



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ATHANASIOS RANTOS
esitatud 5. aprillil 2022¹

Kohtuasi C-694/20

**Orde van Vlaamse Balies,
IG,
Belgian Association of Tax Lawyers,
CD,
JU
versus
Vlaamse Regering**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Grondwettelijk Hof (Belgia konstitutsioonikohus))

Eelotsusetaotlus – Maksualane halduskoostöö – Euroopa Liidu põhiõiguste harta – Artiklid 7 ja 47 – Automaatne ja kohustuslik teabevahetus seoses aruantavate piiriüleste skeemidega – Advokaadi ametisaladus – Vahendajate vabastus deklareerimiskohustusest – Kehtivuse hindamise taotlus

I. Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi tõstatab probleemi, milline on nende advokaatide ametisaladuse kaitse ulatus, kes osalevad „vahendajatena“ maksuskeemide väljatöötamises ning millised on nende deklareerimis- ja teabe esitamise kohustused direktiivi 2011/16/EL kohaselt².

2. Käesolevas eelotsusetaotluses palutakse hinnata direktiivi 2011/16 direktiiviga 2018/822³ lisatud artikli 8ab lõike 5 (edaspidi „vaidlusalune säte“) – millega kehtestatakse „vahendaja-advokaadile“, kes on deklareerimiskohustusest vabastatud ametisaladuse kaitse põhjusel, kohustus teatada kõikidele teistele „vahendajatele“ nende deklareerimiskohustustest maksuhaldurite ees – kehtivust Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklite 7 ja 47 seisukohast.

¹ Algkeel: prantsuse.

² Nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiv maksustamiselase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1) (muudetud nõukogu 25. mai 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/822 (ELT 2018, L 139, lk 1)) (edaspidi „direktiiv 2011/16“). Käesolevas kohtuasjas õigeks peetav lahendus määrab lahenduse kohtuasjas C-398/21 (Conseil national des barreaux jt), mis on peatatud kuni käesolevas asjas otsuse tegemiseni. Nimelt on käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimuse esemeks olevad direktiivi 2011/16 sätted ja selle alused identsed nendega, millele tugineb Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) eelotsusetaotluses kohtuasjas C-398/21.

³ Nõukogu 25. mai 2018. aasta direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruantavate piiriüleste skeemide puhul (ELT 2018, L 139, lk 1, edaspidi „direktiiv 2018/822“).

3. Selle eelotsusetaotluse on esitanud Grondwettelijk Hof (Belgia konstitutsioonikohus) Orde van Vlaamse Balies'i (Flandria advokatuuride koda, Belgia) ja juriidilise isiku staatusega ühenduse Belgian Association of Tax Lawyers (edaspidi „kaebajad“) esitatud nõuetes täielikult või osaliselt peatada Flandria dekreeedi kohaldamine, millega võeti üle vaidlusalune säte ja muudetakse maksualast halduskoostööd käsitlevaid Flandria õigusnorme.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Direktiiviga 2011/16 kehtestatakse liikmesriikide maksuhaldurite vahelise koostöö süsteem ning eeskirjad ja menetlused, mida tuleb maksustamisalase teabevahetuse korral kohaldada.

5. Direktiiviga 2018/822 kehtestati kohustus teatada võimalikest agressiivsetest piiriülestest maksuskeemidest⁴ pädevatele asutustele. Selle direktiivi põhjendustes 2, 6, 8 ja 18 on märgitud:

„(2) Liikmesriikidel on üha raskem kaitsta oma riigi maksubaasi kahanemise eest, kuna maksuplaneerimise struktuurid on muutunud erakordselt keerukateks ning kasutavad sageli ära nii kapitali kui ka isikute suurenenud liikuvust siseturul. [...] Seetõttu on oluline, et liikmesriikide maksuhaldurid saaksid põhjalikku ja asjakohast teavet võimaliku maksude agressiivse planeerimise kohta. Selline teave võimaldaks maksuhalduritel kiiresti reageerida kahjulikele maksutavadele ning kaotada seaduselüngad, kehtestades õigusakte või tehes asjakohaseid riskihinnanguid ja maksuauditeid. [...]

[...]

(6) Võimalikest maksude agressiivse piiriülese planeerimise skeemidest teavitamine võib aidata tõhusalt kaasa õiglase maksukeskkonna loomisele siseturul. Vahendajate kohustus teavitada maksuhaldureid [...] oleks samm õiges suunas. [...]

[...]

(8) Selleks, et tagada siseturu nõuetekohane toimimine ja hoida ära lüngad kavandatud normide raamistikus, peaks teabe esitamise kohustus lasuma kõikidel osalejatel, kes on tavaliselt kaasatud aruantava piiriülese tehingu või selliste tehingute seeria väljatöötamise, turustamise, korraldamise või haldamise, ning samuti neil, kes abistavad või nõustavad. Samuti ei tohiks jätta tähelepanuta seda, et teatavatel juhtudel ei saa kohustada vahendajat kutsesaladuse hoidmise kohustuse tõttu teavet esitada, või vahendajat ei ole näiteks seetõttu, et maksumaksja kavandab ja kasutab skeemi ise. Oleks oluline, et sellisel juhul maksuhaldur ei kaotaks võimalust saada teavet maksuskeemidest, mis võivad olla seotud maksude agressiivse planeerimisega. Sellistel juhtudel tuleks teabe esitamise kohustus suunata maksumaksjale, kes saab skeemist kasu.

[...]

(18) Käesolevas direktiivis austatakse põhiõigusi ja järgitakse eelkõige [hartas] tunnustatud põhimõtteid.“

⁴ See joonealune märkus puudutab ainult käesoleva ettepaneku kreeka keelset teksti.

6. Direktiivi 2011/16 artikli 3 „Mõisted“ punktides 18–22, 24 ja 25, mis lisati direktiivi 2018/822 artikli 1 punkti 1 alapunktiga b, on sätestatud:

„18) „piiriülene skeem“ – maksuplaneerimise skeem, mis puudutab kas üht või mitut liikmesriiki või liikmesriiki ja kolmandat riiki, kui täidetud on vähemalt üks järgmistest tingimustest:

[...]

19) „aruantav piiriülene skeem“ – mis tahes piiriülene skeem, millel on vähemalt üks IV lisas loetletud tunnus.

20) „tunnus“ – piiriülese skeemi joon või omadus, mis viitab võimalikule maksustamise vältimise ohule, nagu on loetletud IV lisas;

21) „vahendaja“ – isik, kes töötab aruantava piiriülese skeemi välja, turustab või korraldab aruantavat piiriülest skeemi või teeb selle rakendamiseks kättesaadavaks või kes juhib selle rakendamist.

See tähendab samuti igat isikut, kes kõiki tähtsust omavaid asjaolusid ja tingimusi arvesse võttes ning tuginedes kättesaadavale teabele ja enda erialastele teadmistele ja arusaamisele, mida on vaja selliste teenuste pakkumiseks, teab või kelle puhul võib õigustatult eeldada, et ta teab, et ta on võtnud ülesandeks pakkuda, otse või teiste isikute kaudu, abi, tuge või nõu aruantava piiriülese skeemi väljatöötamiseks, turustamiseks või korraldamiseks, selle rakendamiseks kättesaadavaks tegemiseks või selle rakendamise juhtimiseks. Igal isikul on õigus esitada tõendeid selle kohta, et ta ei teadnud või et tema puhul sai õigustatult eeldada, et ta ei teadnud, et ta oli seotud aruantava piiriülese skeemiga. Sel eesmärgil võib nimetatud isik viidata kõigile tähtsust omavatele asjaoludele ja tingimustele, samuti kättesaadavale teabele ja enda erialastele teadmistele ja arusaamisele.

Selleks et olla vahendaja, peab isik vastama veel vähemalt ühele järgmistest tingimustest:

- a) isik on liikmesriigi maksuresident;
- b) tal on liikmesriigis püsiv tegevuskoht, mille kaudu osutatakse skeemiga seonduvaid teenuseid;
- c) isik on asutatud liikmesriigis või tema suhtes kehtivad liikmesriigi õigusnormid;
- d) isik on registreeritud liikmesriigis õigus- või maksualase nõustamise teenuseid või konsultatsiooniteenuseid pakkuva kutseühenduse juures.

22) „asjaomane maksumaksja“ – isik, kellele on aruantav piiriülene skeem tehtud rakendamiseks kättesaadavaks või kes on valmis aruantavat piiriülest skeemi rakendama või kes on rakendanud nimetatud skeemi esimese etapi;

[...]

24) „turustatav skeem“ – piiriülene skeem, mis on välja töötatud, turustatud, valmis rakendamiseks või on rakendamiseks kättesaadav sellisel kujul, mida ei ole vaja märkimisväärselt kohandada.

25) „kohandatav skeem“– kõik piiriüleised skeemid, mis ei ole turustatavad skeemid.“

7. Teabe esitamise kohustuse ja ametisaladusele tuginemise kohta on direktiivi 2011/16 artiklis 8ab, mis lisati direktiivi 2018/822 artikli 1 punktiga 2, sätestatud:

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

a) aruandava piiriülese skeemi rakendamiseks kättesaadavaks tegemise[le järgnevalt] päevast või

b) aruandava piiriülese skeemi rakendamiseks valmisoleku päevale järgnevalt päevast või

c) päevast, mil tehakse esimene samm aruandava piiriülese skeemi rakendamiseks,

olenevalt sellest, milline päev on varasem.

[...]

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

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

6. Iga liikmesriik võtab vajalikud meetmed sellise nõude kehtestamiseks, et kui vahendaja puudub või kui vahendaja teatab asjaomasele maksumaksjale või teisele vahendajale löike 5 kohase loobumisõiguse kohaldamisest, on aruandavatest piiriülestest skeemidest teabe esitamise kohustus teisel teate saanud vahendajal või sellise vahendaja puudumise korral asjaomasel maksumaksjal.

[...]

9. Iga liikmesriik võtab vajalikud meetmed sellise nõude kehtestamiseks, et kui vahendajaid on rohkem kui üks, on aruandava piiriülese skeemi kohta teabe esitamise kohustus kõikidel sama aruandava piiriülese skeemiga seotud vahendajatel.

Vahendaja vabastatakse teabe esitamisest üksnes juhul, kui ta siseriikliku õiguse kohaselt tõendab, et lõikes 14 osutatud sama teabe on juba esitanud teine vahendaja.

[...]

14. Teave, mida liikmesriigi pädev asutus peab lõike 13 kohaselt [kõikide teiste liikmesriikide pädevatele asutustele] edastama, sisaldab vastavalt asjaoludele järgmist:

- a) vahendajate ja asjaomaste maksumaksjate tuvastamist võimaldavad andmed, sh nimi, sünniaeg ja -koht (füüsilise isiku puhul), maksuresidentsus, maksukohustuslasena registreerimise number ning vajadusel isikud, kes on asjaomase maksumaksjaga seotud ettevõtjad;
- b) IV lisas loetletud nende tunnuste üksikasjad, mis muudavad piiriülese skeemi aruantavaks;
- c) aruantava piiriülese skeemi sisu kokkuvõte, sh viide nimele, mille all seda tavaliselt teatakse (kui see on olemas) ning üldsõnaline kirjeldus asjaomaste majandustegevuste või tehingute kohta, avaldamata seejuures äri-, tööstus- või kutsesaladust ega turustusprotsessi ega sellist teavet, mille esitamine oleks vastuolus avaliku korraga;

[...]“. [täpsustatud tõlge]

B. Belgia õigus

8. Direktiiv 2011/16 võeti Flandria piirkonnas (Belgia) üle 21. juuni 2013. aasta määrusega maksustamisalase halduskoostöö kohta (decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen; *Belgisch Staatsblad*, 26.6.2013, lk 40587) (edaspidi „21. juuni 2013. aasta dekreet“).

9. Seda dekreeti muudeti 26. juuni 2020. aasta dekreediga, millega muudetakse 21. juuni 2013. aasta dekreeti maksustamisalase halduskoostöö kohta seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruantavate piiriüleste skeemide puhul (decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies) (*Belgisch Staatsblad*, 3.7.2020, lk 49170) (edaspidi „26. juuni 2020. aasta dekreet“), millega võeti üle direktiiv 2018/822.

10. 21. juuni 2013. aasta dekreeidi 2. peatüki 2. jao 2. alajagu reguleerib seda, kuidas asjaomased vahendajad või maksumaksjad peavad kohustuslikus korras edastama teavet aruantavate piiriüleste maksuskeemide kohta.

11. Selle dekreeidi artikkel 11/6, mis lisati 26. juuni 2020. aasta dekreeidi artikliga 14, määratleb aruandluskohustuse ja teatud vahendajatele kohustusliku ärisaladuse suhte. Sellega võetakse üle direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõiked 5 ja 6: 21. juuni 2013. aasta dekreeidi artikli 11/6 lõikes 1 on ette nähtud:

„Kui vahendajal on ametisaladuse hoidmise kohustus, on ta kohustatud:

1. teavitama teist vahendajat või teisi vahendajaid kirjalikult ja koos põhjendustega sellest, et ei saa aruandluskohustust täita, mistõttu läheb kõnealune aruandluskohustus automaatselt üle teisele vahendajale või teistele vahendajatele;
2. teise vahendaja puudumise korral teavitama asjaomast maksumaksjat või asjaomaseid maksumaksjaid kirjalikult ja koos põhjendustega tema või nende aruandluskohustusest.

Aruandluskohustusest vabastamine jõustub alles siis, kui vahendaja on esimeses lõigus nimetatud kohustuse täitnud.

[...]“.

12. 21. juuni 2013. aasta dekreeedi artiklis 11/7, mis lisati 26. juuni 2020. aasta dekreeedi artikliga 15, on sätestatud:

„[...] kui vahendaja teavitab asjaomast maksumaksjat või muud vahendajat artikli 11/6 esimese lõigu kohasest vabastusest, läheb aruantava piiriülese skeemi kohta teabe esitamise kohustus üle teisele vahendajale, keda on teavitatud, või tema puudumisel asjaomasele maksumaksjale“.

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus

13. Kaebajad taotlesid vastavalt 31. augustil ja 1. oktoobril 2020 esitatud kaebustes eelotsusetaotluse esitanud kohtult 26. juuni 2020. aasta dekreeedi täitmise peatamist ning selle täielikku või osalist tühistamist.

14. See kohus otsustas peatamise kuni avaldatakse kohtuotsus kaebuste kohta, milles paluti tühistada esiteks 21. juuni 2013. aasta dekreeedi artikli 11/6 lõike 1 esimene lõik, mis lisati 26. juuni 2020. aasta dekreeedi artikliga 14, ainult selles osas, millega kehtestatakse vahendajana tegutsevale advokaadile teabe esitamise kohustus teise vahendaja ees, kes ei ole tema klient, ja teiseks 21. juuni 2013. aasta dekreeedi artikli 11/6 lõige 3, mis lisati 26. juuni 2020. aasta dekreeedi artikliga 14, ainult selles osas, milles nähakse ette, et advokaat ei või tugineda ametisaladusele aruandluskohustuse osas 21. juuni 2013. aasta dekreeedi artikli 11/4 tähenduses turustatavate piiriüleste skeemide puhul.

15. Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi 2018/822 artikli 1 punkt 2 rikub õigust õiglasele kohtulikule arutamisele, mis on tagatud harta artikliga 47, ja õigust eraelu austamisele, mis on tagatud harta artikliga 7, kuivõrd uue artikli 8ab lõige 5, mis sellega lisati direktiivi 2011/16, näeb ette, et kui liikmesriik võtab vajalikud meetmed, et anda vahendajatele õigus saada aruantava piiriülese skeemi kohta teabe esitamise kohustusest vabastus, juhul kui aruandluskohustus võib olla vastuolus selle liikmesriigi õiguse kohase ametisaladuse hoidmise kohustusega, on see liikmesriik kohustatud nõudma, et vahendajad annaksid viivitamata mis tahes muudele vahendajatele, või kui selliseid vahendajaid ei ole, siis maksumaksjale teada nende aruandluskohustusest, juhul kui nimetatud kohustus viib selleni, et vahendajana tegutsev advokaat on kohustatud esitama teabe, mis on talle teatavaks saanud kutsetegevuse käigus, nimelt kliendi kaitsmisel või esindamisel kohtus ja talle õigusabi andmisel, aga ka väljaspool kohtuvaidlust, teisele vahendajale, kes ei ole tema klient?“

16. Kirjalikud seisukohad on esitanud kaebajad, Belgia, Tšehhi, Prantsuse ja Läti valitsus, Euroopa Komisjon ja Euroopa Liidu Nõukogu. Need pooled peale Tšehhi ja Läti valitsuse esitasid oma seisukohad ka kohtuistungil, mille suukoda pidas 25. jaanuaril 2022.

IV. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

17. Direktiiv 2011/16, mida tuntakse DAC6 nime all, kuulub agressiivse maksuplaneerimise vastase võitluse valdkonda ning on kooskõlas Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) poolt ülemaailmsel tasandil võetud meetmetega, et tugevdada maksualast läbipaistvust ning vältida maksustamise vältimise ja maksupettuse vastu.

18. Selles kontekstis nägi see direktiiv ette automaatse teabevahetuse piiriüleste maksuskeemide kohta, kehtestades maksuvahendajatele aruandluskohustuse, et pärssida agressiivsete maksuplaneerimisskeemide kavandamist või kasutamist.

19. Mis puutub piiriülestesse skeemidesse, millele kehtib selles direktiivis ette nähtud teabevahetuse nõue, siis need on määratletud viitega eritunnuste loetelule, mida nimetatakse „tunnusteks“ ja mis on esitatud direktiivi 2018/822 IV lisas.

20. Direktiiviga 2018/822 agressiivse maksuplaneerimise vastase võitluse eesmärgi saavutamiseks lisatud uueks elemendiks on nüüdsest kõigil vahendajatel nende keskse rolli tõttu agressiivsete maksuplaneerimisskeemide väljatöötamisel, mille tuvastas OECD, lasuv kohustus teavitada sellistest skeemidest maksuhaldureid. Ainult niisuguste vahendajate puudumise korral või juhul, kui neil on takistatud seda kohustust täita, antakse see kohustus edasi maksukohustuslasele. Sellest järeldub, et maksukohustuslasel lasuv aruandluskohustus kehtestati viimase abinõuna, võttes arvesse asjaolu, et liidu seadusandja leidis, minu arvates õigesti, et aruandlussüsteem oleks olnud palju vähem tõhus, kui maksukohustuslane peaks ise teatama maksuhaldurile oma otsusest liituda „agressiivse skeemiga“.

21. Järelikult on vahendaja sekkumine selle süsteemi nurgakivi ja igasugune süsteemi toimimise piiramine võib otseselt kahjustada direktiivi 2011/16 eesmärke. Nende eesmärkide saavutamine ei tohi siiski kaasa tuua hartaga kaitstud põhiõiguste rikkumist. Seega tuleb analüüsida, kas direktiiviga 2011/16 kehtestatud kord ning sellesse direktiiviga 2018/822 tehtud muudatused võivad kaasa tuua niisuguse rikkumise.

22. Enne vaidlusaluse sätte kooskõla harta artiklitega 7 ja 47 õigusliku analüüsi juurde asumist leian, et on oluline selgitada „vahendajatest advokaatide“ teatamiskohustuse tunnuseid.

23. Esiteks näib, et liidu seadusandja kavatsus on kaitsta advokaatide ametisaladust, andes neile esiteks avalduse esitamisest vabastuse⁵ ja teiseks piirates selle teabe sisu, mida peab vahendaja-advokaat vabastuse korral kolmandast isikust vahendajale edastama⁶. Ametisaladusele saavad siiski tugineda ja teabe esitamisest vabastuse saavad üksnes advokaadid, kes tegutsevad „nende kutseala reguleerivate asjaomaste siseriiklike õigusnormide kohaldamisalas“⁷. Sellest järeldub, et advokaat, kes tegutseb väljaspool oma kutseala reguleerivat riigisisest raamistikku, ei saa põhimõtteliselt ametisaladusele tugineda ja on mis tahes muu vahendaja olukorras, kes ei ole teabe esitamisest vabastatud.

⁵ Vt vaidlusalune säte ja direktiivi 2018/822 põhjendus 8.

⁶ Vt direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõige 6.

⁷ Vt vaidlusalune säte.

24. Teiseks, juhul kui vahendaja-advokaat on tõepoolest kohustusest vabastatud, peab ta sellest teistele vahendajatele teatama ja neid teavitama nende aruandluskohustustest. Tuleb aga tõdeda, et kui ei ole ühtegi teist vahendajat, keda kõnealune piiriülene skeem puudutab, siis ei saa asjaolu, et vahendaja-advokaat teatab asjaomasele maksumaksjale ehk sel juhul tema kliendile oma vabastusest, mis tal maksumaksja suhtes on, põhimõtteliselt kahjustada advokaadi ja tema kliendi vahelist ametisladust. Järgnevas analüüsis tuleb seega käsitleda üksnes vahendaja-advokaadi kohustust teavitada teist vahendajat, kes ei ole tema klient⁸.

25. Samuti tuleb täpsustada, et teise vahendaja puhul tuleneb tema aruandluskohustus juba selgelt direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõikest 1. Isegi paljude vahendajate puhul on selle artikli lõike 9 kohaselt kõik vahendajad kohustatud seda kohustust täitma, välja arvatud juhul, kui nad tõendavad, et teine vahendaja on selle kohustuse juba täitnud. Teisisõnu ei tekita vaidlusaluse sätte alusel teise vahendaja teavitamine teavitatud (vahepealse) isiku jaoks uut aruandluskohustust.

26. Kolmandaks tuleb märkida, et vaidlusalune sätte ei määratle teabe esitamise kohustuse täitmise vormi ega viisi ega edastatava teabe täpset sisu. Püüab nimelt sellest, kui esitatud teabes on identifitseeritud piiriülene skeem, mida see teave puudutab, ja tuletatakse teisele vahendajale meelde aruandluskohustust⁹.

27. Neljandaks ja viimaseks tuleb märkida, et tulenevalt direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõikes 1 sätestatud aruandluskohustusest, peavad kolmandatest isikutest vahendajad, keda on niiviisi teavitatud advokaadi osalemisest ja kes ise ei ole kohustatud ametisladust hoidma, teavitama maksuhaldurit mitte ainult piiriülese skeemi ja asjaomase maksukohustuslase olemasolust, vaid ka vahendaja-advokaadi kaasamisest. Selle kohta nähtub selle direktiivi artikli 8ab lõike 9 teisest lõigust ja lõikest 14, et vahendajate tuvastamine kuulub selle teabe hulka, mis tuleb aruandluskohustuse täitmiseks esitada.

B. Vaidlusaluse sätte kooskõla harta artiklitega 7 ja 47

28. Tuletan meelde, et eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatab küsimuse vaidlusaluse sätte kehtivuse kohta, küsides, kas see sätte rikub harta artiklitega 7 ja 47 tagatud advokaatide ametisladuse reeglit.

29. Selle kohta väidavad hagejad, et teabe esitamise kohustus, eriti kolmandatest isikutest vahendajate puhul, rikub advokaatide ametisladust ning on vastuolus nii harta artikliga 7 kui artikliga 47. Nad väidavad, et advokaadi ametisladus on oluline osa õigusest eraelu austamisele ja õiglasele kohtulikule arutamisele ning et kliendi ja tema advokaadi vahelist usaldussuhet saab säilitada ainult siis, kui esimesel on tagatis, et seda, mida ta usaldab oma advokaadile, ei avaldata. Nende sõnul on juba ainuüksi advokaadi kaasamine iseenesest selle saladusega kaitstud. Järelikult ei saa advokaat anda kolmandatele isikutele või ametiasutusele mingit teavet piiriülese skeemi kohta, isegi kui tema sekkumine piirdub üksnes arvamusega.

⁸ Tuletan sellega seoses meelde, et Grondwettelijk Hof (Belgia konstitutsioonikohus) andis eelotsusetaotluses korralduse peatada 21. juuni 2013. aasta dekreeidi artikli 11/6 lõike 1 esimese lõigu, mis lisati 26. juuni 2020. aasta dekreediga, kohaldamine „ainult selles osas, millega kehtestatakse vahendajana tegutsevale advokaadile teabe esitamise kohustus teise vahendaja ees, kes ei ole tema klient“.

⁹ Tuleb siiski märkida, et kuigi vaidlusaluses sättes ette nähtud teabe esitamise kohustus ei tundu panevat vahendaja-advokaadile kohustust edastada sellele teisele vahendajale muud teavet, mis tal asjaomase kliendi kohta on, näib, et Belgia ülevõtmisnormi puhul see nii ei ole. Belgia õigus nõuab nimelt täiendavaid põhjendusi, mis selgitaksid, miks vahendaja-advokaat ei saa ametisladuse tõttu aruandluskohustust täita. Märgin siiski, et eelotsuse küsimus ei puuduta mitte Belgia ülevõtmisnormi, vaid vaidlusaluse sätte kooskõla harta artiklitega 7 ja 47.

30. Belgia, Tšehhi, Prantsuse ja Läti valitsus, komisjon ja nõukogu omakorda väidavad, et teabe esitamise kohustus on harta artiklitega 7 ja 47 kooskõlas ning et järelikult ei riku vaidlusalune säte ametisaladust.

31. Rõhutan kohe, et nii Euroopa Kohtul kui ka Euroopa Inimõiguste Kohtul (edaspidi „EIK“) on olnud võimalus mitmel korral võtta seisukoht advokaadi ametisaladuse ulatuse kohta. Euroopa Kohus on seega tunnistanud, et nimetatud ametisaladus on üks liidu õiguse üldpõhimõtetest, mis lähtuvad liikmesriikide ühistest väärtustest ja põhiseaduslikest tavadest¹⁰.

32. Samuti tuleb märkida, et advokaadi ja tema kliendi vahelise ametisaladuse reegel on Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika kohaselt kahekordselt tagatud Roomas 4. novembril 1950 allkirjastatud Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (edaspidi „EIÕK“) artikliga 6 ja artikliga 8¹¹.

33. Euroopa Kohus on samuti täpsustanud, et kuigi advokaatide ametisaladuse kaitse ulatust ja korda reguleerib iga liikmesriigi riigisisene õigus, tuleb harta artikli 52 lõike 3 ja Euroopa Kohtu poolt selle kohaldamist käsitleva kohtupraktika kohaselt selle kaitse põhimõtet pidada samuti harta artiklite 7 ja 47 alusel kahekordselt tagatuks.

34. Lisaks on harta artikli 52 lõike 3 eesmärk tagada vajalik kooskõla hartas sisalduvate õiguste ja nende vastavate õiguste vahel, mis on tagatud EIÕKga, ilma et sellega kahjustataks liidu õiguse sõltumatust. Euroopa Kohus peab seega tagama, et tõlgendusega, mille ta harta artiklitele 7 ja 47 annab, oleks kindlustatud kaitse tasemel, mis ei ole vastuolus EIÕK artiklites 6 ja 8 tagatud kaitse tasemega, nagu Euroopa Inimõiguste Kohus on seda tõlgendanud¹².

1. Kas vaidlusalune säte rikub harta artiklit 47?

35. Esiteks tuleb meenutada, et harta artikkel 47 tagab õiguse õiglasele kohtulikule arutamisele ning see hõlmab igäühe õigust, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi on rikutud, teavitamisele, kaitsele ja esindamisele.

36. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt koosneb õigus õiglasele kohtulikule arutamisele EIÕK alusel mitmest elemendist, mille hulka kuuluvad eelkõige kaitseõigus, protsessuaalse võrdsuse põhimõte, õigus kohtupidamisele ja advokaadile nii tsiviil- kui kriminaalasjades¹³.

37. Advokaadi ja tema kliendi vahelise kirjavahetuse konfidentsiaalsuse ja teiselt poolt õiguse õiglasele kohtulikule arutamisele vahelist suhet on Euroopa Kohus täpsustanud kohtuasjas, millel on suur sarnasus käesoleva kohtuasjaga. Nii tõstatas kohtuasi Ordre des barreaux francophones et germanophone jt küsimuse, kas kirjavahetuse konfidentsiaalsus on kooskõlas kohustusega teha

¹⁰ 18. mai 1982. aasta kohtuotsus *AM & S Europe vs. komisjon* (155/79, EU:C:1982:157, punkt 18).

¹¹ Vt eelkõige EIK 16. detsembri 1992. aasta kohtuotsus *Niemietz vs. Saksamaa*, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, punkt 37; ning õiguse eraelu austamisele kohta EIK 24. juuli 2008. aasta kohtuotsus *André jt vs. Prantsusmaa*, CE:ECHR:2008:0724JUD001860303, punkt 36, ja EIK 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus *Michaud vs. Prantsusmaa*, edaspidi „kohtuotsus Michaud“, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, punktid 117–119.

¹² 15. juuli 2021. aasta kohtuotsus *komisjon vs. Poola* (kohtunike distsiplinaarkord) (C-791/19, EU:C:2021:596, punkt 165 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹³ 26. juuni 2007. aasta kohtuotsus *Ordre des barreaux francophones et germanophone jt* (C-305/05, edaspidi „kohtuotsus Ordre des barreaux francophones et germanophone jt“, EU:C:2007:383, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

koostööd rahapesu vastu võitlemise eest vastutavate liikmesriigi ametiasutustega¹⁴. Selle kohta otsustas Euroopa Kohus, et aruandluskohustusega hõlmatud tegevused on sellised, et need toimuvad kontekstis, millel *puudub seos kohtumenetlustega*, ning järelikult ei kuulu need toimingud õiguse õiglasele kohtulikule arutamisele kohaldamisalasse¹⁵.

38. Mis puudutab täpsemalt ühelt poolt advokaadi ja tema kliendi vahelise teabevahetuse konfidentsiaalsust ja teiselt poolt kaitseõigusi, siis on Euroopa Kohus märkinud, et „[a]dvokaat ei saa tagada kliendi nõustamise, kaitsmise ja esindamise ülesannete piisavat täitmist ja kliendilt võetaks seetõttu EIÕK artikli 6 alusel antud õigused, kui advokaat on *kohtumenetluses või selle ettevalmistamisel* kohustatud tegema koostööd avaliku võimuga, edastades sellele teavet, mida ta sellise menetluse jooksul toimunud õigusnõustamise käigus on saanud“¹⁶.

39. Lisaks on EIK tunnistanud, et advokaadi puhul võivad ametialaduse rikkumisel olla tagajärjed heale õigusemõistmisele ja seega EIÕK artikliga 6 tagatud õigustele¹⁷.

40. Sellest Euroopa Kohtu ja EIK praktikast tuleneb esiteks, et õigus õiglasele kohtulikule arutamisele eeldab juba oma määratluse poolest seost kohtumenetlusega ja see on lahutamatu seotud kohtuliku raamistiku olemasoluga.

41. Käesolevas kohtuasjas tuleb aga tõdeda, et selline seos ei ole tõendatud. Direktiivi 2011/16 kontekstis ei tegutse vahendaja oma kliendi kaitsjana maksuhalduriga toimivas vaidluses. Kuigi tema nõuannete tõttu võib hiljem tekkida vaidlus maksuhalduriga, ei tähenda see, et need nõuanded on antud Euroopa Kohtu praktika tähenduses „kaitseõiguse raames ja eesmärgil“.

42. Teiseks on vaidlusaluse sätte puhul kohtumenetlusega seose puudumine seda ilmsem, et teabe esitamise kohustus tekib eeldatavasti varajases staadiumis, enne aruantava piiriülese skeemi rakendamist ja seega ajal, millal põhimõtteliselt ei ole maksuhalduriga selle skeemi osas mingit vaidlust tekkinud.

43. Lisaks kinnitavad kohtumenetlusega seose puudumist ka direktiivi 2011/16 eesmärgid, mis on peamiselt „ennetavad“. Selle kohta on direktiivi 2018/822 põhjenduses 2 selgelt märgitud, et teabevahetuse eesmärk on just nimelt võimaldada maksuhalduritel „kiiresti reageerida kahjulikele maksutavadele ning kaotada seaduselüngad, kehtestades õigusakte või tehes asjakohaseid riskihinnanguid ja maksuauditeid“.

44. Kolmandaks tuleb märkida, et direktiivis 2011/16 ette nähtud teabe esitamise kohustused on seotud seadusliku tegevusega, mis on *a priori* kohtuväline tegevus, vähemalt selle aruandluse algstaadiumis. Sellest järeldub, et kohtumenetlusega seose puudumine on veelgi ilmsem kui kohtuasjas Ordre des barreaux francophones et germanophone jt, kuna deklareerimiskohustused puudutavad siin tegevust, mis ei ole otseselt vastuolus ühegi kohaldatava õigusega, erinevalt rahapesuga seotud tehingutest.

¹⁴ Nõukogu 10. juuni 1991. aasta direktiivi 91/308/EMÜ rahandussüsteemi rahapesu ja terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise vältimise kohta (EÜT 1991, L 166, lk 77; ELT erivaljaanne 09/01, lk 153) artikli 2a punkti 5 kohaselt oli advokaatide ülesanne aidata kliendil kavandada või sooritada põhiliselt finants- või kinnisvaratehinguid või tegutseda selliste tehingute raames kliendi nimel ja huvides.

¹⁵ Kohtuotsus Ordre des barreaux francophones et germanophone jt, punktid 33 ja 35. Kohtujuristi kursiiv.

¹⁶ Kohtuotsus Ordre des barreaux francophones et germanophone jt, punkt 32. Kohtujuristi kursiiv.

¹⁷ Vt EIK 16. detsembri 1992. aasta kohtuotsus Niemietz vs. Saksamaa, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, punkt 37.

45. Eelneva põhjal olen arvamusel, et teiste vahendajate teavitamine nende kohustusest teavitada kolmandast isikust vahendajat ei saa kahjustada harta artikliga 47 kaitstud õigusi, kuna see kohustus ei kuulu kohtumenetluse raamistikku ega kuulu järelikult selle sätte kohaldamisalasse¹⁸.

2. Kas vaidlusalune säte rikub harta artiklit 7?

46. Tuleks meenutada, et harta artikliga 7 tagatud õigused vastavad EIÕK artikliga 8 tagatud õigustele¹⁹. Harta artikkel 7 tunnustab igauhe õigust sellele, et austataks tema era- ja perekonnaelu, kodu ja edastatavate sõnumite saladust.

47. Sellega seoses ilmneb EIK kohtupraktikast, et advokaatide ametisaladus on spetsiaalselt kaitstud EIÕK artikliga 8²⁰.

48. Harta artikli 7 kohaldamiseks tuleb seega märkida, et EIÕK artiklis 8 ette nähtud ametisaladuse kaitse ei piirdu kliendi kohtuliku kaitsega seotud toimingutega, vaid see on laiem ulatusega (ja laiem kohaldamisalaga) selles mõttes, et see kaitseb ka advokaadi ja tema kliendi suhteid väljaspool kohtulikku konteksti (olenemata asjaolust, et see kaitse on selle ülesandega seotud toimingute puhul rangem).

49. Nii on EIÕK artikli 8 eesmärk kaitsta igasuguse isikutevahelise kirjavahetuse konfidentsiaalsust, kuna sellega antakse tugevdatud kaitse advokaadi ja tema klientide vahelise teabevahetusele. Samuti tuleb täpsustada, et see kaitse hõlmab ka õigusnõustamist, kaitstes selle õigusnõustamise salajasust mitte ainult selle sisu (sõltumata selle vormist), vaid ka selle olemasolu osas²¹.

50. Kohtuotsuses Michaud lahendas EIK küsimust, kas advokaatidele pandud kohustus teavitada pädevaid asutusi oma klientide kahtlustatavast tegevusest Prantsuse õigusnormide kontekstis, millega võeti üle direktiiv 2005/60/EÜ,²² on EIÕKga kooskõlas.

51. Selles kohtuotsuses märkis Euroopa Inimõiguste Kohus, et „kuna see kohustus sunnib neid esitama haldusasutusele teise isiku kohta teavet, mis neil on selle isikuga toimunud teabevahetuse tõttu, siis kujutab advokaatidele pandud kohustus kahtlusest teatada endast sekkumist nende õigusesse kirjavahetuse austamisele“ ning „see kujutab endast ka sekkumist nende õigusesse „eraelu“ austamisele, kuna see mõiste hõlmab kutsetegevust või äritegevust [...]“²³.

52. Euroopa Inimõiguste Kohtu sõnul on eraellu sekkumine siiski õigustatud, arvestades asjaolu, et kahtlusest teatamise kohustus puudutab üksnes „tegevusi, mis ei ole seotud advokaatidele usaldatud kaitseülesandega, vaid mis on sarnased teiste selle kohustusega kutsealaesindajate tegevusega“, see tähendab finants- või kinnisvaratehingutega,²⁴ ja et advokaatidel ei ole seda kohustust, „kui tegevus, millega on tegemist, seondub kohtumenetlusega, olenemata sellest kas nende käsutuses olev teave on saadud või neile teatavaks saanud enne seda menetlust, selle menetluse käigus või pärast seda menetlust, sealhulgas nõustamise raames selles, kuidas seda

¹⁸ Sama kehtib kõigi muude maksuhaldurite teabe esitamise kohustuste kohta, mis sellest tulenevad kolmandast isikust vahendajale.

¹⁹ Vt selgitused põhiõiguste harta kohta (ELT 2007, C 303, lk 17).

²⁰ Kohtuotsus Michaud, punktid 118 ja 119.

²¹ Kohtuotsus Michaud, punktid 118 ja 119.

²² Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26. oktoobri 2005. aasta direktiiv rahandussüsteemi rahapesu ja terrorismi rahastamise eesmärgil kasutamise vältimise kohta (ELT 2005 L 309, lk 15).

²³ Kohtuotsus Michaud, punkt 91.

²⁴ Kohtuotsus Michaud, punkt 127. Kohtujuristi kursiiv.

menetlust algatada või vältida, *ega ka siis, kui nad annavad õiguslikke konsultatsioone*, välja arvatud juhul, kui konsultatsioone on antud rahapesu või terrorismi rahastamise eesmärgil või teades, et klient küsib neid rahapesu või terrorismi rahastamise jaoks²⁵.

53. EIK kohtupraktikast tuleneb, et ametisaladuse kaitse EIÕK artikli 8 alusel ei hõlma advokaadi kogu tegevust.

54. Nii leidub ühelt poolt tegevusi, mis kuuluvad tavapäraselt advokaadi ülesannete hulka ja milles seetõttu kehtib ametisaladus. Seega saab advokaat, kes nõustab klienti kohtumenetluses või selle ettevalmistamisel, loomulikult tugineda ametisaladusele. Sama kehtib advokaadi kohta, kellega tema klient konsulteerib *ad hoc* õigusliku arvamuse saamiseks.

55. Teiselt poolt esineb olukordi, kus advokaat võib tegutseda väljaspool kliendi esindamise või õigusnõustamise „tavalist rolli“, mistõttu selle advokaadi tegevus on sarnane teiste kutseala esindajate omaga. Sellistel juhtudel ei saa nende tegevuste laad õigustada ametisaladuse kaitset, millel – nagu eespool selgitatud – on demokraatlikus ühiskonnas väga spetsiifiline ülesanne, nimelt võimaldada advokaadil täita oma põhiülesannet, milleks on kaitsta õigussubjekte.

56. Märgin siiski, et see eristamine ei ole absoluutne ja võib praktikas tekitada raskusi – nagu näitab käesolev kohtuasi – eelkõige teatavatel juhtudel, mil advokaadi roll on nüansirikkam. Märgin siinkohal, et poolte seisukohad lähevad käesolevas kohtuasjas advokaadi kui vahendaja rolli suhtes piiriüleses skeemis lahku.

57. Ühelt poolt väidavad kaebajad, et advokaadil peaks alati olema võimalik tugineda ametisaladusele, sõltumata tema tegevuse laadist „vahendajana“, ainuüksi tema advokaadi staatusest lähtuvalt. Advokaadil ei ole seega nende arvates kolmandast isikust vahendajale teabe esitamise kohustust ega teise võimalusena kohustust teda teavitada enda vabastusest sellest kohustusest.

58. Mõni liikmesriik (ja eelkõige Belgia Kuningriik ja Läti Vabariik) väidab vastupidi, et vahendustegevus ei ole advokaadi tegevus, mistõttu on talle aruandluskohustuse ja teavitamiskohustuse kehtestamine õigustatud.

59. Direktiivi 2011/16 tõlgendus näib nimelt viitavat sellele, et advokaadi poolt vahendajana pakutavad teenused ei kuulu põhimõtteliselt advokaadi kutseala tavapärase tegevuse hulka, milleks on kaitse ja õigusliku hinnangu andmine. Seega tuleks vahendajana tegutsev advokaat esmapilgul samastada teiste „vahendajatega“, kellest mõnede suhtes ei pruugi ametisaladuse hoidmise kohustus kehtida²⁶.

60. Minu arvates on nimelt kaheldav, et advokaat, kes töötab – üksi või teiste kutseala esindajate abiga – välja piiriülese skeemi, et seejärel pakkuda seda maksumaksjatele, tegutseb tingimata oma kutsetegevuse raames. Asjaolu, et advokaadi kaasamine selle skeemi väljatöötamisse võib toimuda enne selle turustamist kliendile, näib minu arvates viitavat sellele, et advokaadi ja tema kliendi vahel puudub vajalik seos, mis õigustaks ametisaladuse kaitset²⁷.

²⁵ Kohtuotsus Michaud, punkt 127. Kohtujuristi kursiiv.

²⁶ Alles seejärel näeb direktiiv 2011/16 liikmesriikidele ette võimaluse vabastada advokaat selle direktiivi artikli 8ab lõikes 1 ette nähtud teabe edastamise kohustusest, kui see kohustus rikub ametisaladust riigisisese õiguse alusel.

²⁷ Märgin selle kohta, et direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõike 1 kohaselt tekib aruandluskohustus alates kõnealuse skeemi väljatöötamisest.

61. Näiteks on võimalik, et advokaat väljub oma „kutseala reguleerivate asjaomaste siseriiklike õigusnormide“ piiridest ja kaotab seetõttu õiguse aruandluskohustusest vabaneda, kui ta töötab välja „turustatavaid“²⁸ piiriüleseid skeeme, mille tunnuseid saab erinevalt „kohandatavatest skeemidest“²⁹ rakendada ilma, et neid oleks vaja oluliselt kohandada. Võib ette kujutada, et advokaat, kes ei ole nõustamissuhtes ühegi kliendiga, töötab välja turustatava piiriülese skeemi, mille levitamise ta seejärel tagab kas otse maksumaksjatele või vahendaja-levitaja kaudu. Sellisel juhul ei ole välistatud, et advokaat tegutseb väljaspool oma kutseala piire, mis on kehtestatud tema riigisisestes õigusnormides, mille tagajärjel on tal direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõike 1 sätete kohaselt aruandluskohustus (nagu kõikidel teistel vahendajatel).

62. Vahendaja-advokaadi ainult sellisest määratlusest lähtumine tähendaks siiski selle nõustamisrolli eiramist, mida tal võidakse paluda täita piiriülese skeemi õigusliku hindamise raames.

63. Rõhutan ühtlasi, et kui tuleks asuda seisukohale, et advokaadi vahendustegevus ei ole kunagi õigusnõustamine, tekib küsimus, miks on direktiivis 2011/16 ette nähtud advokaadi ametisaladuse kaitse vaidlusaluses sättes ette nähtud vabastamise mehhanismi kaudu. Liidu seadusandja selline valik on minu arvates seletatav peamiselt kahe põhjusega.

64. Esiteks, kuna ametisaladus ei ole Euroopa tasandil ühtlustatud, püüti direktiiviga 2018/822 seega vältida mis tahes vastuolu riigisiseste eeskirjadega, tagades samas, et järgitakse hartas tunnustatud aluspõhimõtteid³⁰.

65. Teiseks ei ole vahetegemine advokaadi tegevusel, mis on osa tema „tavapäraest ülesannetest“, ja tegevusel, mis ei ole seotud tema ülesannete täitmisega, praktikas kaugeltki alati ilmne. Nii on täiesti mõeldav, et isegi kõnealuse piiriülese skeemi raames palub klient advokaadil seda ettevalmistatud skeemi hinnata ja seetõttu anda õigusnõu. Sellisel juhul peaks advokaadil olema võimalik täielikult tugineda ametisaladusele, kuna ta annab asjaomasele maksumaksjale, keda see skeem puudutab, õigusnõu.

66. Märgin näiteks, et „kohandatava skeemi“ puhul ei saa välistada, et direktiivi 2018/822 tähenduses „vahendajana“ tegutsev advokaat sekkub oma kutseala raames, pakkudes õigusnõustamist samamoodi, nagu seda on üldiselt igasugune advokaadi tsiviil- või äriõigusliku lepingu või kokkuleppe, äriühinguõiguse või sotsiaalõiguse skeemi või ka mis tahes õigusliku strateegia väljatöötamise või haldamise tegevus tema kliendi jaoks.

67. Ma arvan seega, et just seetõttu, et on raske *a priori* välistada, et vahendaja-advokaadil võidakse paluda anda eespool toodud näites nimetatud õigusnõu, vabastas direktiiv 2011/16 advokaadi aruandluskohustusest, et tagada tema suhtes ametisaladuse hoidmine.

68. Eeltoodust tuleneb, et kuigi alati ei ole ilmne, et advokaadi tegevusi – mis on kohati keerukad ja jagamatud – eristatakse, on minu arvates võimalik eraldada juhtumeid, mil advokaat, kes tegutseb „advokaadina“, peaks saama tugineda ametisaladusele, ja peab seega olema vabastatud teabe esitamisest, ja juhtumeid, mil sellist kaitset ei pea olema. Seega tuleb ühelt poolt tagada, et ametisaladuse puhul kasutatav määratlus ei oleks liiga lai, nii et see hõlmab vahendaja-advokaadi tegevust, mis läheb esindamise ja nõustamise eriülesannetest palju kaugemale, vabastades ta teatud teatavatest aruandluskohustustest, kuigi ta tegeleb sama tegevusega nagu teistel

²⁸ Vt direktiivi 2011/16 artikli 3 punkt 24.

²⁹ Vt direktiivi 2011/16 artikli 3 punkt 25.

³⁰ Vt direktiivi 2018/822 põhjendus 18.

kutsealadel tegutsevad vahendajad. Teiselt poolt, kui piirata seda määratlust ebaproportsionaalselt, võib see kaasa tuua lubamatu sekkumise advokaadi ja tema kliendi suhtesse.

69. See vahetegemine on direktiivi 2018/822 kohaldamise raames eriti oluline, et säilitada tasakaal ühelt poolt advokaadi ametisaladuse kaitse nõude, millel on õigusriigis eriline tähtsus, ja teiselt poolt eesmärgi vahel võidelda agressiivse maksuplaneerimise vastu, mis on üks peamisi töövahendeid selleks, et vältida maksutulude vähenemist.

70. Seega, kuigi selline vahetegemine peab põhimõtteliselt olema liikmesriigi kohtu ülesanne, võttes eelkõige arvesse asjaolu, et ametisaladus ei ole Euroopa tasandil ühtlustatud, tuleb seda teha eespool nimetatud asjaolusid arvesse võttes.

a) Vaidlusaluses sättes ette nähtud teabe esitamise kohustuse kooskõla harta artikliga 7

71. Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb analüüsida vaidlusaluse sätte kooskõla harta artikliga 7.

72. Vaidlusaluse sättega seoses tuleb meenutada, et kui vahendaja-advokaadil on tema kliendi vabastus teabe esitamisest, kohustab see sätte advokaati teavitama teisi vahendajaid aruandluskohustustest, mis neil on direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõike 6 alusel. Teabe esitamise kohustus hõlmab seega *ipso facto* lisaks asjaomase piiriülese skeemi määramisele ja kolmandatele isikutele nende aruandluskohustuste meeldetuletamisele teavitava advokaadi identifitseerimist.

73. Märgin esiteks, et vaidlusalust sätet saab kohaldada üksnes juhul, kui vahendaja-advokaat ja kolmandast isikust vahendaja teavad teineteist nende ühise osalemise tõttu piiriüleises skeemis.

74. Teistele vahendajatele teatamise kohustus ei puuduta seega olukorda, kus vahendaja-advokaat ei tea teise vahendaja osalemisest piiriüleises skeemis, näiteks kui maksumaksja on küsinud nõu erinevatelt vahendajatelt eraldi. Lõppude lõpuks ei saa teabe esitamise kohustust täitev isik juhul, kui ta ei ole teisest vahendajast teadlik, teda mingil juhul teavitada. Seega ei ole vahendaja-advokaat, kes täidab teavitamiskohustust, kohustatud otsima kõnealuse skeemi vahendajaid, kes ei ole talle teada. Sellisel juhul peab ta teavitama asjaomast maksukohustuslast, st kliendile, kellele aruandluskohustus edasi antakse, selline juhtum ei tekita aga ametisaladuse seisukohast probleeme.

75. Teiseks tuletan meelde, et ärisaladuse kaitsmise eesmärgil piirab direktiiv 2011/16 oluliselt selle teabe sisu, mille peab vahendaja-advokaat teabe esitamisest vabastuse korral teisele vahendajale edastama. Nii piirdub see teave sellega, et teatakse vahendaja-advokaadile antud vabastusest teabe esitamisest ja järelikult aruandluskohustusest, mis lasub seega sellel teisel vahendajal. Vaidlusaluses sättes ette nähtud teavitamiskohustus ei tähenda, et tuleb avaldada teavet sisu, advokaadi õigusliku analüüsi või advokaadi ja tema kliendi vahelise teabevahetuse kohta³¹.

76. Kolmandaks märgin näitena, et on võimalik, et asjaomase maksumaksja nõusolekul (või koguni tema koordineerimisel) on kõik piiriülese skeemi väljatöötamise kaasatud vahendajad koos osalenud kõikides selle skeemi korraldamise etappides, käsitledes ka maksuhalduritele

³¹ Vt direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõike 14 punkt c.

teatamise küsimust ja neist igäühe kohustusi³². Samuti ei saa välistada, et vahendaja, kellel on igal juhul aruandluskohustus, on (juba) järeldanud, et kõnealusel skeemist tuleb aru anda, enne kui advokaat (kellega koos ta on skeemi väljatöötanud) on teda teavitanud oma vabastusest teabe esitamisest ja tuletab talle meelde tema teabe esitamise kohustust. Lõppkokkuvõttes on kõik kriteeriumid, mille alusel aruandluskohustus tekib, loetletud direktiivis 2011/16, nii et kõigil teistel vahendajatel ja isegi maksumaksjal endal oleks võimalik „ära tunda“ maksuskeemi, millest tuleb aru anda. Sellistel juhtudel – ja arvestades riigisiseseid õigusnorme, mis reguleerivad advokaadi ametisaladust – võiks nimelt mõelda, et ametisaladust ei ole rikutud³³. Selle kasuks räägib asjaolu, et teave, mida peab vahendaja-advokaat esitama kolmandast isikust vahendajale, piirdub sellega, et ta teatab oma vabastusest teabe esitamisest ja identifitseerib asjaomase toimiku³⁴.

77. Eelneva põhjal olen arvamusel, et esmapilgul ei saa vaidlusalune säte harta artikliga 7 kaitstud õigusi kahjustada, kuna teave, mille advokaat edastas kolmandast isikust vahendajale, sealhulgas advokaadi nimi, on sellele kolmandast isikust vahendajale juba teatavaks saanud.

78. Sellegipoolest ei saa välistada, et olenemata sellest, kas advokaat ja vahendajad tunnevad, võib see teatud juhtudel põhjustada õiguse eraelu austamisele riivet.

79. Esiteks tuleb meenutada, et EIÕK artikkel 8 ei kaitse õigusnõustamist mitte ainult selle sisu, vaid ka selle olemasolu osas³⁵. Advokaadi ametisaladus, mis põhineb tema ja kliendi usaldussuhtel, kohustab advokaati mitte kellelegi avaldama selle suhte olemasolu ja veelgi vähem nende suhtluse sisu (välja arvatud juhul, kui selleks on kliendi sõnaselge nõusolek)³⁶.

80. Seega, kui advokaat on vahendajatel lasuvast aruandluskohustusest vabastatud, tuleneb täiesti loomulikult usaldussuhtest, mis tal on oma kliendiga, ja tema konfidentsiaalsuskohustusest, et ta peaks olema võimeline sellest teavitama põhiliselt klienti. Samuti tuleb märkida, et kliendile seadusest tulenevatest kohustustest teatamine kujutab endast advokaadi kutsekohustust, mille täitmata jätmine võib kahjustada tema ametialast vastutust.

81. Teiseks tuletan meelde, et ametisaladus hõlmab nii kliendi ja tema advokaadi vahelist suhtlemist kui ka advokaadi antud õiguslikku arvamust. Seega, isegi kui eeldada, et advokaat ja kolmandast isikust vahendaja tunnevad üksteist – tulenevalt nende ühisest osalemisest kõnealusel skeemis – jagab advokaat seeläbi, et ta teavitab kolmandast isikust vahendajat oma teabe esitamise kohustusest vabastusest, viimasega oma hinnangut, et kõnealusel skeemil on direktiivi 2018/822 IV lisas loetletud tunnused („tunnused“), mistõttu tuleb sellest kui „piiriülesest skeemist“ teatada. See hinnang tuleneb faktilisest ja õiguslikust analüüsist, mis on advokaadi nõustamistegevuse põhisisu. Sellest tulenevalt on see hinnang kaitstud ametisaladusega ja advokaat peab selle teatama ainult oma kliendile.

³² See oleks nii näiteks juhul, kui klient „vabastab“ ise ametisaladuse, lisades oma teabevahetusse oma advokaadiga teisi vahendajaid.

³³ Minu arvates võib see stsenaarium olla sarnane olukorraga, kus advokaat ja teised kutseala esindajad (näiteks notar, pangatöötaja, raamatupidaja, kinnisvaramaakler või muu nõustaja) osutavad kliendile oma teenuseid ühisel projektis ning klient võib paluda neid omavahel otse ja „vabalt“ suhelda, sealhulgas juhul, kui see puudutab kliendi kohustusi ametiasutuste ees. Asjaolu, et advokaat „tuletab“ ühele nendest kutseala esindajatest meelde aruandluskohustust, mis tal (või nendel) on, et tagada (nende kliendi ühised) huvid, ei tohiks ametisaladuse osas raskusi tekitada, ilma et see mõjutaks mõistagi liikmesriigi õigusnorme, mis reguleerivad neid kutsealasid (sealhulgas advokaadi kutseala).

³⁴ Vt käesoleva ettepaneku punkt 75.

³⁵ Vt käesoleva ettepaneku punkt 49.

³⁶ Välja arvatud mõistagi juhul, kui klient on taotlenud nõustamist selleks, et panna toime kuritegu, millisel juhul ei tohi advokaat, kes sellest teada saab, mitte ainult oma nõustamisega sellele õigusrikkumisele kaasa aidata, vaid ta võib ka vabaneda oma ametisaladuse hoidmise kohustusest.

82. Kolmandaks märkin, et käesoleva ettepaneku punktis 76 analüüsitud hüpotees ei pruugi olla ülekantav kõikidele juhtudele, isegi kui eeldada, et advokaat ja kolmandast isikust vahendaja(d) tunnevad üksteist seeläbi, et nad osalevad sama piiriülese skeemi väljatöötamises. Nii on see eelkõige juhul, kui kõnealuse skeemi väljatöötamise on eri etappides kaasatud palju isikuid ja nende eri vahendajate osalemine piiriüleises skeemis erineb sõltuvalt nende vastavast rollist³⁷.

83. Sellest järeldub, et kuigi direktiivi 2011/16 eesmärk on piirata ametisaladuse riivet, on siiski tõsi, et teatud juhtudel võib sellise riive tuvastada.

b) Vaidlusaluse sätte õigustatus

84. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei kujuta põhiõigused endast absoluutseid eelisõigusi, vaid nendele võib seada piiranguid, tingimusel et need piirangud vastavad tegelikult asjaomase meetmega taotletud üldisest huvist lähtuvatele eesmärkidele ega kujuta endast taotletavat eesmärki arvestades ülemäärast ja lubamatut sekkumist, mis kahjustaks tagatud õiguste olemust³⁸.

85. Seega tuleb analüüsida, kas kõnealune teabe esitamise kohustus on ette nähtud seadusega, taotleb liidu poolt tunnustatud üldisest huvist lähtuvat eesmärki, on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik ja vastab proportsionaalsuse põhimõttele.

86. Esiteks on see, et vahendaja-advokaat teatab oma teabe esitamisest vabastusest teisele vahendajale, kes osales samas piiriüleises skeemis, sõnaselgelt ette nähtud seaduses, milleks on käesoleval juhul vaidlusalune säte.

87. Leian sellega seoses, et teabe esitamise kohustus on ette nähtud piisavalt selge ja täpse sättega³⁹.

88. Teiseks on käesolevas asjas liidu õigusega taotletav üldine huvi võidelda agressiivse maksuplaneerimise vastu, mis on rahvusvahelise maksualase koostöö esemeks, ja see väljendub liikmesriikidevahelises teabevahetuses.

89. Tuletan sellega seoses meelde, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on maksustamise vältimise ja maksupettuse ohu ennetamine liidu poolt tunnustatud üldisest huvist lähtuv eesmärk⁴⁰. Sama kehtib skeemitamise vastu võitlemise kohta, kui kõnealuste tehingute peamine eesmärk on saada maksueelis⁴¹.

³⁷ Seega võib juhtuda, et erinevad vahendajad osalesid kõnealuse skeemi väljatöötamise eri etappides ja nad kõik ei osale selles samas ulatuses, mistõttu vahendajate vahel on teabealane ebavõrdsus.

³⁸ 13. septembri 2018. aasta kohtuotsus UBS Europe jt (C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

³⁹ Loomulikult on liikmesriikide kohtute ülesanne hinnata, kas direktiivi ülevõtmise riigisiseseid õigusnormid on samade tunnustega

⁴⁰ 6. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus État luxembourgeois (õigus esitada kaebus maksuteabe taotluse peale) (C-245/19 ja C-246/19, EU:C:2020:795, punktid 86–88 ning seal viidatud kohtupraktika).

⁴¹ 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 53 ning seal viidatud kohtupraktika).

90. Lisaks on Euroopa Kohus tunnistanud, et „vajadus säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel kujutab endast põhjust, millega saab õigustada [...] piirangut eelkõige siis, kui kõnealuste riigisiseste meetmete eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust oma territooriumil toimuva tegevuse suhtes“⁴².

91. Kuigi direktiivi 2018/822 sõnaselge eesmärk ei ole võidelda maksupettuste kui „ebaseadusliku tegevuse“ vastu, nähtub direktiivi põhjendustest 2, 4, 8 ja 9 selgelt, et vahendajatele pandud kohustuste eesmärk on kaitsta riigi maksubaasi kahanemise eest järelevalvega „potentsiaalselt agressiivse maksuplaneerimise skeemide“ üle. Seega on selles ette nähtud aruandluskohustuse eesmärk esiteks lihtsustada maksuõigusnormide kiiret kohandamist maksuõigustavaga, mis on küll õiguspärane, kuid agressiivne, ning teiseks eelnevaga seotud viisil pärssida lõppkokkuvõttes selliste skeemide väljatöötamist⁴³.

92. Kuigi sekkumine õigusesse eraelu austamisele võib minu arvates direktiiviga 2018/822 taotletava eesmärgi seisukohast õigustatud olla, peab see sekkumine siiski olema vajalik ja proportsionaalne.

93. Seega tuleb kolmandaks analüüsida, kas kõnealune teabe esitamise kohustus on eesmärgi võidelda agressiivse maksuplaneerimise vastu saavutamiseks vajalik ja kas see vastab proportsionaalsuse põhimõttele.

94. Sellega seoses tuleb esiteks meenutada, et liidu seadusandja on leidnud, et teabe esitamise kohustuse ulatus peab piirduma rangelt miinimumiga, kehtestades ametisaladusega seotud tagatised.

95. Ühelt poolt kuulub vaidlusalune säte seega kohaldamisele üksnes teatavatel täpselt määratletud juhtudel, st olukordades, kus kolmandast isikust vahendajad teevad vahendaja-advokaadiga tegelikult koostööd ja seda maksumaksjast kliendi nõusolekul⁴⁴. Teiselt poolt on advokaadi ametisaladuse rikkumine veelgi rohkem piiratud selle teabe ulatuse ja sisu tõttu, mida vahendaja-advokaat peab teatama kolmandast isikust vahendajale ja mis enamalt jaolt on viimasele juba teada.⁴⁵

96. Teiseks võimaldab vaidlusalune säte minu arvates tagada maksuhaldurile piiriülestest skeemidest teatamise süsteemi tõhususe. Vaatamata asjaolule, et sõltumata vahendaja-advokaadi mis tahes teatamisest on kolmandast isikust vahendajatel direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõike 1 alusel endiselt maksuhaldurile teatamise kohustus, võimaldab vaidlusaluses sättes ette nähtud teabe esitamise kohustus nimelt tagada, et maksuhaldur saab piiriülese skeemi hindamiseks vajaliku teabe. Teisisõnu võimaldab see mehhanism esiteks teistel vahendajatel „teadvustada“ oma kohustust täita neil lasuvat aruandluskohustust, ja teiseks tagada, et piiriülestest skeemidest, millest võidakse teatamata jätta, ka tegelikult teatatakse.

⁴² 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 72 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁴³ Märgin ka, et direktiivi 2018/822 põhjenduses 14 on täpsustatud, et „maksude agressiivse planeerimise piiriüleste skeemide suhtes, mille peamine eesmärk või üks peamistest eesmärkidest on saada kohaldatava maksuõiguse sisu või eesmärgiga vastuolus olevat maksusoodustust, kohaldatakse nõukogu [12. juuli 2016. aasta direktiivi (EL)] 2016/1164[, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT 2016, L 193, lk 1)] artiklis 6 sätestatud üldiseid kuritarvituste vältimise nõudeid“.

⁴⁴ Vt käesoleva ettepaneku punktid 73 ja 74.

⁴⁵ Vt käesoleva ettepaneku punkt 75.

97. Olen siiski arvamusel, et selleks, et saaks täielikult hinnata vaidlusaluse sätte kooskõla harta artikliga 7, tuleb arvesse võtta ka kolmandast isikust vahendajal lasuvat täiendavat kohustust teatada maksuhaldurile vahendaja-advokaadi nimi.

3. *Kas asjaolu, et vahendaja-advokaadi nimi, mis on ametisaladusega kaitstud, avaldatakse vahendajate ja maksumaksja aruandluskohustuse raames maksuhaldurile, kujutab endast harta artikli 7 rikkumist?*

98. Tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused selles, kas direktiiv 2011/16 on hartaga kooskõlas, puudutavad üksnes vaidlusalust sätet, mitte maksuhaldurile piiriülesest skeemist teatamise menetlust (hilisemas etapis). Leian siiski, et harta artikli 7 seisukohast on ametisaladusele tugineva vahendaja-advokaadi nime avalikustamise küsimus sama asjakohane.

99. Tuletan nimelt meelde, et EIK on otsustanud, et advokaadil on kohustus anda haldusasutusele teise isiku kohta teavet, mis tal on selle isikuga toimunud teabevahetuse tõttu, kujutab see endast sekkumist nende õigusesse eraelu austamisele⁴⁶.

100. Käesoleval juhul avaldaks aga isegi siis, kui advokaat on maksuhaldurile teatamise kohustusest vabastatud, asjaolu, et advokaat suhtleb oma maksumaksjast kliendiga (ja järelikult advokaadi nime), maksuhaldurile kas maksumaksja ise või kolmandast isikust vahendaja.

101. Tuletan meelde, et tulenevalt direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõikes 1 sätestatud aruandluskohustusest peavad kolmandatest isikutest vahendajad, keda on niiviisi teavitatud advokaadi osalemisest ja kes ise ei ole kohustatud ametisaladust hoidma, teavitama maksuhaldurit mitte ainult piiriülese skeemi ja asjaomase maksukohustuslase olemasolust, vaid ka vahendaja-advokaadi kaasamisest. Selle kohta nähtub selle direktiivi artikli 8ab lõike 9 teisest lõigust ja lõikest 14, et vahendajate tuvastamine kuulub selle teabe hulka, mis tuleb aruandluskohustuse täitmiseks esitada.

102. Leian seega, et vaidlusalune sätte kahjustab advokaatide ja nende klientide vahelise teabevahetuse tugevdatud kaitset, mis on tagatud EIÕK artikliga 8. Seega tuleb analüüsida, kas kõnealune kohustus on tõepoolest ette nähtud seadusega, taotleb liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvat eesmärki, on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik ja vastab proportsionaalsuse põhimõttele.

103. Mis puudutab kahte esimest kriteeriumi, mida tuleb arvesse võtta, siis viitan eelnevale vaidlusaluse sätte analüüsile, mis on *mutatis mutandis* kohaldatav direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõike 9 teise lõigu ja lõike 14 suhtes⁴⁷.

104. Järgnev analüüs puudutab seega ainult küsimust, kas advokaadi nime teatamine maksuhaldurile vahendajast kolmanda isiku või maksukohustuslase poolt on vajalik, et saavutada eesmärk võidelda agressiivse maksuplaneerimise vastu, ja vastab proportsionaalsuse põhimõttele.

105. Tuleb märkida, et saadud teavet arvesse võttes on maksuhalduri käsutuses kõik kõnealuste piiriüleste skeemide hindamiseks vajalikud andmed. Seega ei anna advokaadi nime saamine talle kõnealuse skeemi kohta mingit sisulist teavet.

⁴⁶ Kohtuotsus Michaud, punkt 91.

⁴⁷ Vt käesoleva ettepaneku punktid 86–91.

106. Lisaks võib maksuhaldur oma kontrolli- ja järelevalvepädevuse alusel nõuda igasugust täiendavat (ja lisaks deklaratsioonis juba saadud teabele) teavet maksumaksjalt või vahendajatelt, kelle suhtes ametisaladuse hoidmise kohustus ei kehti.

107. Vahendaja-advokaadi identiteedi teadmine on neile pealegi kasutu, sest ametisaladus, nagu on märgitud ka direktiivis 2011/16 endas, vabastab ta igasugusest aruandluskohustusest piiriülese skeemi suhtes. Teisisõnu oleks igasugusele teabenõudele, mille maksuhaldur esitab vahendaja-advokaadile, vastandatud ametisaladuse hoidmise kohustus (välja arvatud juhul, kui advokaadile on antud kliendi volitus sellele vastata) ning sellise nõude saaks tõhusalt esitada ainult maksumaksjale või võimalik, et teistele vahendajatele, kellel ametisaladuse hoidmise kohustust ei ole.

108. Kohtuistungil väitsid mõned liikmesriigid ja komisjon, et advokaadi nime teatamine maksuhaldurile oleks põhjendatud vajadusega tagada piiriülestes skeemides osalevate vahendajate tõhus kontrollimine. Advokaatide puhul on selle meetme eesmärk seega kontrollida, kas advokaat on täitnud direktiivist 2018/822 tulenevad kohustused ja kas ametisaladusele on tuginetud õigusega.

109. Kuigi direktiivi 2018/822 eesmärk on tõesti tagada, et vahendajad oleksid oma keskse rolli tõttu piiriüleste skeemidel korraldamises kohustatud esitama maksuhaldurile vajalikku teavet, on selle direktiivi põhieesmärk siiski võidelda agressiivse maksuplaneerimise võtete vastu.

110. See eesmärk põhineb sellel, et maksuhalduril on nüüdsest võimalik saada vajalikku teavet, mis võimaldab tal hinnata piiriüleseid skeeme, vahetada neid andmeid liikmesriikide vahel ja kohandada nende maksuõigusnorme vastavalt. Nimetatud eesmärgi jaoks, mis on täidetud hetkest, mil see teave saadakse – ei ole oluline, kas selle edastab vahendaja või maksumaksja –, ei ole vaja teada kaasatud advokaadi nime, kui advokaat tugineb ametisaladusele, ega kontrollida, kas advokaat on oma ametisaladusele õigesti tuginenud.

111. Tuleks märkida, et direktiivi 2018/822 eesmärk on kaitsta ka advokaatide ametisaladust ja hartas sätestatud üldpõhimõtteid⁴⁸. Kui aga kolmandast isikust vahendajatele ja maksumaksjale pandaks kohustus teatada advokaadi nimi, läheks see meede nimetatud eesmärgiga vastuollu.

112. Seega oleks paradoksaalne tunnustada advokaadi ametisaladust ja anda talle selle alusel vabastus teabe esitamisest, et seejärel rikkuda seda õigust, nähes ette, et kolmandast isikust vahendajal (ja maksumaksjal) lasuva aruandluskohustuse kaudse tagajärjena teatatakse tema nimi maksuhaldurile. Lisaks ei nähtu ühestki direktiivi 2018/822 sättest sõnaselgelt, et direktiivi eesmärk on kontrollida, kas advokaadil oli õigus ametisaladusele.

113. Leian seega, et kuigi ei saa välistada, et riigisisese õiguse (ja advokaatidele kehtivate kutse-eeskirjade) kohaselt võib liikmesriik niisuguse kontrolli tõepoolest läbi viia – näiteks kahtluste korral, et advokaat osaleb pettuses –, ei ole selleks kontrolliks direktiivis 2018/822 õiguslikku alust.

114. Seega leian, et direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõike 9 kohaldamisel peab kolmandast isikust vahendaja ja maksukohustuslane saama täita oma aruandluskohustusi abstraktse skeemi abil, milles ei tohi märkida advokaadi identiteeti⁴⁹.

⁴⁸ Vt direktiivi 2018/822 põhjendus 18.

⁴⁹ Näiteks võib sobiva lahendusena kasutada advokaadi nime anonüümseks muutmist.

115. Selline lahendus vastab ka proportsionaalsuse põhimõttele, kuna see piirdub sellega, mis on direktiiviga 2018/822 taotletavate eesmärkide saavutamiseks rangelt vajalik.

116. Nimelt võimaldab abstraktse skeemi kasutamine, mis ei sisalda advokaadi nime, saavutada eesmärgi võidelda agressiivse maksuplaneerimise vastu, samal ajal kui see on kehtiv ametisaladuse hoidmiseks ja eraelu austamiseks, mis on tagatud harta artikliga 7. Lisaks võimaldaks väljapakutud lahendus minu arvates tagada maksuhaldurile piiriülestest skeemidest teatamise süsteemi tõhususe, võtmata maksuhaldurilt võimalust saada kogu vajalik teave kõnealuste maksuskeemide kohta (advokaadi nimi ei kuulu selle teabe hulka käesoleva ettepaneku punktides 105–107 kirjeldatud põhjustel).

117. Eeltoodut arvestades leian esiteks, et advokaadi isiku tuvastamine teabe hulgast, mis tuleb esitada direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõike 9 teises lõigus ja lõikes 14 määratletud aruandluskohustuse täitmiseks, kujutab endast harta artikli 7 rikkumist, kui see advokaat on ametisaladuse alusel teabe esitamisest vabastatud. Teiseks leian, et vaidlusalusest sättest tulenev eraelu puutumatus kaitse riive ei ole taotletud eesmärki silmas pidades ülemäärane ja lubamatu sekkumine, mis kahjustaks tagatud õiguste olemust, tingimusel et maksuhaldurile ei avaldata vahendaja-advokaadi nime.

V. Ettepanek

118. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Grondwettelijk Hofi (Belgia konstitutsioonikohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivi 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (muudetud nõukogu 25. mai 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/822) artikli 8ab lõige 5, mis kehtestab vahendajana tegutsevale advokaadile, kes on ametisaladusele tuginedes aruandluskohustusest vabastatud, kohustuse teatada viivitamatult teisele vahendajale tema aruandluskohustusest, mis tuleneb selle artikli lõikest 6, ei riku õigust eraelu austamisele, mis on tagatud Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikliga 7, tingimusel et selle direktiivi artikli 8ab lõike 9 teises lõigus ja lõikes 14 sätestatud aruandluskohustuse täitmisel ei avaldata maksuhaldurile selle advokaadi nime.