na predhodno analizo v zvezi s sporno določbo, ki se *mutatis mutandis* uporablja za člen 8ab(9), drugi pododstavek, in člen 8ab(14) Direktive 2011/16. [47]

104. Analiza, ki sledi, se torej nanaša samo na vprašanje, ali je to, da tretja oseba-posrednica ali davčni zavezanec davčnim organom predloži odvetnikovo ime, potrebno za uresničitev cilja boja proti agresivnemu davčnemu načrtovanju in ali se s tem spoštuje načelo sorazmernosti.

105. Ugotoviti je treba, da imajo davčni organi ob upoštevanju prejetih informacij na voljo vse elemente, potrebne za presojo zadevnega čezmejnega aranžmaja. Tako jim ni s pridobitvijo odvetnikovega imena zagotovljena nobena bistvena informacija v zvezi z zadevnim aranžmajem.

106. Dalje, davčni organi bodo lahko v skladu s svojimi pristojnostmi preverjanja in nadzora zahtevali vse dopolnilne informacije (in dodatne informacije poleg tistih, ki so jih že prejeli ob poročanju) od samega davčnega zavezanca ali od posrednikov, ki jih ne zavezuje poklicna skrivnost.

107. Seznanitev z identiteto odvetnika-posrednika je poleg tega zanje nekoristna, saj je ta – kot je navedeno tudi v sami Direktivi 2011/16 – zaradi poklicne skrivnosti oproščen vsakršne obveznosti poročanja v zvezi s čezmejnim aranžmajem. Drugače povedano, vsakršna zahteva po informacijah, ki bi jo davčna uprava naslovila na odvetnika-posrednika, bi bila zavrnjena na podlagi poklicne skrivnosti (razen v primeru pooblastila stranke odvetniku, da nanjo lahko odgovori) in bi jo bilo mogoče učinkovito nasloviti samo na davčnega zavezanca ali, če je to primerno, na druge posrednike, ki jih ne zavezuje poklicna skrivnost.

108. Nekatere države članice in Komisija so na obravnavi trdile, da je obveščanje davčnih organov o odvetnikovem imenu utemeljeno s potrebo, da se zagotovi učinkovitost nadzora nad posredniki, udeleženimi v čezmejnem aranžmaju. Kar zadeva odvetnike, naj bi bil namen tega ukrepa preveriti, ali je odvetnik izpolnil obveznosti, ki so mu naložene z Direktivo 2018/822, in ali se je upravičeno skliceval na poklicno skrivnost.

109. Čeprav je namen Direktive 2018/822 dejansko zagotoviti, da so posredniki – zaradi osrednje vloge, ki jo imajo pri organizaciji čezmejnih aranžmajev – zavezani k predložitvi informacij, ki jih davčni organi potrebujejo, nič manj ne drži, da je njen glavni cilj boj proti praksam agresivnega davčnega načrtovanja.

110. Ta cilj temelji na možnosti, ki jo imajo odslej davčni organi, da pridobijo potrebne informacije, ki jim omogočajo presojo čezmejnih aranžmajev, da te podatke izmenjujejo med državami članicami in da posledično prilagodijo svoje davčne zakonodaje. Vendar za ta cilj, ki je izpolnjen, takoj ko so te informacije pridobljene – ne glede na to, ali jih predloži posrednik ali davčni zavezanec – ni treba, da so ti organi seznanjeni z imenom udeleženega odvetnika, kadar se ta sklicuje na poklicno skrivnost, niti da opravijo nadzor, ali se je ta odvetnik upravičeno skliceval na poklicno skrivnost.

111. Ugotoviti je treba, da je namen Direktive 2018/822 tudi varstvo poklicne skrivnosti odvetnikov in splošnih načel, priznanih v Listini. [48] Če bi za tretje osebe-posrednice in davčnega zavezanca veljala obveznost predložitve odvetnikovega imena, bi bil ta ukrep v nasprotju s tem ciljem.

[47] Glej točke od 86 do 91 teh sklepnih predlogov.

[48] Glej uvodno izjavo 18 Direktive 2018/822.

112. Tako bi bilo protislovno priznati poklicno skrivnost odvetnika in mu iz tega naslova priznati oprostitev poročanja, nato pa v to pravico poseči z določbo, da se kot posredna posledica obveznosti poročanja, naložene tretji osebi-posrednici (in davčnemu zavezancu), njegovo ime predloži davčnim organom. Poleg tega iz nobene določbe Direktive 2018/822 izrecno ne izhaja, da je njen namen preverjanje, ali je bil odvetnik upravičen do poklicne skrivnosti.

113. Tako menim, da ni mogoče izključiti, da lahko država članica na podlagi nacionalnega prava (in deontoloških pravil, ki se uporabljajo za odvetnike) dejansko opravi tako preverjanje – če na primer obstaja sum, da je odvetnik sodeloval pri dejavnosti, ki pomeni goljufijo – vendar pravna podlaga zanj ni Direktiva 2018/822.

114. Menim torej, da morata imeti v okviru uporabe člena 8ab(9) Direktive 2011/16 tretja oseba-posrednica in davčni zavezanec možnost, da lahko svoji obveznosti poročanja izpolnita prek abstraktne sheme, v kateri ne sme biti navedena odvetnikova identiteta. [49]

115. Taka rešitev bi bila poleg tega v skladu z načelom sorazmernosti, saj bi bila omejena na nujno potrebno za uresničitev ciljev, zastavljenih z Direktivo 2018/822.

116. Uporaba abstraktne sheme brez odvetnikovega imena bi namreč omogočila uresničitev cilja boja proti agresivnemu davčnemu načrtovanju ob vzporednem prizadevanju za spoštovanje poklicne skrivnosti in zasebnega življenja, zagotovljenega na podlagi člena 7 Listine. Poleg tega bi predlagana rešitev po mojem mnenju omogočila zagotovitev učinkovitosti sistema poročanja davčnim organom o čezmejnih aranžmajih, ne da bi bili navedeni organi prikrajšani za pridobitev vseh potrebnih informacij o zadevnih davčnih aranžmajih (pri čemer med te informacije iz razlogov, opisanih v točkah od 105 do 107 teh sklepnih predlogov, ne spada odvetnikovo ime).

117. Glede na navedeno menim, da na eni strani identifikacija odvetnika med informacijami, ki jih je treba predložiti v skladu z obveznostjo poročanja, opredeljeno v členu 8ab(9), drugi pododstavek, in v členu 8ab(14) Direktive 2011/16, pomeni kršitev člena 7 Listine, kadar je temu odvetniku na podlagi poklicne skrivnosti priznana oprostitev poročanja. Na drugi strani menim, da poseg v varstvo zasebnega življenja, ki izhaja iz sporne določbe, z vidika zastavljenega cilja ne pomeni nesorazmernega in nedopustnega vmešavanja, s katerim bi se poseglo v samo bistvo zagotovljenih pravic, vendar pod pogojem, da se davčnim organom ne razkrije ime odvetnika-posrednika.

V. Predlog

118. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Grondwettelijk Hof (ustavno sodišče, Belgija), odgovori:

– Člen 8ab(5) Direktive Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2018/822 z dne 25. maja 2018, s katerim je odvetniku, ki deluje kot posrednik in ki je na podlagi sklicevanja na svojo poklicno skrivnost oproščen poročanja, naložena obveznost, da katerega koli drugega posrednika brez odlašanja uradno obvesti o obveznostih poročanja iz odstavka 6 tega člena, ni v nasprotju s pravico do spoštovanja zasebnega življenja, zagotovljeno s členom 7 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah, pod

[49] Ustrezna rešitev bi bila lahko na primer anonimizacija odvetnikovega imena.

pogojem, da se v okviru izpolnjevanja obveznosti poročanja iz člena 8ab(9), drugi pododstavek, in člena 8ab(14) te direktive davčnim organom ne razkrije ime tega odvetnika.