Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
ATHANASIOSA RANTOSA
od 5. travnja 2022.[1]

Predmet C-694/20

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Grondwettelijk Hof (Ustavni sud, Belgija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Upravna suradnja u području oporezivanja – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članci 7. i 47. – Obvezna automatska razmjena informacija u vezi s prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje – Odvjetnička profesionalna tajna – Izuzeće od obveze izvješćivanja posrednikâ – Zahtjev za ocjenu valjanosti”

I. Uvod

1. U ovom se predmetu problematizira opseg zaštite profesionalne tajne odvjetnikâ koji sudjeluju kao „posrednici” u osmišljavanju poreznih aranžmana i njihova obveza izvješćivanja i obavješćivanja u okviru primjene Direktive 2011/16/EU[2].

2. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na ocjenu valjanosti članka 8.ab stavka 5. Direktive 2011/16, kako je dodan Direktivom (EU) 2018/822[3](u daljnjem tekstu: sporna odredba), kojom se „odvjetniku – posredniku”, koji ima pravo na izuzeće od obveze izvješćivanja na temelju zaštite

[1] Izvorni jezik: francuski

[2] Direktiva Vijeća 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/822 (SL 2018., L 139, str. 1. i ispravak SL 2019., L 31, str. 108.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2011/16). Rješenje iz ovog predmeta odredit će rješenje u predmetu C-398/21 (Conseil national des barreaux i dr.), koji je prekinut do donošenja odluke u ovom slučaju. Naime, odredbe Direktive 2011/16 koje su predmet prethodnog pitanja u ovom predmetu kao i osnove na kojima se ono temelji istovjetne su onima na koje se poziva u okviru zahtjeva za prethodnu odluku koji je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska) u predmetu C-398/21.

[3] Direktiva Vijeća 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.; u daljnjem tekstu: Direktiva 2018/822)

profesionalne tajne, nalaže da obavijesti svakog drugog „posrednika” o obvezama izvješćivanja kojima podliježe u odnosu na porezna tijela, s obzirom na članke 7. i 47. Povelje (u daljnjem tekstu: Povelja).

3. Zahtjev je uputio Grondwettelijk Hof (Ustavni sud, Belgija) u okviru postupka povodom zahtjevâ za potpunu ili djelomičnu odgodu primjene flamanskog dekreta kojim se prenosi sporna odredba i mijenja flamanski propis o administrativnoj suradnji u području oporezivanja, koje su podnijeli Orde van Vlaamse Balies (Udruženje flamanskih odvjetničkih komora, Belgija) i udruženje Belgian Association of Tax Lawyers bez pravne osobnosti (u daljnjem tekstu: tužitelji).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Direktiva 2011/16 uvodi sustav suradnje između nacionalnih poreznih tijela država članica i utvrđuje pravila i postupke koje treba primijeniti prilikom razmjene informacija u porezne svrhe.

5. Direktivom 2018/822 utvrđena je obveza izvješćivanja nadležnih tijela o potencijalno agresivnim prekograničnim poreznim aranžmanima. U uvodnim izjavama 2., 6., 8. i 18. te direktive navodi se:

„2. Države članice sve teže štite svoje nacionalne porezne osnovice od smanjenja jer su strukture poreznog planiranja postale vrlo složene te se njima često iskorištava povećana mobilnost kapitala i ljudi unutar unutarnjeg tržišta. [...] Stoga je od ključne važnosti da porezna tijela država članica dobiju sveobuhvatne i relevantne informacije o potencijalno agresivnim poreznim aranžmanima. Takve bi informacije poreznim tijelima omogućile brzo reagiranje na štetne porezne prakse i uklanjanje praznina donošenjem zakonodavstva ili provedbom odgovarajućih procjena rizika i poreznih nadzora. [...]

[...]

6. Izvješćivanjem o potencijalnim prekograničnim aranžmanima agresivnog poreznog planiranja može se djelotvorno doprinijeti naporima u stvaranju okružja pravednog oporezivanja na unutarnjem tržištu. Imajući to u vidu, korak u pravom smjeru bilo bi uvođenje obveze za posrednike o obavješćivanju poreznih tijela [...].

[...]

8. Kako bi se osiguralo pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta i spriječile praznine u predloženom okviru pravila, obvezu izvješćivanja trebalo bi propisati za sve aktere koji su obično uključeni u osmišljavanje, stavljanje na tržište, organiziranje ili upravljanje provedbom prekogranične transakcije o kojoj se izvješćuje ili niza takvih transakcija, kao i za one koji pružaju pomoć ili savjet. Trebalo bi imati na umu da u određenim slučajevima obvezu izvješćivanja ne bi bilo moguće primijeniti na posrednika zbog obveze čuvanja profesionalne tajne ili u slučaju da nema posrednika jer je, primjerice, porezni obveznik interno osmislio i proveo aranžman. Stoga bi bilo ključno da u takvim okolnostima porezna tijela ne propuste priliku za dobivanje informacija o aranžmanima koji se odnose na poreze i koji bi mogli biti povezani s agresivnim poreznim planiranjem. Stoga bi u takvim slučajevima bilo potrebno obvezu izvješćivanja prenijeti na poreznog obveznika koji ostvaruje korist od aranžmana.

[...]

18. Ovom se direktivom poštuju temeljna prava i načela posebno priznata [Poveljom].”

6. Članak 3. Direktive 2011/16, naslovljen „Definicije”, u točkama 18. do 22., 24. i 25., kako su dodane člankom 1. točkom 1. podtočkom (b) Direktive 2018/822, propisuje:

„18. ‚prekogranični aranžman’ znači aranžman koji se odnosi na više od jedne države članice ili na jednu državu članicu i treću zemlju, pri čemu je ispunjen najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

[...]

19. ‚prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje’ znači svaki prekogranični aranžman koji sadržava najmanje jedno od obilježja iz Priloga IV.

20. ‚obilježje’ znači svojstvo ili značajka prekograničnog aranžmana kako su navedeni u Prilogu IV., koji ukazuju na potencijalni rizik od izbjegavanja plaćanja poreza.

21. ‚posrednik’ znači svaka osoba koja osmišljava, stavlja na tržište ili organizira prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje ili takav aranžman stavlja na raspolaganje s ciljem njegove provedbe ili upravlja njegovom provedbom. To ujedno znači svaka osoba koja, uzimajući u obzir relevantne činjenice i okolnosti i na temelju dostupnih informacija i relevantnog stručnog znanja i razumijevanja potrebnog za pružanje takvih usluga, zna ili bi se od nje u razumnoj mjeri moglo očekivati da zna da se obvezala na pružanje, izravno ili posredstvom drugih osoba, potpore, pomoći ili savjeta u pogledu osmišljavanja, stavljanja na tržište, organiziranja, stavljanja na raspolaganje s ciljem provedbe, ili upravljanja provedbom prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje. Svaka osoba ima pravo dostaviti dokaze o tome da nije znala i da se od nje u razumnoj mjeri nije moglo očekivati da zna da je bila uključena u prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje. U tu svrhu, ta se osoba može pozvati na sve relevantne činjenice i okolnosti, kao i na dostupne informacije i svoje relevantno stručno znanje i razumijevanje.

Kako bi bila posrednik osoba mora ispunjavati najmanje jedan od sljedećih dodatnih uvjeta:

(a) rezident je u porezne svrhe u državi članici;

(b) u državi članici ima stalnu poslovnu jedinicu preko koje se pružaju usluge u vezi s aranžmanom;

(c) osnovana je u državi članici ili je uređena zakonima države članice;

(d) registrirana je pri strukovnom udruženju u području pravnih, poreznih ili savjetodavnih usluga u državi članici.

22. ‚relevantni porezni obveznik’ znači svaka osoba kojoj se prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje stavlja na raspolaganje s ciljem njegove provedbe, ili koja je spremna provesti prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje, ili koja je provela prvi korak takvog aranžmana.

[...]

24. ‚utrživi aranžman' znači prekogranični aranžman koji je osmišljen, stavljen na tržište, spreman za provedbu ili je stavljen na raspolaganje s ciljem njegove provedbe, a da pritom ne treba znatnu prilagodbu.

25. ‚posebno prilagođeni aranžman' znači svaki prekogranični aranžman koji nije utrživ aranžman."

7. Kad je riječ o obvezi izvješćivanja i pozivanja na profesionalnu tajnu, članak 8.ab Direktive 2011/16, kako je dodan člankom 1. točkom 2. Direktive 2018/822, glasi:

„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 od:

(a) dana nakon što je prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje stavljen na raspolaganje s ciljem njegove provedbe; ili

(b) dana nakon što je prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje spreman za provedbu; ili

(c) trenutka kada je napravljen prvi korak u provedbi prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje,

ovisno o tome što nastupi ranije.

[...]

5. Svaka država članica može poduzeti mjere koje su potrebne kako bi se 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.

6. Ako nema posrednika ili ako je posrednik obavijestio relevantnog poreznog obveznika ili drugog posrednika o primjeni izuzeća iz stavka 5., svaka država članica poduzima mjere koje su potrebne kako bi drugi obaviješteni posrednik, ili, ako nema takvog posrednika, relevantni porezni obveznik snosio obvezu podnošenja informacija o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje.

[...]

9. Svaka država članica poduzima potrebne mjere kojima se zahtijeva da, ako postoji više od jednog posrednika, obvezu podnošenja informacija o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje imaju svi posrednici koji sudjeluju u istom prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje.

Posrednik se izuzima od obveze podnošenja informacija samo u mjeri u kojoj ima dokaz, u skladu s nacionalnim pravom, da je iste informacije iz stavka 14. već podnio drugi posrednik.

[...]

14. Informacije koje nadležno tijelo države članice priopćuje [nadležnim tijelima svih drugih država članica] na temelju stavka 13. sadržavaju sljedeće, ovisno o slučaju:

(a) identifikaciju posrednikâ i relevantnih poreznih obveznika, uključujući njihovo ime, datum i mjesto rođenja (u slučaju pojedinca), rezidentnost u porezne svrhe i porezni identifikacijski broj te, prema potrebi, osobe koje su povezana društva relevantnog poreznog obveznika;

(b) pojedinosti o obilježjima utvrđenim u Prilogu IV. zbog kojih nastaje obveza izvješćivanja o prekograničnom aranžmanu;

(c) sažetak sadržaja prekograničnog aranžmana o kojem se izvješćuje, uključujući upućivanje na ime pod kojim je općenito poznat, ako postoji, i opis relevantnih poslovnih aktivnosti ili aranžmana u apstraktnom smislu u kojem se ne otkrivaju poslovne, industrijske ili profesionalne tajne ni poslovni proces, ni informacije čije bi otkrivanje bilo u suprotnosti s javnim poretkom;

[...]"

B. Belgijsko pravo

8. Decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (Dekret o administrativnoj suradnji u području oporezivanja) od 21. lipnja 2013. (*Belgisch Staatsblad*, 26. lipnja 2013., str. 40587.) (u daljnjem tekstu: Dekret od 21. lipnja 2013.) prenosi Direktivu 2011/16 u Flamansku regiju (Belgija).

9. Taj dekret izmijenjen je Decreetom 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 izmjenama Dekreta od 21. lipnja 2013. u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja) od 26. lipnja 2020. (*Belgisch Staatsblad*, 3. srpnja 2020., str. 49170.) (u daljnjem tekstu: Dekret od 26. lipnja 2020.) koji prenosi Direktivu 2018/822.

10. Poglavlje 2. odjeljak 2. pododjeljak 2. Dekreta od 21. lipnja 2013. uređuje obvezu posrednika ili relevantnih poreznih obveznika da proslijede informacije o prekograničnim poreznim aranžmanima o kojima se izvješćuje.

11. Članak 11/6. tog dekreta, kako je dodan člankom 14. Dekreta od 26. lipnja 2020., definira odnos između obveze izvješćivanja i profesionalne tajne koju su neki posrednici dužni čuvati. Njime se prenosi članak 8.ab stavci 5. i 6. Direktive 2011/16. Članak 11/6. Dekreta od 21. lipnja 2013. u stavku 1. predviđa:

„Ako je posrednik obvezan čuvati profesionalnu tajnu, on mora:

1. drugog posrednika ili druge posrednike u pisanom obliku i uz obrazloženje obavijestiti o tome da on ne može ispuniti obvezu izvješćivanja, tako da ta obveza izvješćivanja automatski obvezuje drugog posrednika ili druge posrednike;

2. ako nema drugog posrednika – pisanim putem i uz obrazloženje obavijestiti relevantnog poreznog obveznika ili relevantne porezne obveznike o njegovoj ili o njihovoj obvezi izvješćivanja.

Izuzeće od obveze izvješćivanja stupa na snagu tek kad je posrednik ispunio obvezu iz [prvog podstavka].

[...]”

12. Članak 11/7. Dekreta od 21. lipnja 2013., kako je dodan člankom 15. Dekreta od 26. lipnja 2020., glasi:

„[...] ako posrednik obavijesti relevantnog poreznog obveznika ili drugog posrednika o primjeni izuzeća u skladu s člankom 11/6. [prvim podstavkom], obveza dostave informacija o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje prelazi na drugog posrednika koji je obaviješten ili, u nedostatku tog posrednika, na relevantnog poreznog obveznika”.

III. Glavni postupak, prethodno pitanje i postupak pred Sudom

13. Tužbama podnesenima 31. kolovoza i 1. listopada 2020. tužitelji su od suda koji je uputio zahtjev zatražili odgodu primjene i potpuno ili djelomično poništenje Dekreta od 26. lipnja 2020.

14. Taj je sud utvrdio odgodu primjene do dana objave presude kojom se odlučuje o tužbama za poništenje, kao prvo, članka 11/6. stavka 1. prvog podstavka Dekreta od 21. lipnja 2013., kako je dodan člankom 14. Dekreta od 26. lipnja 2020., samo u dijelu u kojem se njime odvjetniku koji djeluje kao posrednik nalaže obveza da obavijesti drugog posrednika koji nije njegova stranka i, kao drugo, članka 11/6. stavka 3. Dekreta od 21. lipnja 2013., kako je dodan člankom 14. Dekreta od 26. lipnja 2020., samo u dijelu u kojem se njime predviđa da se odvjetnik ne može pozvati na profesionalnu tajnu u pogledu obveze periodičnog izvješćivanja o prekograničnim utrživim aranžmanima u smislu članka 11/4. Dekreta od 21. lipnja 2013.

15. U tim je okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Povređuju li se člankom 1. točkom 2. [Direktive 2018/822] pravo na pošteno suđenje, kao što je zajamčeno člankom 47. [Povelje], i pravo na poštovanje privatnog života, kao što je zajamčeno člankom 7. [Povelje], ako novi članak 8.ab stavak 5., dodan u [Direktivu 2011/16], predviđa da je, kada država članica poduzme mjere potrebne kako bi se 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, ta država članica dužna obvezati navedene posrednike da bez odgode obavijeste sve druge posrednike, ili ako takvih posrednika nema, relevantnog poreznog obveznika o obvezama izvješćivanja kojima podliježu, ako ta obveza vodi tomu da je odvjetnik koji nastupa kao posrednik obvezan o informacijama za koje sazna u okviru obavljanja ključnih aktivnosti svoje djelatnosti, odnosno obrane ili zastupanja stranke pred sudom i pravnog savjetovanja, kao i izvan sudskog postupka, izvijestiti drugog posrednika koji nije njegova stranka?"

16. Pisana očitovanja podnijeli su tužitelji, belgijska, češka, francuska i latvijska vlada, Europska komisija i Vijeće Europske unije. Osim toga, te su se stranke, uz iznimku češke i latvijske vlade, očitovale na raspravi održanoj 25. siječnja 2022. u sastavu velikog vijeća.

IV. Analiza

A. Uvodna očitovanja

17. Direktiva 2011/16 – poznata pod imenom „DAC6" – dio je okvira borbe protiv agresivnog poreznog planiranja i usklađena je s mjerama koje je donijela Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) na svjetskoj razini radi jačanja porezne transparentnosti i borbe protiv praksi prijevare i porezne utaje.

18. U tom kontekstu, tom je direktivom predviđena automatska razmjena informacija o prekograničnim poreznim aranžmanima kojom se poreznim posrednicima nameće obveza izvješćivanja kako bi obeshrabrila osmišljavanje ili upotrebu aranžmana agresivnog poreznog planiranja.

19. Kada je riječ o prekograničnim aranžmanima koji su predmet razmjene informacija predviđene navedenom direktivom, oni se utvrđuju s obzirom na popis posebnih značajki nazvanih „obilježja" koja su navedena u Prilogu IV. Direktivi 2018/822.

20. Novi element uveden Direktivom 2018/822 za ostvarenje cilja odvraćanja od agresivnog poreznog planiranja jest obveza izvješćivanja poreznih tijela koju sada imaju svi posrednici zbog njihove središnje uloge u osmišljavanju aranžmana agresivnog poreznog planiranja, kao što je to zapazio osobito OECD. Ta se obveza prenosi na poreznog obveznika samo u nedostatku takvih posrednika ili kada su oni spriječeni izvršiti tu obvezu izvješćivanja. Iz toga slijedi da je obveza izvješćivanja kojoj podliježe porezni obveznik uvedena kao krajnja mjera, s obzirom na to da je zakonodavac Unije smatrao, prema mojem mišljenju pravilno, da bi sustav izvješćivanja bio mnogo manje učinkovit ako bi porezni obveznik sâm bio dužan izvijestiti porezna tijela o vlastitoj odluci o prihvaćanju „agresivnog aranžmana".

21. Slijedom toga, intervencija posrednika kamen je temeljac tog sustava i svako ograničenje njegova funkcioniranja moglo bi ugroziti samu bit ciljeva Direktive 2011/16. Ostvarenje tih ciljeva ipak ne smije dovesti do povrede temeljnih prava zaštićenih Poveljom. Stoga treba ispitati predstavlja li sustav uspostavljen Direktivom 2011/16, kao i njegove izmjene uvedene Direktivom 2018/822, takvu povredu.

22. Prije provođenja pravne analize usklađenosti sporne odredbe s člancima 7. i 47. Povelje, smatram da je važno pojasniti značajke obveze izvješćivanja koju imaju „odvjetnici – posrednici".

23. Kao prvo, čini se da je namjera zakonodavca Unije zaštititi odvjetničku profesionalnu tajnu, s jedne strane, na način da se odvjetnicima odobri izuzeće od obveze izvješćivanja [4] i, s druge strane, da se ograniči sadržaj informacija koje odvjetnik – posrednik mora dostaviti trećoj osobi posredniku u slučaju izuzeća od obveze [5]. Međutim, samo se odvjetnici koji posluju „unutar ograničenja mjerodavnog nacionalnog zakonodavstva kojim se uređuje njihova djelatnost" mogu pozvati na profesionalnu tajnu te im se može odobriti izuzeće od obveze izvješćivanja [6]. Iz toga slijedi da se u načelu odvjetnik koji djeluje izvan nacionalnog okvira koji uređuje njegovu djelatnost ne može pozvati na profesionalnu tajnu te se nalazi u situaciji poput bilo kojeg drugog posrednika koji nema pravo na izuzeće od obveze izvješćivanja.

24. Kao drugo, u slučaju da odvjetnik – posrednik stvarno ima pravo na izuzeće, on o tome mora obavijestiti druge posrednike te ih obavijestiti o obvezama izvješćivanja kojima podliježu. Treba utvrditi da, kada ne postoji nijedan drugi posrednik na kojeg se odnosi predmetni prekogranični aranžman, obavijest odvjetnika – posrednika o izuzeću od obveze koju ima u odnosu na relevantnog poreznog obveznika, odnosno u ovom slučaju svoju stranku, teoretski ne može ugroziti profesionalnu tajnu između odvjetnika i njegove stranke. Stoga u analizi koja slijedi treba razmotriti isključivo obvezu obavješćivanja koju odvjetnik – posrednik ima prema drugom posredniku koji nije njegova stranka [7].

25. Treba također pojasniti da, u slučaju drugog posrednika, njegova obveza izvješćivanja već jasno proizlazi iz članka 8.ab stavka 1. Direktive 2011/16. Čak i u slučaju više posrednika, na temelju stavka 9. tog članka, svaki od njih dužan je ispuniti tu obvezu, osim ako ne dokaže da je navedenu obvezu već ispunio drugi posrednik. Drugim riječima, obavješćivanje drugog posrednika na temelju sporne odredbe ne stvara novu obvezu izvješćivanja za osobu (posrednika) koja je obaviještena.

26. Kao treće, valja istaknuti da sporna odredba ni na koji način ne definira oblik ili način ispunjenja te obveze obavješćivanja ni točan sadržaj informacija koje se moraju prenijeti. Dovoljno je, naime, da dostavljene informacije identificiraju prekogranični aranžman na koji se odnose i upućuju na obvezu izvješćivanja drugog relevantnog posrednika [8].

27. Kao četvrto i posljednje, treba primijetiti da, zbog svojih vlastitih obveza izvješćivanja na temelju članka 8.ab stavka 1. Direktive 2011/16, obaviještene treće osobe posrednici koje su tako obaviještene o sudjelovanju odvjetnika i koje ne podliježu obvezi čuvanja profesionalne tajne obavijestit će poreznu upravu ne samo o postojanju prekograničnog aranžmana i relevantnog poreznog obveznika nego i o sudjelovanju odvjetnika – posrednika. U tom pogledu, iz članka 8.ab stavka 9. drugog podstavka i stavka 14. te direktive proizlazi da je identifikacija posrednikâ jedna od informacija koje treba dostaviti za potrebe ispunjenja obveze izvješćivanja.

4 Vidjeti spornu odredbu i uvodnu izjavu 8. Direktive 2018/822.

5 Vidjeti točku 8.ab stavak 6. Direktive 2011/16.

6 Vidjeti spornu odredbu.

7 U tom pogledu podsjećam na to da je Grondwettelijk Hof (Ustavni sud) u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje naložio odgodu primjene članka 11/6. stavka 1. prvog podstavka Dekreta od 21. lipnja 2013., kako je dodan Dekretom od 26. lipnja 2020., „samo u dijelu kojim se odvjetniku koji djeluje kao posrednik nameće obveza obavješćivanja drugog posrednika koji nije njegova stranka".

8 Međutim, treba napomenuti da, iako se čini da obveza obavješćivanja kako je predviđena spornom odredbom ne nalaže odvjetniku – posredniku da tom drugom posredniku priopći druge informacije koje ima o stranci o kojoj je riječ, čini se da to nije slučaj s belgijskom odredbom o prenošenju. Naime, belgijsko pravo zahtijeva dodatno obrazloženje kojim se objašnjavaju razlozi zbog kojih odvjetnik – posrednik ne može ispuniti obvezu izvješćivanja zbog obveze čuvanja profesionalne tajne. Napominjem da se prethodno pitanje ne odnosi na belgijsku odredbu o prenošenju, nego na usklađenost sporne odredbe s člancima 7. i 47. Povelje.

B. Usklađenost sporne odredbe s člancima 7. i 47. Povelje

28. Podsjećam na to da sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje o valjanosti sporne odredbe, pri čemu se pita povređuje li se tom odredbom pravilo o čuvanju odvjetničke profesionalne tajne zajamčeno člankom 7. i člankom 47. Povelje.

29. U tom pogledu tužitelji tvrde da se obvezom obavješćivanja, posebno u pogledu trećih osoba posrednika, povređuje odvjetnička profesionalna tajna te da je ona protivna i članku 7. i članku 47. Povelje. Stoga tvrde da je odvjetnička profesionalna tajna bitan element prava na poštovanje privatnog života i prava na pošteno suđenje te da se nužan odnos povjerenja između stranke i njezina odvjetnika može održati samo ako je prvoj zajamčeno da ono što povjeri drugome neće biti otkriveno. Sama činjenica pozivanja odvjetnika već je obuhvaćena navedenom tajnom. Slijedom toga, odvjetnik ne može trećim osobama ni tijelu dostaviti nikakve informacije o prekograničnom aranžmanu, čak i ako je njegova intervencija ograničena samo na davanje mišljenja.

30. Belgijska, češka, francuska i latvijska vlada, Komisija i Vijeće tvrde da je obveza obavješćivanja u skladu s člancima 7. i 47. Povelje i da se stoga spornom odredbom ne povređuje profesionalna tajna.

31. Najprije ističem da su i Sud i Europski sud za ljudska prava (u daljnjem tekstu: ESLJP) imali priliku u više navrata odlučiti o opsegu odvjetničke profesionalne tajne. Sud je stoga priznao da je navedena profesionalna tajna jedno od općih načela prava Unije koja se temelje na zajedničkim ustavnim vrijednostima i tradicijama država članica [9].

32. Također je važno istaknuti da je pravilo o profesionalnoj tajni između odvjetnika i njegove stranke, prema sudskoj praksi ESLJP-a, dvostruko zajamčeno člankom 6. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, potpisane u Rimu 4. studenoga 1950. (u daljnjem tekstu: EKLJP) i njezinim člankom 8. [10].

33. Sud je također pojasnio da, iako opseg i načini zaštite odvjetničke profesionalne tajne ostaju uređeni nacionalnim zakonodavstvom svake države članice, sâmo načelo te zaštite treba se, na temelju članka 52. stavka 3. Povelje i sudske prakse koju je Sud donio u vezi s njegovom primjenom, također smatrati dvostruko zajamčenim na temelju članaka 7. i 47. te Povelje.

34. Osim toga, cilj članka 52. stavka 3. Povelje jest osigurati potrebnu usklađenost između prava sadržanih u Povelji i odgovarajućih prava zajamčenih EKLJP-om a da to ne utječe na autonomiju prava Unije. Stoga Sud mora osigurati da njegovo tumačenje članaka 7. i 47. Povelje osigurava razinu zaštite koja ne krši onu zajamčenu člancima 6. i 8. EKLJP-a, kako ga tumači ESLJP [11].

[9] Presuda od 18. svibnja 1982., AM & S Europe/Komisija (155/79, EU:C:1982:157, t. 18.)

[10] Vidjeti osobito presude ESLJP-a od 16. prosinca 1992., Niemietz protiv Njemačke, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, t. 37. O pravu na poštovanje privatnog života vidjeti ESLJP, od 24. srpnja 2008., André i dr. protiv Francuske, CE:ECHR:2008:0724JUD001860303, t. 36. i ESLJP, od 6. prosinca 2012., Michaud protiv Francuske, u daljnjem tekstu: presuda Michaud, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, t. 117. do 119.

[11] Presuda od 15. srpnja 2021., Komisija/Poljska (Sustav stegovnih postupaka protiv sudaca) (C-791/19, EU:C:2021:596, t. 165. i navedena sudska praksa)

1. Povređuje li se spornom odredbom članak 47. Povelje?

35. Kao prvo, treba podsjetiti na to da članak 47. Povelje jamči pravo na pošteno suđenje i podrazumijeva pravo svake osobe čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni, da bude savjetovana, branjena i zastupana.

36. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na pošteno suđenje na temelju EKLJP-a sastoji se od različitih elemenata, koji uključuju, među ostalim, prava obrane, načelo jednakosti oružja, pravo na pristup sudu i pravo na pristup odvjetniku, kako u građanskim tako i u kaznenim stvarima [12].

37. Odnos između, s jedne strane, povjerljivosti komunikacije između odvjetnika i njegove stranke i, s druge strane, prava na pošteno suđenje Sud je pojasnio u predmetu koji je vrlo sličan ovom predmetu. Tako je u predmetu Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr. postavljeno pitanje o usklađenosti povjerljivosti komunikacije s obvezom suradnje s nacionalnim tijelima zaduženima za borbu protiv pranja novca [13]. U tom je pogledu Sud presudio da je priroda aktivnosti obuhvaćenih obvezama izvješćivanja takva da se one odvijaju u kontekstu koji *nije povezan sa sudskim postupcima* te, slijedom toga, te aktivnosti ne ulaze u područje primjene prava na pošteno suđenje [14].

38. Točnije, kad je riječ o, s jedne strane, povjerljivosti razmjene informacija između odvjetnika i njegove stranke i, s druge strane, prava obrane, Sud je naveo da „[o]dvjetnik ne bi bio u mogućnosti osigurati da na odgovarajući način izvršava svoju zadaću savjetovanja, obrane i zastupanja svoje stranke te bi stoga potonja bila lišena prava koja su joj dodijeljena člankom 6. EKLJP-a, ako bi odvjetnik, *u okviru sudskog postupka ili pripreme za takav postupak*, bio dužan surađivati s javnim tijelima na način da im prenosi informacije koje je dobio tijekom pravnog savjetovanja pruženog u okviru takvog postupka” [15].

39. Usto, ESLJP je priznao da povreda profesionalne tajne u slučaju odvjetnika može utjecati na dobro sudovanje i prema tome na prava zajamčena člankom 6. EKLJP-a [16].

40. Iz te sudske prakse Suda i ESLJP-a proizlazi da, kao prvo, pravo na pošteno suđenje po definiciji podrazumijeva povezanost sa sudskim postupkom i da je neodvojivo od postojanja sudskog konteksta.

41. U ovom predmetu treba zaključiti da takva veza nije utvrđena. Stoga u kontekstu Direktive 2011/16 posrednik ne djeluje kao branitelj svoje stranke u sporu s poreznom upravom. Iako ti savjeti mogu potencijalno dovesti do spora s poreznom upravom u kasnijoj fazi, to ne znači da su oni bili dani „u okviru i za potrebe prava na obranu” u smislu sudske prakse Suda.

[12] Presuda od 26. lipnja 2007., Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr. (C-305/05, u daljnjem tekstu: presuda Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr., EU:C:2007:383, t. 31. i navedena sudska praksa)

[13] U okviru članka 2.a točke 5. Direktive Vijeća 91/308/EEZ od 10. lipnja 1991. o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca (SL 1991., L 166, str. 77.), uloga odvjetnika je pomagati svojoj stranci u planiranju ili obavljanju određenih transakcija uglavnom financijske prirode ili transakcija nekretnina.

[14] Presuda Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr., t. 33. i 35.

[15] Presuda Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr., t. 32.

[16] Vidjeti presudu ESLJP-a od 16. prosinca 1992., Niemietz protiv Njemačke, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, t. 37.

42. Kao drugo, nepostojanje veze sa sudskim postupkom tim je očitije kad je riječ o spornoj odredbi, s obzirom na to da obveza obavješćivanja teoretski nastaje u ranoj fazi, prije provedbe prekograničnog aranžmana koji treba biti predmet izvješćivanja i stoga, u trenutku u kojem načelno nije mogao nastati nikakav spor s poreznom upravom u vezi s tim aranžmanom.

43. Osim toga, nepostojanje veze sa sudskim postupkom potvrđuju i ciljevi Direktive 2011/16 koji su ponajprije „preventivne" prirode. U tom pogledu, u uvodnoj izjavi 2. Direktive 2018/822 jasno se navodi da je cilj razmjene informacija upravo omogućiti poreznim tijelima „brzo reagiranje na štetne porezne prakse i uklanjanje praznina donošenjem zakonodavstva ili provedbom odgovarajućih procjena rizika i poreznih nadzora".

44. Kao treće, treba napomenuti da se obveze izvješćivanja predviđene Direktivom 2011/16 odnose na zakonitu aktivnost, dakle *a priori* nespornu, barem u početnoj fazi tog izvješćivanja. Iz toga slijedi da je nepostojanje veze sa sudskim postupkom još očitije nego u kontekstu predmeta Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr., s obzirom na to da se obveze izvješćivanja ovdje odnose na aktivnosti koje izravno ne povrjeđuju nijedno mjerodavno pravo, za razliku od transakcija povezanih s pranjem novca.

45. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da obavješćivanje drugih posrednika o obvezi izvješćivanja treće osobe posrednika ne može povrijediti prava zaštićena člankom 47. Povelje, s obzirom na to da ta obveza nije dio sudskog postupka i stoga nije obuhvaćena područjem primjene te odredbe [17].

2. Povređuje li se spornom odredbom članak 7. Povelje?

46. Treba podsjetiti na to da prava zajamčena člankom 7. Povelje odgovaraju pravima zajamčenima člankom 8. EKLJP-a [18]. Člankom 7. Povelje svim se osobama priznaje pravo na poštovanje privatnog i obiteljskog života, doma i komuniciranja.

47. U tom pogledu iz sudske prakse ESLJP-a proizlazi da je odvjetnička profesionalna tajna posebno zaštićena člankom 8. EKLJP-a [19].

48. Za potrebe primjene članka 7. Povelje stoga treba istaknuti da zaštita profesionalne tajne na temelju članka 8. EKLJP-a nije ograničena na aktivnosti koje se odnose na obranu stranke pred sudom, nego da ima širu dimenziju (i šire područje primjene) u smislu da se njome štiti i odnos odvjetnika s njegovom strankom izvan sudskog konteksta (neovisno o tome što je ta zaštita stroža kad je riječ o aktivnostima poveznim s tom zadaćom).

49. Slijedom toga, cilj je članka 8. EKLJP-a zaštititi povjerljivost svake komunikacije između pojedinaca jer se pojačano štiti razmjena informacija između odvjetnika i njihovih stranaka. Usto valja pojasniti da ta zaštita obuhvaća i pravno savjetovanje, štiteći njegovu tajnost ne samo s obzirom na njegov sadržaj (bez obzira na njegov oblik) nego i na njegovo postojanje [20].

[17] Isto vrijedi i za sve druge obveze obavješćivanja poreznih tijela koje iz toga proizlaze za tu treću osobu posrednika.

[18] Vidjeti Objašnjenja koja se odnose na Povelju o temeljnim pravima (SL 2007., C 303, str. 17.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 7., str. 120.).

[19] Presuda Michaud, t. 118. i 119.

[20] Presuda Michaud, t. 118. i 119.

50. U svojoj presudi Michaud, ESLJP je odlučio o usklađenosti s EKLJP-om obveze nametnute odvjetnicima da nadležnim tijelima prijave sumnjive aktivnosti svojih stranaka u kontekstu francuskog propisa kojim se prenosi Direktiva 2005/60/EZ [21].

51. U toj je presudi ESLJP istaknuo da „s obzirom na to da ih primorava da upravnom tijelu dostave informacije o drugoj osobi koje posjeduju zbog razmjene informacija koju su imale s tom osobom, obveza izvješćivanja o sumnji nametnuta odvjetnicima predstavlja zadiranje u njihovo pravo na poštovanje njihove komunikacije" i „predstavlja također zadiranje u njihovo pravo na poštovanje njihova ‚privatnog života', pri čemu taj pojam uključuje profesionalne odnosno trgovačke aktivnosti" [22].

52. Međutim, prema mišljenju ESLJP-a, zadiranje u privatni život bilo je opravdano s obzirom na činjenicu da se obveza izvješćivanja o sumnji odnosila samo na „*aktivnosti koje su odvojene od zadaće obrane povjerene odvjetnicima, slične onima koje obavljaju stručnjaci drugih profesija koje podliježu toj obvezi*", odnosno na financijske transakcije ili transakcije nekretnina [23], a odvjetnici ne podliježu toj obvezi „kada je predmetna aktivnost povezana s nekim sudskim postupkom ili kada su informacije kojima raspolažu dostavljene ili dobivene prije, za vrijeme ili nakon postupka, uključujući u okviru savjetovanja u vezi s pokretanjem ili izbjegavanjem takvog postupka, *ni kada pružaju takvo pravno savjetovanje*, osim ako je ono pruženo u svrhu pranja novca ili financiranja terorizma odnosno znajući da ga stranka traži u svrhu pranja novca ili financiranja terorizma" [24].

53. Iz sudske prakse ESLJP-a proizlazi da zaštita profesionalne tajne na temelju članka 8. EKLJP-a ne obuhvaća sve odvjetničke aktivnosti.

54. Tako, s jedne strane, nalazimo aktivnosti koje su tradicionalno obuhvaćene odvjetničkom zadaćom i koje su, slijedom toga, obuhvaćene profesionalnom tajnom. Stoga se odvjetnik koji svoje stranke savjetuje u okviru sudskog postupka ili pripreme za takav postupak očito može pozvati na profesionalnu tajnu. Isto vrijedi i za odvjetnika od kojeg je njegova stranka zatražila davanje *ad hoc* pravnog mišljenja.

55. S druge strane, postoje slučajevi u kojima odvjetnik može djelovati izvan svoje „uobičajene uloge" zastupanja stranke ili pružanja pravnog savjeta, tako da su aktivnosti koje obavlja taj odvjetnik izjednačene s aktivnostima stručnjaka drugih djelatnosti. U takvim slučajevima priroda navedenih aktivnosti ne može opravdati zaštitu profesionalne tajne koja, kao što je prethodno objašnjeno, ima posebnu funkciju u demokratskom društvu, a to je omogućavanje odvjetniku da obavi svoju temeljnu zadaću obrane pojedinaca.

56. Međutim, napominjem da to razlikovanje nije apsolutno i da ono u svojoj praktičnoj provedbi može dovesti do poteškoća, osobito u određenim slučajevima u kojima je odvjetnička uloga slojevitija, kao što to potvrđuje ovaj predmet. U tom pogledu ističem različita stajališta stranaka u ovom predmetu kad je riječ o ulozi odvjetnika kao posrednika u kontekstu prekograničnog aranžmana.

[21] Direktiva Europskog parlamenta i Vijeća od 26. listopada 2005. o sprečavanju korištenja financijskog sustava u svrhu pranja novca i financiranja terorizma (SL 2005., L 309, str. 15.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 140.)

[22] Presuda Michaud, t. 91.

[23] Presuda Michaud, t. 127. Moje isticanje

[24] Presuda Michaud, t. 127. Moje isticanje

57. Naime, s jedne strane, tužitelji tvrde da se odvjetnik uvijek mora moći pozvati na svoju profesionalnu tajnu, neovisno o prirodi svojih aktivnosti kao „posrednika" samo zbog svojeg statusa odvjetnika. Odvjetnik stoga nema ni obvezu izvješćivanja ni podrednu obvezu obavješćivanja treće osobe posrednika o svojem izuzeću.

58. Suprotno tomu, određene države članice (među ostalim, Kraljevina Belgija i Republika Latvija) tvrde da aktivnost posredovanja nije odvjetnička aktivnost, što opravdava to da mu se nametne obveza izvješćivanja i obavješćivanja.

59. Naime, čini se da tumačenje Direktive 2011/16 upućuje na to da, u načelu, usluge koje nudi odvjetnik kao posrednik nisu obuhvaćene uobičajenim aktivnostima unutar odvjetničke djelatnosti, a to su obrana i pravna ocjena. Slijedom toga, odvjetnik koji djeluje kao posrednik trebao bi na prvu biti izjednačen s drugim „posrednicima" od kojih neki možda nemaju obvezu čuvanja profesionalne tajne [25].

60. Naime, čini mi se dvojbenim da odvjetnik koji je – sam ili uz pomoć stručnjaka drugih profesija – uspostavio prekogranični aranžman, a zatim ga ponudio poreznim obveznicima, nužno djeluje u okviru svoje djelatnosti. Činjenica da, među ostalim, sudjelovanje odvjetnika u osmišljavanju tog aranžmana može prethoditi njegovoj prodaji stranki, prema mojem mišljenju, upućuje na nepostojanje nužne veze između odvjetnika i njegove stranke koja bi opravdala zaštitu profesionalne tajne [26].

61. Primjerice, moguće je da odvjetnik izađe izvan „ograničenja mjerodavnog nacionalnog zakonodavstva kojim se uređuje njegova djelatnost" i zbog toga izgubi pravo na izuzeće od obveze izvješćivanja kada osmišljava „utržive" [27] prekogranične aranžmane čija je značajka, za razliku od „posebno prilagođenih aranžmana" [28], da se mogu primijeniti a da se pritom ne trebaju značajnije prilagoditi. Moguće je zamisliti da odvjetnik, iako ne savjetuje nijednu stranku, osmisli utrživi prekogranični aranžman koji zatim distribuira bilo izravno poreznim obveznicima bilo putem posrednika distributera. U tom slučaju nije isključeno da taj odvjetnik djeluje izvan granica svoje djelatnosti kako su utvrđene njegovim nacionalnim zakonodavstvom, što za posljedicu ima obvezu izvješćivanja (kao i svaki drugi posrednik) od dovršetka navedenog aranžmana, u skladu s odredbama članka 8.ab stavka 1. Direktive 2011/16.

62. Međutim, prihvatiti samo takvu definiciju odvjetnika – posrednika značilo bi zanemariti savjetodavnu ulogu koju bi on mogao imati u okviru pravne ocjene prekograničnog aranžmana.

63. Osim toga, ističem da, ako bi se smatralo da aktivnost posrednika koju obavlja odvjetnik nikada nije obuhvaćena aktivnosti pravnog savjetovanja, postavlja se pitanje zašto je Direktiva 2011/16 predvidjela zaštitu odvjetničke profesionalne tajne putem mehanizma izuzeća koji je predviđen spornom odredbom. Prema mojem mišljenju, taj je izbor zakonodavca Unije moguće objasniti dvama glavnim razlozima.

[25] Na drugu, Direktiva 2011/16 predviđa mogućnost da države članice odvjetniku – posredniku priznaju izuzeće u vezi s obvezom pružanja informacija iz članka 8.ab stavka 1. te direktive ako bi ta obveza na temelju nacionalnog prava dovela do povrede profesionalne tajne.

[26] U tom pogledu napominjem da, u skladu s člankom 8.ab stavkom 1. Direktive 2011/16, obveza izvješćivanja nastaje već od osmišljavanja predmetnog aranžmana.

[27] Vidjeti članak 3. točku 24. Direktive 2011/16.

[28] Vidjeti članak 3. točku 25. Direktive 2011/16.

64. S jedne strane, s obzirom na to da profesionalna tajna nije usklađena na europskoj razini, Direktivom 2018/822 na taj se način želi izbjeći svaki sukob s nacionalnim pravilima, uz istodobno osiguranje da se poštuju temeljna načela priznata Poveljom [29].

65. S druge strane, razlikovanje između odvjetničkih aktivnosti koje spadaju pod „uobičajeno obavljanje njegovih poslova" i onih koje to nisu u praksi nije uvijek očito. Tako je potpuno zamislivo da, čak i u okviru prekograničnog aranžmana o kojem je riječ, stranka pozove odvjetnika da ocijeni taj pripremljeni aranžman, a time i da mu pruži pravne savjete. U takvom bi slučaju taj odvjetnik morao moći u potpunosti čuvati profesionalnu tajnu, s obzirom na to da pruža pravni savjet relevantnom poreznom obvezniku na kojeg se odnosi navedeni aranžman.

66. Napominjem da se, na primjer, u slučaju „posebno prilagođenog aranžmana" ne može isključiti da odvjetnik koji djeluje kao „posrednik" u smislu Direktive 2018/822 intervenira u okviru svoje djelatnosti nudeći pravno savjetovanje na istoj osnovi kao što bi to, općenito, odvjetnik svojoj stranci ponudio za bilo koju aktivnost osmišljavanja ili upravljanja kad je riječ o bilo kojem ugovoru ili sporazumu građanskog ili trgovačkog prava, tvorevini prava društava ili socijalnog prava ili pak bilo kojem pravnom području.

67. Stoga smatram da je Direktiva 2011/16, upravo zato što je teško *a priori* isključiti mogućnost da odvjetnik – posrednik može biti pozvan na pružanje pravnih savjeta u gore navedenom primjeru, oslobodila odvjetnika od obveze izvješćivanja kako bi se zajamčilo poštovanje njegove profesionalne tajne.

68. Iz prethodno navedenog proizlazi da, iako nije uvijek lako razlikovati odvjetničke aktivnosti – s obzirom na to da su potonje ponekad složene i nedjeljive – čini mi se mogućim razdvojiti slučajeve u kojima bi se odvjetnik koji djeluje „kao odvjetnik" morao moći pozvati na profesionalnu tajnu i, slijedom toga, koristiti se iznimkom od obveze izvješćivanja, od slučajeva u kojima ta zaštita ne bi trebala postojati. Stoga treba osigurati, s jedne strane, da usvojena definicija profesionalne tajne nije preširoka tako da obuhvaća aktivnosti odvjetnika – posrednika koje uvelike nadilaze posebne zadaće zastupanja i savjetovanja čime ga se oslobađa od određenih obveza izvješćivanja, iako obavlja istu aktivnost kao posrednici u drugim profesijama. S druge strane, pretjerano neproporcionalno ograničavanje te definicije moglo bi dovesti do neprihvatljivog zadiranja u odnos između odvjetnika i njegove stranke.

69. U tom pogledu, to razlikovanje ima osobito važnu dimenziju u okviru primjene Direktive 2018/822 kako bi se očuvala ravnoteža između, s jedne strane, zahtjeva zaštite odvjetničke profesionalne tajne koja ima posebno mjesto u svim državama u kojima se poštuje vladavina prava i, s druge strane, cilja odvraćanja od agresivnog poreznog planiranja, koji predstavlja jedan od glavnih alata za izbjegavanje smanjenja poreznih osnovica.

70. Stoga, iako je ponajprije na nacionalnom sudu da utvrdi to razlikovanje, osobito s obzirom na činjenicu da profesionalna tajna nije usklađena na europskoj razini, ta će se analiza morati provesti uzimajući u obzir gore navedene elemente.

a) Usklađenost obveze obavješćivanja koja je predviđena spornom odredbom s člankom 7. Povelje

71. S obzirom na prethodna razmatranja, treba ispitati usklađenost sporne odredbe s člankom 7. Povelje.

[29] Vidjeti uvodnu izjavu 18. Direktive 2018/822.

72. Kad je riječ o spornoj odredbi, treba podsjetiti na to da ona nameće tom odvjetniku – kada odvjetnik – posrednik ima pravo na izuzeće u pogledu svoje stranke – da obavijesti druge posrednike o obvezama izvješćivanja kojima potonji podliježu na temelju članka 8.ab stavka 6. Direktive 2011/16. Obveza obavješćivanja stoga *ipso facto*, osim identifikacije dotičnog prekograničnog aranžmana i podsjećanja navedenih trećih osoba posrednika na njihove vlastite obveze izvješćivanja, podrazumijeva identifikaciju odvjetnika koji šalje obavijest.

73. Kao prvo, navodim da se sporna odredba može primijeniti samo u slučaju u kojem se odvjetnik – posrednik i treća osoba posrednik poznaju na temelju njihova zajedničkog sudjelovanja u prekograničnom aranžmanu.

74. Obveza obavješćivanja drugih posrednika stoga se ne odnosi na slučaj u kojem odvjetnik – posrednik ne zna za sudjelovanje drugog posrednika u prekograničnom aranžmanu kada je, na primjer, porezni obveznik zasebno tražio savjete od različitih posrednika. Naposljetku, ako osoba koja ispunjava obvezu obavješćivanja nije imala saznanja o drugom posredniku, ona ga ni u kojem slučaju nije mogla obavijestiti. Odvjetnik – posrednik koji izvršava obvezu obavješćivanja stoga nije obvezan tražiti posrednike predmetnog aranžmana koji mu nisu poznati. U takvom slučaju on mora obavijestiti relevantnog poreznog obveznika, odnosno svoju stranku, na koju će se prenijeti obveza izvješćivanja, o slučaju koji ne predstavlja problem sa stajališta profesionalne tajne.

75. Kao drugo, podsjećam na to da Direktiva 2011/16 radi zaštite profesionalne tajne bitno ograničava sadržaj informacija koje odvjetnik – posrednik mora priopćiti drugom posredniku u slučaju izuzeća. Stoga su te informacije ograničene na obavijest o izuzeću na koje ima pravo odvjetnik – posrednik i o obvezi izvješćivanja kojoj slijedom toga podliježe taj drugi posrednik. Obveza obavješćivanja predviđena spornom odredbom ne podrazumijeva otkrivanje informacija o sadržaju, odvjetnikovoj pravnoj analizi ili komunikaciji koju je on mogao imati sa svojim strankom [30].

76. Kao treće, navodim kao primjer da je moguće da su uz suglasnost relevantnog poreznog obveznika (odnosno pod njegovom koordinacijom) svi posrednici uključeni u osmišljavanje prekograničnog aranžmana zajedno sudjelovali u svim organizacijskim fazama tog aranžmana razmatrajući pitanje izvješćivanja poreznih tijela i svojih obveza [31]. Ne može se isključiti ni to da je posrednik, koji u svakom slučaju ima obvezu izvješćivanja, (već) zaključio da se predmetni aranžman treba prijaviti prije nego što ga je odvjetnik (s kojim su zajedno uspostavili aranžman) obavijestio o svojem izuzeću i podsjetio ga na njegovu obvezu izvješćivanja. Naposljetku, kriteriji na temelju kojih se aktivira obveza izvješćivanja navedeni su u Direktivi 2011/16, tako da svakom drugom posredniku, pa čak i poreznom obvezniku, omogući da sam „prepozna" porezni aranžman o kojem se mora izvijestiti. Naime, u tim se slučajevima, uz poštovanje nacionalnih pravila o odvjetničkoj profesionalnoj tajni, može smatrati da profesionalna tajna nije povrijeđena [32]. U

[30] Vidjeti članak 8.ab stavak 14. točku (c) Direktive 2011/16.

[31] To bi bio slučaj, primjerice, ako stranka sama „otkrije" profesionalnu tajnu uključivanjem drugih posrednika u svoju korespondenciju s odvjetnikom.

[32] Prema mojem mišljenju, taj bi se scenarij mogao usporediti s onim u kojem odvjetnik i stručnjaci drugih djelatnosti (primjerice javni bilježnik, bankar, računovođa, agent za nekretnine ili drugi savjetnik) nude svoje usluge stranci u okviru zajedničkog projekta te ih ta stranka može pozvati da međusobno izravno i „slobodno" komuniciraju, uključujući kada se radi o obvezama te stranke prema javnim tijelima. Činjenica da odvjetnik „podsjeća" jednog od tih stručnjaka na obvezu izvješćivanja koju on (ili oni) eventualno ima(ju) kako bi zaštitili (zajedničke) interese (svoje stranke) ne bi smjela dovesti do poteškoća u pogledu profesionalne tajne, jasno uz iznimku nacionalnih pravila koja uređuju te djelatnosti (uključujući i odvjetničku djelatnost).

prilog tomu govori činjenica da su informacije o kojima je odvjetnik – posrednik dužan obavijestiti treću osobu posrednika ograničene na izuzeće na koje ima pravo i na identifikaciju predmetnog spisa [33].

77. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da, *prima facie*, sporna odredba ne može povrijediti prava zaštićena člankom 7. Povelje s obzirom na to da su informacije koje je odvjetnik proslijedio trećoj osobi posredniku, uključujući ime odvjetnika, već bile poznate toj trećoj osobi posredniku.

78. Ipak, ne može se isključiti da bi, neovisno o činjenici poznaju li se odvjetnik – posrednik i treća osoba posrednik, u određenim slučajevima moglo doći do zadiranja u pravo na poštovanje privatnog života.

79. Kao prvo, treba podsjetiti na to da članak 8. EKLJP-a štiti pravno savjetovanje ne samo s obzirom na njegov sadržaj nego i na njegovo postojanje [34]. Odvjetnička profesionalna tajna koja se temelji na odnosu povjerenja između odvjetnika i stranke nalaže odvjetniku da nikome ne otkrije postojanje tog odnosa, a još manje sadržaj njihovih komunikacija (osim uz izričitu suglasnost njegove stranke) [35].

80. Slijedom toga, kada odvjetnik vidi da je izuzet od obveze izvješćivanja kojoj podliježu posrednici, iz odnosa povjerenja koji ima sa svojom strankom i iz obveze čuvanja povjerljivosti koju joj duguje sasvim prirodno proizlazi da bi o tome morao moći obavijestiti ponajprije stranku. Također treba istaknuti da je obavješćivanje stranke o zakonskim obvezama odvjetnika njegova profesionalna obveza čije nepoštovanje može dovesti do njegove profesionalne odgovornosti.

81. Kao drugo, podsjećam na to da se profesionalna tajna ne odnosi samo na komunikaciju između stranke i njegova odvjetnika nego i na njegovo pravno mišljenje. Stoga, čak i pod pretpostavkom da se odvjetnik i treće osobe posrednici poznaju – zbog njihova zajedničkog sudjelovanja u predmetnom aranžmanu – kad odvjetnik obavještava treću osobu posrednika o svojem izuzeću, on s potonjom dijeli svoju ocjenu da aranžman o kojem je riječ sadržava značajke („obilježja”) navedene u Prilogu IV. Direktivi 2018/822 te da ga stoga treba prijaviti kao „prekogranični aranžman”. Ta je ocjena rezultat činjenične i pravne analize koja je bit odvjetničke savjetodavne aktivnosti. Iz toga slijedi da je ona zaštićena profesionalnom tajnom i da bi je odvjetnik smio priopćiti samo svojoj stranci.

82. Kao treće, napominjem da je moguće da se pretpostavka ispitana u točki 76. ovog mišljenja neće moći primijeniti u svim slučajevima, čak i pod pretpostavkom da se odvjetnik i treća osoba posrednik ili treće osobe posrednici poznaju zbog svojeg sudjelovanja u osmišljavanju istog prekograničnog aranžmana. To će osobito biti slučaj kada su brojni posrednici uključeni u različite faze osmišljavanja predmetnog aranžmana i kad se sudjelovanje tih različitih posrednika u prekograničnom sustavu razlikuje ovisno o njihovim ulogama [36].

[33] Vidjeti točku 75. ovog mišljenja.

[34] Vidjeti točku 49. ovog mišljenja.

[35] Uz iznimku, naravno, slučaja kada traženo savjetovanje ima za cilj da stranka počini kazneno djelo, u kojem slučaju odvjetnik koji to primijeti ne samo da svojim savjetima ne smije doprinijeti tom kaznenom djelu nego se može i osloboditi svoje obveza čuvanja profesionalne tajne.

[36] Tako je moguće da su različiti posrednici sudjelovali u različitim fazama osmišljavanja predmetnog aranžmana i da nisu svi u istoj mjeri uključeni u taj postupak, tako da među posrednicima postoji nejednakost informacija.

83. Iz toga slijedi da, iako Direktiva 2011/16 pokušava ograničiti povredu profesionalne tajne, u određenim će se slučajevima takva povreda ipak moći utvrditi.

b) Obrazloženje sporne odredbe

84. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, temeljna prava ne daju apsolutne povlastice, već mogu biti ograničena pod uvjetom da ograničenja odgovaraju ciljevima u općem interesu koji se žele postići predmetnom mjerom i da u odnosu na cilj koji se želi postići ne uključuju neproporcionalno i neprihvatljivo zadiranje kojim se krši sama bit zajamčenih prava [37].

85. Stoga valja ispitati je li predmetna obveza obavješćivanja predviđena zakonom, slijedi li cilj od općeg interesa koji priznaje Unija, je li nužna za postizanje tog cilja i poštuje li načelo proporcionalnosti.

86. Kao prvo, obavješćivanje, od strane odvjetnika – posrednika o izuzeću od izvješćivanja na koje ima pravo, drugog posrednika koji je sudjelovao u istom prekograničnom aranžmanu izričito je predviđeno zakonom, odnosno, u ovom slučaju, spornom odredbom.

87. U tom pogledu smatram da je obveza obavješćivanja predviđena dovoljno jasnom i preciznom odredbom [38].

88. Kao drugo, opći interes koji se u ovom slučaju želi postići pravom Unije jest odvraćanje od agresivnog poreznog planiranja, što je predmet međunarodne porezne suradnje koja se očituje u razmjeni informacija među državama članicama.

89. U tom pogledu podsjećam na to da je prema ustaljenoj sudskoj praksi sprečavanje opasnosti od porezne utaje i prijevare cilj od općeg interesa koji priznaje Unija [39]. Isto vrijedi i kad je riječ o borbi protiv zlouporabnih aranžmana kada je traženje porezne prednosti osnovni cilj radnji o kojima je riječ [40].

90. Usto, Sud je priznao da „potreba očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje između država članica i trećih zemalja predstavlja razlog koji može opravdati ograničenje slobode kretanja kapitala, osobito ako predmetne nacionalne mjere imaju za cilj spriječiti ponašanje koje bi ugrozilo pravo države članice na izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnosti koje se obavljaju na njezinu području” [41].

91. U tom pogledu, iako Direktiva 2018/822 izričito ne nastoji ostvariti cilj borbe protiv utaje poreza kao „nezakonite aktivnosti”, iz njezinih uvodnih izjava 2., 4., 8. i 9. jasno proizlazi da se obvezama koje nameće posrednicima nastoje zaštititi nacionalne porezne osnovice od smanjenja kroz nadzor „potencijalno agresivnih poreznih aranžmana”. Slijedom toga, obveza izvješćivanja

37 Presuda od 13. rujna 2018., UBS Europe i dr. (C-358/16, EU:C:2018:715, t. 62. i navedena sudska praksa)

38 Očito je da je na nacionalnim sudovima da ocijene imaju li nacionalne odredbe o prenošenju iste značajke.

39 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. 86. do 88. i navedena sudska praksa)

40 Presuda od 22. studenoga 2017., Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 53. i navedena sudska praksa)

41 Presuda od 26. veljače 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u trećim zemljama) (C-135/17, EU:C:2019:136, t. 72. i navedena sudska praksa)

koja se njome predviđa ima za cilj, s jedne strane, olakšati brzu prilagodbu poreznih propisa poreznim praksama koje su doduše zakonite, ali agresivne i, s druge strane, na način koji je vezan uz prethodno navedeno, odvratiti *in fine* od osmišljavanja takvih aranžmana [42].

92. Iako se zadiranje u pravo na poštovanje privatnog života može, prema mojem mišljenju, opravdati s obzirom na cilj koji se želi postići Direktivom 2018/822, to zadiranje ipak mora biti nužno i proporcionalno.

93. Stoga, kao treće, treba ispitati je li predmetna obveza obavješćivanja nužna za postizanje cilja odvraćanja od agresivnog poreznog planiranja i u skladu s načelom proporcionalnosti.

94. U tom je pogledu važno podsjetiti, kao prvo, na to da je zakonodavac Unije smatrao da doseg obveze obavješćivanja treba biti ograničen na najmanju moguću mjeru određivanjem jamstava u vezi s profesionalnom tajnom.

95. Stoga se, s jedne strane, sporna odredba primjenjuje samo u određenim precizno definiranim slučajevima, odnosno u onima u kojima treće osobe posrednici stvarno surađuju s odvjetnikom – posrednikom i to uz pristanak stranke poreznog obveznika [43]. S druge strane, povreda profesionalne tajne odvjetnika dodatno je ograničena opsegom i sadržajem informacijâ o kojima je odvjetnik dužan obavijestiti treću stranu posrednika koje su, u velikom dijelu, toj osobi već poznate [44].

96. Kao drugo, sporna odredba omogućuje, prema mojem mišljenju, da se osigura učinkovitost sustava izvješćivanja poreznih tijela o prekograničnim aranžmanima. Bez obzira na činjenicu da, neovisno o bilo kakvoj obavijesti odvjetnika – posrednika, treće osobe posrednici i dalje podliježu obvezi izvješćivanja poreznih tijela na temelju članka 8.ab stavka 1. Direktive 2011/16, obveza obavješćivanja predviđena spornom odredbom omogućuje, naime, da se osigura da porezna tijela dobiju informacije potrebne za ocjenu prekograničnog aranžmana. Drugim riječima, taj mehanizam omogućuje da se, s jedne strane, „podigne svijest" drugih posrednika o tome da su dužni ispuniti svoju obvezu izvješćivanja i, s druge strane, osigura da se prekogranični aranžmani koji se možda ne bi prijavili stvarno i prijave.

97. Ipak smatram da, kako bi se usklađenost sporne odredbe s člankom 7. Povelje mogla u potpunosti ocijeniti, treba uzeti u obzir i podrednu obvezu treće osobe posrednika da poreznim tijelima priopći ime odvjetnika – posrednika.

[42] Također primjećujem da je u uvodnoj izjavi 14. Direktive 2018/822 navedeno da „prekogranični aranžmani agresivnog poreznog planiranja, čija je osnovna ili jedna od osnovnih svrha ostvarivanje porezne pogodnosti kojom se poništava cilj ili svrha mjerodavnoga poreznog prava, podliježu općem pravilu o suzbijanju zlouporabe kako je utvrđen u članku 6. Direktive Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL 2016., L 193, str. 1.)".

[43] Vidjeti točke 73. i 74. ovog mišljenja.

[44] Vidjeti točku 75. ovog mišljenja.

3. Predstavlja li otkrivanje poreznim tijelima imena odvjetnika – posrednika, zaštićenog profesionalnom tajnom, u okviru obveze izvješćivanja koju imaju posrednici i porezni obveznik povredu članka 7. Povelje?

98. Treba primijetiti da se sumnje koje je izrazio sud koji je uputio zahtjev u pogledu usklađenosti Direktive 2011/16 s Poveljom odnose samo na spornu odredbu, a ne na postupak obavješćivanja (u kasnijoj fazi) poreznih tijela o informacijama o prekograničnom aranžmanu. Međutim, smatram da je, sa stajališta članka 7. Povelje, pitanje otkrivanja imena odvjetnika – posrednika koji se poziva na profesionalnu tajnu također relevantno.

99. Naime, podsjećam na to da je ESLJP presudio da zahtijevanje od odvjetnika da upravnom tijelu pruži informacije o drugoj osobi koje je stekao zbog razmjene informacija s tom osobom predstavlja zadiranje u njihovo pravo na poštovanje privatnog života [45].

100. U ovom slučaju, čak i u slučaju da odvjetnik ima pravo na izuzeće od obavještavanja poreznih tijela, postojanje komunikacije s njegovom strankom poreznim obveznikom (i, posljedično, odvjetnikovo ime) poreznim će tijelima otkriti bilo sam porezni obveznik bilo treća osoba posrednik.

101. Podsjećam na to da će zbog svojih obveza izvješćivanja na temelju članka 8.ab stavka 1. Direktive 2011/16 obaviještene treće strane posrednici, koje su na taj način obaviještene o odvjetnikovu sudjelovanju i koje same ne podliježu obvezi profesionalne tajne, obavijestiti poreznu upravu ne samo o postojanju prekograničnog aranžmana i relevantnog poreznog obveznika nego i o sudjelovanju odvjetnika – posrednika. U tom pogledu, iz članka 8.ab stavka 9. drugog podstavka i stavka 14. te direktive proizlazi da je identifikacija posrednikâ jedna od informacija koje treba dostaviti radi ispunjenja obveze izvješćivanja.

102. Stoga smatram da sporna odredba ugrožava pojačanu zaštitu razmjene informacija između odvjetnika i njihovih stranaka zajamčenu člankom 8. EKLJP-a. Slijedom toga, treba ispitati je li predmetna obveza stvarno predviđena zakonom, slijedi li cilj od općeg interesa koji priznaje Unija, je li nužna za postizanje tog cilja i poštuje li načelo proporcionalnosti.

103. Kad je riječ o prvim dvama kriterijima koje treba uzeti u obzir, upućujem na prethodnu analizu sporne odredbe koja se *mutatis mutandis* primjenjuje na članak 8.ab stavak 9. drugi podstavak i članak 8.ab stavak 14. Direktive 2011/16 [46].

104. Analiza koja slijedi odnosi se isključivo na pitanje je li prosljeđivanje odvjetnikova imena poreznim tijelima od strane treće osobe posrednika ili poreznog obveznika nužno za ostvarenje cilja odvraćanja od agresivnog poreznog planiranja i poštuje li se time načelo proporcionalnosti.

105. Treba napomenuti da, s obzirom na primljene informacije, porezna tijela raspolažu svim elementima potrebnima za ocjenu prekograničnih aranžmana o kojima je riječ. Stoga im dobivanje odvjetnikova imena ne pruža nikakve bitne informacije o predmetnom aranžmanu.

106. Osim toga, na temelju svojih ovlasti provjere i nadzora, porezna tijelâ mogu zatražiti sve dopunske podatke (i dodatne u odnosu na one koje su zaprimili u prijavi), bilo od samog poreznog obveznika bilo od posrednikâ koji ne podliježu obvezi čuvanja profesionalne tajne.

[45] Presuda Michaud, t. 91.

[46] Vidjeti točke 86. do 91. ovog mišljenja.

107. Poznavanje identiteta odvjetnika – posrednika im je uostalom beskorisno jer ga, kako navodi i sama Direktiva 2011/16, profesionalna tajna oslobađa od bilo kakve obveze izvješćivanja o prekograničnom aranžmanu. Drugim riječima, svaki zahtjev porezne uprave za dostavu informacija upućen odvjetniku – posredniku protivio bi se obvezi čuvanja profesionalne tajne (osim ako stranka ne bi ovlastila odvjetnika da tom zahtjevu udovolji) i mogao bi se učinkovito uputiti samo poreznom obvezniku ili, eventualno, drugim posrednicima koji ne podliježu obvezi čuvanja profesionalne tajne.

108. Na raspravi su neke države članice i Komisija tvrdile da je priopćavanje poreznim tijelima odvjetnikova imena opravdano potrebom osiguranja učinkovitosti nadzora posrednika uključenih u prekogranične aranžmane. Kad je riječ o odvjetnicima, tom se mjerom dakle želi provjeriti je li odvjetnik ispunio svoje obveze u skladu s Direktivom 2018/822 i je li se s pravom pozvao na profesionalnu tajnu.

109. Iako je cilj Direktive 2018/822 osigurati da se od posrednika, zbog njihove središnje uloge u organizaciji prekograničnih aranžmana, zahtijeva da prosljeđuju potrebne informacije poreznim tijelima, njezin je glavni cilj ipak odvraćanje od agresivnih praksi poreznog planiranja.

110. Taj se cilj temelji na mogućnosti koju porezna tijelâ sada imaju da dobiju potrebne informacije koje im omogućuju ocjenu prekograničnih aranžmana, razmjenu tih podataka među državama članicama i da prema tome prilagode svoja porezna zakonodavstva. Međutim, navedeni cilj, koji je ispunjen od trenutka kada su te informacije dobivene – bez obzira na to je li ih pružio posrednik ili porezni obveznik – ne zahtijeva poznavanje imena dotičnog odvjetnika kada se on poziva na profesionalnu tajnu niti provjeru je li se s pravom pozvao na svoju profesionalnu tajnu.

111. Treba istaknuti da Direktiva 2018/822 također ima za cilj zaštitu profesionalne tajne odvjetnika i općih načela utvrđenih u Povelji[47]. Kada bi treće osobe posrednike i porezne obveznike podvrgnula obvezi pružanja odvjetničkog imena, ta bi mjera bila protivna tom cilju.

112. Bilo bi stoga paradoksalno priznati odvjetničku profesionalnu tajnu te mu na temelju toga odobriti izuzeće od obveze izvješćivanja, a zatim to pravo povrijediti predviđanjem, kao neizravne posljedice obveze izvješćivanja treće osobe posrednika (i poreznog obveznika), obveze priopćavanja njegova imena poreznim tijelima. Osim toga, ni iz jedne odredbe Direktive 2018/822 izričito ne proizlazi da ona ima za cilj provjeriti ima li odvjetnik pravo na profesionalnu tajnu.

113. Slijedom toga, smatram da, iako se ne može isključiti da država članica na temelju nacionalnog prava (i pravila kodeksa odvjetničke etike) može provesti takvu provjeru, primjerice u slučaju sumnje da odvjetnik sudjeluje u prijevarnim radnjama, ona nema pravni temelj u Direktivi 2018/822.

114. Stoga smatram da, u okviru primjene članka 8.ab stavka 9. Direktive 2011/16, treća osoba posrednik i porezni obveznik moraju moći ispuniti svoje obveze izvješćivanja putem opće prijave u kojoj se ne mora navesti odvjetnikov identitet[48].

115. Osim toga, takvim rješenjem poštuje se načelo proporcionalnosti, ograničavajući se na ono što je strogo nužno za ostvarivanje ciljeva Direktive 2018/822.

[47] Vidjeti uvodnu izjavu 18. Direktive 2018/822.

[48] Primjerice, anonimizacija odvjetnikova imena mogla bi se prihvatiti kao primjereno rješenje.

116. Naime, korištenje opće prijave koja ne uključuje odvjetnikovo ime omogućilo bi postizanje cilja odvraćanja od agresivnog poreznog planiranja istodobno poštujući profesionalnu tajnu i privatni život, zajamčen člankom 7. Povelje. Osim toga, predloženo rješenje omogućilo bi, prema mojem mišljenju, da se osigura učinkovitost sustava izvješćivanja poreznih tijela o prekograničnim aranžmanima a da se navedenim tijelima pritom ne uskrati mogućnost da dobiju sve potrebne informacije o predmetnim poreznim aranžmanima (odvjetnikovo ime nije jedna od tih informacija zbog razloga opisanih u točkama 105. do 107. ovog mišljenja).

117. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da, s jedne strane, navođenje identiteta odvjetnika među informacijama koje treba pružiti radi ispunjavanja obveze izvješćivanja definirane člankom 8.ab stavkom 9. drugim podstavkom i člankom 8.ab stavkom 14. Direktive 2011/16 predstavlja povredu članka 7. Povelje kada je taj odvjetnik izuzet od izvješćivanja na temelju profesionalne tajne. S druge strane, smatram da povreda zaštite privatnog života koja proizlazi iz sporne odredbe ne podrazumijeva, s obzirom na cilj koji se želi postići, prekomjerno i neprihvatljivo zadiranje kojim se nanosi šteta samoj biti zajamčenih prava pod uvjetom da se ime odvjetnika – posrednika ne otkrije poreznim tijelima.

V. Zaključak

118. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Grondwettelijk Hof (Ustavni sud, Belgija) odgovori na sljedeći način:

Članak 8.ab stavak 5. Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018., time što predviđa da je odvjetnik – koji djeluje kao posrednik i koji, zbog pozivanja na svoju profesionalnu tajnu, ima pravo na izuzeće od izvješćivanja – dužan bez odgode obavijestiti drugog posrednika o njegovim obvezama izvješćivanja kojima podliježe na temelju stavka 6. tog članka, ne povređuje pravo na poštovanje privatnog života zajamčeno člankom 7. Povelje Europske unije o temeljnim pravima pod uvjetom da se u okviru izvršenja obveze izvješćivanja iz članka 8.ab stavka 9. drugog podstavka i članka 8.ab stavka 14. te direktive poreznim tijelima ne otkriva odvjetnikovo ime.