



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2022. gada 8. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Administratīvā sadarbība nodokļu jomā – Obligātā automatiskā informācijas apmaiņa saistībā ar ziņojamām pārrobežu shēmām – Direktīva 2011/16/ES, kas grozīta ar Direktīvu (ES) 2018/822 – 8.ab panta 5. punkts – Spēkā esamība – Advokāta profesionālais noslēpums – Advokātam–starpniekam, uz kuru attiecas pienākums glabāt profesionālo noslēpumu, piemērojamais atbrīvojums no ziņošanas pienākuma – Šī advokāta–starpnieka pienākums paziņot ikvienam citam starpniekam, kas nav viņa klients, tam saistošos ziņošanas pienākumus – Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 7. un 47. pants

Lietā C-694/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) iesniegusi ar 2020. gada 17. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 21. decembrī, tiesvedībā

Orde van Vlaamse Balies,

IG,

Belgian Association of Tax Lawyers,

CD,

JU

pret

Vlaamse Regering,

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], priekšsēdētāja vietnieks L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], palātu priekšsēdētāji A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], A. Prehala [*A. Prechal*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] un D. Gracijs [*D. Gratsias*], tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*], N. Pisarra [*N. Piçarra*], I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], N. Jēskinens [*N. Jääskinen*], N. Vāls [*N. Wahl*], I. Ziemele un J. Pasers [*J. Passer*] (referents),

ģenerālvokāts: A. Rants [*A. Rantos*],

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

sekretāre: M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2022. gada 25. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Orde van Vlaamse Balies* un IG vārdā – *S. Eskenazi* un *P. Wouters*, *advocaten*,
- *Belgian Association of Tax Lawyers*, CD un JU vārdā – *P. Malherbe*, advokāts, un *P. Verhaeghe*, *advocaat*,
- Beļģijas valdības vārdā – *S. Baeyens*, *J.-C. Halleux* un *C. Pochet*, pārstāvji, kuriem palīdz *M. Delanote*, *advocaat*,
- Čehijas valdības vārdā – *J. Očková*, *M. Smolek* un *J. Vláčil*, pārstāvji,
- Francijas valdības vārdā – *R. Bénard*, *A.-L. Desjonquères*, *E. de Moustier* un *É. Toutain*, pārstāvji,
- Latvijas valdības vārdā – *J. Davidoviča*, *I. Hūna* un *K. Pommere*, pārstāves,
- Eiropas Savienības Padomes vārdā – *E. Chatziioakeimidou*, *I. Gurov* un *S. Van Overmeire*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *P. Van Nuffel*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2022. gada 5. aprīļa tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV 2011, L 64, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2018. gada 25. maija Direktīvu (ES) 2018/822 (OV 2018, L 139, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “grozītā Direktīva 2011/16”), 8.ab panta 5. punkta spēkā esamību, ņemot vērā Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 7. un 47. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedībām starp *Orde van Vlaamse Balies* (Flandrijas Advokātu kolēģija), *Belgian Association of Tax Lawyers* (Beļģijas Nodokļu juristu apvienība), kas ir advokātu profesionālā apvienība, kā arī trim advokātiem IG, CD un JU un *Vlaamse Regering* (Flandrijas valdība, Beļģija) par noteiktu Flandrijas tiesiskā regulējuma par administratīvo sadarbību nodokļu jomā normu spēkā esamību.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2011/16

- 3 Ar Direktīvu 2011/16 ir izveidota dalībvalstu nodokļu iestāžu sadarbības sistēma, un tajā ir paredzēti noteikumi, kā arī procedūras, kas jāpiemēro, apmainoties ar informāciju nodokļu vajadzībām.

Direktīva 2018/822

- 4 Direktīva 2011/16 ir vairākkārt grozīta, it īpaši ar Direktīvu 2018/822. Ar šo direktīvu tika ieviests pienākums ziņot kompetentajām iestādēm par iespējami agresīvām pārrobežu nodokļu plānošanas shēmām. Šajā ziņā Direktīvas 2018/822 2., 4., 6., 8., 9. un 18. apsvērumā ir noteikts:

“(2) Dalībvalstīm kļūst arvien grūtāk aizsargāt savas valsts nodokļu bāzes no samazināšanas, jo nodokļu plānošanas struktūras ir kļuvušas īpaši sarežģītas un tajās bieži tiek izmantotas priekšrocības, ko sniedz arvien lielākā gan kapitāla, gan personu mobilitāte iekšējā tirgū. [...] Tāpēc ir ļoti svarīgi, lai dalībvalstu nodokļu iestādes iegūtu visaptverošu un būtisku informāciju par iespējami agresīvām nodokļu plānošanas shēmām. Šāda informācija minētajām iestādēm dotu iespēju ātri reaģēt uz kaitējošu nodokļu praksi un novērst nepilnības likumdošanas ceļā vai veicot atbilstošu riska novērtēšanu un nodokļu revīziju. [...]

[..]

(4) Apzinoties, kā pārredzama sistēma uzņēmējdarbības attīstībai varētu palīdzēt novērst nodokļu apiešanu [izvairīšanos no nodokļu maksāšanas] un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas [krāpšanu nodokļu jomā] iekšējā tirgū, [Eiropas] Komisija tika aicināta sākt iniciatīvas attiecībā uz obligātu informācijas izpaušanu par iespējami agresīvām nodokļu plānošanas shēmām atbilstoši [Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO)] nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas (*BEPS*) projekta 12. rīcībai. Eiropas Parlaments šajā kontekstā ir aicinājis uz stingrākiem pasākumiem pret starpniekiem, kas piedalās shēmās, kuru rezultātā var rasties nodokļu apiešana [izvairīšanās no nodokļu maksāšanas] un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas [krāpšana nodokļu jomā]. Svarīgi ir arī atzīmēt, ka “2017. gada 13. maija *G7 Bari deklarācijā* par nodokļu noziegumu un citu nelegālu kapitāla plūsmu apkarošanu” ESAO tika lūgta sākt diskusijas par to, kā var vērsties pret shēmām, kuras ir izstrādātas, lai apietu ziņošanu, kas paredzēta saskaņā ar [Kopējo ziņošanas standartu (*CRS*)], vai kuru mērķis ir faktiskajiem īpašniekiem nodrošināt aizsardzību attiecībā uz nepārredzamām struktūrām, diskusijās apsverot arī modeli ar obligātas informācijas izpaušanas noteikumiem, pamatojoties uz pieeju, kas tiek piemērota pret apiešanas [izvairīšanās no nodokļu maksāšanas] shēmām, kā izklāstīts *BEPS* 12. rīcības ziņojumā.

[..]

(6) Ziņošana par iespējami agresīvām pārrobežu nodokļu plānošanas shēmām var efektīvi sekmēt centienus izveidot taisnīgu nodokļu vidi iekšējā tirgū. Ņemot vērā iepriekš minēto, noteikt starpniekiem pienākumu informēt nodokļu iestādes [...] būtu solis pareizajā virzienā.
[..]

[..]

(8) Lai nodrošinātu pienācīgu iekšējā tirgus darbību un novērstu nepilnības ierosinātajā noteikumu sistēmā, ziņošanas pienākums būtu jānosaka visiem dalībniekiem, kuri parasti ir iesaistīti ziņojama pārrobežu darījuma vai šādu darījumu virknes īstenošanas plānošanā, popularizēšanā, organizēšanā vai vadīšanā, kā arī tiem, kas sniedz atbalstu vai konsultācijas. Būtu jāņem vērā arī tas, ka dažos gadījumos ziņošanas pienākums starpniekam nebūtu piemērojams tiesību aktos noteiktās saziņas konfidencialitātes dēļ vai tad, ja starpnieka nav, jo, piemēram, nodokļu maksātājs shēmu izstrādā un ievieš iekšēji. Tādējādi būtu ļoti svarīgi, lai tādos gadījumos nodokļu iestādes nezaudētu iespēju saņemt informāciju par nodokļu shēmām, kuras varētu būt saistītas ar agresīvu nodokļu plānošanu. Tāpēc ziņošanas pienākumu vajadzētu pārnest uz nodokļu maksātāju, kurš šādos gadījumos no shēmas gūst labumu.

(9) Agresīvas nodokļu plānošanas shēmas ir attīstījušās gadiem, līdz kļuvušas arvien sarežģītākas, un tās pastāvīgi tiek pārveidotas un pielāgotas, reaģējot uz aizsardzības pretpasākumiem, ko veic nodokļu iestādes. Ņemot vērā iepriekš minēto, būtu efektīvāk mēģināt noteikt iespējami agresīvas nodokļu plānošanas shēmas, izveidojot tādu darījumu iezīmju un elementu sarakstu, kuri nepārprotami norāda uz nodokļu apiešanu [izvairīšanos no nodokļu maksāšanas] vai ļaunprātīgu nodokļu režīma izmantošanu, nevis definēt agresīvas nodokļu plānošanas jēdzienu. Minētās norādes tiek dēvētas par “pazīmēm”.

[..]

(18) Šajā direktīvā ir ievērotas pamattiesības un principi, kas ir jo īpaši atzīti [Hartā].”

Grozītā Direktīva 2011/16

5 Grozītās Direktīvas 2011/16 3. pantā “Definīcijas” ir noteikts:

“Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

1) “kompetentā iestāde” – dalībvalsts kompetentā iestāde ir iestāde, ko attiecīgā dalībvalsts par tādu izraudzījusies. Rīkojoties saskaņā ar šo direktīvu, centrālais koordinācijas birojs, koordinācijas departaments vai kompetentais ierēdnis arī tiek uzskatīts par kompetento iestādi atbilstīgi pilnvarojumam saskaņā ar 4. pantu;

[..]

18) “pārrobežu shēma” ir shēma, kas attiecas uz vairāk nekā vienu dalībvalsti vai arī dalībvalsti un trešo valsti, ja ir izpildīts vismaz viens no šādiem nosacījumiem:
a) ne visi shēmas dalībnieki ir rezidenti nodokļu vajadzībām vienā un tai pašā jurisdikcijā;
b) viens vai vairāki shēmas dalībnieki vienlaikus ir rezidenti nodokļu vajadzībām vairāk nekā vienā jurisdikcijā;

- c) viens vai vairāki shēmas dalībnieki veic darījumdarbību citā jurisdikcijā, izmantojot pastāvīgu pārstāvniecību, kura atrodas minētajā jurisdikcijā, un shēma veido visu minētās pastāvīgās pārstāvniecības darījumdarbību vai tās daļu;
- d) kādu darbību citā jurisdikcijā veic tāds viens vai vairāki shēmas dalībnieki, kas nav rezidenti nodokļu vajadzībām vai kas neizveido pastāvīgu pārstāvniecību, kura atrodas minētajā jurisdikcijā;
- e) šādai shēmai ir iespējama ietekme uz automatisko informācijas apmaiņu vai faktisko īpašumtiesību identificēšanu.

[..];

- 19) “ziņojama pārrobežu shēma” ir ikviena pārrobežu shēma, kam ir vismaz viena no IV pielikumā izklāstītajām pazīmēm;
- 20) “pazīme” ir kādas pārrobežu shēmas elements vai iezīme, kas norāda uz iespējamu nodokļu apiešanas risku, kā uzskaitīts IV pielikumā;
- 21) “starpnieks” ir ikviena persona, kas plāno, komercializē, organizē vai dara pieejamu ziņojamu pārrobežu shēmu īstenošanai vai vada tās īstenošanu.

Starpnieks ir arī ikviena persona, kura, ņemot vērā attiecīgos faktus un apstākļus un pamatojoties uz pieejamo informāciju un attiecīgajām speciālajām zināšanām un izpratni, kas vajadzīga, lai sniegtu šādus pakalpojumus, zina vai var pamatoti uzskatīt, ka zina, ka tā ir tieši vai ar citu personu palīdzību sniegusi palīdzību, atbalstu vai konsultācijas attiecībā uz to, lai plānotu, popularizētu, organizētu, darītu pieejamu ziņojamu pārrobežu shēmu īstenošanu vai vadītu tās īstenošanu. Ikvienai personai ir tiesības sniegt pierādījumus par to, ka šī persona nezināja vai ka nevar pamatoti uzskatīt, ka tā zināja, ka minētā persona bija iesaistīta ziņojamā pārrobežu shēmā. Šajā nolūkā minētā persona var atsaukties uz visiem attiecīgajiem faktiem un apstākļiem, kā arī pieejamo informāciju un tās attiecīgajām speciālajām zināšanām un izpratni.

Persona, kuru atzīst par starpnieku, atbilst vismaz vienam no šādiem papildu nosacījumiem:

- a) tā ir rezidente nodokļu vajadzībām kādā no dalībvalstīm;
 - b) tai ir pastāvīga pārstāvniecība kādā dalībvalstī, un caur šo iestādi tiek sniegti pakalpojumi attiecībā uz shēmu;
 - c) tā ir inkorporēta kādā no dalībvalstīm vai tās darbību reglamentē kādas dalībvalsts tiesību akti;
 - d) tā ir reģistrēta kādā profesionālajā apvienībā, kura ir saistīta ar juridiskiem, nodokļu vai konsultāciju pakalpojumiem kādā dalībvalstī;
- 22) “attiecīgais nodokļu maksātājs” ir ikviena persona, kurai ziņojama pārrobežu shēma ir darīta pieejama īstenošanas nolūkā vai kura ir gatava īstenot ziņojamu pārrobežu shēmu vai ir īstenojusi šādas shēmas pirmo posmu;

[..]

- 24) “tirgojama shēma” ir pārrobežu shēma, kas ir plānota, popularizēta, gatava īstenošanai vai darīta pieejama īstenošanai bez vajadzības veikt būtiskus pielāgojumus;
- 25) “individualizēta shēma” ir jebkāda pārrobežu shēma, kas nav tirgojama shēma.”

6 Grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab pants “Obligātās automatiskās informācijas apmaiņas par ziņojamām pārrobežu shēmām darbības joma un nosacījumi” ir iekļauts ar Direktīvas 2018/822 1. panta 2. punktu, un tajā ir noteikts:

“1. Katra dalībvalsts veic pasākumus, kas vajadzīgi, lai starpniekiem pieprasītu par ziņojamām pārrobežu shēmām iesniegt tādu informāciju, kura tiem ir zināma, ir to rīcībā vai kontrolē, kompetentajām nodokļu iestādēm 30 dienu laikā, sākot no:

- a) nākamās dienas pēc tam, kad ziņojamā pārrobežu shēma ir darīta pieejama īstenošanai; vai
- b) nākamās dienas pēc tam, kad ziņojamā pārrobežu shēma ir gatava īstenošanai; vai
- c) brīža, kad ir uzsākts [izpildīts] ziņojamās pārrobežu shēmas īstenošanas pirmais posms, atkarībā no tā, kurš apstākļi iestājas vispirms.

Neatkarīgi no pirmās daļas 3. panta 21. punkta otrajā daļā minētajiem starpniekiem arī pieprasa iesniegt informāciju 30 dienu laikā, sākot no nākamās dienas pēc tam, kad viņi tieši vai ar citu personu palīdzību ir snieguši palīdzību, atbalstu vai konsultācijas.

2. Tirgojamu shēmu gadījumā dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus nolūkā pieprasīt, lai starpnieks reizi trijos mēnešos sniegtu periodisku ziņojumu ar atjauninājumu, kas satur jaunu ziņojamu informāciju, kura minēta 14. punkta a), d), g) un h) apakšpunktā un kura kļuvusi pieejama kopš pēdējā ziņojuma iesniegšanas.

[..]

5. Katra dalībvalsts var veikt pasākumus, kas vajadzīgi, lai piešķirtu starpniekiem tiesības uz atbrīvojumu no pienākuma iesniegt informāciju par ziņojamām pārrobežu shēmām, ja ziņošanas pienākums pārkāptu tiesības uz tiesību aktos noteiktās saziņas konfidencialitāti saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts tiesību aktiem. Šādos apstākļos katra dalībvalsts veic vajadzīgos pasākumus, lai pieprasītu starpniekiem nekavējoties paziņot ikvienam citam starpniekam vai – ja šāda starpnieka nav – attiecīgajam nodokļu maksātājam par tā ziņošanas pienākumu saskaņā ar 6. punktu.

Starpniekiem var piešķirt pirmajā daļā minētās tiesības uz atbrīvojumu tikai tiktāl, ciktāl tie darbojas saskaņā ar attiecīgajiem valsts tiesību aktiem, kuros ir definēta viņu profesija.

6. Katra dalībvalsts veic pasākumus, kas vajadzīgi, lai pieprasītu, ka – gadījumos, kad nav starpnieka vai starpnieks paziņo attiecīgajam nodokļu maksātājam vai citam starpniekam par atbrīvojuma piemērošanu saskaņā ar 5. punktu, – pienākums iesniegt informāciju par ziņojamo pārrobežu shēmu attiecas uz šo citu informēto starpnieku vai – ja šāda starpnieka nav – uz attiecīgo nodokļu maksātāju.

[..]

9. Katra dalībvalsts veic pasākumus, kas vajadzīgi, lai pieprasītu, ka – gadījumos, kad ir vairāki starpnieki, – pienākums iesniegt informāciju par ziņojamo pārrobežu shēmu attiecas uz visiem starpniekiem, kas ir iesaistīti vienā un tai pašā ziņojamajā pārrobežu shēmā.

Starpnieks tiek atbrīvots no informācijas iesniegšanas pienākuma tikai tiktāl, ciktāl tas saskaņā ar valsts tiesību aktiem var pierādīt, ka to pašu informāciju, kas minēta 14. punktā, jau ir iesniedzis cits starpnieks.

[..]

13. Tās dalībvalsts kompetentā iestāde, kurā iesniegta informācija saskaņā ar [..] 1. līdz 12. punktu [..], paziņo [..] 14. punktā minēto informāciju visu pārējo dalībvalstu kompetentajām iestādēm [..].

14. Informācijā, ko dalībvalsts kompetentā iestāde paziņo saskaņā ar 13. punktu, ietver attiecīgi šādus datus:

- a) starpnieku un attiecīgo nodokļu maksātāju identifikācija, tostarp vārds un uzvārds/nosaukums, dzimšanas datums un vieta (fiziskas personas gadījumā), rezidences vieta nodokļu vajadzībām, nodokļu maksātāja identifikācijas numurs, un – attiecīgā gadījumā – personas, kuras ir ar attiecīgo nodokļu maksātāju saistīti uzņēmumi;
- b) informācija par IV pielikumā izklāstītajām pazīmēm, kuru dēļ par pārrobežu shēmu ir jāziņo;
- c) kopsavilkums par ziņojamās pārrobežu shēmas saturu, tostarp tās vispārzināmais nosaukums, ja tāds ir, un īss, vispārīgs apraksts par attiecīgo darījumdarbību vai shēmām, neizraisot komercnoslēpuma, rūpnieciska vai dienesta noslēpuma vai komercprocesa izpaušanu vai tādas informācijas izpaušanu, kuras izpaušana būtu pretrunā sabiedriskajai kārtībai;
- d) datums, kad ir uzsākts vai tiks uzsākts ziņojamās pārrobežu shēmas īstenošanas pirmais posms;
- e) informācija par valsts regulējumu, kas veido ziņojamās pārrobežu shēmas pamatu;
- f) ziņojamās pārrobežu shēmas vērtība;
- g) tās attiecīgā(-o) nodokļu maksātāja(-u) dalībvalsts un jebkuru citu dalībvalstu identifikācija, uz kurām varētu attiekties ziņojamā pārrobežu shēma;
- h) jebkuru tādu citu personu identifikācija dalībvalstī, kuras varētu ietekmēt ziņojamā pārrobežu shēma, norādot, ar kurām dalībvalstīm šādas personas ir saistītas.

[..]”

Beļģijas tiesības

- 7 Ar 2013. gada 21. jūnija *decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen* (Dekrēts par administratīvu sadarbību nodokļu jomā; 2013. gada 26. jūnija *Belgisch Staatsblad*, 40587. lpp.; turpmāk tekstā – “2013. gada 21. jūnija dekrēts”) Flandrijas reģionā (Beļģija) ir transponēta Direktīva 2011/16.
- 8 Šis dekrēts tika grozīts ar 2020. gada 26. jūnija *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* (Dekrēts, ar ko groza 2013. gada 21. jūnija dekrētu attiecībā uz obligāto automātisko informācijas apmaiņu

nodokļu jomā saistībā ar ziņojamām pārrobežu shēmām; 2020. gada 3. jūlija *Belgisch Staatsblad*, 49170. lpp.; turpmāk tekstā – “2020. gada 26. jūnija dekrēts”), ar kuru ir transponēta Direktīva 2018/822.

- 9 2013. gada 21. jūnija dekrēta 2. nodaļas 2. iedaļas 2. apakšiedaļā ir noteikts, ka attiecīgie starpnieki vai nodokļu maksātāji obligāti iesniedz informāciju par ziņojamām pārrobežu nodokļu shēmām.
- 10 Šis apakšnodaļas 11/6. pantā, kāds tas ar 2020. gada 26. jūnija dekrēta 14. pantu ir iekļauts 2013. gada 21. jūnija dekrētā, ir noteikta saikne starp ziņošanas pienākumu un profesionālo noslēpumu, kas jāievēro noteiktiem starpniekiem. Ar to ir transponēts grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. un 6. punkts. Šī 11/6. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ja starpniekam ir saistošs profesionālais noslēpums, viņam ir pienākums:

1° rakstveidā un norādot iemeslus, informēt citu starpnieku vai citus starpniekus par to, ka viņš nevar izpildīt ziņošanas pienākumu, kā rezultātā šis ziņošanas pienākums automātiski pāriet uz citu starpnieku vai citiem starpniekiem;

2° ja nav cita starpnieka, rakstveidā un norādot iemeslus, informēt attiecīgo nodokļu maksātāju vai attiecīgos nodokļu maksātājus par viņa vai viņu ziņošanas pienākumu.

Atbrīvojums no ziņošanas pienākuma stājas spēkā tikai brīdī, kad kāds starpnieks ir izpildījis [pirmajā daļā] minēto pienākumu.”

- 11 2013. gada 21. jūnija dekrēta 11/7. pantā, kas šajā dekrētā iekļauts ar 2020. gada 26. jūnija dekrēta 15. pantu, ir noteikts:

“[...] ja starpnieks informē attiecīgo nodokļu maksātāju vai kādu citu starpnieku par atbrīvojuma piemērošanu saskaņā ar 11/6. panta [1. punktu], pienākums iesniegt informāciju par ziņojamu pārrobežu shēmu ir citam informētam starpniekam vai – ja šāda starpnieka nav – attiecīgajam nodokļu maksātājam.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 12 Ar 2020. gada 31. augusta un 1. oktobra prasības pieteikumiem prasītāji pamatlietā vērsās iesniedzējtiesā *Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) ar lūgumu apturēt 2020. gada 26. jūnija dekrēta izpildi, kā arī to pilnībā vai daļēji atcelt.
- 13 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka prasītāji pamatlietā apstrīd tostarp pienākumu, kas ar 2013. gada 21. jūnija dekrēta 11/6. panta 1. punkta pirmās daļas 1. apakšpunktu, kurš šajā dekrētā tika iekļauts ar 2020. gada 26. jūnija dekrēta 14. pantu, uzlikts advokātam, kurš rīkojas kā starpnieks, kad viņam ir pienākums glabāt profesionālo noslēpumu, rakstveidā un norādot iemeslus, informēt citus attiecīgos starpniekus, ka viņš nevar izpildīt ziņošanas pienākumu. Prasītāji pamatlietā uzskata, ka nav iespējams izpildīt šo informēšanas pienākumu, nepārkāpjot advokātiem saistošo profesionālo noslēpumu. Turklāt minētais informēšanas pienākums neesot nepieciešams, lai nodrošinātu, ka tiek ziņots par pārrobežu shēmām, ja klients, kuram palīdz vai nepalīdz advokāts, pats var informēt citus starpniekus un lūgt tos izpildīt ziņošanas pienākumu.

- 14 Iesniedzējtiesa norāda, ka informāciju, kas advokātiem ir jāiesniedz kompetentajai iestādei attiecībā uz saviem klientiem, aizsargā profesionālais noslēpums, ja šī informācija attiecas uz darbībām, kas ietilpst viņu specifiskajos aizstāvības vai pārstāvības tiesā un juridiskās konsultēšanas uzdevumos. Tā norāda, ka uz pašu vēršanos pie advokāta vien attiecas profesionālais noslēpums un ka *a fortiori* tas pats attiecas uz advokāta klienta identitāti. Informācija, ko aizsargā profesionālais noslēpums attiecībā pret valsts iestādēm, esot aizsargāta arī attiecībā pret citiem dalībniekiem, piemēram, citiem starpniekiem.
- 15 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar 2020. gada 26. jūnija dekrēta sagatavošanas darbiem starpnieka pienākums, norādot iemeslus, informēt citus starpniekus par to, ka uz viņu attiecas profesionālais noslēpums un ka līdz ar to tas neizpildīs ziņošanas pienākumu, esot vajadzīgs, lai izpildītu Direktīvas 2018/822 prasības un lai nodrošinātu, ka profesionālais noslēpums neliedz veikt nepieciešamo ziņošanu.
- 16 Šī tiesa konstatē, ka prasībās pamatlietā tādējādi ir izvirzīts jautājums par Direktīvas 2018/822 spēkā esamību, ciktāl ar to ir ieviests šāds pienākums. Tāpēc pirms galīgo nolēmumu par šīm prasībām pasludināšanas vispirms būtu jāizskata šis jautājums.
- 17 Šādos apstākļos *Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa) nolēma, pirmkārt, apturēt 2013. gada 21. jūnija dekrēta 11/6. panta 1. punkta pirmās daļas 1.°apakšpunkta, kāds tas iekļauts ar 2020. gada 26. jūnija dekrēta 14. pantu, izpildi, ciktāl šajā tiesību normā advokātam, kurš rīkojas kā starpnieks, līdz sprieduma pasludināšanai saistībā ar minētajām prasībām ir noteikts informēšanas pienākums attiecībā pret citu starpnieku, kas nav viņa klients. Otrkārt, šī tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai ar [Direktīvas 2018/822] 1. panta 2. punktu tiek pārkāptas tiesības uz lietas taisnīgu izskatīšanu, kas garantētas [Hartas] 47. pantā, un tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību, kas garantētas [Hartas] 7. pantā, ciktāl jaunajā 8.ab panta 5. punktā, kas tika iekļauts [Direktīvā 2011/16], ir paredzēts, ka tad, ja dalībvalsts veic pasākumus, kas vajadzīgi, lai atbrīvotu starpniekus no pienākuma iesniegt informāciju par ziņojamām pārrobežu shēmām, ja ziņošanas pienākums ir pretrunā šīs dalībvalsts tiesību aktos paredzētajām tiesībām uz saziņas konfidencialitāti [noteikto profesionālo noslēpumu], šai dalībvalstij starpniekiem ir jānosaka pienākums nekavējoties paziņot ikvienam citam starpniekam vai – ja šāda starpnieka nav – attiecīgajam nodokļu maksātājam par tā ziņošanas pienākumu, ciktāl šāds pienākums nozīmē, ka advokātam, kas darbojas kā starpnieks, informāciju, ko viņš uzzina, veicot būtiskas savas profesijas darbības, proti, aizstāvot vai pārstāvot klientu tiesā un sniedzot juridiskas konsultācijas, arī nesaistīti ar tiesvedību, ir pienākums paziņot citam starpniekam, kas nav viņa klients?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 18 Vispirms jānorāda – lai gan uzdotajā jautājumā ir atsauce uz grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzēto paziņošanas pienākumu gan attiecībā uz starpniekiem, gan – starpnieka neesamības gadījumā – attiecībā uz konkrēto nodokļu maksātāju, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopumā tomēr izriet, ka iesniedzējtiesa patiesībā jautā vienīgi par šī pienākuma spēkā esamību, ciktāl advokātam, kurš rīkojas kā starpnieks šīs direktīvas 3. panta 21. punkta izpratnē (turpmāk tekstā – “advokāts–starpnieks”), ir jāziņo citam starpniekam, kas nav viņa klients.

- 19 Proti, ja grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzēto paziņošanu savam klientam veic advokāts–starpnieks neatkarīgi no tā, vai šis klients ir cits starpnieks vai attiecīgais nodokļu maksātājs, ar šo ziņošanu nevar tikt apšaubīta Hartas 7. un 47. pantā garantēto tiesību un brīvību ievērošana, jo, pirmkārt, advokātam–starpniekam nav nekāda pienākuma glabāt profesionālo noslēpumu attiecībā pret savu klientu un, otrkārt, posmā, kad klients izpilda šajā direktīvā paredzētos ziņošanas pienākumus, starp advokātu–starpnieku un šo klientu pastāvošo attiecību konfidencialitāte nepieļauj, lai klientam tiktu prasīts atklāt trešām personām un it īpaši nodokļu administrācijai, ka viņš ir konsultējies ar advokātu.
- 20 Tādējādi no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā lūdz Tiesu pārbaudīt grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta spēkā esamību, ņemot vērā Hartas 7. un 47. pantu, jo dalībvalstu veiktās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta piemērošanas sekas ir tādas, ka advokātam, kurš rīkojas kā starpnieks šīs direktīvas 3. panta 21. punkta izpratnē, kad viņš ir atbrīvots no minētās direktīvas 8.ab panta 1. punktā paredzētā ziņošanas pienākuma tā iemesla dēļ, ka uz viņu attiecas pienākums glabāt profesionālo noslēpumu, nekavējoties ir jāpaziņo ikvienam citam starpniekam, kas nav viņa klients, ziņošanas pienākumi, kas viņam ir saistoši saskaņā ar minētā 8.ab panta 6. punktu.
- 21 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punktu katra dalībvalsts veic pasākumus, kas vajadzīgi, lai starpniekiem pieprasītu par ziņojamām pārrobežu shēmām 30 dienu laikā kompetentajām iestādēm iesniegt tādu informāciju, kura tiem ir zināma, ir to rīcībā vai kuru tie kontrolē. Šajā tiesību normā paredzētais ziņošanas pienākums attiecas uz visām pārrobežu shēmām, par kurām ir jāpaziņo, un tātad gan uz individualizētām shēmām, kas definētas grozītās Direktīvas 2011/16 3. panta 25. punktā, gan arī uz tirgojamām shēmām, kas definētas šī 3. panta 24. punktā.
- 22 Jākonstatē, ka advokāti, veicot savu darbību, var būt “starpnieki” grozītās Direktīvas 2011/16 3. panta 21. punkta izpratnē, jo viņi paši var plānot, popularizēt, organizēt vai darīt pieejamu ziņojamu pārrobežu shēmu īstenošanai vai vadīt tās īstenošanu, vai, ja tādu darbību nav, tie var sniegt atbalstu, palīdzību vai konsultācijas saistībā ar šādām darbībām. Tādējādi advokātiem, kas veic šādas darbības, principā ir piemērojams šīs direktīvas 8.ab panta 1. punktā paredzētais ziņošanas pienākums.
- 23 Tomēr saskaņā ar grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta pirmo daļu katra dalībvalsts var veikt pasākumus, kas vajadzīgi, lai starpniekiem, tostarp advokātiem–starpniekiem, piešķirtu atbrīvojumu no pienākuma iesniegt informāciju par ziņojamām pārrobežu shēmām, ja ziņošanas pienākums būtu pretrunā saskaņā ar minētās dalībvalsts tiesību aktiem piemērojamajam profesionālajam noslēpumam. Šādos apstākļos katra dalībvalsts veic vajadzīgos pasākumus, lai starpniekiem būtu pienākums nekavējoties paziņot ikvienam citam starpniekam vai – ja šāda starpnieka nav – attiecīgajam nodokļu maksātājam par ziņošanas pienākumiem, kas tiem ir saistoši saskaņā ar šī panta 6. punktu. Šajā punktā paredzēts, ka šādā gadījumā par ziņošanas pienākumu ir atbildīgs cits starpnieks, kuram ir ticis paziņots, vai, ja šāda starpnieka nav, attiecīgais nodokļu maksātājs.
- 24 Tomēr jāuzsver, ka atbilstoši grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta otrajai daļai starpnieki var saņemt atbrīvojumu saskaņā ar šī 5. punkta pirmo daļu tikai tad, ja tie rīkojas viņu profesiju reglamentējošo atbilstošo valsts tiesību aktu robežās, un tas vajadzības gadījumā ir jāpārbauda valsts tiesām, piemērojot šos tiesību aktus. Tāpēc šīs direktīvas 8.ab panta 5. punkta spēkā esamība, ņemot vērā Hartas 7. un 47. pantu, ir jāizvērtē tikai attiecībā uz advokātiem–starpniekiem, kuri faktiski darbojas šādās robežās.

- 25 Šajā ziņā jānorāda, ka Hartas 7. pants, kurā ikvienai personai ir atzītas tiesības uz privātās un ģimenes dzīves, dzīvokļa un saziņas neaizskaramību, atbilst Romā 1950. gada 4. novembrī parakstītās Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk tekstā – “ECPAK”) 8. panta 1. punktam, savukārt 47. pants, kurā garantētas tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību un taisnīgu tiesu, atbilst ECPAK 6. panta 1. punktam.
- 26 Saskaņā ar Hartas 52. panta 3. punktu, kura mērķis ir nodrošināt nepieciešamo saskaņotību starp tajā ietvertajām tiesībām un atbilstošajām ECPAK garantētajām tiesībām, neaizskarot Savienības tiesību autonomiju, Tiesai, interpretējot Hartas 7. un 47. pantā garantētās tiesības, kā minimālais aizsardzības līmenis ir jāņem vērā atbilstošās ECPAK 8. panta 1. punktā un 6. panta 1. punktā garantētās tiesības, kā tās ir interpretējusi Eiropas Cilvēktiesību tiesa (turpmāk tekstā – “ECT”) (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 2. februāris, *Consob*, C-481/19, EU:C:2021:84, 36. un 37. punkts).
- 27 Attiecībā uz grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta spēkā esamību, ņemot vērā Hartas 7. pantu, no ECT judikatūras izriet, ka ECPAK 8. panta 1. punkts aizsargā jebkādas sarakstes starp indivīdiem konfidencialitāti un piešķir pastiprinātu aizsardzību saziņai starp advokātiem un to klientiem (šajā nozīmē skat. ECT spriedumu, 2012. gada 6. decembris, *Michaud* pret Franciju, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, 117. un 118. punkts). Tāpat kā šajā tiesību normā, kuras aizsardzība attiecas ne tikai uz aizstāvības darbību, bet arī uz juridiskajām konsultācijām, Hartas 7. pantā imperatīvi ir garantēts šo juridisko konsultāciju noslēpums gan attiecībā uz to saturu, gan uz pašu faktu, ka tās ir notikušas. Proti, kā norādījusi ECT, personas, kas konsultējas ar advokātu, var pamatoti gaidīt, ka viņu saziņa paliek privāta un konfidenciāla (ECT spriedums, 2019. gada 9. aprīlis, *Altay* pret Turciju (Nr. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, 49. punkts). Tāpēc, izņemot ārkārtas situācijas, šīm personām ir jābūt tiesiskajai paļāvībai, ka viņu advokāts bez viņu piekrišanas nevienam neizpauž informāciju, ka tās ir konsultējušās ar šo advokātu.
- 28 Īpašo aizsardzību, kas ar Hartas 7. pantu un ECPAK 8. panta 1. punktu ir piešķirta advokātu profesionālajam noslēpumam, kas galvenokārt izpaužas kā viņu pienākumi, pamato tas, ka advokātiem demokrātiskā sabiedrībā tiek uzticēts būtisks uzdevums, proti, personu aizstāvība (ECT spriedums, 2012. gada 6. decembris, *Michaud* pret Franciju, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, 118. un 119. punkts). Šis būtiskais uzdevums ietver, pirmkārt, prasību, kuras nozīme ir atzīta visās dalībvalstīs, ka ikvienam ir jābūt iespējai brīvi vērsties pie advokāta, kura profesija pēc būtības ietver uzdevumu neatkarīgi sniegt juridiskus atzinumus visiem tiem, kam tas ir nepieciešams, un, otrkārt, korelatīvu prasību par advokāta lojalitāti pret savu klientu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1982. gada 18. maijs, *AM & S Europe* /Komisija, 155/79, EU:C:1982:157, 18. punkts).
- 29 Grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzētais pienākums advokātam–starpniekam, kad profesionālā noslēpuma dēļ, kas tam ir saistošs saskaņā ar valsts tiesībām, viņš ir atbrīvots no šī 8.ab panta 1. punktā paredzētā pienākuma nekavējoties paziņot citiem starpniekiem, kas nav viņa klienti, par tiem saskaņā ar minētā 8.ab panta 6. punktu saistošo ziņošanas pienākumu, noteikti izraisa to, ka šie citi starpnieki uzzina paziņojušā advokāta-starpnieka identitāti, viņa vērtējumu, saskaņā ar kuru par konkrēto shēmu ir jāziņo, kā arī to, ka ar viņu šajā ziņā ir notikušas konsultācijas.

- 30 Šādos apstākļos un tā kā šie citi starpnieki ne vienmēr ir informēti par advokāta–starpnieka identitāti un par to, ka ar viņu ir notikušas konsultācijas attiecībā uz paziņojamo pārrobežu shēmu, grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzētais ziņošanas pienākums izraisa iejaukšanos Hartas 7. pantā garantētajās tiesībās uz advokātu un to klientu saziņas neaizskaramību.
- 31 Turklāt jānorāda, ka šis paziņošanas pienākums netieši rada citu iejaukšanos šajās pašās tiesībās, kas izriet no tā, ka trešās personas–starpnieki, kuriem ir šādi paziņots, ir izpaudušas nodokļu administrācijai advokāta–starpnieka identitāti un to, ka ar viņu ir notikusi konsultēšanās.
- 32 Proti, no grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1., 9., 13. un 14. punkta izriet, ka starpnieku identificēšana ietilpst tajā informācijā, kas ir jāsniedz, izpildot ziņošanas pienākumu, jo šī identificēšana ir informācijas apmaiņas ar dalībvalstu kompetentajām iestādēm priekšmets. Līdz ar to gadījumā, ja saskaņā ar šīs direktīvas 8.ab panta 5. punktu tiek veikta paziņošana, informētajām trešām personām–starpniekiem, kuras tādējādi ir informētas par advokāta–starpnieka identitāti un par to, ka ar viņu ir notikusi konsultēšanās par paziņojamu pārrobežu shēmu, un kurām pašām nav jāievēro profesionālais noslēpums, būs jāinformē minētās direktīvas 3. panta 1. punktā norādītās kompetentās iestādes ne tikai par šīs shēmas esamību un attiecīgā nodokļu maksātāja vai attiecīgo nodokļu maksātāju identitāti, bet arī advokāta–starpnieka identitāti un par to, ka ar viņu ir notikusi konsultēšanās.
- 33 Tāpēc ir jāpārbauda, vai šī iejaukšanās Hartas 7. pantā garantētajās tiesībās uz advokātu un viņu klientu saziņas neaizskaramību var tikt attaisnota.
- 34 Šajā kontekstā jāatgādina, ka Hartas 7. pantā nostiprinātās tiesības nešķiet absolūtas prerogātas, bet tās ir jāņem vērā saistībā ar to funkciju sabiedrībā. Proti, kā izriet no Hartas 52. panta 1. punkta, tā pieļauj, ka šādām tiesībām var tikt noteikti izmantošanas ierobežojumi, ciktāl šie ierobežojumi ir paredzēti tiesību aktos, ar tiem tiek respektēta minēto tiesību būtība un, ievērojot samērīguma principu, tie ir nepieciešami un patiešām atbilst vispārējo interešu mērķiem, ko atzinusi Eiropas Savienība, vai vajadzībai aizsargāt citu personu tiesības un brīvības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 6. oktobris, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, 63. un 64. punkts).
- 35 Pirmkārt, prasība, saskaņā ar kuru visiem pamattiesību izmantošanas ierobežojumiem jābūt noteiktiem tiesību aktos, nozīmē, ka tiesību aktā, ar kuru ir atļauta iejaukšanās šajās tiesībās, pašā ir jānosaka attiecīgo tiesību izmantošanas ierobežojuma apjoms, precizējot, pirmām kārtām, ka šī prasība neizslēdz, ka attiecīgais ierobežojums ir formulēts pietiekami atvērti, lai varētu pielāgoties dažādiem gadījumiem, kā arī situāciju izmaiņām. Otrām kārtām, Tiesa vajadzības gadījumā var, izmantojot interpretāciju, precizēt ierobežojuma konkrēto tvērumu, ņemot vērā gan attiecīgā Savienības tiesiskā regulējuma pašu formulējumu, gan tā vispārējo sistēmu un sasniedzamos mērķus, kā tie interpretēti, ņemot vērā Hartā garantētās pamattiesības (spriedums, 2022. gada 21. jūnijs, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, 114. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 Šajā ziņā jānorāda, ka, pirmām kārtām, grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā advokātam–starpniekam, kas atbrīvots no ziņošanas pienākuma tam saistošā profesionālā noslēpuma dēļ, ir skaidri paredzēts pienākums paziņot citiem starpniekiem par ziņošanas pienākumiem, kuri tiem ir saistoši saskaņā ar šī panta 6. punktu. Otrām kārtām, kā tika konstatēts šī sprieduma 29. un 30. punktā, iejaukšanās Hartas 7. pantā nostiprinātajās tiesībās uz advokātu un viņu klientu saziņas neaizskaramību ir tiešas sekas tam, ka advokāts ir veicis

- paziņošanu citam starpniekam, kurš nav viņa klients, tostarp, ja šis starpnieks līdz paziņošanas brīdim nav zinājis advokāta identitāti un to, ka ar viņu ir notikusi konsultēšanās par paziņojamu pārrobežu shēmu.
- 37 Turklāt iejaukšanās – kas netieši izriet no minētā paziņošanas pienākuma tāpēc, ka informētās trešās personas–starpnieki ir izpaudušas nodokļu iestādei advokāta–starpnieka identitāti un to, ka ar viņu ir notikusi konsultēšanās, kā konstatēts šī sprieduma 31. un 32. punktā, – ir saistīta ar to informēšanas pienākumu apjomu, kuri izriet no grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1., 9., 13. un 14. punkta.
- 38 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka tiesiskuma princips ir izpildīts.
- 39 Otrkārt, attiecībā uz Hartas 7. pantā garantēto tiesību uz advokātu un to klientu saziņas neaizskaramību būtības ievērošanu jānorāda, ka ar grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktu ieviestais ziņošanas pienākums tikai ierobežotā veidā izraisa saziņas starp advokātu–starpnieku un viņa klientu konfidencialitātes atcelšanu attiecībā uz trešo personu–starpnieku un nodokļu administrāciju. It īpaši šajā tiesību normā nav paredzēts ne pienākums, ne arī atļauja advokātam–starpniekam bez sava klienta piekrišanas ar citiem starpniekiem dalīties ar informāciju par šīs saziņas saturu, un pēdējie minētie līdz ar to nevarēs nodot šādu informāciju nodokļu administrācijai.
- 40 Šādos apstākļos nevar uzskatīt, ka grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzētais ziņošanas pienākums apdraudētu Hartas 7. pantā nostiprināto tiesību uz advokātu un viņu klientu saziņas neaizskaramību būtību.
- 41 Treškārt, runājot par samērīguma principa ievērošanu – tas prasa, lai ierobežojumi, kas ar Savienības tiesību aktiem var tikt noteikti Hartā paredzētajām tiesībām un brīvībām, nepārsniegtu to, kas ir atbilstošs un nepieciešams, lai sasniegtu izvirzītos leģitimos mērķus vai vajadzību aizsargāt citu personu tiesības un brīvības, ņemot vērā, ka tad, ja ir iespēja izvēlēties starp vairākiem piemērotiem pasākumiem, jāizvēlas vismazāk apgrūtinošais. Turklāt vispārējo interešu mērķi nevar sasniegt, neņemot vērā faktu, ka tas ir jāsaskaņo ar pamattiesībām, uz kurām attiecas pasākums, līdzsvaroti sabalansējot vispārējo interešu mērķi, no vienas puses, ar attiecīgajām tiesībām, no otras puses, lai nodrošinātu, ka šī pasākuma radītās neērtības nebūtu nesamērīgas ar sasniedzamajiem mērķiem. Tādējādi iespējamība pamatot Hartas 7. pantā noteikto tiesību ierobežojumu ir jāizvērtē, izsverot iejaukšanās, ko rada šāds ierobežojums, smagumu un pārbaudot, vai vispārējo interešu mērķa nozīmīgums, kas ir šī ierobežojuma pamats, ir atbilstošs šim smagumam (spriedumi, 2022. gada 26. aprīlis, Polija/Parlaments un Padome, C-401/19, EU:C:2022:297, 65. punkts, kā arī 2022. gada 22. novembris, *Luxembourg Business Registers* un *Sovim*, C-37/20 un C-601/20, EU:C:2022:912, 64. punkts).
- 42 Tāpēc vispirms jāpārbauda, vai grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzētais ziņošanas pienākums atbilst vispārējas nozīmes mērķim, ko atzinusi Savienība. Apstiprinošas atbildes gadījumā pēc tam ir jāpārlicinās, pirmkārt, ka tas ir piemērots šī mērķa sasniegšanai, otrkārt, ka iejaukšanās pamattiesībās uz advokātu un viņu klientu saziņas neaizskaramību, kas var izrietēt no šī ziņošanas pienākuma, ir ierobežota līdz absolūti nepieciešamajam tādā nozīmē, ka izvirzīto mērķi nevarētu tikpat efektīvi sasniegt ar citiem līdzekļiem, kas mazāk aizskartu šīs tiesības, un, treškārt, ja vien tas tā patiešām ir – ka šī iejaukšanās nav nesamērīga ar minēto mērķi, un tas tostarp nozīmē minētās iejaukšanās svarīguma un nopietnības izsvēršanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 22. novembris, *Luxembourg Business Registers* un *Sovim*, C-37/20 un C-601/20, EU:C:2022:912, 66. punkts).

- 43 Kā ģenerālvokāts norādījis secinājumu 88. punktā, ar Direktīvu 2018/822 izdarītie grozījumi Direktīvā 2011/16 ir daļa no starptautiskas sadarbības nodokļu jomā, lai cīnītos pret agresīvu nodokļu plānošanu, kas izpaužas kā informācijas apmaiņa starp dalībvalstīm. Šajā ziņā tostarp no Direktīvas 2018/822 2., 4., 8. un 9. apsvēruma izriet, ka to ziņošanas un paziņošanas pienākumu mērķis, kuri ieviesti ar grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab pantu, ir sekmēt izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un krāpšanas nodokļu jomā riska novēršanu.
- 44 Cīņa pret agresīvu nodokļu plānošanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un krāpšanas nodokļu jomā riska novēršana ir Savienības atzīti vispārējas nozīmes mērķi Hartas 52. panta 1. punkta izpratnē, kas var atļaut ierobežojuma noteikšanu to tiesību īstenošanai, kuras garantētas ar tās 7. pantu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 6. oktobris, *État luxembourgeois* (Tiesības apstrīdēt tiesā informācijas sniegšanas pieprasījumu nodokļu jomā), C-245/19 un C-246/19, EU:C:2020:795, 87. punkts).
- 45 Attiecībā uz jautājumu, vai grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzētais ziņošanas pienākums ir piemērots un nepieciešams minēto mērķu sasniegšanai, Francijas un Latvijas valdības būtībā apgalvo, ka šāda paziņošana tostarp ļautu informēt citus starpniekus par to pienākumu izpildīt ziņošanas pienākumu un tādējādi novērst to, ka šie citi starpnieki netiek informēti, ka pienākums ziņot par pārrobežu shēmu tiem pāriet, piemērojot grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 6. punktu. Tādējādi šīs valdības uzskata, ka, nepastāvot advokāta–starpnieka ziņošanas pienākumam, būtu risks, ka pārrobežu shēma nekādi netiktu paziņota, un tas būtu pretrunā šīs direktīvas mērķiem.
- 46 Pat pieņemot, ka ziņošanas pienākums, kas ieviests ar grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktu, patiešām var veicināt agresīvas nodokļu plānošanas apkarošanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un krāpšanas nodokļu jomā riska novēršanu, ir jākonstatē, ka tas tomēr nevar tikt uzskatīts par absolūti nepieciešamu, lai sasniegtu šos mērķus un it īpaši – lai nodrošinātu, ka informācija par paziņojamām pārrobežu shēmām tiktu nodota kompetentajām iestādēm.
- 47 Proti, pirmkārt, starpniekiem saistošie ziņošanas pienākumi ir skaidri paredzēti grozītajā Direktīvā 2011/16, it īpaši tās 8.ab panta 1. punktā. Saskaņā ar šo tiesību normu visiem starpniekiem principā kompetentajām iestādēm par ziņojamām pārrobežu shēmām ir jāpaziņo informācija, kura tiem ir zināma, ir to rīcībā vai kuru tie kontrolē. Turklāt saskaņā ar šīs direktīvas 8.ab panta 9. punkta pirmo daļu katra dalībvalsts veic pasākumus, kas vajadzīgi, lai pieprasītu, ka – gadījumos, kad ir vairāki starpnieki, – pienākums iesniegt informāciju attiecas uz visiem starpniekiem, kas piedalās vienā un tajā pašā ziņojamajā pārrobežu shēmā. Līdz ar to neviens starpnieks nevar lietderīgi apgalvot, ka viņš nav zinājis par ziņošanas pienākumiem, kas tam ir saistoši tieši un individuāli, tikai tāpēc vien, ka viņam ir starpnieka statuss.
- 48 Otrkārt, attiecībā uz Latvijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru ziņošanas pienākums samazinātu risku, ka citi starpnieki paļautos uz to, ka advokāts–starpnieks paziņos kompetentajām iestādēm prasīto informāciju, un ka šī iemesla dēļ tie paši atturētos no paziņošanas, ir jākonstatē, pirmām kārtām, ka, tā kā uz konsultēšanos ar advokātu attiecas profesionālais noslēpums, citiem starpniekiem, kā norādīts šī sprieduma 30. punktā, ne vienmēr būs zināma advokāta–starpnieka identitāte un tas, ka ar viņu ir notikusi konsultēšanās par ziņojamu pārrobežu shēmu, un tas līdzīgā gadījumā jau sākotnēji izslēdz šādu risku.

- 49 Otrām kārtām, pat pretējā gadījumā, ja citiem starpniekiem ir šādas zināšanas, nav jābaidās, ka tie, neveicot pārbaudi, paļausies, ka advokāts–starpnieks veic prasīto ziņošanu, jo grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 9. punkta otrajā daļā ir precizēts, ka starpnieks tiek atbrīvots no informācijas iesniegšanas pienākuma tikai ar nosacījumu, ka viņš var pierādīt, ka šo pašu informāciju jau ir iesniedzis cits starpnieks. Turklāt, 8.ab panta 5. punktā skaidri paredzot, ka profesionālais noslēpums var izraisīt atbrīvošanu no ziņošanas pienākuma, grozītajā Direktīvā 2011/16 advokāts–starpnieks ir padarīts par personu, no kuras citi starpnieki nevar *a priori* gaidīt nekādu tādu iniciatīvu, kas viņus atbrīvotu no viņu pašu ziņošanas pienākumiem.
- 50 Treškārt, jāatgādina, ka ikvienam starpniekam – kurš profesionālā noslēpuma dēļ, kas tam ir noteikts valsts tiesībās, ir atbrīvots no grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punktā paredzētā ziņošanas pienākuma – tomēr ir pienākums nekavējoties paziņot savam klientam par ziņošanas pienākumiem, kas tam ir saistoši saskaņā ar šī panta 6. punktu.
- 51 Ceturtkārt, attiecībā uz to, ka informētās trešās personas–starpnieki nodokļu administrācijai ir izpaukušas advokāta–starpnieka identitāti un to, ka ar viņu ir notikusi konsultēšanās, šī izpaušana nešķiet arī absolūti nepieciešama grozītās Direktīvas 2011/16 mērķu sasniegšanai, lai cīnītos pret agresīvu nodokļu plānošanu un novērstu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un krāpšanas nodokļu jomā risku.
- 52 Pirmām kārtām, citiem starpniekiem, uz kuriem neattiecas profesionālais noslēpums, saistošais ziņošanas pienākums un, ja šādu starpnieku nav, attiecīgajam nodokļu maksātājam saistošais ziņošanas pienākums principā garantē, ka nodokļu administrācija tiek informēta par ziņojamām pārrobežu shēmām. Turklāt nodokļu administrācija pēc šādas informācijas saņemšanas vajadzības gadījumā attiecīgo nodokļu maksātāju var tieši lūgt sniegt papildu informāciju par šo shēmu – un viņš tad varēs vērsties pie sava advokāta pēc palīdzības – vai kontrolēt minētā nodokļu maksātāja nodokļu situāciju.
- 53 Otrām kārtām, ņemot vērā grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzēto atbrīvojumu no ziņošanas pienākuma, tas, ka nodokļu administrācijai tiek izpausta advokāta–starpnieka identitāte un tas, ka ar viņu ir notikusi konsultēšanās, katrā ziņā neļautu šai administrācijai pieprasīt no viņa informāciju bez viņa klienta piekrišanas.
- 54 Tiesas sēdē Tiesā Komisija tomēr būtībā apgalvoja, ka šāda advokāta–starpnieka identitātes un tā, ka ar viņu ir notikusi konsultēšanās, izpaušana esot nepieciešama, lai nodokļu administrācija varētu pārbaudīt, vai viņš pamatoti atsaucas uz profesionālo noslēpumu.
- 55 Šis arguments nevar tikt atbalstīts.
- 56 Protams, kā norādīts šī sprieduma 24. punktā, grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta otrajā daļā ir precizēts, ka advokātiem–starpniekiem var piešķirt šī punkta pirmajā daļā minētās tiesības uz atbrīvojumu tikai, ciktāl tie darbojas ar attiecīgajiem viņu profesiju reglamentējošiem valsts tiesību aktiem noteiktajās robežās. Tomēr šīs direktīvas 8.ab pantā paredzēto ziņošanas un paziņošanas pienākumu mērķis ir nevis kontrolēt, vai advokāti–starpnieki rīkojas šajās robežās, bet gan cīnīties pret potenciāli agresīvu nodokļu praksi un novērst izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un krāpšanas nodokļu jomā risku, nodrošinot, ka informācija par paziņojamajām pārrobežu shēmām tiek nodota kompetentajām iestādēm.

- 57 Kā izriet no šī sprieduma 47.–53. punkta, minētā direktīva nodrošina šādu nodokļu administrācijas informēšanu, un šim nolūkam nav nepieciešama advokāta–starpnieka identitātes un tā, ka ar viņu ir notikusi konsultēšanās, izpaušana.
- 58 Šādos apstākļos iespējamība, ka advokāti–starpnieki varētu kļūdaini atsaukties uz profesionālo noslēpumu, lai izvairītos no sava ziņošanas pienākuma, neļauj uzskatīt par absolūti nepieciešamu šīs direktīvas 8.ab panta 5. punktā paredzēto ziņošanas pienākumu un no tā izrietošo paziņojumā advokāta–starpnieka identitātes un tā, ka ar viņu ir notikusi konsultēšanās, izpaušanu nodokļu administrācijai.
- 59 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka ar grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktu ir pārkāptas Hartas 7. pantā garantētās tiesības uz saziņas starp advokātu un viņa klientu neaizskaramību, ciktāl šajā punktā būtībā ir paredzēts, ka advokātam–starpniekam, uz kuru attiecas profesionālais noslēpums, ir jāpaziņo ikvienam citam starpniekam, kas nav viņa klients, par tam saistošo ziņošanas pienākumu.
- 60 Attiecībā uz grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta spēkā esamību, ņemot vērā Hartas 47. pantu, ir jāatgādina, ka pēdējā minētajā tiesību normā garantētās tiesības uz lietas taisnīgu izskatīšanu veido dažādi elementi. Tajā it īpaši ir ietvertas tiesības uz aizstāvību, pušu procesuālo tiesību vienlīdzības princips, tiesības uz lietas izskatīšanu tiesās un tiesības uz advokāta palīdzību gan civillietās, gan krimināllietās. Advokāts nevarētu pienācīgi veikt savu uzdevumu konsultēt, aizstāvēt un pārstāvēt klientu un klientam tādējādi tiktu liegtas tam Hartas 47. pantā piešķirtās tiesības, ja advokātam tiesas procesā vai tā sagatavošanās stadijā būtu pienākums sadarboties ar valsts iestādēm, tām nododot informāciju, kas iegūta juridiskajās konsultācijās, kuras notikušas šādā procesā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 26. jūnijs, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* u.c., C-305/05, EU:C:2007:383, 31. un 32. punkts).
- 61 No šiem apsvērumiem ir jāsecina, ka prasības, kas izriet no tiesībām uz lietas taisnīgu izskatīšanu, pēc definīcijas nozīmē saikni ar tiesvedību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 26. jūnijs, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* u.c., C-305/05, EU:C:2007:383, 35. punkts).
- 62 Tomēr ir jākonstatē, ka šajā lietā šāda saikne nav pierādīta.
- 63 Proti, no grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. un 5. punkta un it īpaši no šajās tiesību normās paredzētajiem termiņiem izriet, ka ziņošanas pienākums rodas agrīnā stadijā, vēlākais, kad paziņojamā pārrobežu shēma tikko ir izstrādāta un gatava īstenošanai, tātad ārpus tiesvedības vai tās sagatavošanas.
- 64 Kā ģenerālvokāts būtībā norādījis secinājumu 41. punktā, šajā agrīnajā stadijā advokāts–starpnieks nerikojas kā sava klienta aizstāvis strīdā, un tikai apstākļi vien, ka advokāta padomi vai pārrobežu shēma, par kuru ar viņu ir notikušas konsultācijas, var būt pamats tiesvedībai vēlākā stadijā, nenozīmē, ka advokāta iesaistīšanās ir notikusi klienta tiesību uz aizstāvību ietvaros vai to mērķiem.
- 65 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka ziņošanas pienākums, kas attiecas uz advokātu–starpnieku, kuram ir saistošs profesionālais noslēpums, un kas aizstāj grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punktā paredzēto ziņošanas pienākumu, nerada iejaukšanos Hartas 47. pantā garantētajās tiesībās uz lietas taisnīgu izskatīšanu.

- 66 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkts nav spēkā, ņemot vērā Hartas 7. pantu, ciktāl šī punkta piemērošanas, ko veic dalībvalstis, rezultātā advokātam, kurš rikojas kā starpnieks šīs direktīvas 3. panta 21. punkta izpratnē, kad viņš ir atbrīvots no minētās direktīvas 8.ab panta 1. punktā paredzētā ziņošanas pienākuma tā iemesla dēļ, ka uz viņu attiecas pienākums glabāt profesionālo noslēpumu, nekavējoties ir jāpaziņo ikvienam citam starpniekam, kas nav viņa klients, ziņošanas pienākumi, kas viņam ir saistoši saskaņā ar minētā 8.ab panta 6. punktu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 67 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK, kas grozīta ar Padomes 2018. gada 25. maija Direktīvu (ES) 2018/822, 8.ab panta 5. punkts nav spēkā, ņemot vērā Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 7. pantu, ciktāl šī punkta piemērošanas, ko veic dalībvalstis, rezultātā advokātam, kurš rikojas kā starpnieks šīs grozītās direktīvas 3. panta 21. punkta izpratnē, kad viņš ir atbrīvots no minētās grozītās direktīvas 8.ab panta 1. punktā paredzētā ziņošanas pienākuma tā iemesla dēļ, ka uz viņu attiecas pienākums glabāt profesionālo noslēpumu, nekavējoties ir jāpaziņo ikvienam citam starpniekam, kas nav viņa klients, ziņošanas pienākumi, kas viņam ir saistoši saskaņā ar minētā 8.ab panta 6. punktu.

[Paraksti]