Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

26. september 2024*

Eelotsusetaotlus – Maksustamisalane halduskoostöö – Direktiiv 2011/16/EL – Teabevahetus taotluse alusel – Otsus, mis kohustab advokaati teavet väljastama – Advokaadi kutsesaladus – Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikkel 7 ja artikli 52 lõige 1

Kohtuasjas C-432/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour administrative'i (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) 11. juuli 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. juulil 2023, menetluses

F SCS,

Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg

versus

Administration des contributions directes,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Prechal, kohtunikud F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (ettekandja) ja M. L. Arastey Sahún,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, esindajad: *avocats* P. Mellina ja A. Steichen,

– Luksemburgi valitsus, esindajad: A. Germeaux ja T. Schell,

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller, J. Heitz ja M. Hellmann,

– Hispaania valitsus, esindaja: L. Aguilera Ruiz,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

– Austria valitsus, esindajad: A. Posch ja J. Schmoll,

– Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad: K. Pavlaki, S. Santoro ja A. Sikora-Kalėda,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Ferrand ja W. Roels,

olles 30. mai 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivi 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1) artikli 17 lõigete 1 ja 4 ning artikli 18 lõike 1 ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikli 7 tõlgendamist ning direktiivi 2011/16 kehtivust harta artikli 7 ja artikli 52 lõike 1 seisukohast.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses ühelt poolt Luksemburgi usaldusühingust advokaadibüroo F SCSi ja Ordre des avocats du barreau de Luxembourgi (Luksemburgi advokatuuri advokaatide koda; edaspidi „OABL“) ning teiselt poolt administration des contributions directes'i (Luksemburgi otseste maksude amet) vahel, mis puudutab teabe väljastamiseks kohustavat otsust, mille viimati nimetatu saatis F-ile, nõudes teabe ja dokumentide esitamist, ning trahvi, mis määrati F-ile selle teabe väljastamiseks kohustava otsuse täitmata jätmise eest.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2011/16

3 Direktiiv 2011/16 kehtestab liikmesriikide maksuhaldurite vahelise koostöö süsteemi ning eeskirjad ja menetlused, mida tuleb kohaldada maksustamisalase teabevahetuse korral liikmesriikide vahel.

4 Direktiivi artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„Käesoleva direktiiviga nähakse ette eeskirjad ja menetlused, mille alusel teevad liikmesriigid omavahel koostööd, et vahetada artiklis 2 osutatud makse käsitlevat teavet, mis eeldatavasti on oluline asjaomaste liikmesriikide haldamiseks ja siseriiklike õigusnormide jõustamiseks.“

5 Direktiivi artiklis 3 „Mõisted“ on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

[…]

8) „teabevahetus taotluse alusel“ – sellise taotluse alusel toimuv teabevahetus, mille taotluse esitanud liikmesriik esitab taotluse saanud liikmesriigile teatavas küsimuses;

[…]“.

6 Direktiivi 2011/16 artikkel 5, mis on selle direktiivi II peatüki I jao „Teabevahetus taotluse alusel“ esimene säte, on sõnastatud järgmiselt:

„Taotluse esitanud asutuse taotlusel edastab taotluse saanud asutus taotluse esitanud asutusele kogu artikli 1 lõikes 1 nimetatud teabe, mis on tema valduses või mida ta saab haldusuurimise käigus.“

7 Direktiivi artiklis 6 „Haldusuurimine“ on sätestatud:

„1. Taotluse saanud asutus viib läbi mis tahes haldusuurimise, mis on vajalik artiklis 5 osutatud teabe saamiseks.

[…]

3. Taotletud teabe saamiseks või taotletud haldusuurimise läbiviimiseks peab taotluse saanud asutus järgima samasid menetlusi, mida ta järgiks juhul, kui ta tegutseks omal algatusel või oma liikmesriigi muu asutuse taotlusel.

[…]“.

8 Direktiivi IV peatükis „Halduskoostöö tingimused“ asuvas artiklis 17 „Piirangud“ on sätestatud:

„1. Ühe liikmesriigi taotluse saanud asutus esitab teise liikmesriigi taotluse esitanud asutusele artiklis 5 osutatud teabe, tingimusel et taotluse esitanud asutus on kasutanud kõiki tavapäraseid teabeallikad, mida ta kõnealustel tingimustel nõutud teabe saamiseks kasutada sai, ohustamata oma eesmärgi saavutamist.

2. Käesoleva direktiiviga ei kehtestata taotluse saanud liikmesriigi suhtes mingit kohustust uurimist läbi viia või teavet esitada, kui sellise uurimise teostamine või taotletud teabe kogumine on vastuolus selle õigusaktidega.

[…]

4. Teabe esitamisest võib keelduda, kui see tooks kaasa äri-, tööstus- või ametisaladuse või ärivõtte avalikustamise või kui teabe avalikustamine oleks vastuolus avaliku korraga.

[…]“.

9 Direktiivi 2011/16 IV peatükis asuvas artiklis 18 „Kohustused“ on ette nähtud:

„1. Kui liikmesriik taotleb käesoleva direktiivi kohaselt teavet, võtab taotluse saanud liikmesriik meetmed taotletud teabe saamiseks, isegi juhul, kui kõnealune liikmesriik ei pruugi sellist teavet ise maksustamise eesmärgil vajada. Kõnealune kohustus kehtib, ilma et see piiraks artikli 17 lõigete 2 […] ja 4 kohaldamist, kusjuures kõnealuste lõigete sätteid ei tõlgendata mingil juhul nii, et taotluse saanud liikmesriigil oleks õigus keelduda teabe esitamisest vaid põhjusel, et neil puudub kõnealuses küsimuses huvi.

2. Artikli 17 lõikeid 2 ja 4 ei tõlgendata mingil juhul nii, et taotluse saanud liikmesriigi asutusel oleks õigus keelduda teabe esitamisest vaid põhjusel, et kõnealune teave on panga, muu finantsasutuse, tema nimel tegutseva, volitatud või usaldusisiku valduses, või põhjusel et see on seotud juriidilise isiku omandihuvidega.

[…]“.

Direktiiv 2018/822

10 Direktiivi 2011/16 on korduvalt muudetud, muu hulgas nõukogu 25. mai 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/822, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruantavate piiriüleste skeemide puhul (ELT 2018, L 139, lk 1), millega kehtestati teabe esitamise kohustus, mis puudutab võimalikke maksude agressiivse piiriülese planeerimise skeeme.

11 Direktiiviga 2018/822 muudetud direktiivi 2011/16 artikli 8ab „Aruantavaid piiriüleseid skeeme puudutava kohustusliku automaatse teabevahetuse ulatus ja tingimused“ lõigetes 1 ja 5 on sätestatud:

„1. Iga liikmesriik võtab vajalikud meetmed, millega nõutakse, et vahendajad esitaksid aruantavaid piiriüleseid skeeme käsitleva teabe, mis on neile teada, nende valduses või kontrolli all, pädevatele asutustele 30 päeva jooksul […].

[…]

5. Iga liikmesriik võib võtta vajalikke meetmeid, et anda vahendajatele õigus loobuda aruantava piiriülese skeemi kohta teabe esitamisest, kui aruandluskohustus võib olla vastuolus selle liikmesriigi õiguse kohase kutsesaladuse hoidmise kohustusega. Sellisel juhul võtab iga liikmesriik vajalikud meetmed, millega nõutakse, et vahendajad teataksid viivitamata mis tahes muudest vahendajatest, või kui selliseid vahendajaid ei ole, siis teavitataks maksumaksjat tema lõike 6 kohasest aruandluskohustusest.

Vahendajatele võib anda esimese lõigu kohase loobumisõiguse üksnes sellises ulatuses, milles nad tegutsevad nende kutseala reguleerivate asjaomaste siseriiklike õigusnormide kohaldamisalas.“

Luksemburgi õigus

29. märtsi 2013. aasta seadus

12 29. märtsi 2013. aasta seaduse, millega võetakse üle direktiiv 2011/16 ja millega 1) muudetakse maksukorralduse seadust ja 2) tunnistatakse koos muudatustega kehtetuks 15. märtsi 1979. aasta seadus rahvusvahelise haldusabi kohta otseste maksude valdkonnas (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; *Mémorial* A 2013, lk 756; edaspidi „29. märtsi 2013. aasta seadus“), artiklis 6 on sätestatud:

„Taotluse esitanud asutuse taotlusel edastab taotluse saanud Luksemburgi asutus taotluse esitanud asutusele artiklis 1 osutatud makse käsitlevat teavet, mis eeldatavasti on oluline taotluse esitanud

liikmesriigi riigisiseste õigusnormide kohaldamiseks ja jõustamiseks ning mis on tema valduses või mida ta on saanud haldusuurimise käigus.“

13 29. märtsi 2013. aasta seaduse artikli 7 lõiked 1 ja 3 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Taotluse saanud asutus viib läbi mis tahes haldusuurimise, mis on vajalik artiklis 6 osutatud teabe saamiseks.

[…]

3. Taotletud teabe saamiseks või taotletud haldusuurimise läbiviimiseks peab taotluse saanud Luksemburgi asutus järgima samasid menetlusi, mida ta järgiks juhul, kui ta tegutseks omal algatusel või muu Luksemburgi asutuse taotlusel.“

14 Selle seaduse artikli 18 lõigetes 2 ja 4 on ette nähtud:

„(2) Taotluse saanud Luksemburgi asutus ei ole kohustatud uurimist läbi viima ega teavet edastama, kui sellise uurimise läbiviimine või kõnealuse teabe kogumine tema enda tarbeks on vastuolus Luksemburgi õigusaktidega.

[…]

4. Teabe esitamisest võib keelduda, kui see tooks kaasa äri-, tööstus- või kutsesaladuse või ärivõtte avalikustamise või kui teabe avalikustamine oleks vastuolus avaliku korraga.“

25. novembri 2014. aasta seadus

15 Direktiiv 2011/16 võeti menetlusnormide osas Luksemburgi õigusesse üle 25. novembri 2014. aasta seadusega, millega nähakse ette teabevahetusele maksuasjades kohaldatav menetlus ja muudetakse 31. märtsi 2010. aasta seadust maksukonventsioonide heakskiitmise kohta ja teabevahetustaotlustele kohaldatava menetluse kohta (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) (*Mémorial* A 2014, lk 4170), mida on muudetud 1. märtsi 2019. aasta seadusega (*Mémorial* A 2019, lk 112) (edaspidi „25. novembri 2014. aasta seadus“).

16 Seaduse artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„Käesolevat seadust kohaldatakse alates selle jõustumisest maksustamisalastele teabevahetustaotlustele, mille esitavad taotleva liikmesriigi pädevad asutused järgmistel alustel:

[…]

4. [29. märtsi 2013. aasta] seadus;

[…]“.

17 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 2 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„(1) Maksuasutustel on õigus nõuda teabe valdajalt välja mis tahes teavet, mida on taotletud rahvusvaheliste lepingute ja seadustega ette nähtud teabevahetuse raames.

(2) Teabe valdaja on kohustatud edastama taotletud teabe terviklikuna, täpselt ja muutmata kujul ühe kuu jooksul alates taotletud teavet väljastama kohustava otsuse teatavakstegemisest. See kohustus hõlmab kohustust edastada muutmata kujul tõendid, millel teave põhineb.“

18 Sama seaduse artikli 3 lõiked 3 ja 5 on sõnastatud järgmiselt:

„(3) Kui pädeval maksuasutusel küsitud teavet ei ole, teeb pädeva maksuasutuse direktor või tema poolt volitatud isik teabe valdajale adresseeritud tähitud kirjaga teatavaks oma otsuse, mis kohustab väljastama küsitud teabe.

[…]

(5) Lisaks lõikes 3 ette nähtud teabe väljastamiseks kohustamise menetlusele on pädeval maksuhalduril samad uurimisvolitused, mida kasutatakse maksude, tollimaksude ja lõivude kindlaksmääramise või kontrollimise menetluses, koos kõigi seal sätestatud tagatistega.“

AO

19 22. mai 1931. aasta maksukorralduse seaduse („Abgabenordnung“; *Mémorial* A 1931, nr 900) muudetud redaktsiooni (edaspidi „AO“) § 171 lõikes 2 on sätestatud:

„[Maksukohustuslane] peab vastava taotluse korral (§ 207) esitama tutvumiseks ja kontrollimiseks märkmed, raamatupidamisaruanded ning muud dokumendid, mis on vajalikud maksu kindlaksmääramiseks.“

20 AO § 175 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

(1) „Iga isik, kes ei ole maksukohustuslane, välja arvatud lähisugulasena määratud isikud […], peab samuti esitama maksukontrolliasutusele teavet asjaolude kohta, mis on olulised maksukontrolli läbiviimiseks või maksualases uurimismenetluses maksunõude kindlaksmääramiseks. […]

2. Teavet tuleb taotleda ja esitada kirjalikult, kui see on teostatav ja kui erandlikud asjaolud ei nõua erandeid; maksuinspektsioon võib siiski anda korralduse, et teavet väljastama kohustatud isik ilmuks ise kohale.“

21 AO § 177 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Teabe andmisest võivad […] keelduda:

1. kaitsjad ja advokaadid, kui nad on tegutsenud kriminaalasjades;

[…]

3. advokaadid andmete puhul, mis on neile usaldatud nende kutsetöö raames;

4. eespool punktides 1–3 nimetatud isikute töötajad faktiliste asjaolude puhul, millest nad oma töökohal teada said.

(2) Seda sätet ei kohaldata punktides 3 ja 4 nimetatud isikute suhtes, kui tegemist on asjaoludega, millest nad said teada maksuasjadega seotud nõustamise või esindamise käigus, välja arvatud juhul, kui tegemist on küsimustega, mille jaatav või eitav vastus tooks nende esindatavatele kaasa kriminaalvastutuse ohu."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

22 Olles saanud Hispaania maksuhaldurilt teabetaotluse direktiivi 2011/16 alusel, saatis otseste maksude amet 28. juunil 2022 F-ile teabe väljastamiseks kohustava otsuse, mille kohaselt pidi viimane esitama kõik olemasolevad andmed ja dokumendid, mis puudutavad tema poolt Hispaania äriühingule K osutatud teenuseid seoses Hispaania ettevõtte omandamisega ja enamusosaluse omandamisega Hispaania äriühingus.

23 Otsus oli sõnastatud järgmiselt:

„[…]

Palun Teil meile edastada ajavahemiku kohta 1. jaanuarist 2016 kuni 31. detsembrini 2019 järgmised andmed ja dokumendid hiljemalt 3. augustiks 2022:

– […] kõik olemasolevad dokumendid (kiri, millega Teile anti ülesanne, kliendiga sõlmitud lepingud, aruanded, memorandumid, sõnumid, arved jms), mis puudutavad teenuseid, mida osutas [F] Hispaania äriühingule (K) järgmise raames:

  - o (N) osalustest 80% ost investeerimiskontserni (O) poolt 2015. aastal (4. märtsi 2016. aasta arve nr […]);
  - o teise Hispaania ettevõtja ost kontserni poolt 2018. aastal (13. detsembri 2018. aasta arve nr […]);

– […] nimetatud tehingute läbiviimise üksikasjalik kirjeldus alates usaldusühingu (F) teenuste osutamise alustamisest kuni nende lõpuleviimiseni ning selgitus, kuidas tema oli nendesse protsessidesse kaasatud, ja tema suhtluspartnerite (müüjad, ostjad ja kolmandad isikud) isikuandmed ja arved;

– […] koopia kõigist eelmiste taanetega seotud asjasse puutuvatest dokumentidest.

Soovin juhtida Teie tähelepanu sellele, et vastavalt [25. novembri 2014. aasta seaduse] artikli 2 [lõikele 2] on teabe valdaja kohustatud esitama kõik nõutud andmed ja nende aluseks olevad dokumendid täpselt ja muutmata kujul.

[…]".

24 F vastas 8. juuli 2022. aasta e-kirjas, et ta tegutses selle kontserni advokaadi-õigusnõustajana, millesse äriühing (K) kuulub, ning et ta ei saa oma klienti puudutavat teavet edastada kutsesaladuse hoidmise kohustuse tõttu.

25 Viidates 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 2 lõigetele 1 ja 2, nõudis otseste maksude amet 11. juuli 2022. aasta e-kirjas, et F täidaks teabe väljastamiseks kohustavat 28. juuni 2022. aasta otsust.

26 F vastas 8. augusti 2022. aasta kirjas, et tal ei ole teavet, mis ei ole hõlmatud AO § 177 lõikes 1 nimetatud kutsesaladusega, täpsustades samas, et tema volitus teabe väljastamiseks kohustavas otsuses kirjeldatud juhtumi kohta ei olnud maksualast laadi, vaid puudutas üksnes ühinguõigust.

27 Maksuhaldur kohustas 19. augusti 2022. aasta otsuses F-i veel kord trahvi ähvardusel esitama nõutud andmed ja dokumendid, tuletades meelde, et nende täielik, täpne ja muutmata kujul esitamine on 25. novembri 2014. aasta seaduse artikli 2 lõike 2 kohaselt kohustuslik.

28 Sama ametiasutus määras 16. septembri 2022. aasta otsusega F-ile maksutrahvi selle eest, et ta ei täitnud teabe väljastamiseks kohustavat 19. augusti 2022. aasta otsust.

29 F esitas 18. oktoobril 2022 Tribunal administratifile (halduskohus, Luksemburg) kaebuse 16. septembri 2022. aasta otsuse muutmiseks ning 25. novembril 2022 kaebuse teabe väljastamiseks kohustava 19. augusti 2022. aasta otsuse (edaspidi „vaidlusalune otsus“) tühistamiseks. OABL esitas avalduse menetlusse astumiseks F-i nõuete toetuseks teise kaebuse raames.

30 Nimetatud kohus jättis 23. veebruari 2023. aasta otsusega tühistamishagi ja seega OABLi menetlusse astumise avalduse *ratione temporis* vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata.

31 F ja OABL esitasid selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Cour administrative'ile (Luksemburgi kõrgeim halduskohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leidis 4. mai 2023. aasta otsuses, et F-i tühistamishagi vaidlusaluse otsuse ja OABLi menetlusse astumise avalduse peale olid vastuvõetavad, ning otsustas kohtuasja lahendada.

33 Sisulistes küsimustes märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tema menetluses olevas asjas on kaebaja ja menetlusse astuja argumendid vaidlusaluse otsuse õigusvastasuse kohta seotud direktiivi 2011/16 artikli 17 lõigetega 2 ja 4 ning 29. märtsi 2013. aasta seaduse artikli 18 lõigetega 2 ja 4, millega see on Luksemburgi õigusesse üle võetud, ning et nad tuginevad siinkohal 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsusele Orde van Vlaamse Balies jt (C-694/20, edaspidi „kohtuotsus Orde van Vlaamse Balies jt“, EU:C:2022:963) ning harta sätetele, eelkõige selle artiklile 7.

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et nende argumentide üle otsustamiseks ja tema menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks on vaja Euroopa Kohtu selgitusi, mille eesmärk on võimaldada tal hinnata vaidlusaluse otsuse kooskõla liidu õigusega, sõltumata sellest, kas käesoleval juhul võiks F olla ka ehk vabastatud kohustusest esitada AO § 177 alusel nõutud andmed ja dokumendid või osa neist, kuna ta ei nõustanud oma klienti „maksuasjades“ selle sätte lõike 2 tähenduses.

35 Nii märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus kõigepealt, et Euroopa Kohus asus kohtuotsuses Orde van Vlaamse Balies jt seisukohale, et direktiivi 2011/16 (muudetud direktiiviga 2018/822) artikliga 8ab advokaadile – kes töötab piiriülese skeemi välja, turustab või korraldab seda – kehtestatud kohustus avalikustada kolmandale isikule oma isik, hinnang piiriülese skeemi sisu

kohta ja asjaolu, et temaga on konsulteeritud, ning selle teabe edastamine maksuhaldurile, riivab harta artikliga 7 tagatud õigust sellele, et austataks advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladust. Käesoleval juhul kohustab aga vaidlusalune otsus F-i esitama otseste maksude ametile kõik dokumendid, mis puudutavad tema suhteid kliendiga, mis on seotud teatavate äriühingu investeerimisstruktuuride loomisega. Seega näib loogiline sellest järeldada, et ka see otsus toob kaasa selle õiguse riive. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et seda analüüsi on vaja kinnitada, võttes arvesse erinevust teabevahetussüsteemide ja vastavate õigusaktide vahel, mida käsitleti vastavalt kohtuotsuses Orde van Vlaamse Balies jt ning tema menetluses olevas kohtuasjas.

36 Seejärel märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus juhuks, kui harta artikli 7 kaitse on kohaldatav ja kui tuvastatakse riive olemasolu, et Euroopa Kohus tuletas kohtuotsuse Orde van Vlaamse Balies jt punktis 34 meelde, et artiklis 7 tunnustatud õigused ei ole absoluutsed eelisõigused, vaid nende arvessevõtmisel tuleb silmas pidada nende ülesannet ühiskonnas, ning et harta artikli 52 lõikest 1 nähtuvalt lubab harta nende õiguste teostamist piirata eelkõige tingimusel, et need piirangud on ette nähtud seaduses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus juhib siiski tähelepanu sellele, et peale artikli 17 lõike 4 ei ole direktiivis 2011/16 taotluse alusel toimuva teabevahetuse alal ühtki sätet, mis näeks ette eriregulatsiooni, mis piiraks konkreetselt advokaadi kui teavet valdava kolmanda isiku kohustust anda teavet. Kuna puuduvad sellist eriregulatsiooni kehtestavad sätted, tekib seega küsimus, kas direktiiv 2011/16 on kooskõlas harta artikli 7 ja artikli 52 lõikega 1.

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab lisaks, et kui Euroopa Kohus peaks asuma seisukohale, et direktiiv 2011/16 on eelmises punktis viidatud vaatenurgast hartaga kooskõlas, tekib küsimus, kas selle direktiiviga reguleeritud taotluse alusel toimuva teabevahetuse raames advokaatidel lasuva koostöökohustuse ulatuse – võttes arvesse nende suhtes kehtiva kutsesaladuse mõju – saab kindlaks määrata iga liikmesriigi õigusnormidega vastavalt selle direktiivi artikli 18 lõikes 1 esitatud viitele. Ta täpsustab, et siis tuleks käesoleval juhul kohaldada AO § 177 kui riigisisest õigusnormi, mis reguleerib advokaatide kui kolmandate isikute koostöökohustust.

38 Siinkohal märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus veel, et kohtuotsuse Orde van Vlaamse Balies jt punktis 39 asus Euroopa Kohus seisukohale, et advokaadi ja tema kliendi vaheliste sõnumite konfidentsiaalsuse põhiolemuse tagamiseks võib sellest konfidentsiaalsusest loobuda üksnes piiratud ulatuses. Käesoleval juhul kohustab aga vaidlusalune otsus F-i esitama otseste maksude ametile kõik dokumendid, mis puudutavad tema suhteid kliendiga, mis on seotud teatavate äriühingu investeerimisstruktuuride loomisega. Neil asjaoludel ei saa välistada, et see otsus puudutab selle õiguse olemust, mille kohaselt tuleb austada advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladust. Kuna see otsus on siiski kooskõlas AO §-ga 177, tekib seega ka küsimus, kas nii see riigisisene õigusnorm kui ka otsus ise on kooskõlas harta artikliga 7.

39 Lõpuks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et viimati nimetatud sätte vastuolu korral ei tooks selline järeldus siiski automaatselt kaasa nimetatud otsuse täielikku tühistamist, kuna tegemist on taotletud teabe põhjal osadeks jagatava otsusega. Luksemburgi kohus võib seega jätta kehtima advokaadi kohustuse esitada teavet, mida ei peeta teabeks, mis puudutab selle õiguse olemust, mille kohaselt tuleb austada advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladust.

40 Järelikult ei tohiks eelotsusetaotluse esitanud kohtu analüüs piirduda advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite konfidentsiaalsuse olemuse võimaliku riive tuvastamisega, vaid ta peaks lisaks kontrollima, kas muud kaalutlused, millele Euroopa Kohus tugines kohtuotsuses

Orde van Vlaamse Balies jt, eelkõige kaalutlused proportsionaalsuse põhimõtte kohta, võivad vajaduse korral piiritleda teavet, mida võib õiguspäraselt nõuda advokaadilt teabevahetuse korras direktiivi 2011/16 kohase taotluse alusel.

41 Neil asjaoludel otsustas Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas advokaadi õigusnõustamine ühinguõiguse valdkonnas – käsitletaval juhul äriühingu investeerimisstruktuuri loomiseks – kuulub [harta] artikliga 7 advokaadi ja tema kliendi sõnumitele tagatud tugevdatud kaitse kohaldamisalasse?

2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, kujutab taotluse saanud liikmesriigi pädeva asutuse otsus, mis on tehtud, et reageerida teise liikmesriigi direktiivi 2011/16 alusel esitatud teabevahetuse taotlusele, ning millega advokaati kohustatakse üldjoontes esitama kõik olemasolevad dokumendid tema suhete kohta oma kliendiga, nõustamise esemeks olnud tehingute üksikasjalik kirjeldus ning selgitus, kuidas oli tema nendesse protsessidesse kaasatud, ja oma suhtluspartnerite isikuandmed, endast selle õiguse riivet, milleks on [harta] artikliga 7 tagatud õigus, et austataks advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladust?

3. Kas juhul, kui vastus teisele küsimusele on jaatav, on direktiiv 2011/16 kooskõlas harta artikli 7 ja artikli 52 lõikega 1 seepärast, et ei sisalda peale artikli 17 [lõike] 4 ühtegi sätet, mis võimaldaks riivata advokaadi ja tema kliendi vaheliste sõnumite saladust taotluse alusel toimuva teabevahetuse süsteemi raames ning milles oleks endas kindlaks määratud kõnesoleva õiguse kasutamise piiramise ulatus?

4. Kas juhul, kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav, võivad selle kohustuse süsteemi, milleks on advokaatide (või advokaadibüroode) kui teavet valdavate kolmandate isikute kohustus teha direktiiviga 2011/16 kehtestatud taotluse alusel toimuva teabevahetuse süsteemi kohaldamise raames koostööd, eelkõige konkreetseid piiranguid, mille eesmärk on võtta arvesse nende kutsesaladuse mõju, reguleerida selle direktiivi artikli 18 lõikes 1 sisalduva viite kohaselt iga liikmesriigi riigisisesed õigusnormid, mis reguleerivad advokaatide kui kolmandate isikute kohustust teha koostööd maksualases uurimises riigisisese maksuõiguse kohaldamise raames?

5. Kas juhul, kui vastus neljandale küsimusele on jaatav, peab niisugune riigisisene õigusnorm nagu käsitletaval juhul kohaldatav, millega kehtestatakse advokaatide kui teavet valdavate kolmandate isikute koostöö tegemise kohustuse süsteem, selleks, et see oleks kooskõlas harta artikliga 7, sisaldama erisätteid, mis

   – tagavad advokaadi ja tema kliendi vaheliste sõnumite saladuse olemuse austamise ning

   – loovad konkreetsed tingimused selle tagamiseks, et advokaatide koostöökohustust vähendatakse selleni, mis on direktiivi 2011/16 eesmärgi saavutamiseks sobiv ja vajalik?

6. Kas juhul, kui vastus viiendale küsimusele on jaatav, peavad konkreetsed tingimused, mille eesmärk on tagada, et advokaatide koostöö maksualases uurimises on vähendatud selleni, mis on direktiivi 2011/16 eesmägi saavutamiseks sobiv ja vajalik, hõlmama taotluse saanud liikmesriigi pädeva asutuse kohustust

– teha tugevdatud kontroll küsimuses, kas taotluse esitanud liikmesriik on tõesti eelnevalt kasutanud direktiivi 2011/16 artikli 17 lõike 1 kohaselt tavapäraseid teabeallikaid, mida ta nõutud teabe saamiseks kasutada sai, ohustamata nende eesmärkide saavutamist, ja/või

– olla eelnevalt ja tulutult pöördunud teiste võimalike teabe valdajate poole, et saaks viimase võimalusena pöörduda advokaadi kui võimaliku teabe valdaja poole, ja/või

– kaaluda igal üksikjuhtumil, kumb on olulisem, kas ühelt poolt üldist huvi teeniv eesmärk või teiselt poolt kõnesolevad õigused, mistõttu saaks korralduse andmise otsuse advokaadi suhtes teha ainult siis, kui on täidetud niisugused täiendavad tingimused nagu nõue, et taotluse esitanud riigis toimuva kontrolli rahanduslik tähtsus oleks või võiks olla teatava suurusega või võiks kuuluda karistusõiguse valdkonda?“

Euroopa Kohtu pädevus

42 Austria valitsus väljendas kahtlust Euroopa Kohtu pädevuse suhtes, väites sisuliselt, et kuna direktiivis 2011/16 ei ole täpsustatud, millistel tingimustel võib uurimine või teabevahetus õiguspäraselt toimuda, ja eelkõige seda, millistel tingimustel võib õigussubjekt keelduda teabe esitamisest, tuginedes ametisaladusele, sõltuvad need küsimused eranditult riigisisesest õigusest, mistõttu ei kuulu põhikohtuasi selle direktiivi ega seega ka liidu õiguse kohaldamisalasse.

43 Tuleb meenutada, et direktiiv 2011/16 korraldab taotluse alusel teabe vahetamist liikmesriikide vahel ja sellega seoses on artikli 18 lõikes 1 sätestatud, et taotluse saanud liikmesriik võtab meetmed teise liikmesriigi taotletud teabe saamiseks. Seega, kui taotluse saanud liikmesriik viib direktiivi 2011/16 II peatüki I jao alusel esitatud teabevahetustaotluse alusel läbi uurimise oma riigisisese menetluse kohaselt ja saadab teabe valdajale teabe väljastamiseks kohustava otsuse, rakendab ta seda direktiivi ja seega ka liidu õigust.

44 Sellega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et liidu õiguse sellise kohaldamisega, millega kaasneb harta kohaldatavus, nagu nähtub harta artikli 51 lõikest 1, on tegemist, kui liikmesriik võtab vastu õigusnormid, mis täpsustavad direktiiviga 2011/16 kehtestatud teabevahetusmenetluse korda, nähes eelkõige ette pädeva asutuse võimaluse teha otsus, mis kohustab teabe valdajat selle talle väljastama (6. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus État luxembourgeois (õiguskaitse teabetaotluste puhul maksuõiguses), C-245/19 ja C-246/19, EU:C:2020:795, punktid 45 ja 46 ning seal viidatud kohtupraktika).

45 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et Euroopa Kohus on pädev kontrollima, kas ja mil määral on harta sätetega vastuolus see, kui liikmesriik kohaldab direktiivi 2011/16 II peatüki I jao kohase teabevahetustaotluse raames ja selle täitmiseks selliseid riigisiseseid õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

Esimene ja teine eelotsuse küsimus

46 Kahe esimese küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas harta artiklit 7 tuleb tõlgendada nii, et advokaadi õigusnõustamine ühinguõiguse valdkonnas kuulub selle artikliga advokaadi ja tema kliendi sõnumitele tagatud tugevdatud kaitse kohaldamisalasse, mistõttu otsus, millega kohustatakse advokaati väljastama taotluse saanud liikmesriigi ametiasutusele direktiivis 2011/16 ette nähtud taotluse alusel toimuva teabevahetuse käigus kõik dokumendid ja andmed tema suhete kohta kliendiga, mis on

seotud sellise nõustamisega, kujutab endast selle õiguse riivet, milleks on nimetatud artikliga tagatud õigus, mille kohaselt tuleb austada advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladust.

47 Tuleb meenutada, et harta artikkel 7, mis annab igaühele õiguse sellele, et austataks tema era- ja perekonnaelu, kodu ja edastatavate sõnumite saladust, vastab Roomas 4. novembril 1950 allakirjutatud Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (edaspidi „EIÕK“) artikli 8 lõikele 1 (kohtuotsus Orde van de Vlaamse Balies jt, punkt 25).

48 Vastavalt harta artikli 52 lõikele 3, mille eesmärk on tagada vajalik kooskõla selles sisalduvate õiguste ja EIÕKga tagatud vastavate õiguste vahel, ilma et sellega kahjustataks liidu õiguse autonoomiat, peab Euroopa Kohus harta artikliga 7 tagatud õiguste tõlgendamisel arvesse võtma vastavaid õigusi, mis on tagatud EIÕK artikli 8 lõikega 1 – nagu Euroopa Inimõiguste Kohus on neid tõlgendanud – kui minimaalset kaitsetaset (kohtuotsus Orde van Vlaamse Balies jt, punkt 26).

49 Nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, tuleneb Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikast, et EIÕK artikli 8 lõige 1 kaitseb igasuguse isikutevahelise kirjavahetuse konfidentsiaalsust ning annab tugevdatud kaitse advokaadi ja tema klientide teabevahetusele. Samamoodi nagu see säte, millest tulenev kaitse ei hõlma mitte ainult kaitsetegevust, vaid ka õigusnõustamist, tagab harta artikkel 7 tingimata õigusnõustamise salajasuse nii selle sisu kui ka selle toimumise osas. Nimelt võivad advokaadiga konsulteerivad isikud mõistlikult eeldada, et nende edastatud sõnumid jäävad privaatseks ja konfidentsiaalseks. Seega, välja arvatud erandjuhud, peab neil isikutel olema võimalik õiguspäraselt oodata, et nende advokaat ei avalda ilma nende nõusolekuta kellelegi, et nad konsulteerivad temaga (kohtuotsus Orde van Vlaamse Balies jt, punkt 27).

50 Erilist kaitset, mis on harta artikliga 7 ja EIÕK artikli 8 lõikega 1 antud advokaadi kutsesaladusele ja mis väljendub eelkõige neil lasuvates kohustustes, õigustab asjaolu, et advokaatidele antakse demokraatlikus ühiskonnas põhjapanev ülesanne kaitsta õigussubjekte. See põhjapanev ülesanne hõlmab esiteks nõuet – mille tähtsust tunnustavad kõik liikmesriigid –, et igal õigussubjektil peab olema võimalus pöörduda vabalt oma advokaadi poole, kelle kutseala ise hõlmab oma olemuselt kohustust anda sõltumatult õiguslikke arvamusi kõigile neid vajavatele isikutele, ja teiseks sellele vastavat nõuet, et advokaat peab olema oma kliendile lojaalne (kohtuotsus Orde van Vlaamse Balies jt, punkt 28).

51 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et harta artikliga 7 advokaadi ja tema kliendi sõnumitele tagatud tugevdatud kaitsega on hõlmatud advokaadi õigusnõustamine, olenemata õigusvaldkonnast, mida see puudutab. Sellest tuleneb, et selline teabe väljastamiseks kohustav otsus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, riivab selle artikliga tagatud õigust, mille kohaselt tuleb austada advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladust.

52 Kahele esimesele küsimusele tuleb seega vastata, et harta artiklit 7 tuleb tõlgendada nii, et advokaadi õigusnõustamine ühinguõiguse valdkonnas kuulub selle artikliga advokaadi ja tema kliendi sõnumitele tagatud tugevdatud kaitse kohaldamisalasse, mistõttu otsus, millega kohustatakse advokaati väljastama taotluse saanud liikmesriigi ametiasutusele direktiivis 2011/16 ette nähtud taotluse alusel toimuva teabevahetuse käigus kõik dokumendid ja andmed tema suhete kohta kliendiga, mis on seotud sellise nõustamisega, kujutab endast selle õiguse riivet, milleks on nimetatud artikliga tagatud õigus, mille kohaselt tuleb austada advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladust.

Kolmas ja neljas eelotsuse küsimus

53 Kolmanda ja neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiiv 2011/16 on harta artiklit 7 ja artikli 52 lõiget 1 arvestades kehtetu, kuna peale artikli 17 lõike 4 ei sisalda see direktiiv ühtegi sätet, mis ühelt poolt lubaks sõnaselgelt sekkuda advokaadi ja tema kliendi vahelisesse suhtlusse taotluse alusel toimuva teabevahetuse süsteemi raames, ja teiselt poolt määratleks ise harta artikliga 7 tagatud õiguse teostamise piirangu ulatuse, nähes samas ette – nagu tuleneb nimetatud direktiivi artikli 18 lõikest 1 –, et liikmesriikide õiguses tuleb kindlaks määrata, mil määral võib advokaadi kutsesaladus takistada taotluse saanud liikmesriigi esitatud teabenõuet.

54 Sellega seoses nähtub eelkõige eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi, kas direktiiv 2011/16 järgib harta artikli 52 lõiget 1, eeskätt osas, milles see näeb ette, et hartaga tunnustatud õiguste ja vabaduste teostamist tohib piirata ainult seadusega.

55 Direktiiv 2011/16 käsitleb liikmesriikide vahelist halduskoostööd ja teabevahetust maksustamise valdkonnas. Artikli 1 lõikes 1 on sätestatud, et direktiivis „nähakse ette eeskirjad ja menetlused, mille alusel teevad liikmesriigid omavahel koostööd, et vahetada artiklis 2 osutatud makse käsitlevat teavet, mis eeldatavasti on oluline asjaomaste liikmesriikide haldamiseks ja siseriiklike õigusnormide jõustamiseks“.

56 Direktiivi II peatüki I jaos ette nähtud taotluse alusel toimuva teabevahetuse raames, mis on käesoleval juhul kõne all, reguleerib see direktiiv taotluse esitanud liikmesriigi ja taotluse saanud liikmesriigi vahelisi suhteid ning nende vastastikuseid kohustusi. Sama direktiivi artikli 6 lõigetes 1 ja 3 on sätestatud, et taotluse saanud asutus viib läbi taotletud teabe saamiseks vajaliku haldusuurimise, järgides seejuures samu menetlusi, mida ta järgiks juhul, kui ta tegutseks omal algatusel või oma liikmesriigi muu asutuse taotlusel. Direktiivi 2011/16 IV peatükis halduskoostöö tingimuste kohta on artikli 18 lõikes 1 ette nähtud, et taotluse saanud liikmesriik võtab meetmed taotletud teabe saamiseks.

57 Seevastu ei kehtesta direktiiv 2011/16 taotluse alusel toimuva teabevahetuse raames ja erinevalt muud liiki teabevahetusest, mida direktiivis reguleeritakse, nagu direktiivi II peatüki II jaos (muudetud direktiiviga 2018/822) ette nähtud kohustuslik automaatne teabevahetus, mingit aruandluskohustust teavet valdavatele isikutele või ettevõtjatele.

58 Direktiivi 2011/16 artikli 17 lõike 4 kohta tuleb märkida, et kuigi see puudutab taotluse saanud liikmesriigi ja taotluse esitanud liikmesriigi vahelisi suhteid ja näeb ette esimese õiguse keelduda teisele teatud teabe edastamisest, ei ole selles kindlaks määratud, mida tuleb teha riigisisestes teabe kogumise menetlustes. Samuti on direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud, et direktiiv ei kohusta taotluse saanud liikmesriiki viima läbi uurimist või esitama teavet, kui selline uurimine või taotletud teabe kogumine selle liikmesriigi enda huvides oleks vastuolus tema õigusaktidega. Selles sättes ei ole siiski kehtestatud nõudeid, mida tuleks järgida riigisisestes teabe kogumise menetlustes.

59 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et direktiivis 2011/16 ette nähtud taotluse alusel teabe vahetamiseks on liidu seadusandja kindlaks määranud üksnes liikmesriikide vastastikused kohustused, lubades neil jätta teabetaotlus rahuldamata, kui taotletud uurimise läbiviimine või asjaomase teabe kogumine on vastuolus nende õigusnormidega. Nii on liidu seadusandja eelkõige jätnud liikmesriikidele ülesande tagada, et nende riigisisesed menetlused teabe kogumiseks selle vahetamise eesmärgil järgiksid hartat, eelkõige selle artiklit 7.

60 Sellest järeldub, et asjaolu, et direktiivi 2011/16 II peatüki I jaos ette nähtud taotluse alusel teabe vahetamise kord ei sisalda sätteid advokaadi ja tema kliendi sõnumite konfidentsiaalsuse kaitse kohta teabe kogumisel, mida taotluse saanud liikmesriik on kohustatud tegema, ei tähenda, et see direktiiv on vastuolus harta artikliga 7 ja artikli 52 lõikega 1. Nimelt tuleneb sellest direktiivist, et kooskõlas harta artikli 51 lõikega 1 on iga liikmesriigi ülesanne tagada teabe kogumiseks rakendatavates riigisisestes menetlustes advokaadi ja tema kliendi sõnumitele harta artikliga 7 tagatud tugevdatud kaitse. Seega peab iga liikmesriik eelkõige tagama, et kõik harta artikliga 7 tagatud õiguste teostamise võimalikud piirangud, mis tulenevad nendest riigisisestest menetlustest, oleksid ette nähtud „seadusega“ harta artikli 52 lõike 1 tähenduses.

61 Neil asjaoludel tuleb kolmandale ja neljandale küsimusele vastata, et nende aspektide analüüsimisel, mida need küsimused puudutavad, ei ilmnenud ühtegi asjaolu, mis võiks mõjutada direktiivi 2011/16 kehtivust harta artikli 7 ja artikli 52 lõike 1 seisukohast.

Viies ja kuues eelotsuse küsimus

62 Nagu nähtub eelotsusetaotluses esitatust, kohustab vaidlusalune otsus F-i esitama kõik dokumendid oma suhete kohta kliendiga, mis on seotud teatavate äriühingu investeerimisstruktuuride loomisega, tema nõustamise esemeks olnud tehingute üksikasjaliku kirjelduse, selgituse tema seotuse kohta nende protsessidega ja tema suhtluspartnerite isikuandmed. Selle otsuse, mis kujutab endast varasema, sama esemega otsuse kordamist, tegi maksuhaldur pärast seda, kui F oli keeldunud eelnevalt nõutud andmete ja dokumentide edastamisest, väites, et selline edastamine rikub F-i kui advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustust ning et käesoleval juhul ei olnud asjaomane nõustamine pealegi maksualast laadi. Vaidlusaluses otsuses kohustas maksuhaldur F-i trahvi ähvardusel eelkõige esitama kogu eelnevalt taotletud teabe täpselt ja muutmata kujul, ilma et ta saaks tugineda kutsesaladusele. Lõpuks määraski maksuhaldur F-ile sel moel ette teatatud trahvi, kuna F ei olnud ikka veel kõnealust otsust täitnud.

63 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et võttes arvesse taotletud teabe ulatust, mis puudutab sisuliselt F-i kogu toimiku sisu, seega eelkõige üksikasju kogu F-i ja tema kliendi vaheliste sõnumite sisu kohta, tekib kõigepealt küsimus, kas niisugune otsus, mis on pealegi kooskõlas riigisisese õigusega ja eelkõige AO §-ga 177, ei kahjusta selle õiguse olemust, mille kohaselt tuleb austada advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladust, millele on harta artikliga 7 tagatud tugevdatud kaitse.

64 Nõutud teabe ulatuse ja riigisisese õiguse kohta, mille alusel tehti vaidlusalune otsus ja seejärel määrati F-ile trahv, rõhutas eelotsusetaotluse esitanud kohus samas, et AO § 177 tagajärjel võib advokaat, kes on otsuse adressaat, põhimõtteliselt keelduda kogu teabe esitamisest, kuid kui advokaat tegutseb nõustajana või esindajana üksnes maksuasjades, peab ta esitama kogu nõutud teabe, välja arvatud juhul, kui selle teabe esitamine võib kaasa tuua tema kliendi kriminaalvastutuse.

65 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et viienda ja kuuenda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas harta artiklit 7 ja artikli 52 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune otsus, nagu on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 52, mis põhineb riigisisestel õigusnormidel, mille kohaselt puudub

juhul, kui advokaat tegutseb nõustajana või esindajana maksuasjades, advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladusel harta artikliga 7 tagatud tugevdatud kaitse, välja arvatud kliendi kriminaalvastutuse ohu korral.

66 Sellega seoses tuleb kõigepealt meenutada, et nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 51, on advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladuse tugevdatud kaitse kohaldatav sõltumata õigusvaldkonnast, milles klienti nõustatakse või esindatakse.

67 Selles kontekstis väärib samas meeldetuletamist, et harta artiklis 7 tunnustatud õigused ei ole absoluutsed eelisõigused, vaid nende arvessevõtmisel tuleb silmas pidada nende ülesannet ühiskonnas. Nimelt, nagu nähtub harta artikli 52 lõikest 1, lubab harta nende õiguste teostamist piirata tingimusel, et piirangud on ette nähtud seaduses, nad arvestavad nimetatud õiguste olemust ning on proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt vajalikud ja teenivad tegelikult Euroopa Liidu poolt tunnustatud üldisele huvile vastavaid eesmärke või vajadust kaitsta teiste isikute õigusi ja vabadusi (vt selle kohta 29. juuli 2024. aasta kohtuotsus Belgian Association of Tax Lawyers jt, C-623/22, EU:C:2024:639, punkt 134 ja seal viidatud kohtupraktika).

68 Käesoleval juhul ei luba AO § 177 lõige 2 advokaadil, kes on saanud taotluse edastada ametiasutusele teavet, keelduda sellise teabe edastamisest, mis on talle usaldatud tema kutsetöö käigus, kui tegemist on asjaoludega, millest ta sai teada maksunõustaja või esindajana, välja arvatud juhul, kui tegemist on küsimustega, mille vastus võib tema kliendile kaasa tuua kriminaalvastutuse. Sellise keelu tagajärjel ei saa advokaadi ja tema kliendi vahel maksuküsimustes toimunud teabevahetuse sisu, olenemata sellest, kas see toimus nõustamise või kohtus esindamise käigus, hoida ametiasutuse ees salajas, välja arvatud sisu, mis võib kaasa tuua kliendi kriminaalvastutuse.

69 Vaidlusalusel otsusel, milles korrati trahvi ähvardusel nõuet, et käesoleva kohtuotsuse punktis 62 nimetatud teave tuleb esitada täies ulatuses, täpselt ja muutmata kujul, pärast seda, kui F oli märkinud, et temal on kutsesaladuse hoidmise kohustus, mistõttu ei ole sellist teavet võimalik esitada, on kooskõlas AO §-s 177 sätestatuga sama tagajärg: F-i ja tema kliendi vahel asjaomaste investeerimisstruktuuride loomise asjus vahetatud sõnumite sisu ei saa hoida selle otsuse teinud ametiasutuse eest salajas.

70 Meenutagem siinkohal, et harta artikkel 7 tagab advokaadi õigusnõustamise konfidentsiaalsuse, mis puudutab nii selle toimumist kui ka sisu. Nii võivad isikud, kes advokaadiga nõu peavad, mõistlikult eeldada, et nende edastatud sõnumid jäävad privaatseks ja konfidentsiaalseks, ning kui erandjuhud välja arvata, ei avalda nende advokaat ilma nende nõusolekuta kellelegi, et nad temaga nõu peavad.

71 On tõsi, et Euroopa Kohus on selle kohta muu hulgas otsustanud, et ei saa asuda seisukohale, et direktiivi 2011/16 (muudetud direktiiviga 2018/822) artikli 8ab lõikes 5 ette nähtud teavitamiskohustus kahjustab selle õiguse olemust, mis on tagatud harta artikliga 7 ja mille kohaselt tuleb austada advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladust. Ta jõudis sellele järeldusele siiski pärast seda, kui oli märkinud, et see kohustus toob üksnes piiratud ulatuses kaasa vahendajast advokaadi ja tema kliendi vaheliste sõnumite konfidentsiaalsuse kõrvaldamise kolmandast isikust vahendaja ja maksuhalduri ees ning täpsemalt ei ole selles sättes vahendajast advokaadile ette nähtud ei kohustust ega isegi luba jagada ilma kliendi nõusolekuta teavet nende sõnumite sisu kohta (kohtuotsus Orde van de Vlaamse Balies jt, punktid 39 ja 40).

72 Käesoleval juhul, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 50 märkis, jätab aga AO § 177 advokaadiga maksuküsimustes peetavate konsultatsioonide sisu, st terve õigusharu, milles advokaat võib oma kliente nõustada, peaaegu täielikult ilma tugevdatud kaitsest, mis peab advokaadi kutsesaladusel olema harta artikli 7 kohaselt, mistõttu see kaitse muutub asjaomases õigusharus koguni sisutühjaks. Vaidlusalune otsus omakorda – kuivõrd see näib lähtuvat eeldusest, et AO §-st 177 tuleneva advokaadi kutsesaladusele tuginemise keeld lubab maksuhalduril nõuda kogu F-i toimikut, seega muu hulgas üksikasju kogu F-i ja tema kliendi vaheliste sõnumite sisu kohta, samas kui F-i pakutav nõustamine seoses teatavate äriühingu investeerimisstruktuuride loomisega ei puudutanud tema sõnul maksuvaldkonda – suurendab veelgi harta artikliga 7 kaitstud õiguse olemuse kahjustamise ulatust.

73 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et niisugune riigisisene õigusnorm nagu AO § 177, nagu ka selle kohaldamine käesoleval juhul vaidlusaluse otsuse näol, ei piirdu kaugeltki erandlike olukordadega, vaid rikub harta artikliga 7 tagatud õiguse olemust juba seetõttu, et see säte lubab advokaadi ja tema kliendi vaheliste sõnumite puhul advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustuse nii suures ulatuses kõrvale jätta.

74 Kõigist eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et niisugune otsus nagu vaidlusalune otsus, mis põhineb sellistel riigisisestel õigusnormidel nagu AO § 177 lõige 2, kahjustab selle õiguse olemust, mille kohaselt tuleb austada advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladust, ning on seega riive, mis ei ole põhjendatud.

75 Eeltoodut arvestades tuleb viiendale ja kuuendale küsimusele vastata, et harta artiklit 7 ja artikli 52 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune otsus, nagu on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 52, mis põhineb riigisisestel õigusnormidel, mille kohaselt puudub juhul, kui advokaat tegutseb nõustajana või esindajana maksuasjades, advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladusel artikliga 7 tagatud tugevdatud kaitse, välja arvatud kliendi kriminaalvastutuse ohu korral.

Kohtukulud

76 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 7

tuleb tõlgendada nii, et

advokaadi õigusnõustamine ühinguõiguse valdkonnas kuulub selle artikliga advokaadi ja tema kliendi sõnumitele tagatud tugevdatud kaitse kohaldamisalasse, mistõttu otsus, millega kohustatakse advokaati väljastama taotluse saanud liikmesriigi ametiasutusele nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivis 2011/16 maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta ette nähtud taotluse alusel toimuva teabevahetuse käigus kõik dokumendid ja andmed tema suhete kohta kliendiga, mis on seotud sellise nõustamisega, kujutab endast selle õiguse riivet, milleks

on nimetatud artikliga tagatud õigus, mille kohaselt tuleb austada advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladust.

2. **Kolmandas ja neljandas eelotsuse küsimuses käsitletud aspektide analüüsimisel ei ilmnenud ühtegi asjaolu, mis võiks mõjutada direktiivi 2011/16 kehtivust põhiõiguste harta artikli 7 ja artikli 52 seisukohast.**

3. **Põhiõiguste harta artiklit 7 ja artikli 52 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune otsus, nagu on kirjeldatud käesoleva resolutsiooni punktis 1, mis põhineb riigisisestel õigusnormidel, mille kohaselt puudub juhul, kui advokaat tegutseb nõustajana või esindajana maksuasjades, advokaadi ja tema kliendi vahel edastatavate sõnumite saladusel artikliga 7 tagatud tugevdatud kaitse, välja arvatud kliendi kriminaalvastutuse ohu korral.**

Allkirjad