A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2024. szeptember 26.*

„Előzetes döntéshozatal – Az adózás területén történő közigazgatási együttműködés – 2011/16/EU irányelv – Megkeresésre történő információcsere – Ügyvéd információszolgáltatásra kötelezése – Az ügyvédet terhelő szakmai titoktartási kötelezettség – Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 7. cikke és 52. cikkének (1) bekezdése”

A C-432/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság, Luxemburg) a Bírósághoz 2023. július 12-én érkezett, 2023. július 11-i határozatával terjesztett elő

az **F SCS**,

az **Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg**

és

az **Administration des contributions directes**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (előadó) és M. L. Arastey Sahún bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Ordre des avocats du barreau de Luxembourg képviseletében P. Mellina és A. Steichen avocats,

– a luxemburgi kormány képviseletében A. Germeaux és T. Schell, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

– a német kormány képviseletében J. Möller, J. Heitz és M. Hellmann, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében L. Aguilera Ruiz, meghatalmazotti minőségben,

– az osztrák kormány képviseletében A. Posch és J. Schmoll, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Unió Tanácsa képviseletében K. Pavlaki, S. Santoro és A. Sikora-Kalėda, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Ferrand és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2024. május 30-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 64., 1. o.) 17. cikke (1) és (4) bekezdésének, valamint 18. cikke (1) bekezdésének, továbbá az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 7. cikkének értelmezésére, illetve a 2011/16 irányelvnek a Charta 7. cikkére és 52. cikkének (1) bekezdésére tekintettel fennálló érvényességére vonatkozik.

2 A kérelmet az F SCS (a továbbiakban: F), egy betéti társasági formában működő ügyvédi iroda, valamint az Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (luxemburgi ügyvédi kamara, a továbbiakban: OABL) és az administration des contributions directes (közvetlen adók hivatala, Luxemburg) között az utóbbi által F-fel szemben bizonyos információk és dokumentumok rendelkezésre bocsátására vonatkozóan hozott felszólító határozattal, valamint az F-re e felszólítás elmulasztása miatt kiszabott bírsággal kapcsolatos jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2011/16 irányelv

3 A 2011/16 irányelv létrehozta a tagállamok nemzeti adóhatóságai közötti együttműködés rendszerét, valamint megállapította a tagállamok közötti adóügyi információcsere során alkalmazandó szabályokat és eljárásokat.

4 Ezen irányelv 1. cikke az (1) bekezdésében a következőket mondja ki:

„Ez az irányelv megállapítja azokat a szabályokat és eljárásokat, amelyek alapján a tagállamok a 2. cikkben említett adókra vonatkozó tagállami jogszabályok kezelése [helyesen: alkalmazása] és végrehajtása szempontjából előreláthatólag releváns információk cseréje céljából együttműködnek egymással.”

5 Az említett irányelv „Fogalommeghatározások” című 3. cikke a következőket írja elő:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

[…]

8. »megkeresésre történő információcsere«: egy adott esetben a megkereső tagállam által a megkeresett tagállamhoz intézett megkeresésen alapuló információcsere;

[…]”

6 A 2011/16 irányelv 5. cikke, amely ezen irányelv II. fejezete „Megkeresésre történő információcsere” című I. szakaszának első rendelkezése, a következőképpen szól:

„A megkeresett hatóság a megkereső hatóság kérésére az 1. cikk (1) bekezdésében említett minden olyan információt közöl a megkereső hatósággal, amely a birtokában van, vagy amelyet közigazgatási vizsgálatok eredményeként megszerez.”

7 Az említett irányelv „Közigazgatási vizsgálatok” című 6. cikke értelmében:

„(1) A megkeresett hatóság intézkedik az 5. cikkben említett információk megszerzéséhez szükséges bármely közigazgatási vizsgálat elvégzéséről.

[…]

(3) A kért információ megszerzése, illetve a kért közigazgatási vizsgálat lefolytatása céljából a megkeresett hatóság ugyanazon eljárások szerint jár el, mintha az eljárást a saját kezdeményezésére vagy saját tagállama valamely más hatóságának megkeresésére folytatná le.

[…]”

8 Ugyanezen irányelvnek „A közigazgatási együttműködés feltételei” című IV. fejezetében szereplő, „Korlátozások” című 17. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az egyik tagállam megkeresett hatósága átadhatja a másik tagállam megkereső hatóságának az 5. cikkben említett információkat, feltéve, hogy a megkereső hatóság már kimerítette azokat a szokásos információforrásokat, amelyeket a célja elérésének veszélyeztetése nélkül az adott körülmények között a kért információ megszerzéséhez felhasználhatott volna.

(2) Ez az irányelv nem kötelezi vizsgálatok elvégzésére vagy információközlésre a megkeresett tagállamot, amennyiben az ilyen vizsgálatok lefolytatása vagy a kért információ gyűjtése saját céljára jogszabályaival ellentétes lenne.

[…]

(4) Az információszolgáltatást meg lehet tagadni, amennyiben az üzleti, ipari vagy szakmai titok, kereskedelmi folyamat vagy olyan információ felfedéséhez vezet, amelynek felfedése sérti a közrendet.

[…]”

9 A 2011/16 irányelv ugyanezen IV. fejezetében szereplő, „Kötelezettségek” című 18. cikk a következőket írja elő:

„(1) Ha egy tagállam ezzel az irányelvvel összhangban információt kér, a megkeresett tagállam a kért információ megszerzése érdekében alkalmazza az információgyűjtésre szolgáló intézkedéseit, még akkor is, ha saját adózási célokból nincs szüksége ezekre az információkra. Ez a kötelezettség nem sérti a 17. cikk (2), (3) és (4) bekezdését, amelyekre való hivatkozással egy tagállam sem tagadhatja meg az információnyújtást csak azért, mert az információhoz nem fűződik hazai adóztatási érdeke.

(2) A 17. cikk (2) és (4) bekezdését semmi esetre sem értelmezhető úgy, hogy az lehetővé tenné egy tagállam megkeresett hatósága számára az információszolgáltatás megtagadását kizárólag azért, mert ez az információ bank, más pénzügyi intézmény, meghatalmazott, illetve ügynökként vagy vagyonkezelőként eljáró személy birtokában van, vagy egy személy tulajdoni érdekeltségére vonatkozik.

[…]”

A 2018/822 irányelv

10 A 2011/16 irányelvet többször is módosították, így például a 2011/16/EU irányelvnek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról szóló, 2018. május 25-i (EU) 2018/822 tanácsi irányelv (HL 2018. L 139., 1. o.; helyesbítés: HL 2019. L 31., 108. o.), amely a határokon átnyúló, potenciálisan agresszív adótervezési konstrukciókra vonatkozóan az illetékes hatóságok felé teljesítendő adatszolgáltatási kötelezettséget állapított meg.

11 A 2018/822 irányelvvel módosított 2011/16 irányelvnek „Az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozó kötelező automatikus információcsere alkalmazási köre és feltételei” című 8ab. cikkének (1)–(5) bekezdése a következőket mondja ki:

„(1) Minden tagállam meghozza az annak előírásához szükséges intézkedéseket, hogy az adótervezésben közreműködők az általuk ismert, illetve birtokukban lévő vagy ellenőrzésük alatt álló, az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozó információkat a következők közül a legkorábbi időponttól számított 30 napon belül bejelentsék az illetékes hatóságnak:

[…]

(5) A tagállamok olyan intézkedéseket is hozhatnak, melyekkel felmentést adnak az adótervezésben közreműködőknek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozó információk bejelentése alól, amennyiben e kötelezettség az érintett tagállam nemzeti joga szerint a jogszabályban rögzített titoktartási kötelezettség megsértését eredményezné. Ilyen esetekben a tagállamok megteszik az annak előírásához szükséges intézkedéseket, hogy az adótervezésben közreműködők késedelem nélkül értesítsék a többi adótervezésben közreműködőt, illetve – amennyiben ilyenek nincsenek – az érintett adózót a (6) bekezdés szerinti adatszolgáltatási kötelezettségeikről.

Az adótervezésben közreműködő csak annyiban jogosult az első albekezdés szerinti felmentésre, amennyiben a szakmáját meghatározó érintett nemzeti jogszabályok adta keretek között jár el.”

A luxemburgi jog

A 2013. március 29-i törvény

12 A 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 (a 2011/16 irányelv átültetéséről és 1) az általános adótörvény módosításáról, 2) a közvetlen adózás területén a nemzetközi közigazgatási jogsegélyről szóló, 1979. március 15-i módosított törvény hatályon kívül helyezéséről szóló, 2013. március 29-i törvény; Mémorial A 2013., 756. o.; a továbbiakban: 2013. március 29-i törvény) 6. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A megkeresett luxemburgi hatóság a megkereső hatóság kérelmére közli azokat a birtokában lévő vagy a közigazgatási vizsgálatot követően megszerzett információkat, amelyek előreláthatólag relevánsak lesznek a megkereső tagállamnak az 1. cikkben említett adókra vonatkozó jogszabályainak alkalmazása és végrehajtása szempontjából.”

13 E törvény 7. cikke (1) és (3) bekezdésének szövege a következő:

„(1) A megkeresett luxemburgi hatóság intézkedik az 6. cikkben említett információk megszerzéséhez szükséges bármely közigazgatási vizsgálat elvégzéséről.

[…]

(3) A kért információ megszerzése, illetve a kért közigazgatási vizsgálat lefolytatása céljából a megkeresett luxemburgi hatóság ugyanazon eljárások szerint jár el, mintha az eljárást a saját kezdeményezésére vagy egy másik luxemburgi hatóság megkeresésére folytatná le.”

14 E törvény 18. cikkének (2) és (4) bekezdése a következőket írja elő:

„(2) A megkeresett luxemburgi hatóság nem köteles vizsgálatot végezni vagy információt szolgáltatni, amennyiben az ilyen vizsgálatok lefolytatása vagy a kért információ gyűjtése saját céljára jogszabályaival ellentétes lenne.

[…]

Az információszolgáltatást meg lehet tagadni, amennyiben az üzleti, ipari vagy szakmai titok, kereskedelmi folyamat vagy olyan információ felfedéséhez vezet, amelynek felfedése sérti a közrendet.”

A 2014. november 25-i törvény

15 A 2019. március 1-jei törvénnyel (Mémorial A 2019., 112. szám) módosított 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 (Adóügyekben a megkeresésre történő információcserére alkalmazandó eljárás megállapításáról, valamint az adóegyezmények jóváhagyásáról és az adóügyekben a megkeresésre történő információcserére alkalmazandó eljárás megállapításáról szóló, 2010. március 31-i törvény módosításáról szóló 2014. november 25-i törvény; Mémorial A 2014., 4170. o., a továbbiakban: 2014. november 25-i törvény) ültette át a 2011/16-os irányelvet a luxemburgi jogba eljárásjogi szempontból.

16 E törvény 1. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A jelen törvény a hatálybalépésétől alkalmazandó azon, az adózás területére vonatkozó információcserére irányuló megkeresésekre, amelyeket a megkereső tagállam illetékes hatósága:

[…]

4. A [2013. március 29-i] törvény;

[…]”

17 A 2014. november 25-i törvény 2. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőket írja elő:

„(1) Az adóhatóságok jogosultak arra, hogy bármilyen jellegű, az egyezményekben és a törvényekben foglalt információcsere végrehajtásához szükséges információt kérjenek ezen információk birtokosától.

(2) Az információk birtokában lévő személy köteles a kért információk összességét pontosan, módosítás nélkül, a kért adatok szolgáltatására kötelező határozat közlésétől számított egy hónapon belül szolgáltatni. E kötelezettség magában foglalja az információk alapjául szolgáló iratok módosítás nélkül történő átadását.”

18 E törvény 3. cikke (3) és (5) bekezdésének szövege a következő:

„(3) Ha az illetékes adóhatóság nem rendelkezik a kért információval, az illetékes adóhatóság igazgatója vagy annak megbízottja az információ birtokosához címzett ajánlott levélben közli a kért adatok szolgáltatására kötelező határozatát.

[…]

(5) A (3) bekezdésben előírt adatszolgáltatásra kötelező eljáráson kívül az illetékes adóhatóság ugyanolyan vizsgálati jogkörrel rendelkezik, mint amelyet az adók, illetékek és terhek megállapítására, illetve ellenőrzésére irányuló adóügyi eljárások keretében, az ott előírt valamennyi biztosíték mellett.”

Az AO

19 A módosított 1931. május 22-i általános adótörvény (Abgabenordnung, Mémorial A 1931., 900. sz.; a továbbiakban: AO) 171. §-ának (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„[Az adóalany] felszólításra köteles az adó megállapítása szempontjából releváns feljegyzéseket, könyveket és üzleti nyilvántartásokat (207. §) betekintés és ellenőrzés céljából bemutatni.”

20 Az AO 175. §-ának (1) és (2) bekezdése a következőket írja elő:

„(1) A nem adóalanynak minősülő személyek, kivéve a hozzátartozókat […], szintén kötelesek az adóellenőrző hatóságnak az adóellenőrzés lefolytatása vagy adóügyi vizsgálat keretében az adótartozások behajtása szempontjából releváns tényekről tájékoztatást adni. […]

(2) A tájékoztatást írásban kell kérni és megadni, amennyiben ez megvalósítható, és különleges okokból nem kell eltérni; az adóellenőrzési hivatal azonban elrendelheti az adatszolgáltatásra kötelezett személy megjelenését.”

21 Az AO 177. §-ának a szövege a következő:

„(1) Megtagadhatják […] a hozzáférést:

1. A büntetőügyekben a védők és ügyvédek,

[…]

3. az ügyvédek a hivatásuk gyakorlása során rájuk bízott információk vonatkozásában,

4. az 1–3. pontban említett személyek asszisztensei vagy munkatársai az e minőségükben tudomásukra jutott tényekre vonatkozóan.

(2) Ez a rendelkezés nem vonatkozik a 3. és 4. pontban említett személyekre azon tények vonatkozásában, amelyekről az adóügyekben való tanácsadás vagy képviselet során szereztek tudomást, kivéve, ha olyan kérdésekről van szó, amelyek igenlő vagy nemleges megválaszolása a megbízójukat büntetőjogi felelősségre vonás veszélyének tennék ki.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

22 Miután a spanyol adóhatóságoktól a 2011/16 irányelv alapján információkérés érkezett, a közvetlen adók hivatala 2022. június 28-i határozatával felszólította F-et, hogy nyújtson be minden rendelkezésre álló dokumentumot és információt az általa K-nak, egy spanyol társaságnak egy spanyol vállalkozás megszerzésével és egy spanyol társaságban való többségi részesedésszerzésével összefüggésben nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatban.

23 E határozat szövege a következő volt:

„[…]

Kérem, hogy a 2016. január 1. és 2019. december 31. közötti időszakra vonatkozóan legkésőbb 2022. augusztus 3-ig bocsássa rendelkezésemre az alábbi információkat és dokumentumokat:

– […] az (F) társaság által a spanyol (K) társaságnak az alábbiak keretében nyújtott szolgáltatásokra vonatkozóan rendelkezésre álló valamennyi dokumentum (megbízólevél, az ügyféllel kötött szerződések, jelentések, feljegyzések, közlések, számlák stb.):

  o az (O) befektetési csoport által 2015-ben (N) társaságban történő 80%-os részesedésszerzés (a számla száma: 2013/03/04 …);

o az e csoport által 2018-ban más spanyol társaságban történő részesedésszerzés (a számla száma: 2018/12/13 …);

– […] a fenti ügyletek menete, az F társaság általi kötelezettségvállalástól a szolgáltatások teljesítéséig, továbbá […] az e folyamatokban való részvétele, és […] tárgyalópartnerei (eladók, vevők és harmadik felek) kiléte és a számlák;

– […] az előző franciabekezdésekre vonatkozó valamennyi releváns dokumentum másolata.

Felhívom a figyelmét arra, hogy a [2014. november 25-i törvény] 2. [cikke (2) bekezdésének] megfelelően az információk birtokában lévő személy köteles az összes kért információt, valamint az összes olyan iratot, amelyeken ezek az információk alapulnak, pontosan és módosítás nélkül szolgáltatni.

[…]”

24 2022. július 8-i e-mailjében F azt válaszolta, hogy annak a csoportnak az ügyvédjeként járt el, amelyhez K tartozik, és ezért a rá vonatkozó szakmai titoktartási kötelezettség miatt nem közölhet semmilyen, az ügyfelére vonatkozó információt.

25 2022. július 11-i elektronikus levelében a közvetlen adók hivatala a 2014. november 25-i törvény 2. cikkének (1) és (2) bekezdésére hivatkozva felszólította F-et, hogy tegyen eleget a 2022. június 28-i felszólító határozatnak.

26 2022. augusztus 8-i levelében F azt válaszolta, hogy nem rendelkezik az AO 177. §-ának (1) bekezdésében foglalt szakmai titoktartási kötelezettség hatálya alá nem tartozó információkkal, ugyanakkor pontosította, hogy az adatszolgáltatásra kötelező határozatban ismertetett ügyben kapott megbízása nem adózási tárgyú volt, hanem kizárólag társasági jogra vonatkozott.

27 2022. augusztus 19-i határozatával az említett hatóság bírság terhe mellett ismételten felszólította F-et, hogy nyújtsa be a kért információkat és iratokat, és emlékeztetett arra, hogy azok teljes körű, pontos és módosítás nélküli közlése a 2014. november 25-i törvény 2. cikkének (2) bekezdése értelmében kötelező.

28 2022. szeptember 16-i határozatával ugyanezen hatóság adóbírságot szabott ki F-re amiatt, hogy nem tett eleget a 2022. augusztus 19-i felszólító határozatnak.

29 2022. október 18-án F a 2022. szeptember 16-i határozat megváltoztatása iránti keresetet nyújtott be a Tribunal administratifhoz (közigazgatási bíróság, Luxemburg), 2022. november 25-én pedig a 2022. augusztus 19-i felszólító határozat (a továbbiakban: vitatott felszólítás) megsemmisítése iránti keresetet. Az OABL kérte, hogy a második eljárásban F támogatása végett beavatkozhasson.

30 2023. február 23-i ítéletével e bíróság a megsemmisítés iránti keresetet, következésképpen pedig az OABL által benyújtott beavatkozási kérelmet mint *ratione temporis* elfogadhatatlant elutasította.

31 F és az OABL fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Cour administrative-hoz (közigazgatási fellebbviteli bíróság, Luxemburg).

32 2023. május 4-i ítéletében e bíróság megállapította, hogy az F által a vitatott felszólítással szemben benyújtott megsemmisítés iránti kereset és az OABL által benyújtott beavatkozási kérelem elfogadható, és úgy határozott, hogy eljár az ügyben.

33 Az ügy érdemét illetően a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az alapeljárás felperese és a beavatkozó fél a vitatott felszólítás jogellenességére vonatkozó érvelésüket a 2011/16 irányelv 17. cikkének (2) és (4) bekezdése, valamint az azt a luxemburgi jogba átültető 2013. március 29-i törvény 18. cikkének (2) és (4) bekezdése köré rendezi, és ebben az összefüggésben a 2022. december 8-i Orde van Vlaamse Balies és társai ítéletre (C-694/20, a továbbiakban: Orde van Vlaamse Balies és társai ítélet, EU:C:2022:963), valamint a Charta rendelkezéseire, különösen annak 7. cikkére hivatkoznak.

34 E tekintetben e bíróság úgy véli, hogy az ezen érvelésről való határozathozatal és az előtte folyamatban lévő jogvita eldöntése érdekében a Bíróság több olyan pontosítására van szükség, amelyek segítségével értékelni tudja a vitatott felszólítás uniós joggal való összeegyeztethetőségét, függetlenül attól, hogy a jelen ügyben F adott esetben mentesülhet-e a kért információk és dokumentumok, illetve azok egy része szolgáltatásának az AO 177. §-a alapján fennálló kötelezettsége alól amiatt, hogy az általa végzett tanácsadásra nem az e § (2) bekezdése értelmében vett „adóügyekben” került sor.

35 Így a kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt megjegyzi, hogy a Bíróság az Orde van Vlaamse Balies és társai ítéletben megállapította, hogy a 2018/822 irányelvvel módosított 2011/16 irányelv 8ab. cikke által a határokon átnyúló konstrukciót kidolgozó, forgalmazó vagy megszervező ügyvéd számára előírt azon kötelezettség, hogy harmadik személynek felfedje a személyazonosságát, a határokon átnyúló konstrukció tartalmára vonatkozó értékelését, és azt a tényt, hogy konzultáltak vele, valamint ezen információknak az adóhatóság előtti felfedése a Charta 7. cikkében biztosított, az ügyvédek és ügyfeleik közötti érintkezés tiszteletben tartásához való jogba való beavatkozással jár. Márpedig a jelen ügyben a vitatott felszólítás arra kötelezi F-et, hogy bocsássa a közvetlen adók hivatalának rendelkezésére az ügyfelével fennálló kapcsolataira vonatkozó, bizonyos vállalati befektetési struktúrák létrehozásával kapcsolatos valamennyi dokumentumot. Ebből tehát logikusnak tűnik azt a következtetést levonni, hogy ez a felszólítás is beavatkozást jelent e jogba. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor az Orde van Vlaamse Balies és társai ítéletben, illetve az előtte folyamatban lévő ügyben az információcserére vonatkozó szabályok, valamint a vonatkozó jogi aktusok közötti különbségre tekintettel úgy véli, hogy ezt az elemzést meg kell erősíteni.

36 E bíróság ezt követően megjegyzi, hogy arra az esetre, ha a jelen ügyben a Charta 7. cikkének védelmét kellene alkalmazni, és a beavatkozás fennállása bebizonyosodna, a Bíróság az Orde van Vlaamse Balies és társai ítélet 34. pontjában emlékeztetett arra, hogy a Charta 7. cikkében biztosított jogok nem korlátlan jogosultságként jelennek meg, hanem a társadalomban betöltött szerepükre tekintettel kell őket figyelembe venni, és hogy – amint az a Charta 52. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik – e rendelkezés lehetővé teszi e jogok gyakorlásának korlátozását, feltéve hogy a korlátozást törvény írja elő. Rámutat ugyanakkor arra, hogy a 2011/16 irányelv 17. cikkének (4) bekezdésén túlmenően a megkeresésre történő információcsere tekintetében nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely az ügyvéd mint információk birtokában lévő harmadik személy információszolgáltatási kötelezettségének konkrét korlátozását tartalmazó különös szabályt állapítana meg. Következésképpen ilyen különös szabályt előíró rendelkezés hiányában felmerül a 2011/16 irányelv és a Charta 7. cikke és 52. cikkének (1) bekezdése közötti összhang kérdése,

37 A kérdést előterjesztő bíróság egyébiránt úgy véli, hogy amennyiben a Bíróság az előző pontban hivatkozott szempontból azt állapítaná meg, hogy a 2011/16 irányelv összeegyeztethető a Chartával, felmerül a kérdés, hogy az ezen irányelv által szabályozott, megkeresésre történő információcsere keretében az ügyvédeket terhelő együttműködési kötelezettség terjedelmét, figyelembe véve az őket terhelő szakmai titoktartási kötelezettséget is, az említett irányelv 18. cikkének (1) bekezdésében szereplő utalásnak megfelelően meghatározhatják-e az egyes tagállamok jogi rendelkezései. A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy ebben az esetben az AO 177. §-át kellene alkalmazni, mint olyan nemzeti rendelkezést, amely az ügyvédek mint harmadik személyek együttműködési kötelezettségét szabályozza.

38 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi továbbá, hogy az Orde van Vlaamse Balies és társai ügyben hozott ítélet 39. pontjában a Bíróság rámutatott arra, hogy az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés bizalmas jellegének lényeges tartalma tiszteletben tartásának biztosítása érdekében csak a titoktartás korlátozott mértékű feloldása lenne megengedhető. Márpedig a jelen ügyben a vitatott felszólítás arra kötelezi F-et, hogy bocsássa a közvetlen adók hivatalának rendelkezésére az ügyfelével fennálló kapcsolataira vonatkozó, bizonyos vállalati befektetési struktúrák létrehozásával kapcsolatos valamennyi dokumentumot. E körülmények között nem zárható ki, hogy ez a felszólítás az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés tiszteletben tartásához való jog lényeges tartalmát érinti. Mivel azonban az említett felszólítás megfelel az AO 177. §-ának, felmerül az a kérdés is, hogy az említett nemzeti rendelkezés és ez a felszólítás is összeegyeztethető-e a Charta 7. cikkével.

39 Végül a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy ez utóbbi rendelkezésnek való meg nem felelés esetén az ilyen következtetés nem vonná maga után automatikusan az említett felszólító határozat teljes egészében történő hatályon kívül helyezését, mivel az a kért információk szerint szétválasztható határozatnak minősül. A luxemburgi bíróság tehát fenntarthatná az ügyvéd azon tájékoztatási kötelezettségét, amelyről úgy ítélte meg, hogy nem érinti az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés tiszteletben tartásához való jog lényeges tartalmát.

40 Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálata nem korlátozódhat az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés bizalmas jellegének lényeges tartalmába való esetleges beavatkozás megállapítására, hanem azt annak vizsgálatával kell folytatni, hogy a Bíróság által az Orde van Vlaamse Balies és társai ítéletben különösen az arányosság elvével kapcsolatban kifejtett egyéb megfontolások adott esetben meghatározhatják-e azokat az információkat, amelyek a 2011/16 irányelven alapuló megkeresésre történő információcsere keretében érvényesen megkövetelhetők az ügyvédtől.

41 E körülmények között határozott úgy a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság, Luxemburg), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A valamely ügyvéd által – a jelen ügyben egy vállalati beruházási struktúra létrehozása céljából – nyújtott, társasági joggal kapcsolatos jogi tanácsadás a [Charta] 7. cikkében biztosított, az ügyvédek és ügyfeleik közötti kommunikációra vonatkozó fokozott védelem hatálya alá tartozik-e?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén az ügyvédek és ügyfeleik közötti kapcsolattartás tiszteletben tartásához való, a [Charta] 7. cikkében biztosított jogba történő beavatkozásnak minősül-e a [2011/16] irányelv alapján egy tagállam által benyújtott információcsere iránti megkeresésre a megkeresett tagállam illetékes hatósága által válaszul hozott olyan határozat,

amely az ügyvédet arra kötelezi, hogy bocsássa rendelkezésre az ügyfelével való kapcsolatára vonatkozó csaknem összes dokumentumot, a tanácsadásának tárgyát képező ügyletek részletes leírását, fejtse ki az e folyamatokban való részvételét, valamint jelölje meg a tárgyalópartnerei kilétét?

3) A második kérdésre adandó igenlő válasz esetén a 2011/16 irányelv összeegyeztethető-e a Charta 7. cikkével és 52. cikkének (1) bekezdésével, amennyiben a 17. cikk (4) bekezdésén túlmenően nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely a megkeresésre történő információcsere rendszere keretében kifejezetten lehetővé tenné az ügyvédek és ügyfeleik között folytatott kommunikáció bizalmas jellegébe való beavatkozást, és amely maga meghatározná az érintett jog gyakorlására vonatkozó korlátozás terjedelmét?

4) A harmadik kérdésre adandó igenlő válasz esetén alkalmazhatók-e a 2011/16 irányelv 18. cikkének (1) bekezdésében szereplő hivatkozással összhangban az említett irányelvvel bevezetett, megkeresésre történő információcsere mechanizmusának alkalmazása során az ügyvédeket (vagy ügyvédi irodákat) mint információk birtokában lévő harmadik személyeket terhelő együttműködési kötelezettségre vonatkozó szabályokra, különösen a szakmai titoktartásuk hatásának figyelembevételét célzó egyedi korlátozásokra az egyes tagállamok belső jogának azon rendelkezései, amelyek az ügyvédek mint információk birtokában lévő harmadik személyek belső adóügyi vizsgálatban való együttműködési kötelezettségét szabályozzák?

5) A negyedik kérdésre adandó igenlő válasz esetén ahhoz, hogy a [Charta] 7. cikkével összeegyeztethető legyen a jelen ügyben alkalmazandóhoz hasonló, az ügyvédeket mint információk birtokában lévő harmadik személyeket terhelő együttműködési kötelezettségre vonatkozó szabályokat megállapító nemzeti jogi rendelkezés, olyan különös rendelkezéseket kell-e tartalmaznia, amelyek:

   – biztosítják az ügyvédek és ügyfeleik közötti kapcsolattartás bizalmas jellege lényeges tartalmának tiszteletben tartását; és

   – különös feltételeket vezetnek be annak biztosítása érdekében, hogy az ügyvédek együttműködési kötelezettsége a 2011/16 irányelv célkitűzéseinek megvalósítására alkalmas és ahhoz szükséges mértékre korlátozódjon?

6) Az ötödik kérdésre adandó igenlő válasz esetén az annak biztosítását szolgáló különös feltételeknek, hogy az ügyvédeket az adóügyi vizsgálat során terhelő együttműködési kötelezettség a 2011/16 irányelv célkitűzéseinek megvalósítására alkalmas és ahhoz szükséges mértékre korlátozódjon, a megkeresett tagállam illetékes hatóságait terhelő alábbi kötelezettségeket is magukban kell-e foglalniuk:

   – annak fokozott ellenőrzését, hogy a megkereső tagállam a 2011/16 irányelv 17. cikke (1) bekezdésének megfelelően már valóban kimerítette-e azokat a szokásos információforrásokat, amelyeket a célja elérésének veszélyeztetése nélkül az adott körülmények között a kért információ megszerzéséhez felhasználhatott; és/vagy

   – az információk más potenciális birtokosainak sikertelen megkeresését, mielőtt – végső eszközként – egy ügyvéddel mint az információk potenciális birtokosával kapcsolatba léphetnének; és/vagy

– minden egyes esetben egyrészről a közérdekű cél, másrészről a szóban forgó jogok közötti mérlegelést, hogy egy ügyvéddel szemben csak akkor lehessen érvényesen felszólító határozatot hozni, ha olyan további feltételek teljesülnek, mint például az, hogy a megkereső tagállamban folyamatban lévő vizsgálat pénzügyi vonzata bizonyos mértéket elér vagy elérhet, illetve büntetőjogi relevanciával bírhat?”

A Bíróság hatásköréről

42 Az osztrák kormány kétségeit fejezte ki a Bíróság hatáskörét illetően, lényegében arra hivatkozva, hogy mivel a 2011/16 irányelv nem jelöli meg azokat a feltételeket, amelyek mellett a vizsgálatok, illetve a kapcsolattartás jogszerűen folyhat le, és különösen, hogy a jogalanyok milyen feltételek mellett tagadhatják meg az információnyújtást szakmai titokra hivatkozva, az ilyen kérdések kizárólag a nemzeti jogtól függnek, így az alapeljárás nem tartozik sem ezen irányelv, következésképpen az uniós jog hatálya alá.

43 Emlékeztetni kell arra, hogy a 2011/16 irányelv meghatározza a tagállamok közötti, megkeresésre történő információcserét, és ennek keretében a 18. cikkének (1) bekezdésében úgy rendelkezik, hogy a megkeresett tagállam a megkereső tagállam által kért információ megszerzése érdekében alkalmazza az információgyűjtésre szolgáló intézkedéseit. Így, amikor a megkeresett tagállam a 2011/16 irányelv II. fejezetének I. szakasza szerinti információcsere iránti megkeresést követően a nemzeti eljárásai szerint vizsgálatot folytat, és az információk birtokosát felszólítja ezen információk közlésére, ezen irányelvet, következésképpen pedig az uniós jogot hajtja végre.

44 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy az uniós jog végrehajtásának minősül, amely – amint az a Charta 51. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik – a Charta alkalmazhatóságát vonja maga után, ha valamely tagállam a 2011/16 irányelv által bevezetett, megkeresésre történő információcserére irányuló eljárás részletes szabályait meghatározó jogszabályokat fogad el, többek között azon lehetőségnek az illetékes hatóság számára való előírásával, hogy olyan határozatot hozzon, amely az információk birtokában lévő személyt arra kötelezi, hogy az információkat bocsássa a rendelkezésére (2020. október 6-i État luxembourgeois [Adózással kapcsolatos információk iránti kérelemmel szembeni jogorvoslati jog] ítélet, C-245/19 és C-246/19, EU:C:2020:795, 45. és 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Bíróság hatáskörrel rendelkezik annak vizsgálatára, hogy a Charta rendelkezéseivel ellentétes-e, és ha igen, milyen mértékben, ha valamely tagállam az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti rendelkezéseket a 2011/16 irányelv II. fejezetének I. szakasza szerinti információcsere iránti megkeresés keretében és céljából alkalmaz.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első két kérdésről

46 Az előterjesztő bíróság együttesen vizsgálandó első két kérdése lényegében arra irányul, hogy a Charta 7. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a társasági joggal kapcsolatos ügyvédi jogi tanácsadás az e cikkben biztosított, az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezésre vonatkozó fokozott védelem hatálya alá tartozik, és így a megkeresett tagállam hatósága által hozott olyan határozat, amely az ügyvédet arra kötelezi, hogy a 2011/16 irányelvben előírt, megkeresésre történő információcsere céljából bocsássa rendelkezésre az ilyen tanácsadással összefüggésben keletkezett, az ügyfelével

fennálló kapcsolataira vonatkozó valamennyi dokumentumot és információt, az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés tiszteletben tartásához való, az említett cikkben biztosított jogba történő beavatkozásnak minősül.

47 Emlékeztetni kell arra, hogy a Charta 7. cikke, amely elismeri, hogy mindenkinek joga van ahhoz, hogy magán- és családi életét, otthonát és kapcsolattartását tiszteletben tartsák, megfelel az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én aláírt európai egyezmény (a továbbiakban: EJEE) 8. cikke (1) bekezdésének (Orde van de Vlaamse Balies és társai ítélet, 25. pont).

48 A Charta 52. cikke (3) bekezdésének megfelelően, amely arra irányul, hogy az uniós jog autonómiájának sérelme nélkül biztosítsa a Chartában foglalt jogok és az ezeknek megfelelő, az EJEE-ben biztosított jogok közötti szükséges összhangot, a Bíróságnak a Charta 7. cikkében biztosított jogok tekintetében végzett értelmezés során a védelem minimális szintjeként kell figyelembe vennie az e jogoknak megfelelő, az EJEE 8. cikkének (1) bekezdésében biztosított és az Emberi Jogok Európai Bírósága által értelmezett jogokat (Orde van de Vlaamse Balies és társai ítélet, 26. pont).

49 Amint arra a Bíróság már rámutatott, az Emberi Jogok Európai Bírósága ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az EJEE 8. cikkének (1) bekezdése védi a magánszemélyek közötti minden kapcsolattartás bizalmas jellegét, és fokozott védelmet biztosít az ügyvéd és ügyfele közötti információcserének. E rendelkezéshez hasonlóan, amely nem csupán a védelemmel kapcsolatos tevékenység, hanem a jogi tanácsadás védelmét is magában foglalja, a Charta 7. cikke szükségszerűen biztosítja e jogi tanácsadás titkosságát, éspedig mind tartalmát, mind tényét illetően. Az ügyvédhez forduló személyek ugyanis észszerűen számíthatnak arra, hogy kommunikációjuk magánjellegű és bizalmas marad. Következésképpen kivételes helyzetektől eltekintve e személyek jogosan bízhatnak abban, hogy ügyvédjük a beleegyezésük nélkül senkivel nem fogja közölni, hogy konzultáltak vele (Orde van de Vlaamse Balies és társai ítélet, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Azt a különös védelmet, amelyet a Charta 7. cikke és az EJEE 8. cikkének (1) bekezdése biztosít az ügyvédek szakmai titoktartását illetően, amely mindenekelőtt az őket terhelő kötelezettségekben nyilvánul meg, az indokolja, hogy egy demokratikus társadalomban az ügyvédekre alapvető feladat hárul, nevezetesen a jogalanyok védelme. Ez az alapvető feladat magában foglalja egyrészt azt a követelményt – amelynek jelentőségét valamennyi tagállamban elismerik –, hogy minden jogalanynak lehetősége kell hogy legyen arra, hogy ügyvédjével teljesen szabadon konzultáljon, akinek a hivatása lényegénél fogva magában foglalja azt a feladatot, hogy mindenkinek, akinek szüksége van rá, független jogi tanácsot adjon, másrészt pedig ebből fakadóan magában foglalja az ügyvéd ügyfelével szembeni lojalitásának követelményét (Orde van de Vlaamse Balies és társai ítélet, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 A fenti megfontolásokból az következik, hogy az ügyvéd által adott jogi tanácsadás – függetlenül attól, hogy milyen jogterületre vonatkozik – a Charta 7. cikke által biztosított, az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezésre vonatkozó fokozott védelemben részesül. Ebből következik, hogy az olyan felszólító határozat, mint amelyről az alapügyben szó van, beavatkozást jelent az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés tiszteletben tartásához való, e cikkben biztosított jogba.

52 Az első két kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a Charta 7. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a társasági joggal kapcsolatos ügyvédi jogi tanácsadás az e cikkben biztosított, az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezésre vonatkozó fokozott védelem hatálya alá tartozik, és így a megkeresett

tagállam hatósága által hozott olyan határozat, amely az ügyvédet arra kötelezi, hogy a 2011/16 irányelvben előírt, megkeresésre történő információcsere céljából bocsássa rendelkezésre az ilyen tanácsadással összefüggésben keletkezett, az ügyfelével fennálló kapcsolataira vonatkozó valamennyi dokumentumot és információt, az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés tiszteletben tartásához való, az említett cikkben biztosított jogba történő beavatkozásnak minősül.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és negyedik kérdésről

53 Az együttesen vizsgálandó harmadik és negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2011/16 irányelv érvénytelen-e a Charta 7. cikkére és 52. cikkének (1) bekezdésére tekintettel, amennyiben ezen irányelv 17. cikkének (4) bekezdésén túl nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely egyrészt a megkeresésre történő információcsere rendszere keretében kifejezetten lehetővé tenné az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezésbe történő beavatkozást, másrészt pedig maga határozza meg a Charta 7. cikkében biztosított jog gyakorlására vonatkozó korlátozás terjedelmét, ugyanakkor előírja – amint az az említett irányelv 18. cikkének (1) bekezdéséből következik –, hogy a tagállami jogban kell meghatározni, hogy az ügyvédi titoktartás milyen mértékben képezheti akadályát a megkeresett tagállam által megfogalmazott információkérésnek.

54 E tekintetben többek között az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a 2011/16 irányelv tiszteletben tartja-e a Charta 52. cikkének (1) bekezdését, különösen amennyiben az kimondja, hogy a Chartában elismert jogok és szabadságok gyakorlása csak a törvény által korlátozható.

55 A 2011/16 irányelv az adózás területén történő, tagállamok közötti közigazgatási együttműködésre és információcserére vonatkozik. Az irányelv „Tárgy” című 1. cikke úgy rendelkezik, hogy az irányelv „megállapítja azokat a szabályokat és eljárásokat, amelyek alapján a tagállamok a 2. cikkben említett adókra vonatkozó tagállami jogszabályok kezelése [helyesen: alkalmazása] és végrehajtása szempontjából előreláthatólag releváns információk cseréje céljából együttműködnek egymással”.

56 Az ezen irányelv II. fejezetének I. szakaszában előírt, a jelen ügyben tárgyalt megkeresésre történő információcsere keretében az említett irányelv a megkereső tagállam és a megkeresett tagállam közötti kapcsolatokat és kölcsönös kötelezettségeket szabályozza. Ugyanezen irányelv 6. cikkének (1) és (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a megkeresett hatóság intézkedik a kért információk megszerzéséhez szükséges bármely közigazgatási vizsgálat elvégzéséről, és ennek keretében ugyanazon eljárások szerint jár el, mintha az eljárást a saját kezdeményezésére vagy saját tagállama valamely más hatóságának megkeresésére folytatná le. A 2011/16 irányelvnek a közigazgatási együttműködés feltételeiről szóló IV. fejezetében ezen irányelv 18. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a megkeresett tagállam a kért információ megszerzése érdekében alkalmazza az információgyűjtésre szolgáló intézkedéseit.

57 Ezzel szemben a 2011/16 irányelv nem ír elő jelentéstételi kötelezettséget az információk birtokában lévő személyek vagy gazdasági szereplők számára a megkeresésre történő információcsere tekintetében, ellentétben az általa szabályozott más típusú információcserékkel, mint például a 2001/822 irányelvvel módosított ezen irányelv II. fejezetének II. szakaszában előírt kötelező automatikus információcserével.

58 Ami a 2011/16 irányelv 17. cikkének (4) bekezdését illeti, bár az a megkeresett tagállam és a megkereső tagállam közötti kapcsolatra vonatkozik, és az előbbi számára biztosítja azt a jogot, hogy megtagadjon bizonyos információk továbbítását az utóbbi számára, nem határozza meg, hogy az információgyűjtésre vonatkozó nemzeti eljárások szintjén mit kell tenni. Hasonlóképpen, ezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az irányelv nem kötelezi vizsgálatok elvégzésére vagy információközlésre a megkeresett tagállamot, amennyiben az ilyen vizsgálatok lefolytatása vagy a kért információ gyűjtése saját céljára jogszabályaival ellentétes lenne. Nem határozza azonban meg azokat a követelményeket, amelyeket a nemzeti információgyűjtési eljárások szintjén tiszteletben kell tartani.

59 A fenti megfontolásokból következik, hogy a 2011/16 irányelvben előírt, megkeresésre történő információcsere céljából az uniós jogalkotó csak a tagállamok egymás felé fennálló kötelezettségeit határozta meg, miközben felhatalmazta a tagállamokat arra, hogy ne tegyenek eleget az információkérésnek, ha a kért vizsgálatok lefolytatása vagy a szóban forgó információk gyűjtése a jogszabályaikkal ellentétes lenne. Az uniós jogalkotó így tehát a tagállamokra bízta annak biztosítását, hogy az információcsere céljából történő információgyűjtésre vonatkozóan lefolytatott nemzeti eljárásaik megfeleljenek a Chartának, különösen a 7. cikkének.

60 Ebből az következik, hogy az a tény, hogy a megkeresésre történő információcserének a 2011/16 irányelv II. fejezetének I. szakaszában előírt rendszere nem tartalmaz az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés bizalmas jellegének védelmére vonatkozó rendelkezéseket a megkeresett tagállam hatáskörébe tartozó információgyűjtéssel összefüggésben, nem jelenti azt, hogy ezen irányelv sérti a Charta 7. cikkét és 52. cikkének (1) bekezdését. Az említett irányelvből ugyanis az következik, hogy a Charta 51. cikkének (1) bekezdésével összhangban az egyes tagállamok feladata, hogy az ilyen információgyűjtés céljából lefolytatott nemzeti eljárások keretében biztosítsák az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezésnek a Charta 7. cikkében biztosított fokozott védelmét. Így minden tagállamnak ügyelnie kell többek között arra, hogy a Charta 7. cikkében biztosított jogok gyakorlásának az ilyen nemzeti eljárásokból eredő bármely esetleges korlátozása a Charta 52. cikkének (1) bekezdése értelmében „törvény által” legyen előírva.

61 E körülmények között a harmadik és a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az e kérdésekben szereplő szempontok vizsgálata nem tárt fel olyan tényezőt, amely a Charta 7. cikkére és 52. cikkének (1) bekezdésére tekintettel érinthetné a 2011/16 irányelv érvényességét.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik és hatodik kérdésről

62 Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozat megállapításaiból kitűnik, a vitatott felszólítás arra kötelezi F-et, hogy bocsásson rendelkezésre minden olyan dokumentumot, amely bizonyos vállalati befektetési struktúrák létrehozásával összefüggésben keletkezett, és az ügyfelével fennálló kapcsolataira, a tanácsadásának tárgyát képező ügyletek részletes leírására, az e folyamatokban való részvétele kifejtésére, valamint a tárgyalópartnerei kilétére vonatkozik. Ez a felszólítás, amely egy korábbi, azonos tárgyú határozat megismétlésének minősül, az adóhatóság azt követően hozta meg, hogy F ellenezte a korábban megkövetelt információk és dokumentumok átadását, arra hivatkozva, hogy azok közlése sértené az ügyvédi titoktartást, amelyhez F kötve van, és hogy a jelen esetben a szóban forgó konzultáció ráadásul nem adóügyi jellegű volt. A vitatott felszólításban az adóhatóság jelezte F-nek, hogy bírság terhe mellett köteles a korábban kért információkat teljes egészében, pontosan és módosítás nélkül továbbítani, és nem hivatkozhat szakmai titoktartásra. Végül, mivel F még mindig nem tett eleget az említett felszólításnak, az adóhatóság kiszabta vele szemben a bejelentett bírságot.

63 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy figyelembe véve a kért információk terjedelmét, amelyek lényegében F teljes iratanyagának tartalmára vonatkoznak, vagyis különösen az F és az ügyfele közötti érintkezés tartalmának részleteire, mindenekelőtt az a kérdés merül fel, hogy az ilyen felszólítás, amely egyébként megfelel a nemzeti jognak, és különösen az AO 177. §-ának, nem sérti-e a Charta 7. cikkében biztosított fokozott védelemben részesülő, az ügyvédek és ügyfeleik közötti érintkezés tiszteletben tartásához való jog lényeges tartalmát.

64 A kért információk terjedelmét, valamint a nemzeti jog azon állapotát illetően, amely alapján a vitatott felszólalást és azt követően az F-re kiszabott bírságot elfogadták, a nemzeti bíróság ugyanakkor rámutatott, hogy az AO 177. §-ából az következik, hogy az ilyen felszólítás részére történő kézbesítése esetén az ügyvéd elvben megtagadhat bármilyen információt, de ha kizárólag adóügyekben tanácsadóként vagy képviselőként jár el, köteles minden kért információt megadni, kivéve ha az információnyújtás következményeként büntetőeljárást indíthatnak ügyfelével szemben.

65 E körülmények között meg kell állapítani, hogy az előterjesztő bíróság együttesen vizsgálandó ötödik és hatodik kérdése lényegében arra irányul, hogy a Charta 7. cikkét és 52. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes a jelen ítélet 52. pontjában ismertetetthez hasonló, olyan nemzeti szabályozáson alapuló felszólítás, amelynek értelmében az adózással összefüggő ügyvédi tanácsadásra és ügyvédi képviseletre – az ügyfél elleni büntetőeljárás veszélyének felmerülését kivéve – nem vonatkozik az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezésnek a Charta 7. cikkében biztosított fokozott védelme.

66 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés ilyen fokozott védelme – amint az a jelen ítélet 51. pontjából is kitűnik – attól függetlenül alkalmazandó, hogy az ügyfélnek milyen jogterületen nyújtanak tanácsot, illetve milyen jogterületen képviselik.

67 Mindamellett emlékeztetni kell arra, hogy a Charta 7. cikkében biztosított jogok nem korlátlan jogosultságként jelennek meg, hanem a társadalomban betöltött szerepükre tekintettel kell őket figyelembe venni. Amint ugyanis a Charta 52. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik, e rendelkezés lehetővé teszi e jogok gyakorlásának korlátozását, feltéve hogy a korlátozást törvény írja elő, hogy arra az említett jogok lényeges tartalmának és az arányosság elvének tiszteletben tartásával kerül sor, továbbá hogy a korlátozás elengedhetetlen, és ténylegesen az Európai Unió által elismert általános érdekű célkitűzéseket vagy mások jogainak és szabadságainak védelmét szolgálja (lásd ebben az értelemben: 2024. július 29-i Belgian Association of Tax Lawyers és társai ítélet, C-623/22, EU:C:2024:639, 134. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

68 A jelen ügyben az AO 177. §-ának (2) bekezdése megtiltja, hogy az ügyvéd, akit a hatóság tájékoztatási kérelemmel keres meg, megtagadja a hivatása gyakorlása során rábízott információkhoz való hozzáférést, amennyiben azok olyan tényekre vonatkoznak, amelyekről adóügyekben nyújtott tanácsadás vagy képviselet során szerzett tudomást, kivéve ha olyan kérdésekről van szó, amelyek megválaszolása büntetőjogi felelősségre vonás veszélyének tenné ki ügyfelét. Az ilyen tilalomból következően az ügyvéd és az ügyfele közötti, adóügyekben folytatott eszmecserék tartalma – függetlenül attól, hogy azokra konzultáció vagy jogi képviselet keretében került sor – nem tartható titokban a hatóság előtt, kivéve ha ez az ügyfelet büntetőjogi felelősségre vonás veszélyének tenné ki.

69 Ami az AO 177. §-ában ily módon előírtakat illeti, a vitatott felszólítás azzal, hogy bírság terhe mellett ismételten kötelezte F-et, hogy a jelen ítélet 62. pontjában említett információkat teljes egészében, pontosan és módosítás nélkül be kell nyújtania, miután F jelezte, hogy álláspontja szerint az őt terhelő szakmai titok miatt nem teheti ezt meg, szintén azt eredményezi, hogy az F és az ügyfele közötti, az érintett vállalati befektetési struktúrák létrehozására vonatkozó érintkezés tartalmából semmi sem maradhat titokban a felszólítást kibocsátó közigazgatási szerv előtt.

70 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Charta 7. cikke az ügyvédi tanácsadás titkosságát annak tényére és tartalmára tekintettel is védelemben részesíti. Így az ügyvédet felkereső személyek észszerűen elvárhatják, hogy a vele folytatott kommunikáció magánjellegű és bizalmas marad, és – kivételes helyzetektől eltekintve – bízhatnak abban, hogy ügyvédjük a beleegyezésük nélkül senkinek sem fogja elárulni, hogy konzultáltak vele.

71 A Bíróság kimondta, hogy nem állapítható meg, hogy a 2018/822 irányelvvel módosított 2011/16 irányelv 8ab. cikkének (5) bekezdésében előírt értesítési kötelezettség sértené a Charta 7. cikkében rögzített, az ügyvédek és ügyfeleik közötti érintkezés tiszteletben tartásához való jog lényeges tartalmát. A Bíróság mindazonáltal erre a következtetésre azt követően jutott, hogy rámutatott arra, hogy e kötelezettség csak korlátozott mértékben vonja maga után az adótervezésben közreműködő ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés bizalmas jellegének az adótervezésben közreműködő harmadik felekkel és az adóhatósággal szembeni feloldását, és különösen hogy e rendelkezés nem ír elő az adótervezésben közreműködő ügyvéd számára arra vonatkozó kötelezettséget – és nem is jogosítja fel őt arra –, hogy ügyfele hozzájárulása nélkül más adótervezésben közreműködőkkel ezen érintkezés tartalmára vonatkozó információkat osszon meg (Orde van de Vlaamse Balies és társai ítélet, 39. és 40. pont).

72 Márpedig a jelen ügyben, amint arra a főtanácsnok az indítványának 50. pontjában rámutatott, az AO 177. §-a azáltal, hogy az adóügyekben való tanácsadás tartalmát – vagyis egy egész jogágat, amelyben az ügyvédek tanácsot adhatnak ügyfeleiknek – szinte teljes mértékben kizárja az ügyvédi szakmai titoktartásnak a Charta 7. cikke szerint fennálló, fokozott védelméből, kiüresíti ezt a védelmet az adott jogi területen. A vitatott felszólítás, amennyiben abból a feltételezésből indul ki, hogy az ügyvédi titoktartás AO 177. §-a miatti érvényesíthetetlensége feljogosítja az adóhatóságot arra, hogy F-nél lévő teljes aktát, és így különösen az F és az ügyfele közötti valamennyi érintkezés tartalmának részleteit bekérje, még akkor is, ha az F által nyújtott, bizonyos vállalati befektetési struktúrák létrehozására vonatkozó tanácsadás F szerint nem kapcsolódik adóügyekhez, még jobban kiterjeszti a Charta 7. cikke által védett jog lényegének megsértését.

73 E körülmények között meg kell állapítani, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, mint az AO 177. §-a, csakúgy, mint annak a jelen ügyben a vitatott felszólítással történő alkalmazása, távolról sem korlátozódik kivételes helyzetekre, ellenben azzal, hogy ilyen mértékben kiszélesíti azt a kört, amelyen belül az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés tekintetében az ügyvédi titoktartás kivételes helyzetekben kikerülhető, sérti a Charta 7. cikkében biztosított jog lényeges tartalmát.

74 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy a vitatotthoz hasonló felszólítás, amely az AO 177. §-ának (2) bekezdéséhez hasonló nemzeti szabályozáson alapul, sérti az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés tiszteletben tartásához való jog lényeges tartalmát, és ezért nem indokolható beavatkozásnak minősül.

75 A fentiekre tekintettel az ötödik és a hatodik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Charta 7. cikkét és 52. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes a jelen ítélet 52. pontjában ismertetetthez hasonló, olyan nemzeti szabályozáson alapuló felszólítás, amelynek értelmében az adózással összefüggő ügyvédi tanácsadásra és ügyvédi képviseletre – az ügyfél elleni büntetőeljárás veszélyének felmerülését kivéve – nem vonatkozik az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezésnek a Charta 7. cikkében biztosított fokozott védelme.

A költségekről

76 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

1) Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 7. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

a társasági joggal kapcsolatos ügyvédi jogi tanácsadás az e cikkben biztosított, az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezésre vonatkozó fokozott védelem hatálya alá tartozik, és így a megkeresett tagállam hatósága által hozott olyan határozat, amely az ügyvédet arra kötelezi, hogy az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelvben előírt, megkeresésre történő információcsere céljából bocsássa rendelkezésre az ilyen tanácsadással összefüggésben keletkezett, az ügyfelével fennálló kapcsolataira vonatkozó valamennyi dokumentumot és információt, az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezés tiszteletben tartásához való, az említett cikkben biztosított jogba történő beavatkozásnak minősül.

2) A harmadik és negyedik kérdésekben szereplő szempontok vizsgálata nem tárt fel olyan tényezőt, amely az Alapjogi Charta 7. cikkére és 52. cikkének (1) bekezdésére tekintettel érinthetné a 2011/16 irányelv érvényességét.

3) Az Alapjogi Charta 7. cikkét és 52. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes a jelen ítélet rendelkező részének 1. pontjában ismertetetthez hasonló, olyan nemzeti szabályozáson alapuló felszólítás, amelynek értelmében az adózással összefüggő ügyvédi tanácsadásra és ügyvédi képviseletre – az ügyfél elleni büntetőeljárás veszélyének felmerülését kivéve – nem vonatkozik az ügyvéd és ügyfele közötti érintkezésnek a Charta 7. cikkében biztosított fokozott védelme.

Aláírások