TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. rugsėjo 26 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Administracinis bendradarbiavimas apmokestinimo srityje – Direktyva 2011/16/ES – Keitimasis prašoma informacija – Advokatui skirtas įpareigojimas suteikti informaciją – Advokato profesinė paslaptis – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 7 straipsnis ir 52 straipsnio 1 dalis“

Byloje C 432/23,

dėl *Cour administrative* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Liuksemburgas) 2023 m. liepos 11 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. liepos 12 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

prieš

Administration des contributions directes

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė A. Prechal, teisėjai F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (pranešėjas) ir M. L. Arastey Sahún,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Ordre des avocats du barreau de Luxembourg*, atstovaujamų advokatų P. Mellina ir A. Steichen,

– Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos A. Germeaux ir T. Schell,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller, J. Heitz ir M. Hellmann,

* Proceso kalba: prancūzų.

– Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos L. Aguilera Ruiz,

– Austrijos vyriausybės, atstovaujamos A. Posch ir J. Schmoll,

– Europos Sąjungos Tarybos, atstovaujamos K. Pavlaki, S. Santoro ir A. Sikora-Kalėda,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Ferrand ir W. Roels,

susipažinęs su 2024 m. gegužės 30 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvos 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančios Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1) 17 straipsnio 1 ir 4 dalių ir 18 straipsnio 1 dalies, taip pat dėl Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 7 straipsnio išaiškinimo ir dėl Direktyvos 2011/16 galiojimo atsižvelgiant į Chartijos 7 straipsnį ir 52 straipsnio 1 dalį.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant, viena vertus, F SCS (toliau – F), advokatų kontoros, įsteigtos Liuksemburge kaip paprastoji komanditinė ūkinė bendrija, ir *Ordre des avocats du barreau de Luxembourg* (Liuksemburgo advokatų rūmai, toliau – OABL) ir, kita vertus, *Administration des contributions directes* (Tiesioginių mokesčių administratorius, Liuksemburgas) ginčą dėl pastarojo F skirto įpareigojimo suteikti informaciją ir dokumentus, taip pat dėl baudos, skirtos F, už šio sprendimo dėl įpareigojimo nevykdymą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2011/16

3 Direktyvoje 2011/16 nustatyta valstybių narių nacionalinių mokesčių administratorių bendradarbiavimo sistema ir įtvirtintos keitimosi informacija mokesčių tikslais taisyklės ir tvarka.

4 Šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Šia direktyva nustatomos taisyklės ir tvarka, kuriomis vadovaudamosi valstybės narės bendradarbiauja viena su kita siekdamos keistis informacija, kuri, kaip galima numatyti, gali būti reikalinga administruojant valstybių narių nacionalinius įstatymus, susijusius su 2 straipsnyje nurodytais mokesčiais, ir užtikrinant jų vykdymą.“

5 Šios direktyvos 3 straipsnyje „Apibrėžtys“ numatyta:

„Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys:

<…>

8) keitimasis prašoma informacija – keitimasis informacija remiantis prašymu, kurį besikreipiančioji valstybė narė konkrečiu atveju pateikia valstybei narei, į kurią kreipiamasi;

<…>“

6 Direktyvos 2011/16 II skyriaus I skirsnio „Keitimasis informacija gavus prašymą“ 5 straipsnis suformuluotas taip:

„Besikreipiančiosios institucijos prašymu institucija, į kurią kreipiamasi, pateikia besikreipiančiajai institucijai visą 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją, kurią ji turi arba kurią ji gauna atlikusi administracinius tyrimus.“

7 Šios direktyvos 6 straipsnyje „Administraciniai tyrimai“ nustatyta:

„1. Institucija, į kurią kreipiamasi, imasi priemonių, kad būtų atlikti visi 5 straipsnyje nurodytai informacijai gauti būtini administraciniai tyrimai.

<…>

3. Kad gautų prašomą informaciją arba atliktų prašomą administracinį tyrimą, institucija, į kurią kreipiamasi, laikosi tos pačios tvarkos, kurios laikytųsi veikdama savo iniciatyva arba paprašyta savo valstybės narės kitos institucijos.

<…>“

8 Tos pačios direktyvos IV skyriuje „Administracinio bendradarbiavimo sąlygos“ 17 straipsnyje „Apribojimai“ nustatyta:

„1. Valstybės narės institucija, į kurią kreipiamasi, suteikia kitos valstybės narės besikreipiančiajai institucijai 5 straipsnyje nurodytą informaciją, jeigu besikreipiančioji institucija išnaudojo įprastinius informacijos šaltinius, kuriais tomis aplinkybėmis ji būtų galėjusi pasinaudoti prašomai informacijai gauti, nerizikuodama, kad kils pavojus jos tikslų pasiekimui.

2. Šia direktyva valstybė narė, į kurią kreipiamasi, neįpareigojama atlikti tyrimų ar pateikti informaciją, jeigu jos teisės aktais neleidžiama atlikti tokių tyrimų arba rinkti prašomos informacijos jos pačios tikslais.

<…>

4. Prašymas suteikti informaciją gali būti atmestas, jeigu ją suteikus būtų atskleista komercinė, pramoninė arba profesinė paslaptis ar komercinio proceso paslaptis, arba jeigu ją atskleidus būtų pažeista viešoji tvarka.

<…>“

9 Direktyvos 2011/16 tame pačiame IV skyriuje esančiame 18 straipsnyje „Prievolės“ numatyta:

„1. Jeigu valstybė narė prašo suteikti informaciją vadovaujantis šia direktyva, valstybė narė, į kurią kreipiamasi, naudoja informacijai rinkti skirtas priemones, kad gautų prašomą informaciją, net jeigu tai valstybei narei nereikia tokios informacijos jos mokesčių tikslais. Šia prievole nepažeidžiamos 17 straipsnio 2 <…> ir 4 dalys, kurių taikymas jokiu būdu nereiškia, kad valstybei narei, į kurią kreipiamasi, leidžiama atsisakyti suteikti informaciją vien dėl to, kad jai tokia informacija nėra reikalinga vidaus tikslais.

2. 17 straipsnio 2 ir 4 dalys jokiu būdu nereiškia, kad valstybės narės institucijai, į kurią kreipiamasi, leidžiama atsisakyti suteikti informaciją vien dėl to, kad šią informaciją turi bankas, kita finansų įstaiga, paskirtasis asmuo, įgaliotasis atstovas arba patikėtinis, arba dėl to, kad ji susijusi su asmens nuosavybės interesais.

<…>“

Direktyva 2018/822

10 Direktyva 2011/16 buvo pakeista kelis kartus ir, be kita ko, 2018 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/822, kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštinais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES (OL L 139, 2018, p. 1), kuria nustatyta prievolė pranešti kompetentingoms institucijoms apie tarpvalstybinius galimai agresyvaus mokesčių planavimo susitarimus.

11 Direktyvos 2011/16, iš dalies pakeistos Direktyva 2018/822, 8ab straipsnio „Privalomų automatinių informacijos apie praneštinus tarpvalstybinius susitarimus mainų apimtis ir sąlygos“ 1 ir 5 dalyse nustatyta:

„1. Kiekviena valstybė narė imasi reikiamų priemonių, kuriomis reikalaujama, kad tarpininkai kompetentingoms valdžios institucijoms pateiktų jų žinomą, turimą arba valdomą informaciją apie praneštinus tarpvalstybinius susitarimus per 30 dienų <…>

<…>

5. Kiekviena valstybė narė gali imtis būtinų priemonių, kuriomis tarpininkams suteikiama teisė būti atleistiems nuo prievolės pateikti informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, jeigu tokios prievolės pateikti informaciją įgyvendinimu būtų pažeidžiama profesinė paslaptis pagal tos valstybės narės nacionalinę teisę. Tokiomis aplinkybėmis kiekviena valstybė narė imasi būtinų priemonių, kuriomis reikalaujama, kad tarpininkai nedelsdami praneštų kitiems tarpininkams arba, jeigu kitų tarpininkų nėra, atitinkamam mokesčių mokėtojui apie savo prievoles pranešti pagal 6 dalį.

Pirmoje pastraipoje numatyta teise būti atleistiems nuo prievolės tarpininkai gali naudotis tik jei vykdo veiklą nepažeisdami atitinkamų nacionalinės teisės aktų, kuriais apibrėžiama jų profesija.“

Liuksemburgo teisė

2013 m. kovo 29 d. įstatymas

12 *Loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs* (2013 m. kovo 29 d. Įstatymas dėl Direktyvos 2011/16 perkėlimo į nacionalinę teisę ir dėl, pirma, bendrojo mokesčių įstatymo dalinio pakeitimo, antra, iš dalies pakeisto 1979 m. kovo 15 d. Įstatymo dėl tarptautinės administracinės pagalbos tiesioginių mokesčių srityje panaikinimo; *Mémorial* A, 2013, p. 756; toliau – 2013 m. kovo 29 d. įstatymas) 6 straipsnyje numatyta:

„Besikreipiančiosios institucijos prašymu Liuksemburgo institucija, į kurią kreipiamasi, pateikia jai informaciją, kuri, kaip galima numatyti, reikalinga besikreipiančiosios valstybės narės vidaus teisės aktams, susijusiems su 1 straipsnyje nurodytomis rinkliavomis ir mokesčiais, administruoti ir taikyti ir kurią ji jau turi ar gauna, atlikusi administracinį tyrimą.“

13 2013 m. kovo 29 d. įstatymo 7 straipsnio 1 ir 3 dalys suformuluotos taip:

„(1) Liuksemburgo institucija, į kurią kreipiamasi, imasi priemonių, kad būtų atlikti visi 6 straipsnyje nurodytai informacijai gauti būtini administraciniai tyrimai.

<…>

3. Kad gautų prašomą informaciją arba atliktų prašomą administracinį tyrimą, Liuksemburgo institucija, į kurią kreipiamasi, laikosi tos pačios tvarkos, kurios laikytųsi veikdama savo iniciatyva arba paprašyta kitos Liuksemburgo institucijos.“

14 Šio įstatymo 18 straipsnio 2 ir 4 dalyse nustatyta:

„(2) Liuksemburgo institucija, į kurią kreipiamasi, neprivalo atlikti tyrimų ar suteikti informacijos, jeigu jos teisės aktai draudžia atlikti šiuos tyrimus arba rinkti prašomą informaciją.

<…>

4. Prašymas suteikti informacijos gali būti atmestas, jeigu ją suteikus būtų atskleista komercinė, pramoninė arba profesinė paslaptis ar komercinio proceso paslaptis, arba jeigu ją atskleidus būtų pažeista viešoji tvarka.“

2014 m. lapkričio 25 d. įstatymas

15 *Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande* (2014 m. lapkričio 25 d. Įstatymas, kuriame numatyta keitimosi prašoma informacija mokesčių srityje tvarka ir iš dalies keičiantis 2010 m. kovo 31 d. Įstatymą dėl mokesčių sutarčių patvirtinimo, nustatančio keitimosi prašoma informacija tvarką; *Mémorial* A 2014, p. 4170), iš dalies pakeistas 2019 m. kovo 1 d. įstatymu (*Mémorial* A 2019, Nr. 112) (toliau – 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymas).

16 Šio įstatymo 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Šis įstatymas nuo jo įsigaliojimo taikomas prašymams keistis informacija mokesčių srityje, kuriuos pateikia besikreipiančiosios valstybės narės kompetentinga institucija, remdamasi:

<…>

4. [2013 m. kovo 29 d. įstatymu];

<…>“

17 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 2 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„(1) Mokesčių administratoriai įgaliojami reikalauti iš atitinkamą informaciją turinčio asmens bet kokio pobūdžio informacijos, kurios prašoma taikant keitimosi informacija nuostatas, numatytas sutartyse ir įstatymuose.

2. Informaciją turintis asmuo privalo tiksliai ir be pakeitimų suteikti visą prašomą informaciją per nustatytą vieno mėnesio nuo pranešimo apie sprendimą dėl įpareigojimo pateikti prašomą informaciją terminą. Ši pareiga apima nepakeistų dokumentų, kurie pagrindžia informaciją, perdavimą.“

18 Šio įstatymo 3 straipsnio 3 ir 5 dalys suformuluotos taip:

„(3) Jei kompetentingas mokesčių administratorius neturi prašomos informacijos, kompetentingo mokesčių administratoriaus vadovas arba jo pavaduotojas registruotu laišku pateikia informaciją turinčiam asmeniui savo sprendimą dėl įpareigojimo suteikti prašomą informaciją.

<…>

5. Be 3 dalyje numatytos įpareigojimo procedūros, kompetentingas mokesčių administratorius turi tokius pačius įgaliojimus atlikti tyrimą kaip ir per apmokestinimo procedūras, susijusias su mokesčių ir rinkliavų nustatymu ar kontrole, su visomis numatytomis garantijomis.“

AO

19 Iš dalies pakeisto *Loi générale des impôts du 22 mai 1931* (1931 m. gegužės 22 d. Bendrasis mokesčių įstatymas), vadinamojo „Abgabenordnung“ (*Mémorial* A 1931, Nr. 900) (toliau – AO) 171 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„[Apmokestinamasis asmuo], gavęs prašymą, privalo pateikti užrašus, buhalterines knygas, komercinius registrus ir dokumentus, susijusius su mokesčio nustatymu (207 straipsnis), kad būtų galima su jais susipažinti ir juos patikrinti.“

20 AO 175 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„(1) Kiekvienas asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, išskyrus asmenis, kurie laikomi artimaisiais <…>, taip pat turi pateikti mokesčių inspekcijai informaciją apie faktines aplinkybes,

kurios yra svarbios atliekant mokestinį patikrinimą arba per mokestinio tyrimo procedūrą, siekiant nustatyti mokestinius reikalavimus. <…>

2. Informacijos turi būti prašoma ir ji turi būti suteikta raštu, jei tai įmanoma, o nukrypti leidžiančios nuostatos netaikomos dėl ypatingų priežasčių; tačiau mokesčių inspekcija gali nurodyti atvykti asmeniui, privalančiam suteikti informaciją.“

21 AO 177 straipsnis suformuluotas taip:

„(1) Gali <…> atsisakyti leisti susipažinti su informacija:

1. Gynėjai ir advokatai tiek, kiek jie vykdė veiklą baudžiamosiose bylose,

<…>

3. Advokatai, kiek tai susiję su informacija, kuri jiems buvo patikėta vykdant jų profesinę veiklą.

4. 1–3 punktuose nurodytų asmenų darbuotojai, kiek tai susiję su faktais, apie kuriuos jie sužinojo eidami savo pareigas.

2. Ši nuostata netaikoma 3 ir 4 punktuose nurodytiems asmenims, kiek tai susiję su faktinėmis aplinkybėmis, kurias jie sužinojo konsultuodami ar atstovaudami mokesčių klausimais, nebent tai būtų klausimai, į kuriuos pateikus teigiamą arba neigiamą atsakymą jų atstovaujamiesiems kiltų baudžiamojo persekiojimo pavojus.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

22 Tiesioginių mokesčių administratorius, gavęs Ispanijos mokesčių institucijų Direktyva 2011/16 pagrįstą prašymą suteikti informacijos, 2022 m. birželio 28 d. pateikė F sprendimą dėl įpareigojimo, kad ji suteiktų visus turimus dokumentus ir informaciją, susijusius su jos pagal Ispanijos teisę įsteigtai bendrovei K suteiktas paslaugas įsigyjant vieną įmonę, taip pat kitos bendrovės kontrolinį akcijų paketą; abi minėtos įmonės taip pat įsteigtos pagal Ispanijos teisę.

23 Šis sprendimas buvo suformuluotas taip:

„<…>

Prašau ne vėliau kaip 2022 m. rugpjūčio 3 d. pateikti mums toliau nurodytą informaciją ir dokumentus už laikotarpį nuo 2016 m. sausio 1 d. iki 2019 m. gruodžio 31 d.

– <…> visus turimus dokumentus (įgaliojamąjį raštą, sutartis su klientu, ataskaitas, memorandumus, pranešimus, sąskaitas faktūras ir t. t.), susijusius su paslaugomis, (F) suteiktomis Ispanijos bendrovei (K) tokiomis aplinkybėmis:

  o Investavimo grupei (O) 2015 m. įsigyjant 80 % bendrovės (N) akcijų (2016 m. kovo 4 d. sąskaita faktūra Nr. <…>);

  o 2018 m. šiai grupei įsigyjant dar vieną Ispanijos įmonę (2018 m. gruodžio 13 d. sąskaita faktūra Nr. <…>);

– <…> išsamų nurodytų sandorių eigos aprašymą nuo bendrijos (F) paslaugų užsakymo iki sandorių užbaigimo, kartu paaiškinant jos dalyvavimą šiuose procesuose ir nurodant jos partnerius (pardavėjus, pirkėjus ir trečiąsias šalis), taip pat sąskaitas faktūras;

– <…> visų reikšmingų dokumentų, susijusių su pirmesnėmis įtraukomis, kopijas.

Norėčiau atkreipti Jūsų dėmesį į tai, kad pagal [2014 m. lapkričio 25 d. Įstatymo] 2 straipsnio [2 dalį] informaciją turintis asmuo privalo suteikti visą prašomą informaciją ir dokumentus, kuriais ši informacija pagrįsta, tiksliai ir be pakeitimų.

<…>“

24 2022 m. liepos 8 d. elektroniniu laišku F atsakė, kad veikė kaip grupės, kuriai priklauso K, teisės konsultantė, todėl dėl su ja susijusios profesinės paslapties ji negali pateikti informacijos apie savo klientą.

25 2022 m. liepos 11 d. elektroniniu laišku *Administration des contributions directes* (Tiesioginių mokesčių administratorius), remdamasis 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 2 straipsnio 1 ir 2 dalimis, paragino F vykdyti 2022 m. birželio 28 d. sprendimą dėl įpareigojimo.

26 2022 m. rugpjūčio 8 d. raštu F atsakė, kad neturi informacijos, kurios neapima AO 177 straipsnio 1 dalyje numatyta profesinė paslaptis, ir patikslino, kad jos įgaliojimai dėl šiame sprendime dėl įpareigojimo aprašytos bylos medžiagos nėra mokestinio pobūdžio, jie buvo susiję tik su bendrovių teise.

27 2022 m. rugpjūčio 19 d. sprendimu minėtas administratorius, grasindamas skirti baudą, dar kartą įpareigojo F suteikti prašomą informaciją ir dokumentus, ir priminė, kad pagal 2014 m. lapkričio 25 d. įstatymo 2 straipsnio 2 dalį privaloma juos visus pateikti tiksliai ir be pakeitimų.

28 2022 m. rugsėjo 16 d. sprendimu tas pats administratorius skyrė F mokestinę baudą už 2022 m. rugpjūčio 19 d. sprendimo dėl įpareigojimo nevykdymą.

29 2022 m. spalio 18 d. F pateikė *Tribunal administratif* (Administracinis teismas, Liuksemburgas) skundą dėl 2022 m. rugsėjo 16 d. sprendimo pakeitimo, o 2022 m. lapkričio 25 d. – skundą dėl 2022 m. rugpjūčio 19 d. sprendimo dėl įpareigojimo (toliau – ginčijamas įpareigojimas) panaikinimo. OABL paprašė leisti įstoti į bylą palaikyti F reikalavimų antrajame skunde.

30 2023 m. vasario 23 d. sprendimu šis teismas atmetė skundą dėl panaikinimo, taigi ir OABL pateiktą prašymą leisti įstoti į bylą, kaip nepriimtinus *ratione temporis*.

31 F ir OABL dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Cour administrative* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Liuksemburgas), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

32 2023 m. gegužės 4 d. sprendimu šis teismas nusprendė, kad F prašymas dėl ginčijamo įpareigojimo panaikinimo ir OABL pateiktas prašymas leisti įstoti į bylą yra priimtini, ir nusprendė išnagrinėti bylą.

33 Dėl esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymėjo, kad pareiškėja ir į pagrindinę bylą įstojusi šalis savo argumentus, susijusius su ginčijamo įpareigojimo neteisėtumu, grindžia Direktyvos 2011/16 17 straipsnio 2 ir 4 dalimis ir 2013 m. kovo 29 d. įstatymo, kuriuo užtikrinamas jos perkėlimas į Liuksemburgo teisę, 18 straipsnio 2 ir 4 dalimis, ir kad šiomis aplinkybėmis jie remiasi 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimu *Orde van Vlaamse Balies ir kt.* (C-694/20; toliau – Sprendimas *Orde van Vlaamse Balies ir kt.*, EU:C:2022:963) ir Chartijos nuostatomis, visų pirma jos 7 straipsniu.

34 Šiuo klausimu šis teismas mano, kad, siekiant priimti sprendimą dėl minėtų argumentų ir išspręsti ginčą pagrindinėje byloje, reikalingi įvairūs Teisingumo Teismo paaiškinimai, kurie leistų jam įvertinti ginčijamo įpareigojimo atitiktį Sąjungos teisei, neatsižvelgiant į tai, ar nagrinėjamu atveju F prireikus taip pat galėtų būti atleista nuo pareigos suteikti prašomą informaciją ir dokumentus arba kai kuriuos iš jų pagal AO 177 straipsnį, nes jos suteikti patarimai nebuvo susiję su „mokesčių sritimi“, kaip tai suprantama pagal šios nuostatos 2 dalį.

35 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma pažymėjo, kad Sprendime *Orde van Vlaamse Balies ir kt.* Teisingumo Teismas nusprendė, jog Direktyvos 2011/16, iš dalies pakeistoje Direktyva 2018/822, 8ab straipsnyje advokatui, kuris rengia, komercializuoja ar organizuoja tarpvalstybinį susitarimą, nustatyta prievolė atskleisti savo tapatybę, tarpvalstybinio susitarimo turinio vertinimą ir faktą, kad su juo buvo konsultuojamasi, taip pat šios informacijos atskleidimas mokesčių administratoriui lemia kišimąsi į Chartijos 7 straipsnyje garantuojamą teisę į advokato ir kliento komunikacijos slaptumą. Nagrinėjamu atveju ginčijamu įpareigojimu F įpareigojama pateikti tiesioginių mokesčių administratoriui visus dokumentus, apimančius jos santykius su klientu, susijusius su tam tikrų investicinės bendrovės struktūrų sukūrimu. Todėl atrodo logiška iš to daryti išvadą, kad šis įpareigojimas taip pat lemia kišimąsi į šią teisę. Vis dėlto atsižvelgdamas į skirtumą tarp keitimosi informacija tvarkos ir atitinkamų aktų, nagrinėtų atitinkamai Sprendime *Orde van Vlaamse Balies ir kt.* ir jo nagrinėjamoje byloje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad būtina patvirtinti šią analizę.

36 Be to, tuo atveju, jei turėtų būti taikoma Chartijos 7 straipsnyje numatyta apsauga ir būtų patvirtintas kišimosi buvimas, šis teismas pažymi, kad Teisingumo Teismas Sprendimo *Orde van Vlaamse Balies ir kt.* 34 punkte yra priminęs, jog šiame 7 straipsnyje įtvirtintos teisės nėra absoliučios ir turi būti vertinamos atsižvelgiant į jų visuomeninę paskirtį; be to, kaip matyti iš Chartijos 52 straipsnio 1 dalies, ja leidžiama apriboti naudojimąsi tokiomis teisėmis, jei šie apribojimai numatyti įstatymo. Vis dėlto jis teigia, kad, be Direktyvos 2011/16 17 straipsnio 4 dalies, joje nėra nuostatų dėl keitimosi prašoma informacija, kuriomis būtų nustatyta speciali tvarka, numatanti konkrečius advokato, kaip informaciją turinčios trečiosios šalies, prievolės pateikti informaciją apribojimus. Taigi, kadangi nėra tokią konkrečią tvarką numatančių nuostatų, kyla klausimas dėl Direktyvos 2011/16 atitikties Chartijos 7 straipsniui ir 52 straipsnio 1 daliai.

37 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jei Teisingumo Teismas nuspręstų, jog Direktyva 2011/16 atitinka Chartiją pirmesniame punkte nurodytu aspektu, kiltų klausimas, ar advokatų pareigos bendradarbiauti keičiantis prašoma informacija, reglamentuojamos šia direktyva, apimtis, atsižvelgiant į jiems taikomos profesinės paslapties poveikį, gali būti nustatyta kiekvienos valstybės narės teisės nuostatose, remiantis minėtos direktyvos 18 straipsnio 1 dalimi. Jis patikslina, kad tokiu atveju AO 177 straipsnis šioje byloje turėtų būti taikomas kaip nacionalinė nuostata, reglamentuojanti šią advokatų, kaip trečiųjų šalių, bendradarbiavimo pareigą.

38 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymi, kad Sprendimo *Orde van Vlaamse Balies ir kt.* 39 punkte Teisingumo Teismas nurodė, jog, siekiant užtikrinti esminį advokato ir jo kliento komunikacijos konfidencialumo turinį, leistinas tik ribotas konfidencialumo panaikinimas. Nagrinėjamu atveju ginčijamu įpareigojimu F įpareigojama pateikti visus dokumentus, apimančius jos santykius su klientu, susijusius su tam tikrų investicinės bendrovės struktūrų sukūrimu. Tokiomis aplinkybėmis negalima atmesti galimybės, kad šis įpareigojimas paliečia advokato ir jo kliento teisės į komunikacijos slaptumą esmę. Vis dėlto, kadangi minėtas įpareigojimas atitinka AO 177 straipsnį, taip pat kyla klausimas, ar tiek minėta nacionalinė nuostata, tiek šis įpareigojimas atitinka Chartijos 7 straipsnį.

39 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad neatitikties pastarajai nuostatai atveju tokia išvada vis dėlto automatiškai nelemtų visiško minėto įpareigojimo panaikinimo, nes tai yra sprendimas, padalytas atsižvelgiant į prašomą informaciją. Taigi Liuksemburgo teismas galėtų palikti galioti advokatui nustatytą prievolę suteikti informacijos, kuri neturėtų būti laikoma darančia poveikį teisės į advokato ir jo kliento komunikacijos slaptumą esmei.

40 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų ne tik konstatuoti galimą kišimąsi į advokato ir jo kliento komunikacijos konfidencialumo esmę, bet ir toliau tikrinti, ar kitais Teisingumo Teismo Sprendime *Orde van Vlaamse Balies ir kt.* nurodytais argumentais, visų pirma susijusiais su proporcingumo principu, prireikus gali būti apribota informacija, kurios gali būti pagrįstai reikalaujama iš advokato keičiantis prašoma informacija pagal Direktyvą 2011/16.

41 Tokiomis aplinkybėmis *Cour constitutionnelle* (Aukščiausias administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar advokato teikiamos teisinės konsultacijos bendrovių teisės klausimais – nagrinėjamu atveju siekiant sukurti investicinės bendrovės struktūrą – patenka į [Chartijos] 7 straipsnyje numatytos sustiprintos advokatų ir jų klientų bendravimo apsaugos sritį?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar valstybės narės, į kurią kreipiamasi, kompetentingos institucijos sprendimas, priimtas atsakant į kitos valstybės narės prašymą pasikeisti prašoma informacija pagal Direktyvą [2011/16], kuriuo advokatas įpareigojamas pateikti jai praktiškai visus turimus dokumentus, susijusius su jo ryšiais su klientu, išsamų sandorių, dėl kurių jis teikė konsultacijas, aprašymą, paaiškinimą apie jo dalyvavimą šiuose procesuose ir jo partnerių tapatybės duomenis, yra [Chartijos] 7 straipsnyje garantuojamos teisės į advokatų ir jų klientų komunikacijos slaptumą pažeidimas?

3. Jei atsakymas į antrąjį klausimą būtų teigiamas, ar Direktyva 2011/16 atitinka Chartijos 7 straipsnį ir 52 straipsnio 1 dalį, nes joje, be 17 straipsnio 4 [dalies], nėra nuostatos, kuria būtų formaliai leidžiama pažeisti advokatų ir jų klientų bendradarbiavimo konfidencialumą pagal keitimosi informacija gavus prašymą tvarką ir kuria būtų apibrėžiamas pats naudojimosi atitinkama teise ribojimo mastas?

4. Jei atsakymas į trečiąjį klausimą būtų teigiamas, ar advokatų (arba advokatų kontoros), kaip informaciją turinčios trečiosios šalies, taikant Direktyvoje 2011/16 nustatytą keitimosi prašoma informacija mechanizmą, pareigai bendradarbiauti taikoma tvarka, visų pirma konkretūs apribojimai, kuriais siekiama atsižvelgti į jų profesinės paslapties poveikį, gali būti reglamentuojama kiekvienos valstybės narės nacionalinės teisės nuostatomis, kuriomis

reglamentuojama advokatų, kaip trečiųjų šalių, pareiga bendradarbiauti atliekant mokestinį tyrimą pagal nacionalinį mokesčių įstatymą, kaip nurodyta šios direktyvos 18 straipsnio 1 dalyje?

5. Jei atsakymas į ketvirtąjį klausimą būtų teigiamas, ar tam, kad nacionalinės teisės nuostata, kuria nustatoma advokatų, kaip informaciją turinčios trečiosios šalies, pareiga bendradarbiauti, kaip antai taikytina nagrinėjamoje byloje, atitiktų [Chartijos] 7 straipsnį, ji turi apimti konkrečias nuostatas, kuriomis:

   – būtų apsaugota advokato ir jo kliento komunikacijos konfidencialumo esmė ir

   – būtų nustatytos specialios sąlygos siekiant užtikrinti, kad advokatų pareiga bendradarbiauti neviršytų to, kas yra tinkama ir būtina Direktyvos 2011/16 tikslui pasiekti?

6. Jei į penktąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar į konkrečias sąlygas, kuriomis siekiama užtikrinti, kad advokatų bendradarbiavimas atliekant mokestinį tyrimą neviršytų to, kas yra tinkama ir būtina Direktyvos 2011/16 tikslui pasiekti, turėtų būti įtraukta valstybės narės, į kurią kreipiamasi, kompetentingos institucijos pareiga:

   – pagal Direktyvos 2011/16 17 straipsnio 1 [dalį] atlikti sugriežtintą patikrinimą, ar besikreipiančioji institucija išnaudojo įprastinius informacijos šaltinius, kuriais tomis aplinkybėmis ji būtų galėjusi pasinaudoti prašomai informacijai gauti, nerizikuodama, kad kils pavojus jos tikslų pasiekimui, ir (arba)

   – prieš tai veltui kreipėsi į kitus potencialius informacijos turėtojus, kad galiausiai galėtų kreiptis į advokatą, kaip į potencialų informacijos turėtoją, ir (arba)

   – kiekvienu konkrečiu atveju pasverti bendrojo intereso tikslą ir nagrinėjamas teises, kad advokatui skirtas sprendimas dėl įpareigojimo galėtų būti teisėtai priimtas tik tuo atveju, jei būtų įvykdytos papildomos sąlygos, kaip antai reikalavimas, kad besikreipiančiojoje valstybėje narėje atliekamo patikrinimo finansinė reikšmė pasiektų arba galėtų pasiekti tam tikrą dydį arba galėtų patekti į baudžiamosios teisės taikymo sritį?“

Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos

42 Austrijos vyriausybė išreiškė abejonių dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos ir iš esmės teigė: kadangi Direktyvoje 2011/16 nenurodytos sąlygos, kuriomis tyrimai ar informacijos perdavimas gali būti atliekami teisėtai, ir, be kita ko, kokiomis sąlygomis teisės subjektas gali atsisakyti pateikti informaciją remdamasis profesine paslaptimi, tokie klausimai išimtinai priklauso nuo nacionalinės teisės, todėl ginčas pagrindinėje byloje nepatenka nei į šios direktyvos, nei į Sąjungos teisės taikymo sritį.

43 Reikia priminti, kad Direktyva 2011/16 reglamentuojamas valstybių narių keitimasis pašoma informacija ir šiuo tikslu jos 18 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad valstybė narė, į kurią kreipiamasi, naudoja informacijai rinkti skirtas priemones, kad gautų valstybės narės prašomą informaciją. Taigi, kai valstybė narė, į kurią kreipiamasi, gavusi prašymą keistis informacija pagal Direktyvos 2011/16 II skyriaus I skirsnį, atlieka tyrimą pagal savo nacionalines procedūras ir pateikia informacijos turėtojui įpareigojimą ją suteikti, ji įgyvendina šią direktyvą, taigi ir Sąjungos teisę.

44 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad tai yra toks įgyvendinimas, apimantis, kaip matyti iš Chartijos 51 straipsnio 1 dalies, Chartijos taikymą, kai valstybė narė priima teisės aktus, kuriuose patikslinama Direktyvoje 2011/16 įtvirtintos keitimosi informacija gavus prašymą procedūros tvarka, be kita ko, numatant galimybę kompetentingai institucijai priimti sprendimą, įpareigojantį informaciją turintį asmenį ją suteikti (2020 m. spalio 6 d. Sprendimo *Liuksemburgo valstybė (Teisė apskųsti prašymą pateikti informaciją mokesčių srityje)*, C-245/19 ir C-246/19, EU:C:2020:795, 45 ir 46 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija)

45 Šiomis aplinkybėmis darytina išvada, kad Teisingumo Teismas turi jurisdikciją nagrinėti, ar ir kiek Chartijos nuostatos draudžia valstybei narei taikyti nacionalines nuostatas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atsižvelgiant į prašymą keistis informacija pagal Direktyvos 2011/16 II skyriaus I skirsnį ir vykdant jį.

Dėl pirmųjų dviejų prejudicinių klausimų

46 Pirmaisiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Chartijos 7 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad advokato teisinė konsultacija bendrovių teisės srityje patenka į šiuo straipsniu užtikrinamos sustiprintos advokato ir jo kliento komunikacijos apsaugos taikymo sritį, todėl sprendimas, kuriuo advokatas įpareigojamas suteikti valstybės narės, į kurią kreipiamasi, administracijai, siekiant keistis informacija pagal prašymą, kaip numatyta Direktyvoje 2011/16, visus su savo santykiais su klientu susijusius dokumentus ir informaciją, susijusius su tokia konsultacija, yra kišimasis į šiame straipsnyje garantuojamą teisę į advokato ir kliento komunikacijos slaptumą.

47 Reikia priminti, kad Chartijos 7 straipsnis, kuriuo pripažįstama kiekvieno asmens teisė į tai, kad būtų gerbiamas jo privatus ir šeimos gyvenimas, būsto neliečiamybė ir komunikacijos slaptumas, atitinka 1950 m. lapkričio 4 d. Romoje pasirašytos Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – EŽTK) 8 straipsnio 1 dalį (Sprendimo *Orde van de Vlaamse Balies ir kt.* 25 punktas).

48 Taigi pagal Chartijos 52 straipsnio 3 dalį, kuria siekiama užtikrinti būtiną darną tarp atitinkamų Chartijoje ir EŽTK numatytų teisių, nedarant neigiamos įtakos Sąjungos teisės autonomijai, Teisingumo Teismas, aiškindamas Chartijos 7 straipsnyje garantuojamas teises, turi atsižvelgti į atitinkamas EŽTK 8 straipsnio 1 dalyje garantuojamas teises kaip į minimalų apsaugos lygį, kaip jas aiškina Europos Žmogaus Teisių Teismas (Sprendimo *Orde van Vlaamse Balies ir kt.* 26 punktas).

49 Kaip jau yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, iš EŽTT jurisprudencijos matyti, jog pagal EŽTK 8 straipsnio 1 dalį saugomas bet kokio asmenų susirašinėjimo slaptumas ir suteikiama sustiprinta advokato ir kliento tarpusavio bendravimo apsauga. Panašiai, kaip ir minėta nuostata, kurioje numatyta apsauga apima ne tik asmens gynybą, bet ir teisines konsultacijas, Chartijos 7 straipsniu užtikrinamas šių teisinių konsultacijų slaptumas, kiek tai susiję tiek su jų turiniu, tiek su jų buvimu. Asmenys, kurie konsultuojasi su advokatu, gali pagrįstai tikėtis, kad jų komunikacija išliks privati ir konfidenciali. Taigi, išskyrus išimtinius atvejus, šie asmenys turi galėti turėti teisėtą lūkestį, kad advokatas be jų sutikimo niekam neatskleis, kad jie su juo konsultuojasi (Sprendimo *Orde van Vlaamse Balies ir kt.* 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

50 Speciali apsauga, kuri pagal Chartijos 7 straipsnį ir EŽTK 8 straipsnio 1 dalį suteikiama advokatų profesinei paslapčiai, reiškiančiai visų pirma jiems tenkančias pareigas, yra pateisinama tuo, kad advokatams demokratinėje visuomenėje patikėta pagrindinė užduotis – teisės subjektų gynyba. Ši pagrindinė užduotis apima, pirma, reikalavimą, kurio svarba pripažįstama visose valstybėse narėse, kad kiekvienas teisės subjektas turėtų galimybę laisvai bendrauti su savo advokatu, kurio profesija iš esmės jį įpareigoja nepriklausomai teikti teisines konsultacijas visiems asmenims, kuriems jų reikia, ir, antra, su juo susijusį advokato lojalumo klientui reikalavimą (Sprendimo *Orde van Vlaamse Balies ir kt.* 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

51 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad advokato teisinei konsultacijai, nesvarbu, su kokia teisės sritimi ji susijusi, taikoma sustiprinta advokato ir jo kliento komunikacijos apsauga, užtikrinama pagal Chartijos 7 straipsnį. Iš to matyti, kad sprendimas dėl įpareigojimo, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra kišimasis į pagal šį straipsnį užtikrinamą advokato ir jo kliento teisę į komunikacijos slaptumą.

52 Taigi į pirmuosius du klausimus reikia atsakyti, kad Chartijos 7 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad advokato teisinė konsultacija bendrovių teisės srityje patenka į pagal šį straipsnį užtikrinamos sustiprintos advokato ir jo kliento bendravimo apsaugos taikymo sritį, todėl sprendimas, kuriuo advokatas įpareigojamas suteikti valstybės narės, į kurią kreipiamasi, administratoriui, siekiant keistis informacija pagal prašymą, kaip numatyta Direktyvoje 2011/16, visus su savo santykiais su klientu susijusius dokumentus ir informaciją, siejamus su tokia konsultacija, yra kišimasis į šiame straipsnyje garantuojamą teisę į advokato ir kliento komunikacijos slaptumą.

Dėl trečiojo ir ketvirtojo prejudicinių klausimų

53 Trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyva 2011/16 negalioja atsižvelgiant į Chartijos 7 straipsnį ir 52 straipsnio 1 dalį, nes, be šios direktyvos 17 straipsnio 4 dalies, joje nėra jokios nuostatos, pagal kurią, viena vertus, būtų aiškiai leidžiama kištis į advokato ir jo kliento komunikaciją taikant keitimosi informacija gavus prašymą tvarką ir, kita vertus, ji pati apibrėžtų Chartijos 7 straipsnyje garantuojamos teisės įgyvendinimo apribojimo apimtį, kartu numatant, kaip matyti iš minėtos direktyvos 18 straipsnio 1 dalies, kad valstybių narių teisėje turi būti nustatyta, kiek profesinė advokato paslaptis gali kliudyti valstybės narės, į kurią kreipiamasi, prašymui suteikti informacijos.

54 Šiuo klausimu, be kita ko, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad jį pateikusiam teismui kyla abejonių dėl to, ar Direktyva 2011/16 laikomasi Chartijos 52 straipsnio 1 dalies, visų pirma kiek joje numatyta, kad bet koks šios Chartijos pripažintų teisių ir laisvių įgyvendinimo apribojimas turi būti numatytas įstatymo.

55 Direktyva 2011/16 susijusi su valstybių narių administraciniu bendradarbiavimu ir keitimusi informacija apmokestinimo srityje. Jos 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad ja „nustatomos taisyklės ir tvarka, kuriomis vadovaudamosi valstybės narės bendradarbiauja viena su kita siekdamos keistis informacija, kuri, kaip galima numatyti, gali būti reikalinga administruojant valstybių narių nacionalinius įstatymus, susijusius su 2 straipsnyje nurodytais mokesčiais, ir užtikrinant jų vykdymą.

56 Keičiantis prašoma informacija, kaip numatyta šios direktyvos II skyriaus I skirsnyje, minėta direktyva reglamentuojami prašančiosios valstybės narės ir valstybės narės, į kurią kreipiamasi, tarpusavio santykiai ir jų tarpusavio pareigos. Tos pačios direktyvos 6 straipsnio 1 ir 3 dalyse nustatyta, kad institucija, į kurią kreipiamasi, imasi priemonių, kad būtų atlikti visi informacijai gauti būtini administraciniai tyrimai, ir kad tokiais atvejais ši institucija laikosi tos pačios tvarkos, kurios laikytųsi veikdama savo iniciatyva arba paprašyta savo valstybės narės kitos institucijos. Direktyvos 2011/16 IV skyriaus, susijusio su administracinio bendradarbiavimo sąlygomis, 18 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad valstybė narė, į kurią kreipiamasi, naudoja informacijai rinkti skirtas priemones, kad gautų prašomą informaciją.

57 Vis dėlto Direktyvoje 2011/16, kiek tai susiję su keitimusi informacija gavus prašymą, kitaip nei kitais keitimosi informacija atvejais, kuriuos ji reglamentuoja, kaip šios direktyvos, iš dalies pakeistos Direktyva 2018/822, II skyriaus II skirsnyje numatyti privalomi ir automatiniai informacijos mainai, nenustatyta jokios pareigos informaciją turintiems asmenims ar ūkio subjektams ją teikti.

58 Kalbant apie Direktyvos 2011/16 17 straipsnio 4 dalį, nors ji susijusi su valstybės narės, į kurią kreipiamasi, ir prašančiosios valstybės narės santykiais ir joje numatyta pirmosios teisė atsisakyti suteikti antrajai tam tikrą informaciją, joje nenurodyta, kokių veiksmų reikia imtis vykdant nacionalines informacijos rinkimo procedūras. Be to, šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad pagal šią direktyvą valstybė narė, į kurią kreipiamasi, neįpareigojama atlikti tyrimų ar pateikti informacijos, jeigu jos teisės aktais neleidžiama atlikti tokių tyrimų arba rinkti prašomos informacijos. Vis dėlto joje nenustatyti reikalavimai, taikytini vykdant nacionalines informacijos rinkimo procedūras.

59 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad keitimosi prašoma informacija, kaip numatyta Direktyvoje 2011/16, tikslais Sąjungos teisės aktų leidėjas nustatė tik pareigas, kurias valstybės narės turi viena kitai, ir leido nepatenkinti prašymo suteikti informaciją, jeigu prašomų tyrimų atlikimas arba nagrinėjamos informacijos rinkimas prieštarauja jų teisės aktams. Taigi Sąjungos teisės aktų leidėjas, be kita ko, paliko valstybėms narėms užduotį užtikrinti, kad jų nacionalinės procedūros, taikomos renkant informaciją šio keitimosi tikslais, atitiktų Chartiją, visų pirma jos 7 straipsnį.

60 Darytina išvada, jog tai, kad Direktyvos 2011/16 II skyriaus I skirsnyje numatytoje keitimosi informacija gavus prašymą tvarkoje nėra nuostatų, susijusių su advokato ir jo kliento komunikacijos slaptumo apsauga valstybei narei, į kurią kreipiamasi, renkant informaciją, nereiškia, kad šia direktyva pažeidžiamas Chartijos 7 straipsnis ir 52 straipsnio 1 dalis. Iš tiesų iš šios direktyvos matyti, kad, atsižvelgiant į Chartijos 51 straipsnio 1 dalį, kiekviena valstybė narė per nacionalines procedūras, įgyvendinamas siekiant surinkti informaciją, turi užtikrinti sustiprintą advokato ir jo kliento komunikacijos apsaugą, garantuojamą šios Chartijos 7 straipsnyje. Taigi kiekviena valstybė narė turi, be kita ko, užtikrinti, kad bet koks galimas šiame 7 straipsnyje įtvirtintų teisių įgyvendinimo apribojimas, kylantis iš šių nacionalinių procedūrų, būtų „numatytas įstatymo“, kaip tai suprantama pagal Chartijos 52 straipsnio 1 dalį.

61 Šiomis aplinkybėmis į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad išnagrinėjus aspektus, su kuriais susiję šie klausimai, nenustatyta nieko, kas galėtų paveikti Direktyvos 2011/16 galiojimą atsižvelgiant į Chartijos 7 straipsnį ir 52 straipsnio 1 dalį.

Dėl penktojo ir šeštojo prejudicinių klausimų

62 Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą teiginių, ginčijamu įpareigojimu nustatyta pareiga F pateikti visus su jos santykiais su klientu susijusius dokumentus dėl tam tikrų investicinės bendrovės struktūrų sukūrimo, išsamų sandorių, dėl kurių ji teikė konsultacijas, aprašymą, paaiškinimą apie savo dalyvavimą šiuose procesuose ir partnerių tapatybės duomenis. Šį įpareigojimą, pakartojantį ankstesnį įpareigojimą, kurio dalykas tas pats, mokesčių administratorius priėmė po to, kai F atsisakė perduoti anksčiau reikalautą informaciją ir dokumentus, teigdama, kad toks suteikimas pažeistų advokato paslaptį, kurios F privalo laikytis, ir kad šiuo atveju, be kita ko, atitinkamos konsultacijos nebuvo mokestinio pobūdžio. Ginčijamame įpareigojime mokesčių administratorius, be kita ko, nurodė F, kad ji privalo suteikti visą tikslią ir be pakeitimų informaciją, kurios anksčiau buvo prašoma, ir negali remtis profesine paslaptimi, priešingu atveju jai bus skirta bauda. Galiausiai, kadangi F vis dar neįvykdė šio įpareigojimo, mokesčių administratorius skyrė jai minėtą baudą.

63 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, atsižvelgiant į prašomos informacijos, kuri iš esmės susijusi su visos F bylos medžiagos turiniu, t. y. be kita ko, su visos F ir jos kliento komunikacijos turinio detalėmis, apimtį, visų pirma kyla klausimas, ar toks įpareigojimas, kuris, be kita ko, atitinka nacionalinę teisę, visų pirma AO 177 straipsnį, nepažeidžia teisės į advokatų ir jų klientų komunikacijos, kuriai taikoma sustiprinta apsauga pagal Chartijos 7 straipsnį, slaptumo esmės.

64 Dėl prašomos informacijos apimties ir nacionalinės teisės, kuria remiantis buvo priimtas ginčijamas įpareigojimas ir vėliau F skirta bauda, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kartu pabrėžė, kad pagal AO 177 straipsnį advokatas, kuriam skirtas toks įpareigojimas, iš esmės gali atsisakyti pateikti bet kokią informaciją, tačiau kai jis veikia kaip patarėjas ar atstovas tik mokesčių klausimais, jis turi pateikti visą prašomą informaciją, išskyrus atvejus, kai dėl šios informacijos pateikimo jo klientui kyla baudžiamojo persekiojimo pavojus.

65 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad penktuoju ir šeštuoju klausimais, kuriuos būtina nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Chartijos 7 straipsnis ir 52 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamas toks įpareigojimas, kaip aprašytasis šio sprendimo 52 punkte, grindžiamas nacionalinės teisės aktais, pagal kuriuos advokato konsultacijoms ir atstovavimui mokesčių srityje netaikoma sustiprinta advokato ir jo kliento komunikacijos apsauga, užtikrinama pagal Chartijos 7 straipsnį, išskyrus atvejus, kai klientui kyla baudžiamojo persekiojimo pavojus.

66 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 51 punkto, ši sustiprinta advokato ir kliento komunikacijos apsauga taikoma neatsižvelgiant į teisės sritį, su kuria susijusi klientui suteikiama konsultacija ar jo atstovavimas.

67 Tokiu atveju reikia priminti, kad Chartijos 7 straipsnyje įtvirtintos teisės nėra absoliučios ir turi būti vertinamos atsižvelgiant į jų visuomeninę paskirtį. Iš tiesų, kaip matyti iš Chartijos 52 straipsnio 1 dalies, ja leidžiama apriboti naudojimąsi tokiomis teisėmis, jei šie apribojimai numatyti įstatymo, nekeičia minėtų teisių esmės ir, remiantis proporcingumo principu, yra būtini ir tikrai atitinka Europos Sąjungos pripažintus bendruosius interesus arba reikalingi kitų teisėms ir laisvėms apsaugoti (šiuo klausimu žr. 2024 m. liepos 29 d. Sprendimo *Belgian Association of Tax Lawyers ir kt.*, C-623/22, EU:C:2024:639, 134 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

68 Nagrinėjamu atveju pagal AO 177 straipsnio 2 dalį advokatui, numatytam administratoriui pateiktame prašyme suteikti informacijos, draudžiama atsisakyti leisti susipažinti su tuo, kas jam buvo patikėta vykdant profesinę veiklą, jeigu tai yra faktinės aplinkybės, apie kurias jis sužinojo konsultuodamas ar atstovaudamas mokesčių srityje, ir išskyrus klausimus, dėl atsakymo į kuriuos jo atstovaujamajam kiltų baudžiamojo persekiojimo pavojus. Taigi toks draudimas reiškia, kad joks advokato ir jo kliento bendravimo mokesčių srityje turinys, nesvarbu, ar tai vyko konsultuojant, ar atstovaujant teisme, išskyrus turinį, dėl kurio šiam klientui gali kilti baudžiamojo persekiojimo pavojus, negali būti laikomas paslaptyje nuo administratoriaus.

69 Atsižvelgiant į tai, kas numatyta AO 177 straipsnyje, ginčijamas įpareigojimas, pakartojant reikalavimą suteikti visą šio sprendimo 62 punkte nurodytą informaciją, tiksliai ir be pakeitimų, kurio nesilaikant gali būti skirta bauda, po to, kai F nurodė mananti, kad profesinė paslaptis, kurios ji privalo laikytis, neleidžia suteikti tokios informacijos, taip pat lemia tai, kad F ir jos kliento bendravimo turinys, susijęs su atitinkamų investicinės bendrovės struktūrų sukūrimu, negali būti laikomas paslaptyje nuo šį įpareigojimą davusio administratoriaus.

70 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Chartijos 7 straipsnį užtikrinamas advokato teisinių konsultacijų slaptumas, kiek tai susiję su tokių konsultacijų buvimu ir turiniu. Taigi asmenys, kurie konsultuojasi su advokatu, gali pagrįstai tikėtis, kad jų komunikacija išliks privati ir konfidenciali, ir, išskyrus ypatingus atvejus, gali būti tikri, kad jų advokatas niekam be jų sutikimo neatskleis, kad jie su juo konsultavosi.

71 Tiesa, šiuo klausimu Teisingumo Teismas, be kita ko, nusprendė, kad negalima teigti, jog Direktyvos 2011/16, iš dalies pakeistos Direktyva 2018/822, 8ab straipsnio 5 dalyje numatyta pareiga informuoti pažeidžia Chartijos 7 straipsnyje įtvirtintos teisės į advokatų ir klientų komunikacijos slaptumą esmę. Vis dėlto šią išvadą jis padarė pažymėjęs, kad ši pareiga tik ribotai lėmė tarpininkaujančio advokato ir jo kliento komunikacijos konfidencialumo panaikinimą trečiojo asmens tarpininko ir mokesčių administratoriaus atžvilgiu, ir, konkrečiai kalbant, kad šioje nuostatoje nenumatyta nei tarpininkaujančio advokato pareiga, nei leidimas jam be kliento sutikimo dalytis informacija apie šios komunikacijos turinį (Sprendimo *Orde van de Vlaamse Balies ir kt.* 39 ir 40 punktai).

72 Nagrinėjamu atveju, kaip savo išvados 50 punkte pažymėjo generalinė advokatė, AO 177 straipsnis, kuriuo beveik visiškai pašalintas iš sustiprintos apsaugos, kuri turi būti taikoma advokato profesinei paslapčiai pagal Chartijos 7 straipsnį, apimties advokatų konsultacijų mokesčių srityje, t. y. visoje teisės šakoje, kurioje advokatai gali konsultuoti savo klientus, turinys, lemia tai, kad ši apsauga netenka prasmės šioje teisės šakoje. Savo ruožtu ginčijamas įpareigojimas, kiek jis, atrodo, grindžiamas prielaida, kad negalėjimas remtis advokato profesine paslaptimi, kylantis iš AO 177 straipsnio, leidžia mokesčių administratoriui reikalauti visos F turimos bylos medžiagos, taigi, be kita ko, išsamios informacijos apie visą F ir jos kliento komunikacijos turinį, nors F suteiktos konsultacijos dėl tam tikrų investicinės bendrovės struktūrų sukūrimo, kaip ji teigia, nebuvo susijusios su mokesčių sritimi, dar labiau išplečia pagal Chartijos 7 straipsnį saugomos teisės esmės pažeidimo apimtį.

73 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad tokia nacionalinė nuostata, kaip AO 177 straipsnis, kaip ir tai, kad ji nagrinėjamu atveju buvo taikoma ginčijamo įpareigojimo forma, tikrai neapsiribojanti išimtiniais atvejais, dėl ja leidžiamų neįtraukimo į advokato profesinę paslaptį atvejų, susijusių su advokato ir kliento komunikacija, apimties pažeidžia Chartijos 7 straipsnyje garantuojamos teisės esmę.

74 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad toks įpareigojimas, kaip ginčijamas, grindžiamas tokia nacionalinės teisės nuostata, kaip AO 177 straipsnio 2 dalis, pažeidžia teisės į advokato ir kliento komunikacijos slaptumą esmę, taigi yra kišimasis, kuris negali būti pateisinamas.

75 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į penktąjį ir šeštąjį klausimus reikia atsakyti, kad Chartijos 7 straipsnis ir 52 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamas toks įpareigojimas, kaip aprašytas šio sprendimo 52 punkte, grindžiamas nacionalinės teisės nuostatomis, pagal kurias advokato konsultacijoms ir atstovavimui mokesčių srityje netaikoma sustiprinta advokato ir jo kliento komunikacijos apsauga, užtikrinama pagal Chartijos 7 straipsnį, išskyrus atvejus, kai klientui kyla baudžiamojo persekiojimo pavojus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

76 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. **Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 7 straipsnis**

   turi būti aiškinamas taip:

   advokato teisinė konsultacija bendrovių teisės srityje patenka į pagal šį straipsnį užtikrinamos sustiprintos advokato ir jo kliento bendravimo apsaugos taikymo sritį, todėl sprendimas, kuriuo advokatas įpareigojamas suteikti valstybės narės, į kurią kreipiamasi, administratoriui, siekiant keistis informacija pagal prašymą, kaip numatyta 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvoje 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančioje Direktyvą 77/799/EEB, visus su savo santykiais su klientu susijusius dokumentus ir informaciją, siejamus su tokia konsultacija, yra kišimasis į šiame straipsnyje garantuojamą teisę į advokato ir kliento komunikacijos slaptumą.

2. **Išnagrinėjus aspektus, su kuriais susiję trečiasis ir ketvirtasis klausimai, nenustatyta nieko, kas galėtų paveikti Direktyvos 2011/16 galiojimą atsižvelgiant į Chartijos 7 straipsnį ir 52 straipsnio 1 dalį.**

3. **Pagrindinių teisių chartijos 7 straipsnis ir 52 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamas toks įpareigojimas, kaip aprašytas šios rezoliucinės dalies 1 punkte, grindžiamas nacionalinės teisės nuostatomis, pagal kurias advokato konsultacijoms ir atstovavimui mokesčių srityje netaikoma sustiprinta advokato ir jo kliento komunikacijos apsauga, užtikrinama pagal Chartijos 7 straipsnį, išskyrus atvejus, kai klientui kyla baudžiamojo persekiojimo pavojus.**

Parašai.