

Kohtuasi C-432/23**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

12. juuli 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

11. juuli 2023

Apellandid:

Usaldusühing F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Vastustaja:

État luxembourgeois

1. Vaidluse ese ja andmed

- 1 Administration des contributions directes'i (otseste maksude amet) direktor saatis 28. juunil 2022 usaldusühingule F (edaspidi „usaldusühing (F)“) otsuse, mis oli sisuliselt sõnastatud järgmiselt:

„[...] Hispaania maksuameti pädev asutus on saatnud meile teabepäringu nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivi 2011/16/EL [...] alusel.

Juriidiline isik, keda päring puudutab, on Hispaania äriühing (K) [...].

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

- palun edastage nimetatud ajavahemiku kohta kõik olemasolevad dokumendid (kiri, millega teile anti ülesanne, kliendiga sõlmitud lepingud, aruanded, memorandumid, sõnumid, arved jms), mis puudutavad teenuseid, mida [teie usaldusühing] (F) Hispaania äriühingule (K) osutas järgmise raames:

- o (N) osalustest 80% ost investeerimiskontserni (O) poolt 2015. aastal (arve nr ...);
 - o teise Hispaania ettevõtte ost kontserni poolt 2018. aastal (arve nr ...);
- palun esitage 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;

[...]“.

- 2 Usaldusühing (F) märkis 8. juuli 2022. aasta e-kirjas otseste maksude ametile, et tema tegutses selle kontserni advokaadi-õigusnõustajana, millesse äriühing (K) kuulub, ning et seepärast esineb tema puhul seadusest tulenev takistus edastada teavet oma kliendi kohta, sest see teave on hõlmatud ametisaladusega.
- 3 Ühes 8. augusti 2022. aasta tähtkirjas kinnitas usaldusühing (F) taas oma seisukohta, täpsustades, et tema õiguslik volitus juhtumi kohta, mida otsus puudutab, ei ole maksualast laadi, vaid puudutab ainult ühinguõigust.
- 4 Otseste maksude ameti direktor teatas 19. augusti 2022. aasta tähtkirjaga usaldusühingule (F), et viimase vastus neid ei rahulda, ja meenutas talle OECD maksustamisalase lepingu artikli 26 kommentaari:

„Taotluse saanud riik võib keelduda edastamast teavet, mis käsitleb konfidentsiaalseid sõnumeid advokaatide või muude ametikohustuste täitmisel heaks kiidetud seaduslike esindajate ja nende klientide vahel, kui need sõnumid on tema riigisisese õiguse alusel kaitstud igasuguse avaldamise eest. Konfidentsiaalsete sõnumite kaitse kohaldamisala peab siiski olema määratletud kitsana. Saladus ei kehti siiski dokumentide suhtes, mis on advokaadile üle antud selleks, et püüda kaitsta neid seadusega ette nähtud avaldamise eest. Lisaks ei ole konfidentsiaalsete sõnumitena tavaliselt kaitstud niisuguse isiku isikuandmed nagu äriühingu nõukogu liige või tegelik kasusaaja. Kuigi konfidentsiaalsetele sõnumitele tagatud kaitse kohaldamisala võib olla eri riikides erinev, ei tohi see olla liiga lai, sest see takistaks tegelikku teabevahetust. Sõnumid advokaatide või muude heaks kiidetud seaduslike esindajate ja nende klientide vahel on konfidentsiaalsed üksnes siis, kui need esindajad tegutsevad advokaatidena või muude heakskiidetud seaduslike esindajatena, mitte kellegi teisena, näiteks volitatud aktsionäride, usaldusisikute, trusti moodustajate, nõukogu liikmetena või nõustajale välja antud volikirja alusel, et esindada seda äriühingut tema kaubandustehingutes“ (OECD nõukogu 17. juulil 2012. aastal vastu võetud maksustamisalase näidislepingu artikli 26 ja seda käsitleva kommentaari ajakohastamine, punkt 19.3).

- 5 Otseste maksude ameti direktor määras 16. septembri 2022. aasta otsusega usaldusühingule (F) trahvi selle eest, et ta ei reageerinud 19. augusti 2022. aasta otsusele soovitud viisil.

- 6 Usaldusühing (F) esitas kaebuse, mille puhul astus menetlusse Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Luxembourg'i advokatuuri advokaatide koda). Tribunal administratif (halduskohus) jättis selle kaebuse ja menetluse astuja nõude 23. veebruari 2023. aasta kohtuotsusega rahuldamata.
- 7 Usaldusühing (F) ja advokaatide koda esitasid 10. ja 13. märtsil 2023 selle kohtuotsuse peale Cour administrative'ile (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) apellatsioonkaebused.
- 8 Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) võtab need kaks apellatsioonkaebust menetlusse kaebustena 19. augusti 2022. aasta otsuse peale ning esitab nende analüüsimisel Euroopa Kohtule tagapool toodud eelotsuse küsimused.

2. Asjasse puutuvad õigusnormid

A. Liidu õigus

Euroopa Liidu põhiõiguste harta

- 9 Selle artiklis 7 on sätestatud:

„Era- ja perekonnaelu austamine

Igäihel on õigus sellele, et austataks tema era- ja perekonnaelu, kodu ja edastatavate sõnumite saladust.“

- 10 Selle artiklis 52 on nähtud ette:

„Õiguste ja põhimõtete ulatus ja tõlgendamine

1. Hartaga tunnustatud õiguste ja vabaduste teostamist tohib piirata ainult seadusega ning arvestades nimetatud õiguste ja vabaduste olemust. Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt võib piiranguid seada üksnes juhul, kui need on vajalikud ning vastavad tegelikult liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvatele eesmärkidele või kui on vaja kaitsta teiste isikute õigusi ja vabadusi.

[...].“

Nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiv 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta

- 11 Selle artiklis 17 on sätestatud:

„Piirangud

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.

[...]

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

12 Selle artiklis 18 on nähtud ette:

„Kohustused

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, 3 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.

[...]“.

C. Luksemburgi õigus

22. mai 1931. aasta üldine maksuseadus (*loi générale des impôts*) „*Abgabenordnung*“, lühendatult „*AO*“

13 Selle artiklis 177 on sisuliselt sätestatud:

„1. Teabe edastamisest võivad lisaks keelduda

kriminaalasjades abistavad kaitsjad ja advokaadid,

- 1) *arstid teabe puhul, mis on neile teatavaks saanud nende kutsetöös;*
- 2) *advokaadid teabe puhul, mis on neile teatavaks saanud nende kutsetöös;*
- 3) *punktides 1–3 nimetatud isikute assistendid või kaastöötajad faktiliste asjaolude puhul, mille tunnistajaks nad on selles staatuses olnud.*

2. Seda sätet ei kohaldata punktides 3 ja 4 nimetatud isikute suhtes faktiliste asjaolude puhul, mis on neile teatavaks saanud neid nõustades ja esindades maksuasjades, v.a juhul, kui tegemist on küsimustega, millele antav jaatav või eitav vastus toob nende esindatavatele kaasa kriminaalvastutuse ohu.“

3. Cour administrative'i (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) hinnang

- 14 22. augusti 2022. aasta otsus on kooskõlas Luksemburgi õigusaktidega, mis käsitlevad rahvusvahelist teabevahetust maksustamise valdkonnas taotluse alusel, ja konkreetselt AO artikliga 177, mis reguleerib advokaatide ametisaladust maksustamise alal.
- 15 AO artikkel 177 ei takista otseste maksude ametil nõuda advokaadilt teavet teise maksukohustuslase kohta riigisisel või rahvusvahelisel tasandil. Otsus, millega nõutakse ükskõik missugust liiki asjasse puutuvat teavet, ei muutu õigusvastaseks seepärast, et on adresseeritud advokaadile.
- 16 Seevastu advokaadi ametisaladust, millele AO artiklis 177 kindlaks määratud kriteeriumide alusel tuginetakse, tuleb pidada mõjuvaks põhjuseks, mis võimaldab advokaadil jätta korralduse andmise otsuse täitmata ega võimalda talle trahvi määrata.
- 17 Apellandid vaidlustavad siiski 22. augusti 2022. aasta otsuse. Nad tuginevad direktiivi 2011/16 artikli 17 lõikele 4 ning väidavad sisuliselt, et usaldusühingule (F) antud korraldused edastada kõik olemasolevad dokumendid tema kliendile osutatud teenuste kohta kujutavad endast selle õiguse põhjendamatu riivet, milleks on harta artikliga 7 tagatud õigus, et austataks advokaatide ja nende klientide vahel edastatavate sõnumite saladust. Apellantide sõnul ei saa seda riivet õigustada direktiivi 2011/16 eesmärgiga edendada piiriülestes olukordades maksude nõuetekohast kindlaksmääramist ja võidelda pettusega ning seda põhjusel, et usaldusühingule (F) antud korraldust edastada nõutud teave ei saa pidada selle direktiivi eesmärkide täitmisel rangelt vajalikuks.
- 18 Apellandid tuginevad 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsusele Orde van Vlaamse Balies jt, C-694/20, EU:C:2022:963. Nad arvavad, et kuigi selles esitatud analüüs puudutab piiriüleseid maksuplaneerimise vahendeid, mis võivad olla agressiivset laadi, tõlgendab Euroopa Kohus selles harta artiklit 7 üldisemalt võrreldes advokaatide ametisaladusega. Põhimõtted, mille ta selles kindlaks määrab, puudutavad seega direktiivi 2011/16 taotluse alusel toimuvat teabevahetust käsitlevate sätete ja riigisiseste ülevõtmisnormide ning käsitletaval juhul tehtud otsuse kehtivust. Hoolimata nende põhimõtete üldisest sõnastusest ei ole Euroopa Kohtul siiski olnud veel võimalust neid kohaldada kogu nende ulatuses kogu regulatsiooni suhtes, mis käsitleb teabevahetust taotluse alusel.
- 19 Vaidlustades 19. augusti 2022. aasta otsuse eelkõige harta artiklist 7 lähtudes, seavad kaebajad seega kahtluse alla usaldusühingule (F) liidu ja riigisiseste õigusnormide alusel määratud kohustuse edastada nõutud teave kui niisuguse.
- 20 Et ta saaks võtta kaebuse kohta seisukoha sellisest vaatevinklist, soovib Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus), et Euroopa Kohus teeks mõned täpsustused järgmistes küsimustes.

- 21 Esiteks on Euroopa Kohus täpsustanud, et harta artikkel 7 „kaitseb igasuguse isikutevahelise kirjavahetuse konfidentsiaalsust ning annab tugevdatud kaitse advokaadi ja tema klientide vahelisele teabevahetusele“ (8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Orde van Vlaamse Balies jt, C-694/20, EU:C:2022:963, punkt 27), kusjuures see kaitse ei hõlma mitte ainult kaitsetegevust, vaid ka õigusnõustamist ja seda nii selle sisu kui ka selle olemasolu osas.
- 22 Käsitletaval juhul märgib usaldusühing (F), et ta nõustas oma Hispaania klienti üksnes ühinguõiguse valdkonnas ning täpsemalt selleks, et oleks võimalik luua ostu- ja rahastusstruktuur, mis hõlmab mitmesuguseid Luksemburgi äriühinguid. Ehkki esmapilgul tundub loogiline, et kuna advokaadi õigusnõustamine riigiüleste maksuplaneerimise vahendite loomiseks kuulub harta artiklis 7 ette nähtud tugevdatud kaitse alla, võib sama järelduse teha nõustamise kohta, mille eesmärk on luua äriühingu investeerimisstruktuurid, leiab Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) siiski, et vastav selgitus on vajalik, võttes arvesse tegutsemisvaldkondade mitmekesisust (esimene eelotsuse küsimus).
- 23 Teiseks on Euroopa Kohus leidnud, et advokaadile direktiiviga 2011/16 kehtestatud kohustus paljastada oma isik, oma hinnang piiriülese vahendi sisule ja asjaolu, et temaga konsulteeriti, ning selle teabe avaldamine maksuhaldurile toovad kaasa selle, et riivatakse harta artikliga 7 tagatud õigust sellele, et austataks advokaatide ja nende klientide vahel edastatavate sõnumite saladust (8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Orde van Vlaamse Balies jt, C-694/20, EU:C:2022:963, punktid 27–30).
- 24 Käsitletaval juhul kohustati usaldusühingut (F) 19. augusti 2022. aasta otsusega edastama direktorile üldjoontes kõik dokumendid tema suhete kohta oma kliendiga, eespool nimetatud tehingute üksikasjaliku kirjelduse ning selgituse, kuidas oli tema nendesse protsessidesse kaasatud, ja oma suhtluspartnerite isikuandmed. Et nõutud teave oli üldist laadi, on loogiline järeldada, et 19. augusti 2022. aasta otsus kui üksikakt, mille kaudu täidab liikmesriigi pädev asutus konkreetsel juhul oma kohustusi, mis tal direktiivi 2011/16 kohaselt on, toob kaasa ka selle, et riivatakse harta artikliga 7 tagatud õigust sellele, et austataks advokaatide ja nende klientide vahel edastatavate sõnumite saladust. Võttes aga arvesse erinevust vastavate teabevahetusregulatsioonide ja silmas peetud vastavate toimingute vahel, leiab Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus), et Euroopa Kohus peab seda analüüsi kinnitama (teine eelotsuse küsimus).
- 25 Kolmandaks juhuks, kui harta artikliga 7 tagatud kaitse peaks olema käsitletaval juhul kohaldatav ja riive olemasolu leiab kinnitust, märgib Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus), et Euroopa Kohus on meenutanud, 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“ (8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Orde van Vlaamse Balies jt, C-694/20, EU:C:2022:963, punkt 34). „Võitlus agressiivse maksuplaneerimise vastu ning maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise ohu ärahoidmine on aga harta artikli 52 lõike 1 tähenduses liidu poolt tunnustatud üldist huvi teenivad eesmärgid, mis võimaldavad piirata harta artikliga 7 tagatud õiguste teostamist“ (8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Orde van Vlaamse Balies jt, C-694/20, EU:C:2022:963, punkt 44).

- 26 Võib seega asuda seisukohale, et advokaadi ametisaladusel, mis hõlmab suhteid advokaadi ja tema klientide vahel, ei ole absoluutset kaitset, mis välistab igasuguse korralduse anda teiselt liikmesriigilt saadud teabepäringu tulemusena teavet, vaid niisugune korraldus jääb lubatavaks eespool näidatud tingimustele vastavates piirides.
- 27 Mis puudutab tingimust, et piirid peavad olema sätestatud seadusega, siis Euroopa Kohus on analüüsinud direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõiget 5, mis käsitleb piiriülestest meetmetest teatamise ja automaatse teabevahetuse süsteemi, ning ta on leidnud, et see lõige, milles on vahendajast advokaadile, kes on talle kohustusliku ametisaladuse tõttu vabastatud deklareerimiskohustusest, sõnaselgelt ette nähtud kohustus teatada teistele vahendajatele deklareerimiskohustused, mis neil on selle artikli lõike 6 alusel, vastab seaduslikkuse põhimõttele.
- 28 Direktiivis 2011/16 ei ole taotluse alusel toimuva teabevahetuse alal ühtki sätet, mis näeks ette eriregulatsiooni konkreetsete piirangutega, mis piiravad advokaadi kui teavet valdava kolmanda isiku kohustust anda teavet, vaid selle artikli 17 lõikes 4 on ainult sätestatud, et ametisaladus võib õigustada seda, et teabepäringule keeldutakse vastamast.
- 29 Seega tekib küsimus, kas direktiiv 2011/16 on kooskõlas harta artikli 7 ja artikli 52 lõikega 1, sest see direktiiv ei sisalda peale artikli 17 lõike 4 ühtegi sätet, millega oleks kehtestatud konkreetne ja ühtlustatud süsteem, mis käsitleb advokaadi kui teavet valdava kolmanda isiku kohustust teha koostood taotluse alusel toimuva teabevahetuse raames (kolmas eelotsuse küsimus).
- 30 Neljandaks juhuks, kui Euroopa Kohus peaks asuma seisukohale, et hoolimata advokaatide ametisaladust käsitlevate spetsiaalsete sätete puudumisest direktiivis 2011/16 on see direktiiv hartaga kooskõlas, eelkõige leides, et selle direktiiviga võib jätta õiguspäraselt liikmesriikide ülesandeks reguleerida seda küsimust riigisiseses õiguses nii, et järgitakse harta artikliga 7 kehtestatud piire, tekib küsimus, kas selle koostöö regulatsiooni, mida advokaadid peavad tegema direktiiviga 2011/16 loodud taotluse alusel toimivas teabevahetuses ja milles on võetud arvesse nende ametisaladuse mõju, võib selle direktiivi artikli 18 lõikes 1 sisalduva viite kohaselt kindlaks määrata iga liikmesriigi riigisiseste olukordade puhuks ette nähtud riigisisese õiguse sätetega. Sel juhul tuleks kohaldada AO artiklit 177 kui riigisisest õigusnormi, mis reguleerib advokaatide kui kolmandate isikute koostöökohustust. (neljas eelotsuse küsimus).

- 31 Viidendaks on AO artiklis 177 piiratud mõistagi ainult maksualase nõustamisega. Advokaadi teabe edastamise kohustuse niisugune piirang tuleb siiski mängu ainult korralduse andmise otsuse täitmisel, kuid mitte selle korralduse andmise otsuse enda tegemisel. AO artiklis 177 ei ole sätestatud mingit advokaadi kohustuse eripiirangut, mis puudutaks selle teabe ulatust ja liiki, mida võidakse temalt nõuda, ning mille kohaselt kehtiksid otseste maksude ameti direktori suhtes juba korralduse andmise otsuse tegemisel piirangud selle teabe kindlaksmääramisel, mida advokaat peab andma.
- 32 „Mis puudutab [aga] seda, kas on järgitud selle õiguse olemust, mis on tagatud harta artikliga 7 ja mille kohaselt tuleb austada advokaatide ja nende klientide vahel edastatavate sõnumite saladust, siis tuleb märkida, et muudetud direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõikega 5 kehtestatud teavitamiskohustus toob üksnes piiratud ulatuses kaasa vahendajast advokaadi ja tema kliendi vaheliste sõnumite konfidentsiaalsuse kõrvaldamise kolmandast isikust vahendaja ja maksuhalduri ees“ (8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Orde van Vlaamse Balies jt, C-694/20, EU:C:2022:963, punkt 39). Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) järeltab sellest, et advokaadile kehtestatud teabe andmise kohustust, mis toob kaasa nende sõnumite konfidentsiaalsuse kõrvaldamise, tuleb pidada selle õiguse otseseks riiveks, milleks on õigus, et austataks advokaatide ja nende klientide vahel edastatavate sõnumite saladust.
- 33 Käsitletaval juhul kohustati usaldusühingut (F) 19. augusti 2022. aasta otsusega edastama otseste maksude ameti direktorile üldjoontes kõik dokumendid tema suhete kohta oma kliendiga, eespool nimetatud tehingute üksikasjalik kirjeldus ning selgitus, kuidas oli tema nendesse protsessidesse kaasatud, ja oma suhtluspartnerite isikuandmed. Et nõutud teave oli üldist laadi ja puudutas kogu tema kaasatuse juhtumit, sh üksikasjad, mis on seotud kõigi usaldusühingu (F) ja tema Hispaania kliendi vaheliste sõnumite sisuga, võib põhjendatult oletada, et kohustus edastada kogu see teave puudutab selle õiguse olemust, milleks on õigus, et austataks advokaatide ja nende klientide vahel edastatavate sõnumite saladust, ning et see võib olla harta artikliga 7 vastuolus. Kõnesolev otsus on siiski AO artikliga 177 kooskõlas ja selle adressaat saab sellele reageerimisest keelduda ainult siis, kui ta nõustas oma klienti nii, et ei teinud seda üksnes maksustamise alal, v.a juhul, kui tegemist on maksuküsimustega, millele antav jaatav või eitav vastus võib esindatavale kaasa tuua kriminaalvastutuse.
- 34 Ei ole seega välistatud, et Euroopa Kohus leiab samuti, et AO artikkel 177 ei ole harta artikliga 7 kooskõlas, ja et sellest tuleb järeltada, et otsus ei ole selles osas liidu õigusega kooskõlas.
- 35 Niisugune järeltus ei too siiski automaatselt kaasa otsuse tühistamist tervikuna, sest see ei ole jagamatu, vaid kujutab endast tõesti otsust, mis on iga kõnealuse teabe põhjal osadeks jagatav. Kui õigusvastased on ainult otsuse mõned eraldatavad osad, käsitletaval juhul 19. augusti 2022. aasta otsuse osad, mida tuleb pidada osadeks, mis puudutavad selle õiguse olemust, milleks on õigus, et austataks advokaatide ja nende klientide vahel edastatavate sõnumite saladust,

võib Luksemburgi halduskohus piirata otsuse tühistamist nii, et tühistab ainult need osad. Teiste sõnadega võib Luksemburgi halduskohus jätta käsitletaval juhul alles advokaadile määratud kohustuse edastada teave, mida ei peeta teabeks, mis puudutab selle õiguse olemust, milleks on õigus, et austataks advokaatide ja nende klientide vahel edastatavate sõnumite saladust.

- 36 Seega isegi kui Euroopa Kohus tunnustab põhimõtteliselt võimalust kohustada advokaati edastama teavet taotluse alusel toimuva teabevahetuse raames ja isegi kui AO artiklit 177 tunnustatakse niisuguse korralduse puhul põhimõtteliselt kehtiva riigisisese õigusliku alusena viite kohaselt, mis on tehtud direktiivi 2011/16 artikli 18 lõikes 1, ei tohiks Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) piirduda sellega, et analüüsib selle õiguse olemuse riivet, milleks on õigus, et austataks advokaatide ja nende klientide vahel edastatavate sõnumite saladust, vaid peab kontrollima ka, kas muud põhimõtted, mille Euroopa Kohus on oma 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuses kindlaks määranud, võivad piirata veelgi enam teavet, mida võib advokaadilt direktiivil 2011/16 põhineva taotluse alusel toimuva teabevahetuse raames õiguspäraselt nõuda.
- 37 Oma 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuses kohaldas Euroopa Kohus advokaadi teabe andmise kohustuse suhtes proportsionaalsuse põhimõtet, märkides, et „see põhimõte [nõuab], et piirangud, mida liidu õigusaktid võivad hartaga tagatud õigustele ja vabadustele seada, ei läheks kaugemale sellest, mis on taotletavate õiguspärase eesmärkide saavutamiseks või teiste isikute õiguste ja vabaduste kaitsmiseks sobiv ja vajalik, võttes arvesse, et juhul kui on võimalik valida mitme sobiva meetme vahel, tuleb rakendada kõige vähem koormavat meetet. Ka ei saa üldist huvi teenivat eesmärki taotledes jätta arvesse võtmata, et see peab olema kooskõlas põhiõigustega, mida meede puudutab, ning selleks tuleb saavutada tasakaal ühelt poolt üldist huvi teeniva eesmärgi ja teiselt poolt asjasse puutuvate õiguste vahel, tagamaks, et meetmega tekitatud ebamugavused ei oleks seatud eesmärke arvestades ülemäära suured“ (8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Orde van Vlaamse Balies jt, C-694/20, EU:C:2022:963, punkt 41).
- 38 Mis puudutab küsimust, kas selles kohtuasjas oli advokaatidele määratud kohustus direktiivi 2011/16 eesmärkide saavutamiseks sobiv ja vajalik, siis Euroopa Kohus analüüsis seda küsimust, lähtudes direktiivi artikli 8ab lõikes 5 ette nähtud teavitamiskohustusest, kontrollides, kas see oli rangelt vajalik võrreldes kohustustega, mis on kõikidel teistel vahendajatel või vastaval juhul asjaomasel maksukohustuslasel. Et need teiste vahendajate ja asjaomase maksukohustuslase kohustused tagavad Euroopa Kohtu arvates pädeva maksuhalduri tegeliku teavitamise kõnesolevast meetmest, järeldas ta, et advokaatide teavitamiskohustust ei ole tarvis.
- 39 Kui neid nõudeid, mille kohaselt peab kohustus olema sobiv ja vajalik direktiivi 2011/16 eesmärgi saavutamiseks, tuleb kohaldada advokaadi kohustuse suhtes edastada taotluse alusel toimuva teabevahetuse raames teavet, siis tuleb neid mõista nii, et nendega kehtestatakse tugevdatud kontroll selle üle, kas advokaadilt nõutav teave võib olla asjakohane, tagamaks, et tal palutakse esitada

üksnes teave, mis võib tõesti teenida maksustamise huve taotluse esitanud liikmesriigis. Nõue, et advokaadi koostöökohustus peab olema vajalik, võib tähendada ka tugevdatud kontrolli selle üle, kas taotluse esitanud liikmesriik kasutas direktiivi 2011/16 artikli 17 lõike 1 kohaselt eelnevalt tavapäraseid teabeallikaid, mida ta nõutud teabe saamiseks kasutada sai, ohustamata nende eesmärkide saavutamist. Sama nõude tõttu võib olla tarvis ka konkreetselt kontrollida, kas asjaomane advokaat on tõesti küsitava teabe ainus võimalik allikas.

- 40 See, et tuleb tasakaalustatult kaaluda, kumb on olulisem, kas ühelt poolt üldist huvi teeniv eesmärk või teiselt poolt kõnesolevad õigused, et selle meetmega kaasnevad ebamugavused ei oleks taotletavate eesmärkide seisukohast liiga suured, võib ka kohustada ette nägema täiendavaid tingimusi, mis peavad olema täidetud, et advokaadi suhtes taotluse alusel toimuva teabevahetuse raames antud korraldus oleks õiguspärane, ja mis võivad olla seotud konkreetse maksustamisesmärgiga, milleks on näiteks agressiivsete või kuritarvituslike struktuuride tuvastamine, või sellega, kui suur on taotluse esitanud liikmesriigis toimuva kontrolli rahanduslik tähtsus.
- 41 Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) leiab, et kui analüüsitakse, kas advokaadile antud korraldus esitada direktiivi 2011/16 alusel teise liikmesriigiga viimase taotluse alusel toimuva teabevahetuse menetluses teatav teave, on õiguspärane, on põhimõtted, mille Euroopa Kohus määras kindlaks 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuses, niisugused, et seavad direktiivi 2011/16 sätete, AO artikli 177 ja 19. augusti 2022. aasta otsuse kehtivuse kahtluse alla (viies ja kuues küsimus).

4. Eelotsuse küsimused

- 42 Cour administrative (Luksemburgi kõrgeim halduskohus) palub ELTL artikli 267 alusel teha eelotsus järgmistes küsimustes:

„1. Kas advokaadi õigusnõustamine ühinguõiguse alal – käsitletaval juhul äriühingu investeerimisstruktuuri loomiseks – kuulub harta artikliga 7 advokaatide ja nende klientide 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 advokaatide ja nende klientide 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 ametlikult riivata advokaatide ja nende klientide 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 ametisaladuse mõju, reguleerida selle direktiivi artikli 18 lõikes 1 sisalduva viite kohaselt iga liikmesriigi riigisiseseid 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 konkreetset tingimused selle tagamiseks, et advokaatide koostöökohustust vähendatakse selleni, mis on direktiivi 2011/16 eesmägi saavutamiseks sobiv ja vajalik?

6. Kas juhul, kui vastus viiendale küsimusele on jaatav, peavad konkreetset 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 2001/16 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 üksikjuhul, kumb on olulisem, kas ühelt poolt üldist huvi teeniv eesmärk või teiselt poolt kõnesolevad õigused, nii et korralduse andmise otsust saaks advokaadi suhtes teha ainult siis, kui on täidetud niisugused täiendavad tingimused nagu nõue, et taotluse esitanud riigis toimuva kontrolli

rahenduslik tähtsus oleks või võiks olla teatava suurusega või võiks kuuluda karistusõiguse valdkonda?“

TÖÖDOKUMENT