

Byla C-432/23**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. liepos 12 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Cour administrative (Liuksemburgas)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. liepos 11 d.

Apeliantės:

Société en commandite simple F

Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg

Kita apeliacinio proceso šalis:

Liuksemburgo valstybė

1. Ginčo dalykas ir faktinės aplinkybės:

- 1 2022 m. birželio 28 d. *administration des contributions directes* (tiesioginių mokesčių administracija) direktorius išsiuntė *société en commandite simple F* (paprastoji komanditinė ūkinė bendrija F, toliau – bendrija F) sprendimą, kuris iš esmės buvo suformuluotas taip:

„<...> kompetentinga Ispanijos mokesčių administravimo institucija atsiuntė mums prašymą pateikti informaciją pagal <...> 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvą 2011/16/ES <...>.

Juridinis asmuo, dėl kurio pateiktas prašymas, yra Ispanijoje įsteigta bendrovė K <...>.

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.:

- Prašome pateikti visus turimus aptariamo laikotarpio dokumentus (įgaliojamąjį raštą, sutartis su klientu, ataskaitas, memorandumus, pranešimus, sąskaitas faktūras ir t. t.), susijusius su paslaugomis, [Jūsų bendrijos] F suteiktomis Ispanijos bendrovei K tokiomis aplinkybėmis:
 - o Investavimo grupei O 2015 m. įsigyjant 80 % bendrovės N akcijų (sąskaita faktūra Nr. <...>);
 - o 2018 m. šiai grupei įsigyjant dar vieną Ispanijos įmonę (sąskaita faktūra Nr. <...>);
- Prašome pateikti išsamų pirma 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) bei sąskaitas faktūras;

<...>“

- 2 2022 m. liepos 8 d. elektroniniu laišku bendrija F informavo tiesioginių mokesčių administraciją, kad bendrija veikė kaip grupės, kuriai priklauso bendrovė K, teisės konsultantė, todėl pagal teisės aktus negali pateikti informacijos apie savo klientą tiek, kiek jai taikoma profesinė paslaptis.
- 3 2022 m. rugpjūčio 8 d. registruotame laiške bendrija F dar kartą patvirtino savo poziciją ir paaiškino, kad jos teisinis įgaliojimas byloje, kuriai taikomas minėtas sprendimas, yra ne mokestinio pobūdžio, o susijęs tik su bendrovių teise.
- 4 2022 m. rugpjūčio 19 d. registruotu laišku tiesioginių mokesčių administracijos direktorius pranešė bendrijai F, kad jos atsakymas yra nepatenkinamas, ir priminė jai EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 26 straipsnio komentarą:

„Valstybė, į kurią kreipiamasi, gali atsisakyti pateikti informaciją, susijusią su konfidencialiais advokatų ar kitų įgaliotų teisinių atstovų, vykdančių savo funkcijas, ir jų klientų tarpusavio komunikacija, jeigu pagal jos vidaus teisę ši komunikacija yra saugoma nuo atskleidimo. Vis dėlto tokiai konfidencialiai komunikacijai suteikiamos apsaugos taikymo sritis turi būti apibrėžta siaurai. Slaptumas netaikomas dokumentams, kurie advokatai perduodami siekiant apsaugoti juos nuo pagal įstatymus reikalaujamo atskleidimo. Be to, informacija apie asmens, pavyzdžiui, bendrovės direktoriaus ar tikrojo savininko, tapatybę, paprastai nėra saugoma kaip konfidenciali komunikacija. Nors įvairiose valstybėse konfidencialiai komunikacijai suteikiamos apsaugos taikymo sritis gali skirtis, ji neturi būti pernelyg plati, nes tai trukdytų veiksmingai keistis informacija. Advokatų ar kitų įgaliotų teisinių atstovų ir jų klientų tarpusavio komunikacija yra konfidenciali tik tuo atveju, jei šie atstovai veikia kaip advokatai arba kiti patvirtinti teisiniai atstovai, o ne koku nors kitu pagrindu, pavyzdžiui, kaip įgaliotieji akcininkai, patikėtiniai, patikos fondo patikėtojai, bendrovių direktoriai arba patarėjai, turintys įgaliojimą atstovauti bendrovei jos komerciniuose sandoriuose“ (atnaujintas EBPO pavyzdinės sutarties dėl

apmokestinimo 26 straipsnio ir jo komentaro tekstas, kurį 2012 m. liepos 17 d. priėmė EBPO Taryba, 19.3 punktas) [neoficialus vertimas].

- 5 2022 m. rugsėjo 16 d. sprendimu tiesioginių mokesčių administracijos direktorius skyrė bendrijai F baudą už tai, kad ji tinkamai neįvykdė 2022 m. rugpjūčio 19 d. sprendimo.
- 6 Bendrija F pateikė skundą, prie kurio prisijungė Liuksemburgo advokatūra. 2023 m. vasario 23 d. sprendimu *tribunal administratif* (administracinis teismas) atmetė skundą ir prašymą leisti įstoti į bylą.
- 7 2023 m. kovo 10 ir 13 d. pateiktais apeliaciniais skundais bendrija F ir advokatūra apskundė šį sprendimą *Cour administrative* (Aukščiausiasis administracinis teismas).
- 8 *Cour administrative* priima abu apeliacinius skundus dėl 2022 m. rugpjūčio 19 d. sprendimo ir juos nagrinėdamas pateikia Teisingumo Teismui toliau išdėstytus prejudicinius klausimus.

2. Nagrinėjamos nuostatos

A. *Sąjungos teisė*

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija

- 9 7 straipsnyje nurodyta:

„Teisė į privatą ir šeimos gyvenimą

Kiekvienas asmuo turi teisę į tai, kad būtų gerbiamas jo privatus ir šeimos gyvenimas, būsto neliečiamybė ir komunikacijos slaptumas.“

- 10 52 straipsnyje nustatyta:

„Teisių ir principų taikymo sritis ir aiškinimas

1. Bet koks šios Chartijos pripažintų teisių ir laisvių įgyvendinimo apribojimas turi būti numatytas įstatymo ir nekeisti šių teisių ir laisvių esmės. Remiantis proporcingumo principu, apribojimai galimi tik tuo atveju, kai jie būtini ir tikrai atitinka Sąjungos pripažintus bendrus interesus arba reikalingi kitų teisėms ir laisvėms apsaugoti.

<...>“.

2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB

11 17 straipsnyje nurodyta:

„Apribojimai

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.

<...>

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.“

12 18 straipsnyje nustatyta:

„Prievolės

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, 3 ir 4 dalys, kurių taikymas jokių būdu nereiškia, kad valstybei narei, į kurią kreipiamasi, leidžiama atsisakyti suteikti informaciją vien dėl to, kad jai tokia informacija nėra reikalinga vidaus tikslais.

<...>“

C. Liuksemburgo teisės aktai

Loi générale des impôts du 22 mai 1931 „Abgabenordnung“ (1931 m. gegužės 22 d. Bendrasis mokesčių įstatymas „Mokesčių kodeksas“, sutrumpintai vadinamas AO)

13 177 straipsnyje iš esmės nustatyta:

„(1) Atsisakyti suteikti informaciją taip pat gali:

[1.] gynėjai ir advokatai, dalyvaujantys baudžiamosiose bylose,

[2.] gydytojai – informaciją, kuri jiems buvo patikėta vykdant jų profesinę veiklą,

- [3]. advokatai – informaciją, kuri jiems buvo patikėta vykdant jų profesinę veiklą,
- [4]. 1–3 punktuose nurodytų asmenų padėjėjai ar bendradarbiai – faktus, kuriuos jie sužinojo eidami šias pareigas.

(2) 3 ir 4 punktuose nurodytų asmenų atveju ši nuostata netaikoma faktams, kuriuos jie sužinojo konsultuodami ar atstovaudami mokesčių klausimais, nebent tai būtų klausimai, į kuriuos pateikus teigiamą arba neigiamą atsakymą, jų atstovaujamesiems kiltų baudžiamojai persekiojimo pavojus.“

3. Cour administrative (Aukščiausiasis administracinis teismas) vertinimas

- 14 2022 m. rugpjūčio 22 d. priimtas sprendimas atitinka Liuksemburgo teisės aktus dėl tarptautinio keitimosi informacija mokesčių klausimais gavus prašymą, visų pirma AO 177 straipsnį, kuriuo reglamentuota advokatų profesinė paslaptis mokesčių srityje.
- 15 Pagal AO 177 straipsnį tiesioginių mokesčių administracijai nedraudžiama vidaus ar tarptautiniu mastu prašyti advokato pateikti informaciją apie kitą mokesčių mokėtoją. Sprendimas, kuriame prašoma pateikti bet kokią atitinkamą informaciją, netampa neteisėtas dėl to, kad jis skiriamas advokatui.
- 16 Kita vertus, advokato profesinė paslaptis, kuria remiamasi pagal AO 177 straipsnyje nustatytus kriterijus, turi būti laikoma tinkama priežastimi, dėl kurios advokatas gali nevykdyti sprendime išdėstyto įsakymo, todėl bauda jam negali būti skiriama.
- 17 Vis dėlto apeliančės ginėja 2022 m. rugpjūčio 22 d. sprendimą. Jos remiasi Direktyvos 2011/16 17 straipsnio 4 dalimi ir iš esmės tvirtina, kad bendrijai F adresuoti įsakymai pateikti visus turimus dokumentus, susijusius su jos klientui suteiktomis paslaugomis, yra nepateisinamas Chartijos 7 straipsnyje garantuojamos teisės į advokato ir kliento komunikacijos slaptumą pažeidimas. Apeliančių teigimu, šio apribojimo negalima pateisinti Direktyva 2011/16 siekiamu tikslu skatinti teisingą mokesčių apskaičiavimą tarpvalstybiniais atvejais ir kovoti su sukčiavimu, nes bendrijai F pateiktas įsakymas pateikti prašomą informaciją negali būti laikomas griežtai būtinu minėtos direktyvos tikslams pasiekti.
- 18 Apeliančės remiasi 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimu *Orde van Vlaamse Balies ir kt.*, C-694/20, EU:C:2022:963. Jų nuomone, nors šiame sprendime nagrinėti galimai agresyvūs tarpvalstybinio mokesčių planavimo susitarimai, jame Teisingumo Teismas Chartijos 7 straipsnio taikymo advokatų profesinei paslapčiai sritį aiškina bendriau. Šiame sprendime Teisingumo Teismo nustatyti principai yra svarbūs Direktyvos 2011/16 nuostatų dėl keitimosi informacija gavus prašymą, nuostatų, kuriomis ji perkelta į nacionalinę teisę, ir toje byloje priimto sprendimo

galiojimui. Vis dėlto, nepaisant bendros šių principų formuluotės, Teisingumo Teismas dar neturėjo galimybės jų visa apimtimi pritaikyti keitimosi informacija gavus prašymą tvarkai.

- 19 Taigi, ginčydamos 2022 m. rugpjūčio 19 d. sprendimo galiojimą, visų pirma atsižvelgiant į Chartijos 7 straipsnį, apeliančios kvestionuoja pačią pagal Sąjungos teisės ir nacionalinės teisės nuostatas nustatytą bendrijos (F) prievolę pateikti jame prašomą informaciją.
- 20 Kad galėtų priimti sprendimą šiuo klausimu dėl nagrinėjamo apeliacinio skundo, *Cour administrative* prašo Teisingumo Teismo pateikti tam tikrus paaiškinimus toliau išdėstytais klausimais.
- 21 Pirma, Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, kad Chartijos 7 straipsniu „saugomas bet kokio asmenų susirašinėjimo slaptumas ir suteikiama sustiprinta advokato ir kliento tarpusavio bendravimo apsauga“ (2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Orde van Vlaamse Balies ir kt.*, C-694/20, EU:C:2022:963, 27 punktą), nes ši apsauga apima ne tik gynybą, bet ir teises konsultacijas, kiek tai susiję tiek su jų turiniu, tiek su jų buvimu.
- 22 Nagrinėjamu atveju bendrija F nurodo, kad savo klientą iš Ispanijos konsultavo tik bendrovių teisės klausimais, konkrečiai – siekdama sukurti įsigijimo ir finansavimo struktūrą, kuri apimtų įvairias Liuksemburgo bendroves. Net jei *a priori* atrodo logiška pripažinti, kad – kadangi advokato suteikta teisinė konsultacija, kuria siekiama sukurti tarpvalstybinio mokesčių planavimo priemonės, patenka į Chartijos 7 straipsnyje numatytos sustiprintos apsaugos taikymo sritį, – tokią pačią išvadą galima daryti ir dėl konsultavimo, kuriuo siekiama sukurti įmonių investavimo struktūras, vis dėlto *Cour administrative*, atsižvelgdamas į šių veiklos sričių įvairovę, mano, kad būtina pateikti išaiškinimą šiuo klausimu (pirmasis prejudicinis klausimas).
- 23 Antra, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Direktyvoje 2011/16 advokatui nustatyta prievolė atskleisti savo tapatybę, tarpvalstybinio susitarimo turinio vertinimą ir faktą, kad su juo buvo konsultuojamasi, taip pat šios informacijos atskleidimas mokesčių administratoriui lemia tai, kad suvaržoma Chartijos 7 straipsnyje garantuojama teisė į advokato ir kliento komunikacijos slaptumą (2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Orde van Vlaamse Balies ir kt.*, C-694/20, EU:C:2022:963, 27–30 punktai).
- 24 Nagrinėjamu atveju 2022 m. rugpjūčio 19 d. sprendime reikalaujama, kad bendrija F pateiktų direktoriui praktiškai visus dokumentus, susijusius su jos santykiais su klientu, išsamų minėtų sandorių aprašymą, jos dalyvavimo šiuose procesuose paaiškinimą, taip pat nurodytų savo partnerių tapatybę. Atsižvelgiant į prašomos informacijos bendrumą, atrodo logiška daryti išvadą, kad 2022 m. rugpjūčio 19 d. sprendimas, kaip individualus aktas, kuriuo valstybės narės kompetentinga institucija konkrečiu atveju vykdo savo prievolės pagal Direktyvą 2011/16, taip pat lemia Chartijos 7 straipsniu garantuojamos teisės į advokato ir kliento

komunikacijos slaptumą pažeidimą. Vis dėlto, atsižvelgdamas į atitinkamų nagrinėjamų keitimosi informacija tvarkų ir nurodytų teisės aktų skirtumus, *Cour administrative* mano esant reikalinga, kad Teisingumo Teismas patvirtintų šią analizę (antrasis prejudicinis klausimas).

- 25 Trečia, tuo atveju, jei šioje byloje turėtų būti taikoma Chartijos 7 straipsnyje numatyta apsauga ir pasitvirtintų suvaržymo buvimas, *Cour administrative* pažymi, kad Teisingumo Teismas yra priminęs, jog „Chartijos 7 straipsnyje įtvirtintos teisės nėra absoliučios ir turi būti vertinamos atsižvelgiant į jų visuomeninę paskirtį. 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 bendrojo intereso tikslus arba reikalingi kitų teisėms ir laisvėms apsaugoti“ (2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Orde van Vlaamse Balies ir kt.*, C-694/20, EU:C:2022:963, 34 punktas). „Kova su agresyviu mokesčių planavimu ir kelio mokesčių vengimo ir sukčiavimo grėsmei užkirtimas yra Sąjungos pripažinti bendrojo intereso tikslai, kaip tai suprantama pagal Chartijos 52 straipsnio 1 dalį, kuriais remiantis gali būti leista apriboti naudojimąsi jos 7 straipsnyje įtvirtintomis teisėmis“ (2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Orde van Vlaamse Balies ir kt.*, C-694/20, EU:C:2022:963, 44 punktas).
- 26 Taigi galima daryti išvadą, kad advokato profesinei paslaptčiai, kuri apima advokato ir jo klientų santykius, netaikoma absoliuti apsauga, dėl kurios nebūtų galima priimti jokio įsakymo pateikti informaciją, grindžiamo kitos valstybės narės prašymu pasikeisti informacija, bet toks įsakymas lieka leistinas, jei nepažeidžiamos pirma nurodytos sąlygos.
- 27 Vertindamas sąlygą, kad apribojimai turi būti numatyti įstatyme, Teisingumo Teismas išnagrinėjo Direktyvos 2011/16 8ab straipsnio, kuriame nustatytas automatinė informacijos apie praneštinus tarpvalstybinius susitarimus mainų mechanizmas, 5 dalies nuostatas ir padarė išvadą, kad ši dalis, aiškiai numatydama tarpininkaujancio advokato, dėl pareigos saugoti profesinę paslaptį atleisto nuo prievolės pateikti informaciją, prievolę pranešti kitiems tarpininkams apie pagal šio straipsnio 6 dalį jiems tenkančią prievolę pateikti informaciją, atitinka teisėtumo principą.
- 28 Vis dėlto Direktyvoje 2011/16 nėra nuostatų dėl keitimosi informacija gavus prašymą, kuriomis būtų nustatyta speciali tvarka, apimanti konkrečius advokato, kaip informaciją turinčios trečiosios šalies, prievolės pateikti informaciją apribojimus, tik 17 straipsnio 4 dalyje nurodyta, kad atsisakymas patenkinti prašymą suteikti informaciją gali būti pateisinamas profesinės paslapties saugojimu.
- 29 Taigi kyla klausimas dėl Direktyvos 2011/16 atitikties Chartijos 7 straipsniui ir 52 straipsnio 1 daliai, nes joje, be 17 straipsnio 4 dalies, nėra jokios nuostatos, kuria būtų nustatyta konkreti ir suderinta tvarka, taikytina advokato, kaip

informaciją turinčios trečiosios šalies, pareigai bendradarbiauti keičiantis informacija gavus prašymą (trečiasis prejudicinis klausimas).

- 30 Ketvirta, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad Direktyva 2011/16 atitinka Chartiją nepaisant to, kad joje nėra specialių nuostatų dėl advokatų profesinės paslapties, be kita ko, pripažinęs kad pagal šią direktyvą valstybėms narėms gali būti pagrįstai pavesta šį klausimą reglamentuoti nacionalinėje teisėje, laikantis Chartijos 7 straipsnyje nustatytų apribojimų, kyla klausimas, ar Direktyvoje 2011/16 atsižvelgiant į profesinės paslapties poveikį nustatyta privalomo advokatų bendradarbiavimo vykstant keitimuisi informacija gavus prašymą tvarka, vadovaujantis šios direktyvos 18 straipsnio 1 dalyje pateikta nuoroda, gali būti įdiegta kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje numatytomis vidinėms situacijoms taikytinomis nuostatomis. Tokiu atveju AO 177 straipsnis turėtų būti taikomas kaip nacionalinės teisės nuostata, kuria reglamentuota advokatų, kaip trečiųjų šalių, pareiga bendradarbiauti (ketvirtasis prejudicinis klausimas).
- 31 Penkta, AO 177 straipsnis tikrai taikomas tik konsultavimui mokesčių klausimais. Vis dėlto šis advokato prievolės pateikti informaciją apribojimas taikomas tik sprendimo dėl įsakymo vykdymui, o ne pačiam sprendimo dėl įsakymo išdavimui. AO 177 straipsnyje nenumatyta jokio konkretaus advokato prievolės apribojimo, kuris susijęs su informacijos, kurią jis gali būti paprašytas pateikti, apimtimi ar pobūdžiu ir dėl kurio tiesioginių mokesčių administracijos direktoriui, kai tik priimamas jo sprendimas dėl įsakymo, būtų nustatyti informacijos, kurią advokato gali būti paprašyta jam pateikti, apibrėžties apribojimai.
- 32 Taigi „dėl Chartijos 7 straipsnyje garantuojamos teisės į advokato ir kliento komunikacijos slaptumą esmės laikymosi pažymėtina, kad iš dalies pakeistos Direktyvos 2011/16 8ab straipsnio 5 dalyje įtvirtinta pareiga informuoti tik iš dalies leidžia manyti, kad kaip tarpininkas veikiančio advokato ir jo kliento komunikacijos slaptumas panaikinamas trečiojo tarpininko ir mokesčių administratoriaus naudai“ (2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Orde van Vlaamse Balies ir kt.*, C-694/20, EU:C:2022:963, 39 punktą). *Cour administrative* iš to daro išvadą, kad advokatui nustatyta pareiga pateikti informaciją, dėl kurios būtų panaikintas šios komunikacijos konfidencialumas, turėtų būti laikoma iš esmės pažeidžiančia teisę į advokato ir jo kliento komunikacijos slaptumą.
- 33 Nagrinėjamu atveju 2022 m. rugpjūčio 19 d. sprendimu bendrija F įpareigota pateikti tiesioginių mokesčių administracijos direktoriui praktiškai visus dokumentus, susijusius su jos santykiais su klientu, išsamų minėtų sandorių aprašymą, taip pat paaiškinimą dėl jos dalyvavimo šiuose procesuose ir nurodyti jos partnerių tapatybę. Atsižvelgiant į tai, kad prašoma informacija yra bendro pobūdžio ir apima visą bylą, įskaitant, be kita ko, išsamią informaciją apie visos bendrijos F ir jos kliento iš Ispanijos komunikacijos turinį, galima pagrįstai manyti, kad prievole pateikti visą šią informaciją pakeičiama teisės į advokato ir jo kliento komunikacijos slaptumą esmė ir kad ši prievolė gali neatitikti Chartijos 7 straipsnio. Vis dėlto aptariamas sprendimas atitinka AO 177 straipsnį ir jo

adresatas gali atsisakyti jį vykdyti tik tuo atveju, jei konsultavo savo klientą ne vien mokesčių srities klausimais, nebent tai būtų klausimai, į kuriuos pateikus teigiamą arba neigiamą atsakymą, jo atstovaujajam kiltų baudžiamojo persekiojimo pavojus.

- 34 Vadinas, negalima atmesti galimybės, kad Teisingumo Teismas taip pat laikysis nuomonės, jog AO 177 straipsnis neatitinka Chartijos 7 straipsnio, ir kad iš to reikėtų daryti išvadą, jog šiuo atžvilgiu sprendimas neatitinka Sąjungos teisės.
- 35 Vis dėlto ši išvada nereiškia, kad visas šis sprendimas turėtų būti automatiškai panaikintas, nes jis nėra nedalomas ir gali būti išskaidytas pagal jame nurodytus duomenis. Vadinas, kai neteisėtumas daro žalą tik tam tikroms atskiriamoms sprendimo dalims (nagrinėjamu atveju – 2022 m. rugpjūčio 19 d. sprendimo dalims, kurios turėtų būti laikomos keičiančiomis teisės į advokato ir jo kliento komunikacijos slaptumą esmę), Liuksemburgo administracinis teismas gali panaikinti tik tai šias sprendimo dalis. Kitaip tariant, nagrinėjamu atveju Liuksemburgo administracinis teismas galėtų palikti galioti advokatui nustatytą prievolę pateikti duomenis, kurie neturėtų būti laikomi keičiančiais teisės į advokato ir jo kliento komunikacijos slaptumą esmę.
- 36 Vadinas, net jei Teisingumo Teismas pagal tai, kas nurodyta Direktyvos 2011/16 18 straipsnio 1 dalyje, iš esmės pripažintų galimybę įpareigoti advokatą pateikti informaciją keičiantis informacija gavus prašymą ir net jei AO 177 straipsnis iš esmės būtų pripažintas pagal nacionalinę teisę galiojančiu teisiniu pagrindu tokiam įsakymui, *Cour administrative* turėtų ne tik išnagrinėti advokato ir jo kliento komunikacijos konfidencialumo pažeidimą, bet ir patikrinti, ar informacijos, kurios gali būti pagrįstai reikalaujama iš advokato keičiantis informacija gavus prašymą pagal Direktyvą 2011/16, apimtis tam tikrais atvejais gali būti dar labiau apribota taikant kitus principus, kuriuos Teisingumo Teismas nustatė 2022 m. gruodžio 8 d. sprendime.
- 37 Savo 2022 m. gruodžio 8 d. sprendime Teisingumo Teismas advokatų prievolei pateikti informaciją pritaikė proporcingumo principą, nurodęs, jog „pagal jį reikalaujama, kad Chartijoje įtvirtintų teisių ir laisvių ribojimai, kurie gali būti nustatyti Sąjungos teisės aktuose, neviršytų to, kas tinkama ir reikalinga siekiamiems teisėtiems tikslams įgyvendinti arba kitų teisėms ir laisvėms apsaugoti, todėl, kai galima rinktis iš kelių tinkamų priemonių, reikia taikyti mažiausiai suvaržančią. Be to, bendrojo intereso tikslo negalima siekti neatsižvelgiant į tai, kad jis turi būti derinamas su pagrindinėmis teisėmis, kurioms daro įtaką atitinkama priemonė, nustatant pusiausvyrą tarp bendrojo intereso tikslo ir nagrinėjamų teisių, siekiant užtikrinti, kad šia priemone sukelti nepatogumai nebūtų neproporcingi siekiamiems tikslams“ (2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Orde van Vlaamse Balies ir kt.*, C-694/20, EU:C:2022:963, 41 punktas).
- 38 Klausimą, ar toje byloje advokatams nustatyta prievolė buvo tinkama ir reikalinga Direktyvos 2011/16 tikslams pasiekti, Teisingumo Teismas išnagrinėjo

atsižvelgdamas į šios direktyvos 8ab straipsnio 5 dalyje numatytą prievolę pateikti informaciją ir patikrino, ar ji buvo griežtai būtina, palyginti su prievolėmis, kurias turi visi kiti tarpininkai arba, priklausomai nuo aplinkybių, atitinkamas mokesčių mokėtojas. Kadangi, Teisingumo Teismo nuomone, šiomis kitų tarpininkų ir atitinkamo mokesčių mokėtojo prievolėmis užtikrinamas veiksmingas pranešimas kompetentingam mokesčių administratoriui apie atitinkamą susitarimą, jis padarė išvadą, kad advokatų prievolė pateikti informaciją nėra būtina.

- 39 Jeigu šie iš tinkamumo ir būtinumo pasiekti Direktyvos 2011/16 tikslą kylantys reikalavimai būtų taikomi advokato prievolei teikti informaciją keičiantis informacija gavus prašymą, jie galėtų būti suprantami taip, kad jais nustatoma griežtesnė iš advokato prašomos informacijos tikėtinos svarbos kontrolė, siekiant užtikrinti, kad iš jo būtų prašoma pateikti tik tą informaciją, kuri besikreipiančiojoje valstybėje iš tikrųjų gali būti panaudota apmokestinimo tikslais. Advokato pareigos bendradarbiauti būtinumo reikalavimas taip pat galėtų reikšti sugriežtintą tikrinimą, ar besikreipiančioji valstybė narė išnaudojo įprastus informacijos šaltinius, kuriais tomis aplinkybėmis ji būtų galėjusi pasinaudoti prašomai informacijai gauti, nerizikuodama, kad kils pavojus jos tikslų pasiekimui, kaip nurodyta Direktyvos 2011/16 17 straipsnio 1 dalyje. Tas pats reikalavimas taip pat galėtų paskatinti konkrečiai patikrinti, ar advokatas, į kurį kreipiamasi, iš tikrųjų yra vienintelis galimas prašomos informacijos šaltinis.
- 40 Panašiai siekiant išlaikyti pusiausvyrą tarp, pirma, bendrojo intereso tikslo ir, antra, nagrinėjamų teisių, kad šia priemone sukeliama nepatogumai nebūtų neproporcingai dideli, palyginti su siekiamais tikslais, gali prireikti nustatyti papildomas sprendimo įsakyti advokatui pateikti informaciją gavus prašymą galiojimo sąlygas, kurios galėtų būti siejamos su konkrečiu mokesčiniu tikslu, pavyzdžiui, agresyvių ar piktnaudžiaujančių struktūrų aptikimu arba besikreipiančiojoje valstybėje atliekamo patikrinimo finansine reikšme.
- 41 *Cour administrative* mano, kad nagrinėjant, ar įsakymas advokatui pateikti tam tikrą informaciją per keitimosi informacija su kita valstybe narė gavus prašymą procedūrą, vykdomą pagal Direktyvą 2011/16, yra galiojantis, remiantis 2022 m. gruodžio 8 d. Teisingumo Teismo sprendime išdėstytais principais gali kilti abejonių dėl Direktyvos 2011/16 nuostatų, AO 177 straipsnio ir 2022 m. rugpjūčio 19 d. sprendimo nuostatų galiojimo (penktasis ir šeštasis klausimai).

4. Prejudiciniai klausimai

- 42 Pagal SESV 267 straipsnį *Cour administrative* (Aukščiausiasis administracinis teismas) prašo Teisingumo Teismo priimti prejudicinį sprendimą šiais klausimais:
- „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 keitimosi informacija 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 informacija gavus prašymą pagal Direktyvą 2011/16, kuriuo advokatui nurodoma 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 straipsniu 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 keitimosi informacija 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 Direktyvą 2011/16 nustatytą keitimosi informacija gavus prašymą 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 nustatomos advokatų, kaip informaciją turinčios trečiosios šalies, pareigą bendradarbiauti, kaip antai taikytiną nagrinėjamoje byloje, reglamentuojančios taisyklės, 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 įsakymo pateikti informaciją galėtų būti teisėtai priimtas tik tuo atveju, jei būtų įvykdytos papildomos sąlygos, kaip antai reikalavimas, kad besikreipiančiojoje valstybėje atliekamo patikrinimo finansinė reikšmė pasiektų arba galėtų pasiekti tam tikrą dydį arba galėtų patekti į baudžiamosios teisės taikymo sritį?“