

**C-432/23. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. július 12.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Cour administrative (Luxemburg)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2023. július 11.

**Fellebbezők:**

F betéti társaság

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

**Ellenérdekű fél:**

État luxembourgeois

**1. A jogvita tárgya és tényállása**

- 1 2022. június 28-án a directeur de l'administration des contributions directes (a közvetlen adók hivatalának igazgatója) határozatot küldött F betéti társaságnak (a továbbiakban: F társaság), amely lényegében a következőképpen szólt:

„[...] A spanyol adóhatóság illetékes hatósága a 2011. február 15-i [...] 2011/16/EU tanácsi irányelv alapján információ iránti megkereséssel fordult hozzám [...].

A kérelemben érintett jogi személy a spanyol K társaság [...].

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:

- Nyújtson be minden, a kérdéses időszakban az [Ön F társasága] által a spanyol K társaságnak az alábbiak keretében nyújtott szolgáltatásokra vonatkozóan

rendelkezésre álló dokumentumot (megbízólevél, az ügyféllel kötött szerződések, jelentések, feljegyzések, közlések, számlák stb.):

- o az O befektetési csoport által 2015-ben N társaságban történő 80%-os részesedésszerzés (számla száma: ...);
  - o az e csoport által 2018-ban más spanyol társaságban történő részesedésszerzés (számla száma: ...);
- Kérem, hogy részletesen ismertesse a fenti ügyletek menetét, az F társaság általi kötelezettségvállalástól a szolgáltatások teljesítéséig, továbbá fejtse ki az e folyamatokban való részvételét, és jelölje meg a tárgyalópartnerei (eladók, vevők és harmadik felek) kilétét és a számlákat;

[...]”

- 2 Egy 2022. július 8-án kelt e-mailben F társaság arról tájékoztatta az administration des contributions directes-et (a közvetlen adók hivatala), hogy azon csoport jogi tanácsadójaként járt el, amelyhez a K társaság tartozik, és ezért jogszabályi tilalom miatt nem közölhet az ügyfelére vonatkozó információkat, amennyiben azok a szakmai titoktartás hatálya alá tartoznak.
- 3 F társaság 2022. augusztus 8-án kelt ajánlott levelében megerősítette álláspontját, és pontosította, hogy a határozatban említett ügyben jogi megbízása nem adójogi jellegű, hanem kizárólag a társasági joggal kapcsolatos volt.
- 4 A közvetlen adók hivatalának igazgatója 2022. augusztus 19-én kelt ajánlott levelében közölte F társasággal, hogy válasza nem kielégítő, és emlékeztette az OECD Modellegyezmény 26. cikkéhez fűzött magyarázatra:

*„A megkeresett állam megtagadhatja az ügyvédek vagy más meghatalmazott jogi képviselők és ügyfelek közötti, feladataik ellátása során folytatott bizalmas kommunikációra vonatkozó információk közlését, amennyiben a kommunikáció a belső joga szerint a közléssel szembeni védelem alá esik. Az ilyen bizalmas kommunikáció számára biztosított védelem körét azonban szűken kell meghatározni. A titoktartás nem vonatkozik azokra az iratokra, amelyeket abból a célból adnak át egy ügyvédnek, hogy megkíséreljék megvédeni azokat a törvény által előírt közlési kötelezettséggel szemben. Továbbá az olyan személyek, mint például egy társaság ügyvezető igazgatójának vagy tényleges tulajdonosának személyazonosságára vonatkozó információk általában nem minősülnek védett bizalmas kommunikációnak. Bár a bizalmas kommunikáció számára nyújtott védelem terjedelme államonként eltérő lehet, nem lehet túlságosan széleskörű, mivel ez akadályozná a hatékony információcserét. Az ügyvédek vagy más meghatalmazott jogi képviselők és ügyfelek közötti kommunikáció csak annyiban bizalmas, amennyiben az ilyen képviselők ügyvédi vagy egyéb meghatalmazott jogi képviselői minőségükben járnak el, és nem más minőségben, például részvényesi megbízottként, vagyonkezelőként, vagyonrendelőként, ügyvezető igazgatóként, vagy a társaság kereskedelmi ügyleteiben való képviselőre*

*vonatkozó tanácsadási jogkörük alapján” (az OECD Tanács által 2012. július 17-én elfogadott, az OECD Adóügyi Modellegyezmény 26. cikkének és az ahhoz fűzött kommentárnak a frissített változata, 19.3. pont).*

- 5 A közvetlen adók hivatalának igazgatója 2022. szeptember 16-án kelt határozatával bírságot szabott ki F társaságra a 2022. augusztus 19-én kelt határozat végrehajtásának elmulasztása miatt.
- 6 F társaság keresetet nyújtott be, amelybe az Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (luxemburgi ügyvédi kamara) beavatkozott. A tribunal administratif (közigazgatási bíróság) 2023. február 23-i ítéletével a keresetet és a beavatkozás iránti kérelmet elutasította.
- 7 F társaság és az ügyvédi kamara 2023. március 10-én és 13-án benyújtott beadványával ezen ítélettel szemben fellebbezést terjesztett a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) elé.
- 8 A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) befogadja a 2022. augusztus 19-i határozat ellen benyújtott két fellebbezést, és azok elbírálása során az alábbiakban kifejtett kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé.

## **2. A szóban forgó rendelkezések**

### **A. Az uniós jog**

#### *Az Európai Unió Alapjogi Chartája*

- 9 A 7. cikk kimondja:  
„A magán- és a családi élet tiszteletben tartása  
Mindenkinek joga van ahhoz, hogy magán- és családi életét, otthonát és kapcsolattartását tiszteletben tartsák.”
- 10 Az 52. cikk a következőképpen rendelkezik:  
„A jogok és elvek hatálya és értelmezése  
(1) Az e Chartában elismert jogok és szabadságok gyakorlása csak a törvény által, és e jogok lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható. Az arányosság elvére figyelemmel, korlátozásukra csak akkor és annyiban kerülhet sor, ha és amennyiben az elengedhetetlen és ténylegesen az Unió által elismert általános érdekű célkitűzéseket vagy mások jogainak és szabadságainak védelmét szolgálja.  
[...]

*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*

11 A 17. cikk a következőképpen rendelkezik:

„Korlátozások

(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.

[...]

(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.”

12 A 18. cikk a következőképpen rendelkezik:

„Kötelezettségek

(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.

[...]”

### **C. A luxemburgi szabályozás**

*Az 1931. május 22-i Abgabenordnung (általános adótörvény, rövidítve: AO).*

13 A 177. § lényegében a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az információk közlését megtagadhatják továbbá:

1. A büntetőügyekben a védők és ügyvédek,
2. Az orvosok a szakmájuk gyakorlása során rájuk bízott információk vonatkozásában,

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".

### **3. A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) értékelése**

- 14 A 2022. augusztus 22-én hozott határozat megfelel az adóügyekben megkeresésre történő nemzetközi információcserére vonatkozó luxemburgi jogszabályoknak, és különösen az AO 177. §-ának, amely az ügyvédek adózási ügyekben fennálló szakmai titoktartását szabályozza.
- 15 Az AO 177. §-a nem tiltja, hogy a közvetlen adók hivatala belföldi vagy nemzetközi összefüggésben egy ügyvédtől egy másik adóalannal kapcsolatos információkat kérjen. A releváns információkat kérő határozat nem válik jogellenessé attól, hogy ügyvédnek címezték.
- 16 Ezzel szemben az AO 177. §-ában meghatározott kritériumoknak megfelelően hivatkozott ügyvédi titoktartás alapos oknak minősül a felszólító határozat végrehajtásának ezen ügyvéd általi megtagadására, és akadályát képezi annak, hogy vele szemben bírságot szabjanak ki.
- 17 A fellebbezők mindazonáltal vitatják a 2022. augusztus 22-i határozatot. A 2011/16 irányelv 17. cikkének (4) bekezdésére hivatkoznak, és lényegében azt állítják, hogy az F társaságnak címzett, az ügyfélnek nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó valamennyi rendelkezésre álló dokumentáció rendelkezésre bocsátására vonatkozó felszólító határozatok indokolatlan beavatkozást jelentenek az ügyvédek és ügyfeleik közötti kommunikáció tiszteletben tartásához való jogba, amelyet a Charta 7. cikke biztosít. A fellebbezők szerint ez a beavatkozás nem igazolható a 2011/16 irányelv által kitűzött, a határokon átnyúló helyzetekben az adók helyes megállapításának előmozdítására és a csalás elleni küzdelemre irányuló cél alapján, mivel az F társaság részére küldött, a kért információk szolgáltatására vonatkozó felszólító határozat nem tekinthető az említett irányelv céljainak eléréséhez feltétlenül szükségesnek.
- 18 A fellebbezők a 2022. december 8-i Orde van Vlaamse Balies és társai ítéletre (C-694/20, EU:C:2022:963) hivatkoznak. Véleményük szerint, bár az abban foglalt elemzés határokon átnyúló, potenciálisan agresszív adótervezési konstrukciókra vonatkozik, a Bíróság ebben az ügyben általánosan értelmezi a Charta 7. cikkének hatályát az ügyvédi titoktartás vonatkozásában. Az általa lefektetett elvek tehát a

2011/16 irányelvnek a megkeresésre történő információcseréről szóló rendelkezései és az irányelvet a nemzeti jogba átültető rendelkezések érvényessége, valamint a jelen ügyben hozott határozat érvényessége szempontjából relevánsak. Ugyanakkor, ezen elvek általános megfogalmazása ellenére a Bíróságnak még nem volt lehetősége arra, hogy azokat teljes mértékben alkalmazza a megkeresésre történő információcsere rendszerének tekintetében.

- 19 Azzal, hogy a felperesek a 2022. augusztus 19-i határozat érvényességét különösen a Charta 7. cikkére tekintettel vitatják, az F társaságot az uniós és a nemzeti jog rendelkezései alapján terhelő, a kért információk közlésére irányuló kötelezettséget kérdőjelezi meg.
- 20 Annak érdekében, hogy a jelen fellebbezésről e tekintetben dönteni tudjon, a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) arra kéri a Bíróságot, hogy az alábbi pontokra vonatkozóan adjon néhány pontosítást:
- 21 Először is a Bíróság megállapította, hogy a Charta 7. cikke „védi a magánszemélyek közötti minden levelezés bizalmas jellegét, és fokozott védelmet biztosít az ügyvéd és ügyfele közötti információcserének” (2022. december 8-i Orde van Vlaamse Balies és társai ítélet, C-694/20, EU:C:2022:963, 27. pont), és ez a védelem nem csupán a védelemmel kapcsolatos tevékenység, hanem a jogi tanácsadás védelmét is magában foglalja, és pedig mind tartalmát, mind tényét illetően.
- 22 A jelen ügyben F társaság azt állítja, hogy spanyol ügyfelének kizárólag a társasági jog területén, pontosabban egy több luxemburgi társaságot magában foglaló felvásárlási és finanszírozási struktúra létrehozásához adott tanácsot. Még ha *a priori* logikusnak tűnik is annak elfogadása, hogy mivel az ügyvéd által a határokon átnyúló, adótervezési konstrukciók létrehozása céljából adott jogi tanácsadás a Charta 7. cikkének fokozott védelme alá tartozik, ugyanez a következtetés vonható le a társasági befektetési struktúrák létrehozására irányuló tanácsadásra vonatkozóan is, a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) mindazonáltal úgy véli, hogy e beavatkozási területek sokféleségére tekintettel szükséges az ilyen irányú pontosítás (előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés).
- 23 Másodszor, a Bíróság megállapította, hogy a 2011/16 irányelv által az ügyvédek számára előírt azon kötelezettség, hogy felfedjék a személyazonosságukat, a határokon átnyúló konstrukció tartalmára vonatkozó értékelésüket, valamint azt a tényt, hogy konzultáltak velük, a Charta 7. cikkében biztosított, az ügyvédek és ügyfeleik közötti érintkezés tiszteletben tartásához való jogba való beavatkozással jár (2022. december 8-i Orde van Vlaamse Balies és társai ítélet, C-694/20, EU:C:2022:963, 27–30. pont).
- 24 Márpedig a jelen ügyben a 2022. augusztus 19-i határozat arra kötelezi F társaságot, hogy bocsássa az igazgató rendelkezésére az F társaságnak az ügyfelével való kapcsolataira vonatkozó csaknem összes dokumentumot, a fent

említett ügyletek részletes leírását, valamint fejtse ki az e folyamatokban való részvételét, és jelölje meg a tárgyalópartnereit. Tekintettel a kért információk általánosságára, logikusnak tűnik azt a következtetést levonni, hogy olyan egyedi aktusként, amellyel valamely tagállam illetékes hatósága egy adott esetben a 2011/16 irányelvből eredő kötelezettségeit teljesíti, a 2022. augusztus 19-i határozat is beavatkozást jelent az ügyvédek és ügyfelek közötti kommunikáció tiszteletben tartásához való, a Charta 7. cikkében biztosított jogba. Ugyanakkor, tekintettel a szóban forgó információcserére vonatkozó szabályozások és a hivatkozott megfelelő jogi aktusok közötti különbségekre, a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) úgy véli, hogy szükség van ezen elemzésnek a Bíróság általi megerősítésére (előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés).

- 25 Harmadszor, arra az esetre, ha a jelen ügyben a Charta 7. cikkének védelmét kellene alkalmazni, és a beavatkozás fennállása bebizonyosodna, a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) megjegyzi, hogy a Bíróság emlékeztetett 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” (2022. december 8-i Orde van Vlaamse Balies és társai ítélet, C-694/20, EU:C:2022:963, 34. pont). „Márpedig az agresszív adótervezés elleni küzdelem, valamint az adókikerülés és adókijátszás veszélyének megelőzése a Charta 52. cikkének (1) bekezdése értelmében az Unió által elismert olyan általános érdekű célkitűzésnek minősül, amely alapján megengedhető a Charta 7. cikkében biztosított jogok gyakorlásának korlátozása” (2022. december 8-i Orde van Vlaamse Balies és társai ítélet, C-694/20, EU:C:2022:963, 44. pont).
- 26 Megállapítható tehát, hogy az ügyvédek szakmai titoktartása, amely az ügyvédek és ügyfelek közötti kapcsolatokra terjed ki, nem élvez olyan abszolút védelmet, amely kizárná a más tagállam információcserére irányuló megkeresése nyomán kibocsátott információnyújtásra való kötelezést, hanem az ilyen felszólító határozat a fent említett feltételeknek megfelelő korlátok között továbbra is elfogadható marad.
- 27 Ami azt a feltételt illeti, hogy a korlátozásokat törvényben kell meghatározni, a Bíróság megvizsgálta a 2011/16 irányelv 8ab. cikke (5) bekezdésében foglalt, a határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozó automatikus bejelentés és információcsere mechanizmusáról szóló rendelkezéseket, és arra a következtetésre jutott, hogy ez a bekezdés — amennyiben kifejezetten előírja az adatszolgáltatási kötelezettség alól az őt terhelő szakmai titoktartási kötelezettség miatt mentesülő adótervezésben közreműködő ügyvéd számára azt a kötelezettséget, hogy értesítse

a többi adótervezésben közreműködőt az e cikk (6) bekezdése értelmében öt terhelő adatszolgáltatási kötelezettségekről — megfelel a törvényesség elvének.

- 28 A 2011/16 irányelv azonban 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; a 17. cikk (4) bekezdése annak szabályozására korlátozódik, hogy a szakmai titoktartás indokolhatja az információcsere irányuló megkeresés teljesítésének megtagadását.
- 29 Következésképpen felmerül a 2011/16 irányelv és a Charta 7. cikke és 52. cikkének (1) bekezdése közötti összhang kérdése, mivel ez az irányelv a 17. cikkének (4) bekezdésén túlmenően nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely az ügyvédnek mint információk birtokában lévő harmadik személynek a megkeresésre történő információcsere során fennálló együttműködési kötelezettségét konkrét és harmonizált módon szabályozná (előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés).
- 30 Negyedszer, amennyiben a Bíróság megállapítja, hogy a 2011/16 irányelv az ügyvédi titoktartásra vonatkozó külön rendelkezések hiánya ellenére megfelelő, különösen azért, hogy megállapítja, hogy az irányelv érvényesen a tagállamokra bízhatja e kérdésnek a nemzeti jogban, a Charta 7. cikkében előírt korlátok között történő szabályozását, felmerül a kérdés, hogy a 2011/16 irányelvvel bevezetett, az ügyvédeknek, az ügyvédi szakmai titoktartás hatását figyelembe vevő, a megkeresésre történő információcsere során fennálló együttműködési kötelezettségét az irányelv 18. cikkének (1) bekezdésében foglalt hivatkozásnak megfelelően meghatározhatják-e az egyes tagállamok belső jogának a belső helyzetekre vonatkozó rendelkezései. Ebben az esetben az AO 177. §-át, mint az ügyvédek mint harmadik személyek együttműködési kötelezettségét szabályozó belső jogi rendelkezést kellene alkalmazni (előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdés)
- 31 Ötödször, az AO 177. §-a kétségtelenül kizárólag az adóügyekben nyújtott tanácsadásra korlátozódik. Az ügyvéd közlési kötelezettségének ez a korlátozása azonban csak a felszólító határozat végrehajtására vonatkozik, magára a felszólító határozat kibocsátására nem. Az AO 177. §-a nem tartalmaz semmilyen konkrét korlátozást az ügyvédek kötelezettségére vonatkozóan azon információk köre vagy jellege tekintetében, amelyek közlésére az ügyvédet felhívhatják, és amely a közvetlen adók hivatalának igazgatója számára korlátozást jelentene a felszólító határozata meghozatalától kezdődően azon információk meghatározására vonatkozóan, amelyek közlésére az ügyvédek felhívhatják.
- 32 Márpedig „ami a Charta 7. cikkében biztosított, az ügyvédek és ügyfelek közötti érintkezés tiszteletben tartásához való jog lényeges tartalmának tiszteletben tartását illeti, meg kell állapítani, hogy a 2011/16 irányelv 8ab. cikkének (5) bekezdésében előírt értesítési 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” (2022. december 8-i Orde van Vlaamse Balies és társai ítélet, C-694/20, EU:C:2022:963, 39. pont). A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) ebből arra következtet, hogy az ügyvédekre rótt olyan tájékoztatási kötelezettség, amely e kommunikáció titkosságának feloldásával járna, az ügyvédek és ügyfelek közötti kommunikáció tiszteletben tartásához való jog lényegébe való beavatkozásnak tekintendő.

- 33 A jelen ügyben a 2022. augusztus 19-i határozat arra kötelezi F társaságot, hogy a közvetlen adók hivatalának igazgatója számára bocsássa rendelkezésre az ügyfelével való kapcsolatára vonatkozó csaknem összes dokumentumot, a fent említett ügyletek részletes leírását, valamint fejtse ki az e folyamatokban való részvételét, és jelölje meg a tárgyalópartnereit. A teljes ügyíratra, különösen az F társaság és spanyol ügyfele közötti valamennyi kommunikáció tartalmának részleteire vonatkozó információk általánosságára tekintettel joggal feltételezhető, hogy az összes ilyen információ szolgáltatására vonatkozó kötelezettség az ügyvéd és az ügyfél közötti kommunikáció tiszteletben tartásához való jog lényeges tartalmát érinti, és ellentétes lehet a Charta 7. cikkével. A szóban forgó határozat ugyanakkor megfelel az AO 177. §-ának, és a címzettje csak akkor tagadhatja meg annak teljesítését, ha kizárólag az adózás területén kívül adott tanácsot megbízójának, kivéve, ha olyan adózással kapcsolatos kérdésekről van szó, amelyek igenlő vagy nemleges megválaszolása a megbízóját büntetőjogi felelősségre vonás veszélyének tenné ki.
- 34 Következésképpen nem zárható ki, hogy a Bíróság azt is megállapítja, hogy az AO 177. §-a nem egyeztethető össze a Charta 7. cikkével, és ebből arra kell következtetni, hogy a határozat e tekintetben nem felel meg az uniós jognak.
- 35 Ez a következtetés azonban nem vezet automatikusan a határozat egészének megsemmisítéséhez, amennyiben az nem oszthatatlan, hanem az említett információk mindegyikében osztható határozatnak minősül. Márpedig, ha a jogellenesség a határozatnak csak bizonyos elkülöníthető részeit érinti, jelen esetben a 2022. augusztus 19-i határozatnak azokat a részeit, amelyek az ügyvéd és az ügyfél közötti kommunikáció tiszteletben tartásához való jog lényeges tartalmára vonatkoznak, a luxemburgi közigazgatási bíróság a határozat megsemmisítését ezekre a részekre korlátozhatja. Más szóval, a jelen ügyben a luxemburgi közigazgatási bíróság fenntarthatná az ügyvéd azon tájékoztatási kötelezettségét, amelyről úgy ítélte meg, hogy nem érinti az ügyvéd és az ügyfél közötti kommunikáció tiszteletben tartásához való jog lényeges tartalmát.
- 36 Következésképpen, még ha a Bíróság főszabály szerint el is ismerné annak lehetőségét, hogy az ügyvédet megkeresésre történő információcsere keretében információszolgáltatásra kötelezik, és még ha főszabály szerint a 2011/16 irányelv 18. cikkének (1) bekezdésében foglalt hivatkozással összhangban el is fogadná az AO 177. §-át az ilyen felszólító határozat érvényes nemzeti jogalapjaként, a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) akkor sem elégedhetne meg az ügyvéd és az ügyfele közötti kommunikáció bizalmas jellegének lényeges

tartalmába való beavatkozás vizsgálatával, hanem azt is meg kellene vizsgálnia, hogy a Bíróság által a 2022. december 8-i ítéletében elfogadott egyéb elvek adott esetben alkalmasak-e arra, hogy tovább korlátozzák az ügyvédektől a 2011/16 irányelven alapuló megkeresésre történő információcsere keretében érvényesen kérhető információkat.

- 37 A Bíróság 2022. december 8-i ítéletében ugyanis az arányosság elvét alkalmazta az ügyvédi bejelentési kötelezettségre, kimondva, hogy „ezen elv megköveteli, hogy azok a korlátozások, amelyeket többek között az uniós jogi aktusok a Chartában rögzített jogokra és szabadságokra nézve maguk után vonhatnak, ne haladják meg az elérni kívánt jogszerű célok megvalósításához, illetve mások jogai és szabadságai védelmének biztosításához megfelelő és szükséges mértéket, ami azt jelenti, hogy ha több megfelelő intézkedés közül lehet választani, a kevésbé korlátozó intézkedéshez kell folyamodni. Ezenkívül valamely közérdekű célt nem lehet annak figyelembevétele nélkül megvalósítani, hogy azt össze kell egyeztetni az intézkedéssel érintett alapvető jogokkal, mivel el kell végezni egyrészt a közérdekű cél, másrészt pedig a szóban forgó jogok közötti kiegyensúlyozott mérlegelést annak biztosítása érdekében, hogy az ezen intézkedéssel okozott hátrányok ne legyenek aránytalanok az elérni kívánt célokhoz képest” (2022. december 8-i Orde van Vlaamse Balies és társai ítélet, C-694/20, EU:C:2022:963, 41. pont).
- 38 Ami azt a kérdést illeti, hogy ebben az esetben az ügyvédekre rótt kötelezettség megfelelő és szükséges volt-e a 2011/16 irányelv céljainak eléréséhez, a Bíróság ezt a kérdést az említett irányelv 8ab. cikkének (5) bekezdésében előírt bejelentési kötelezettséggel összefüggésben vizsgálta meg, ellenőrizve, hogy ez a kötelezettség feltétlenül szükséges volt-e az összes többi adótervezésben közreműködő esetén, illetve adott esetben az érintett adóalanyt terhelő kötelezettségekhez képest. Mivel a többi adótervezésben közreműködőt és az érintett adóalanyt terhelő kötelezettségek a Bíróság szerint biztosítják a szóban forgó konstrukció tényleges bejelentését az illetékes adóhatóság felé, a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy nincs szükség az ügyvédek terhelő bejelentési kötelezettségre.
- 39 Ha ezeket a 2011/16 irányelv céljának eléréséhez szükséges megfelelő és szükséges jellegből levezetett követelményeket alkalmazni kell az ügyvédek terhelő megkeresésre történő információcsere keretében terhelő információszolgáltatási kötelezettségre, akkor ezeket úgy lehet értelmezni, hogy az ügyvédektől kért információk valószínűsíthető relevanciájának fokozott ellenőrzését írják elő annak biztosítása érdekében, hogy az ügyvédektől csak olyan információk szolgáltatását kérjék, amelyek a megkereső államban ténylegesen adózási célokra szolgálnak. Az ügyvédi együttműködési kötelezettség szükségességének követelménye a 2011/16 irányelv 17. cikkének (1) bekezdésével összhangban a megkereső tagállam által a kért információk megszerzése érdekében igénybe vehető szokásos információforrások előzetes kiaknázásának fokozott ellenőrzését is magában foglalhatja, anélkül, hogy fennállna e célok meghiúsulásának kockázata. Ugyanez

a követelmény annak konkrét ellenőrzésére is indíthatna, hogy a szóban forgó ügyvéd valóban az egyetlen lehetséges forrása-e a kért információknak.

- 40 Hasonlóképpen, az egyrészről a közérdekű cél, másrészről a szóban forgó jogok közötti annak érdekében történő kiegyensúlyozott mérlegelés, hogy az ezen intézkedés által okozott hátrányok ne legyenek aránytalanok az elérni kívánt célokhoz képest, további, a megkeresésre történő információcsere keretében az ügyvéddel szemben kibocsátott felszólító határozat érvényességére vonatkozó feltételek meghatározását teheti szükségessé, amelyek kapcsolódhatnak egy konkrét adózási célhoz, például az agresszív vagy visszaélészerű struktúrák felderítéséhez, vagy a megkereső államban folyamatban lévő ellenőrzésben érintett pénzügyi hatás jelentőségéhez.
- 41 A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) megállapítja, hogy a másik tagállammal a 2011/16 irányelv alkalmazásában folytatott, megkeresésre történő információcsere irányuló eljárásban valamely ügyvédnek küldött, bizonyos információk szolgáltatására vonatkozó felszólító határozat érvényességének vizsgálata során a Bíróság 2022. december 8-i ítéletében foglalt elvek megkérdőjelezik a 2011/16 irányelv, az AO 177. §-a és a 2022. augusztus 19-i határozat rendelkezéseinek érvényességét (ötödik és hatodik kérdés).

#### **4. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések:**

- 42 Az EUMSZ 267. cikk alapján a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) előzetes döntéshozatalra az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1. A valamely ügyvéd által — a jelen ügyben a határokon átnyúló, adótervezési konstrukciók létrehozása céljából — nyújtott, társasági joggal kapcsolatos jogi tanácsadás a Charta 7. cikkében biztosított, az ügyvédek és ügyfelek közötti kommunikációra vonatkozó fokozott védelem hatálya alá tartozik-e?

2. Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén az ügyvédek és ügyfelek közötti kommunikáció 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 tanácsadásra vonatkozó ügyletek részletes leírását, valamint fejtse ki az e folyamatokban való részvételét?

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 formálisan lehetővé tenné az ügyvédek és ügyfelek között folytatott kommunikáció titkosságába 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. cikke (1) bekezdésében szereplő hivatkozással összhangban az említett irányelvvel bevezetett, megkeresésre történő információcsere mechanizmusának alkalmazása során az ügyvédek (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 ügyvédek 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 ügyfelek közötti kommunikáció bizalmas jellege lényeges tartalmának tiszteletben tartását; és

- különös feltételeket vezetnek be annak biztosítása érdekében, hogy az ügyvédek együttműködési kötelezettsége a 2011/16 irányelv célkitűzéseinek megfelelő és a megvalósításukhoz szükséges mértékre korlátozódjon?

6. Az ötödik kérdésre adandó igenlő válasz esetén, az annak biztosítását szolgáló különös feltételeknek, hogy az ügyvédek az adóügyi vizsgálat során terhelő együttműködési kötelezettség a 2011/16 irányelv célkitűzéseinek megfelelő és a megvalósításukhoz 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. cikkének (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 volna., 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 egyrészlől a közérdekű cél, másrészlől 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 államban folyamatban lévő vizsgálat pénzügyi vonzata bizonyos mértéket elér vagy elérhet, illetve büntetőjogi relevanciával bírhat?