

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

8. prosinca 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Administrativna suradnja u području oporezivanja – Obvezna automatska razmjena informacija u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje – Direktiva 2011/16/EU, kako je izmijenjena Direktivom (EU) 2018/822 – Članak 8.ab stavak 5. – Valjanost – Odvjetnička profesionalna tajna – Izuzeće od obveze izvješćivanja u korist odvjetnika posrednika koji je obvezan čuvati profesionalnu tajnu – Obveza tog odvjetnika posrednika da svakog drugog posrednika koji nije njegova stranka obavijesti o njegovim obvezama izvješćivanja – Članci 7. i 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima”

U predmetu C-694/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Grondwettelijk Hof (Ustavni sud, Belgija), odlukom od 17. prosinca 2020., koju je Sud zaprimio 21. prosinca 2020., u postupku

Orde van Vlaamse Balies i dr.

IG,

Belgian Association of Tax Lawyers,

CD,

JU

protiv

Vlaamse Regering,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, L. Bay Larsen, potpredsjednik, A. Arabadjiev, A. Prechal, K. Jürimäe, P. G. Xuereb, L. S. Rossi i D. Gratsias, predsjednici vijeća, F. Biltgen, N. Piçarra, I. Jarukaitis, N. Jääskinen, N. Wahl, I. Ziemele i J. Passer (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 25. siječnja 2022.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Orde van Vlaamse Balies i osobu IG, S. Eskenazi i P. Wouters, *advocaten*,
- za Belgian Association of Tax Lawyers, osobe CD i JU, P. Malherbe, *avocat*, i P. Verhaeghe, *advocaat*,
- za belgijsku vladu, S. Baeyens, J.-C. Halleux i C. Pochet, u svojstvu agenata, uz asistenciju M. Delanote, *advocaat*,
- za češku vladu, J. Očková, M. Smolek i J. Vláčil, u svojstvu agenata,

[Europskoj komisiji da pokrene inicijative o obveznom objavljivanju informacija o potencijalnim aranžmanima agresivnog poreznog planiranja u skladu s mjerom 12. projekta [Organizacije za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD)] o sprječavanju smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti (BEPS). Europski parlament u tom je kontekstu pozvao na oštrije mjere protiv posrednika koji pružaju pomoć u aranžmanima koji mogu dovesti do izbjegavanja plaćanja poreza i utaje poreza. Ujedno je važno napomenuti da je Deklaracijom skupine G7 iz Barija od 13. svibnja 2017. o borbi protiv poreznog kriminaliteta i drugih nezakonitih financijskih tokova OECD bio pozvan da započne raspravu o mogućim načinima suprotstavljanja aranžmanima osmišljenim radi zaobilaženja izvješćivanja u okviru [zajedničkog standarda izvješćivanja (CRS)] ili u svrhu skrivanja stvarnih vlasnika iza netransparentnih struktura, pri čemu treba uzeti u obzir i predložak pravila o obveznom objavljivanju na temelju pristupa primijenjenog na aranžmane izbjegavanja iz izvješća o mjeri 12. BEPS-a.

[...]

- (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.
- (9) Aranžmani agresivnog poreznog planiranja su se tijekom godina razvili i postali sve složeniji te se stalno mijenjaju i prilagođavaju obrambenim protumjerama poreznih tijela. Uzimajući to u obzir, bilo bi djelotvornije potencijalno agresivne aranžmane poreznog planiranja nastojati obuhvatiti s pomoću izrade popisa značajki i elemenata transakcije koji snažno ukazuju na izbjegavanje plaćanja poreza ili zlouporabu poreznih pravila, a ne definiranjem pojma agresivnog poreznog planiranja. Te se indikacije nazivaju ‚obilježja‘.

[...]

- (18) Ovom se Direktivom poštuju temeljna prava i načela posebno priznata Poveljom o temeljnim pravima Europske unije [...].”

Imijenjena Direktiva 2011/16

- 5 Člankom 3. Direktive 2011/16, naslovljenim „Definicije”, određeno je:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

1. ‚nadležno tijelo’ države članice znači tijelo koje je kao takvo određeno od strane države članice. Kada djeluje u skladu s ovom Direktivom, središnji ured za vezu, služba za vezu ili nadležni službenik, također se smatraju nadležnim tijelima prema ovlaštenju u skladu s člankom 4.;

[...]

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.”
- 6 Članak 8.ab izmijenjene Direktive 2011/16, naslovljen „Područje primjene i uvjeti obvezne automatske razmjene informacija o prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje”, umetnut je člankom 1. stavkom 2. Direktive 2018/822 i 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.

Neovisno o prvom podstavku, posrednici iz članka 3. točke 21. drugog stavka ujedno su obvezni podnijeti informacije u roku od trideset dana počevši od dana nakon što su, izravno ili posredstvom drugih osoba, pružili potporu, pomoć ili savjet.

2. U slučaju utrživih aranžmana, države članice poduzimaju mjere koje su potrebne kako bi se od posrednika zahtijevalo da svaka tri mjeseca sastavi periodično izvješće s ažuriranim informacijama o kojima se izvješćuje iz stavka 14. točaka (a), (d), (g) i (h), a koje su postale dostupne nakon podnošenja posljednjeg izvješća.

[...]

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.

1° drugog posrednika ili druge posrednike pisanim putem i uz obrazloženje obavijestiti o tome da on ne može ispuniti obvezu izvješćivanja, čime se ta obveza automatski prenosi na drugog posrednika ili posrednike;

2° ako takvog posrednika, obavijestiti relevantnog poreznog obveznika ili relevantne porezne obveznike pisanim putem i uz obrazloženje o njegovoj ili o njihovoj obvezi izvješćivanja.

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

11 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. [stavkom 1.], obveza dostave informacija o prekograničnom aranžmanu o kojem se izvješćuje prelazi na drugog posrednika koji je obaviješten ili, ako nema takvog posrednika, na relevantnog poreznog obveznika.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

12 Tužitelji iz glavnog postupka 31. kolovoza i 1. listopada 2020. podnijeli su tužbe Grondwettelijk Hofu (Ustavni sud, Belgija), sudu koji je uputio zahtjev, kojima su zahtijevali odgodu primjene Dekreta od 26. lipnja 2020. te njegovo potpuno ili djelomično poništenje.

13 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da tužitelji iz glavnog postupka osporavaju osobito obvezu, predviđenu člankom 11/6 stavkom 1. prvim podstavkom točkom 1° Dekreta od 21. lipnja 2013., koji je u taj dekret dodan člankom 14. Dekreta od 26. lipnja 2020., koja nalaže odvjetniku koji djeluje u svojstvu posrednika, kada je dužan čuvati profesionalnu tajnu, da obavijesti druge posrednike o kojima je riječ pisanim putem i uz obrazloženje da ne može ispuniti svoju obvezu izvješćivanja. Prema mišljenju tužitelja iz glavnog postupka, nije moguće ispuniti tu obvezu obavješćivanja, a da se pritom ne povrijedi profesionalna tajna koju su odvjetnici dužni čuvati. Usto, navedena obveza obavješćivanja nije nužna kako bi se zajamčilo izvješćivanje o prekograničnim aranžmanima, s obzirom na to da stranka, neovisno o tome je li angažirala odvjetnika ili nije, može sama obavijestiti druge posrednike i od njih zahtijevati da ispune svoju obvezu izvješćivanja.

14 Sud koji je uputio zahtjev ističe da su informacije koje odvjetnici moraju prenijeti nadležnom tijelu kad je riječ o njihovim strankama zaštićene profesionalnom tajnom ako se odnose na djelatnosti koje su obuhvaćene njihovim posebnim zadaćama obrane ili pravnog zastupanja te pravnog savjetovanja. On primjećuje da je sama činjenica angažiranja odvjetnika obuhvaćena profesionalnom tajnom i da to vrijedi i više kad je riječ o identitetu odvjetnikove stranke. Informacije koje su zaštićene profesionalnom tajnom u odnosu na javna tijela bit će njome zaštićene i u odnosu na druge sudionike, kao što su drugi posrednici.

15 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je, u skladu s pripremnim radovima za Dekret od 26. lipnja 2020., posrednikova obveza obrazloženog obavješćivanja drugih posrednika da je on obavezan čuvati profesionalnu tajnu i da stoga neće ispuniti obvezu izvješćivanja potrebna kako bi se ispunili zahtjevi iz Direktive 2018/822 i osiguralo da profesionalna tajna ne onemogućí potrebna izvješćivanja.

16 Taj sud utvrđuje da tužbe u glavnom postupku postavljaju pitanje valjanosti Direktive 2018/822, u mjeri u kojoj se njome uvodi takva obveza. Stoga je, prije nego što je moguće konačno odlučiti o tim tužbama, potrebno prethodno riješiti to pitanje.

17 U tim je okolnostima Grondwettelijk Hof (Ustavni sud), s jedne strane, utvrdio odgodu primjene osobito članka 11/6. stavka 1. prvog podstavka točke 1° Dekreta od 21. lipnja 2013., kako je dodan člankom 14. Dekreta od 26. lipnja 2020., u mjeri u kojoj se tom odredbom odvjetniku koji djeluje u svojstvu posrednika nalaže obveza obavješćivanja u odnosu na drugog posrednika koji nije njegova stranka i to do datuma objave presude kojom se odlučuje o navedenim tužbama. S druge strane, taj je sud odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

- 23 Međutim, u skladu s tekstom prvog podstavka stavka 5. članka 8.ab izmijenjene Direktive 2011/16, 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 posrednikâ 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. tog članka. Taj stavak predviđa da u takvom slučaju obvezu izvješćivanja ima drugi posrednik koji je obaviješten ili, ako takvog posrednika nema, relevantni porezni obveznik.
- 24 Ipak valja istaknuti da, na temelju drugog podstavka stavka 5. članka 8.ab izmijenjene Direktive 2011/16, posrednici imaju pravo na izuzeće iz prvog podstavka stavka 5. samo u mjeri u kojoj posluju unutar ograničenja mjerodavnog nacionalnog zakonodavstva kojim se uređuje njihova djelatnost, što, po potrebi, moraju provjeriti nacionalni sudovi u okviru primjene tog zakonodavstva. Stoga valjanost članka 8.ab stavka 5. te direktive, s obzirom na članke 7. i 47. Povelje valja ispitati samo u pogledu odvjetnikâ posrednikâ koji stvarno posluju unutar tih ograničenja.
- 25 S tim u vezi valja podsjetiti na to da članak 7. Povelje, koji svakomu priznaje pravo na poštovanje njegova privatnog i obiteljskog života, doma i komuniciranja, odgovara članku 8. stavku 1. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, koja je potpisana u Rimu 4. studenoga 1950. (u daljnjem tekstu: EKLJP), dok članak 47., koji jamči pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje, odgovara članku 6. stavku 1. EKLJP.
- 26 U skladu s člankom 52. stavkom 3. Povelje, čiji je cilj osigurati potrebnu usklađenost u njoj sadržanih prava i odgovarajućih prava sadržanih u EKLJP-u, a da se pritom ne nanese šteta autonomiji prava Unije, kada Sud tumači prava zajamčena člancima 7. i 47. Povelje, on stoga mora uzeti u obzir odgovarajuća prava zajamčena člankom 8. stavkom 1. i člankom 6. stavkom 1. EKLJP-a, kako ih tumači Europski sud za ljudska prava (u daljnjem tekstu: ESLJP), kao prag minimalne zaštite (vidjeti u tom smislu presudu od 2. veljače 2021., Consob, C-481/19, EU:C:2021:84, t. 36. i 37.).
- 27 Kad je riječ o valjanosti članka 8.ab stavka 5. izmijenjene Direktive 2011/16 s obzirom na članak 7. Povelje, iz sudske prakse ESLJP-a proizlazi da članak 8. stavak 1. EKLJP-a štiti povjerljivost svake prepiske između pojedinaca i dodjeljuje pojačanu zaštitu komuniciranju između odvjetnika i njihovih stranaka (vidjeti u tom smislu presudu ESLJP-a od 6. prosinca 2012., Michaud protiv Francuske, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, t. 117. i 118.). Poput te odredbe, čija se zaštita ne proteže samo na djelatnost obrane, nego i na pravno savjetovanje, članak 7. Povelje nužno jamči tajnost tog pravnog savjetovanja, i to kako s obzirom na njegov sadržaj tako i s obzirom na njegovo postojanje. Naime, kao što je istaknuo ESLJP, osobe koje se savjetuju s odvjetnikom mogu razumno očekivati da njihovo komuniciranje bude privatno i povjerljivo (presuda ESLJP-a od 9. travnja 2019., Altay protiv Turske (br. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, t. 49.). Stoga, izuzev u izvanrednim situacijama, te osobe moraju legitimno moći imati povjerenja u činjenicu da njihov odvjetnik nikome neće otkriti da su se savjetovale s njim, osim ako mu one to ne dopuste.
- 28 Posebna zaštita koju članak 7. Povelje i članak 8 stavak 1. EKLJP-a dodjeljuju profesionalnoj tajni odvjetnikâ, koja se prije svega očituje u obvezama koje su im stavljene na teret, opravdava se činjenicom da je odvjetnicima povjerena temeljna zadaća u demokratskom društvu, odnosno obrana osoba (vidjeti presudu ESLJP-a od 6. prosinca 2012., Michaud protiv Francuske, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, t. 118. i 119.). Ta temeljna zadaća podrazumijeva, s jedne strane, zahtjev, čija je važnost priznata u svim državama članicama, da se svaka osoba mora moći slobodno obratiti svojem odvjetniku, čije samo zanimanje po svojoj biti obuhvaća zadaću neovisnog davanja pravnih mišljenja svima kojima su ona potrebna i, s druge strane, s prvim povezan zahtjev lojalnosti odvjetnika svojoj stranci (vidjeti u tom smislu presudu od 18. svibnja 1982, AM & S Europe/Komisija, 155/79, EU:C:1982:157, t. 18.).
- 29 Obveza koja je člankom 8.ab stavkom 5. izmijenjene Direktive 2011/16 predviđena u pogledu odvjetnika posrednika kada je on oslobođen obveze izvješćivanja predviđene stavkom 1. tog članka 8.ab zbog profesionalne tajne koju je dužan čuvati na temelju nacionalnog prava, da bez odgode obavijesti druge posrednike koji nisu njegove stranke o obvezama izvješćivanja koje ti posrednici imaju

- 38 U tim okolnostima, valja smatrati da je poštovano načelo zakonitosti.
- 39 Kao drugo, što se tiče poštovanja bitnog sadržaja prava na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka, koje je zajamčeno člankom 7. Povelje, valja istaknuti da obveza obavješćivanja, uspostavljena člankom 8.ab stavkom 5. izmijenjene Direktive 2011/16, samo ograničeno dovodi do otklanjanja, u pogledu trećeg posrednika i porezne uprave, povjerljivosti komuniciranja između odvjetnika posrednika i njegove stranke. Osobito, ta odredba ne predviđa obvezu odvjetnika posrednika pa čak ni odobrenje njemu da bez pristanka svoje stranke podijeli informacije o sadržaju tog komuniciranja s drugim posrednicima pa stoga oni neće moći prenijeti takve informacije poreznoj upravi.
- 40 U tim okolnostima, ne može se smatrati da obveza obavješćivanja, predviđena člankom 8.ab stavkom 5. izmijenjene Direktive 2011/16, povređuje bitan sadržaj prava na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka, tj. prava koje je utvrđeno člankom 7. Povelje.
- 41 Kao treće, kad je riječ o poštovanju načela proporcionalnosti, ono zahtijeva da ograničenja koja akti prava Unije mogu nametnuti pravima i slobodama utvrđenima Poveljom ne prekoračuju granice onoga što je prikladno i nužno za ispunjenje ciljeva koji se nastoje legitimno postići ili potrebe zaštite prava i sloboda druge osobe, pri čemu kada postoji izbor između više prikladnih mjera za ostvarenje željenih legitimnih ciljeva, valja upotrijebiti najmanje ograničavajuću mjeru. Usto, cilj u općem interesu ne može se postići, a da se u obzir ne uzme činjenica da se on mora pomiriti s temeljnim pravima na koja se mjera odnosi, tako da se cilj u općem interesu, s jedne strane, pravilno odvagane s predmetnim pravima, s druge strane, kako bi se osiguralo da nepovoljnosti uzrokovane tom mjerom nisu neproporcionalne u odnosu na ciljeve koje se želi postići. Tako, mogućnost opravdavanja ograničenja prava zajamčenih člankom 7. Povelje treba ocijeniti tako da se odmjeri ozbiljnost zadiranja takvog ograničenja i provjeri da je važnost cilja od općeg interesa koji se nastoji postići tim ograničenjem povezana s tom ozbiljnošću (presude od 26. travnja 2022., Poljska/Parlament i Vijeće, C-401/19, EU:C:2022:297, t. 65. i od 22. studenoga 2022., Luxembourg Business Registers i Sovim, C-37/20 i C-601/20, EU:C:2022:912, t. 64.).
- 42 Stoga valja provjeriti, najprije, nastoji li se obvezom obavješćivanja, predviđenom člankom 8.ab stavkom 5. izmijenjene Direktive 2011/16 postići cilj u općem interesu koji priznaje Unija. Ako je odgovor potvrđan, nadalje valja utvrditi, prvo, da je ona prikladna za ostvarenje tog cilja, drugo, da je zadiranje u temeljno pravo na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njihovih stranaka koje može proizići iz te obveze obavješćivanja ograničeno na ono što je strogo nužno, u smislu da se cilj koji se nastoji postići ne može razumno ostvariti na jednako učinkovit način drugim sredstvima koja manje ugrožavaju to pravo i, treće, ako je tako, da to zadiranje nije neproporcionalno u odnosu na navedeni cilj, što uključuje, osobito, odvagivanje njegove važnosti s ozbiljnošću navedenog zadiranja (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2022., Luxembourg Business Registers i Sovim, C-37/20 i C-601/20, EU:C:2022:912, t. 66.).
- 43 Kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 88. svojega mišljenja, izmjena unesena u Direktivu 2011/16 Direktivom 2018/822 dio je međunarodne porezne suradnje za borbu protiv agresivnog poreznog planiranja, koja se očituje u razmjeni informacija među državama članicama. S tim u vezi, iz uvodnih izjava 2., 4., 8. i 9. Direktive 2018/822, proizlazi da je cilj obveza izvješćivanja i obavješćivanja, koje su uspostavljene člankom 8.ab izmijenjene Direktive 2011/16, doprinijeti sprečavanju opasnosti od izbjegavanja plaćanja poreza i njegove utaje.
- 44 Borba protiv agresivnog poreznog planiranja i sprečavanje opasnosti od izbjegavanja plaćanja poreza i njegove utaje predstavljaju ciljeve od općeg interesa koje priznaje Unija u smislu članka 52. stavka 1. Povelje, koji mogu omogućiti ograničavanje izvršavanja prava zajamčenih člankom 7. Povelje (vidjeti u tom smislu presudu 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. 87.).
- 45 Što se tiče toga je li obveza obavješćivanja, predviđena člankom 8.ab stavkom 5. izmijenjene Direktive 2011/16, prikladna i nužna za ostvarivanje navedenih ciljeva, francuska i latvijska vlada u bitnome tvrde da takvo obavješćivanje osobito omogućuje senzibilizaciju drugih posrednika u pogledu njihove dužnosti postupanja u skladu s obvezom izvješćivanja i tako izbjegavanje toga da ti drugi posrednici ne

- 53 S druge strane, uzimajući u obzir izuzeće od izvješćivanja predviđeno člankom 8.ab stavkom 5. izmijenjene Direktive 2011/16, otkrivanje poreznoj upravi identiteta odvjetnika posrednika i činjenice da se s njime savjetovalo u svakom slučaju ne omogućava toj upravi da od njega zahtijeva informacije bez pristanka njegove stranke.
- 54 Međutim, na raspravi pred Sudom Komisija je u bitnome tvrdila da je to otkrivanje identiteta i činjenice savjetovanja s odvjetnikom posrednikom nužno za omogućavanje poreznoj upravi da provjeri da se on opravdano poziva na profesionalnu tajnu.
- 55 Taj se argument ne može prihvatiti.
- 56 Kao što je istaknuto u točki 24. ove presude, točno je da drugi podstavak stavka 5. članka 8.ab izmijenjene Direktive 2011/16 pobliže određuje da odvjetnici posrednici imaju pravo na izuzeće iz prvog podstavka tog stavka samo u mjeri u kojoj posluju unutar ograničenja mjerodavnog nacionalnog zakonodavstva kojim se uređuje njihova djelatnost. Međutim, cilj obveza obavješćivanja i izvješćivanja predviđenih člankom 8.ab te direktive nije kontrola toga posluju li odvjetnici posrednici unutar tih ograničenja, nego borba protiv agresivnog poreznog planiranja i sprečavanje opasnosti od izbjegavanja plaćanja poreza i njegove utaje osiguranjem prenošenja nadležnim tijelima informacija o prekograničnim aranžmanima o kojima se izvješćuje.
- 57 Kao što proizlazi iz točaka 47. do 53. ove presude, navedena direktiva osigurava prenošenje takve informacije poreznoj upravi, a da pritom u tu svrhu nije potrebno otkrivanje toj upravi identiteta odvjetnika posrednika ni činjenice da se s njime savjetovalo.
- 58 U tim okolnostima, mogućnost da se odvjetnici posrednici mogu neosnovano pozvati na profesionalnu tajnu kako bi se oslobodili svoje obveze izvješćivanja, ne može omogućiti da se smatra da je obveza obavješćivanja, predviđena člankom 8.ab stavkom 5. te direktive strogo nužna, niti posljedično da su strogo nužni otkrivanje poreznoj upravi identiteta odvjetnika posrednika koji je dostavio obavijest i činjenice da se s njime savjetovalo.
- 59 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da članak 8.ab stavak 5. izmijenjene Direktive 2011/16 povređuje pravo na poštovanje komuniciranja između odvjetnika i njegove stranke, zajamčeno člankom 7. Povelje, u mjeri u kojoj u bitnome previđa da je odvjetnik posrednik, koji je obavezan čuvati profesionalnu tajnu, dužan sve druge posrednike koji nisu njegova stranka obavijestiti o njihovim obvezama izvješćivanja.
- 60 Što se tiče valjanosti članka 8.ab stavka 5. izmijenjene Direktive 2011/16 s obzirom na članak 47. Povelje, valja podsjetiti na to da se pravo na pošteno suđenje, zajamčeno tom potonjom odredbom, sastoji od različitih elemenata. Ono, među ostalim, uključuje prava obrane, načelo jednakosti oružja, pravo na pristup sudu i pravo na pristup odvjetniku, kako u građanskim tako i u kaznenim stvarima. Odvjetnik ne može prikladno osigurati svoju zadaću savjetovanja, obrane i zastupanja svoje stranke te će ona posljedično biti lišena prava koja su joj dodijeljena člankom 47. Povelje ako je odvjetnik u okviru sudskog postupka ili njegove pripreme obavezan surađivati s javnim tijelima time što im dostavlja informacije pribavljene tijekom pravnih savjetovanja koja su se odvila u okviru takvog postupka (vidjeti u tom smislu presudu od 26. lipnja 2007., *Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr.*, C-305/05, EU:C:2007:383, t. 31. i 32.).
- 61 Iz tih razmatranja proizlazi da zahtjevi koji proizlaze iz prava na pošteno suđenje po definiciji podrazumijevaju poveznicu sa sudskim postupkom (vidjeti u tom smislu presudu od 26. lipnja 2007., *Ordre des Barreaux francophones et germanophone i dr.*, C-305/05, EU:C:2007:383, t. 35.).
- 62 Međutim, valja utvrditi da u predmetnom slučaju nije dokazana takva poveznica.
- 63 Naime, iz odredba članka 8.ab stavaka 1. i 5. izmijenjene Direktive 2011/16, a osobito rokova predviđenih tim odredbama proizlazi da obveza obavješćivanja nastaje u ranoj fazi, najkasnije kada je prekogranični aranžman o kojem se izvješćuje dovršen i spreman za provedbu, pa stoga izvan okvira sudskog postupka ili okvira njegove pripreme.