



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2024. gada 29. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Administratīvā sadarbība nodokļu jomā –
Obligāta automātiska informācijas apmaiņa saistībā ar ziņojamām pārrobežu shēmām –
Direktīva 2011/16/ES, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu (ES) 2018/822 – 8.ab panta 1. punkts –
Ziņošanas pienākums – 8.ab panta 5. punkts – Pakārtots ziņošanas pienākums –
Saziņas konfidencialitāte – Spēkā esamība – Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 7., 20. un
21. pants, kā arī 49. panta 1. punkts – Tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību –
Vienlīdzīgas attieksmes un diskriminācijas aizlieguma principi – Tiesiskuma princips
krimināltiesībās – Tiesiskās drošības princips

Lietā C-623/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour constitutionnelle* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) iesniegusi ar lēmumu, kas pieņemts 2022. gada 15. septembrī un Tiesā saņemts 2022. gada 29. septembrī, tiesvedībā

Belgian Association of Tax Lawyers,

SR,

FK,

Ordre des barreaux francophones et germanophone,

Orde van Vlaamse Balies,

CQ,

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,

VH,

ZS,

NI,

EX

pret

* Tiesvedības valoda – franču.

Premier ministre/Eerste Minister,

piedaloties:

Conseil des barreaux européens AISBL,

Conseil national des barreaux de France,

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*], tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*], N. Vāls [*N. Wahl*], J. Pasers [*J. Passer*] (referents) un M. L. Arasteja Saūna [*M. L. Arastey Sahún*],

ģenerālvokāts: N. Emiliu [*N. Emiliou*],

sekretāre: N. Mundhenke [*N. Mundhenke*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2023. gada 30. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Belgian Association of Tax Lawyers*, SR un FK vārdā – *P. Malherbe*, advokāts, un *P. Verhaeghe*, advocaat,
- *Ordre des barreaux francophones et germanophone* vārdā – *J. Noël* un *S. Scarnà*, advokāti,
- *Orde van Vlaamse Balies* un CQ vārdā – *P. Wouters*, advocaat,
- *Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten*, VH, ZS, NI un EX vārdā – *F. Judo*, advocaat,
- *Conseil national des barreaux de France* vārdā – *J.-P. Hordies* un *J. Tacquet*, advokāti,
- Beļģijas valdības vārdā – *S. Baeyens*, *P. Cottin* un *C. Pochet*, pārstāvji, kam palīdz *S. Hamerijck*, eksperte,
- Čehijas valdības vārdā – *J. Očková*, *M. Smolek* un *J. Vlácil*, pārstāvji,
- Spānijas valdības vārdā – *A. Ballesteros Panizo* un *I. Herranz Elizalde*, pārstāvji,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna* un *A. Kramarczyk-Szaładzińska*, pārstāvji,
- Eiropas Savienības Padomes vārdā – *I. Gurov*, *K. Pavlaki* un *K. Pleśniak*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *A. Ferrand*, *W. Roels* un *P. J. O. Van Nuffel*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2024. gada 29. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, vai ir spēkā 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.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2018. gada 25. maija Direktīvu (ES) 2018/822 (OV 2018, L 139, 1. lpp.), 8.ab panta 1., 5., 6. un 7. punkts, ņemot vērā pamattiesības, it īpaši Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 7., 20., 21. pantu un 49. panta 1. punktu, kā arī vispārējo tiesiskās drošības principu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar vairākiem strīdiem: it īpaši starp *de facto* apvienību *Belgian Association of Tax Lawyers* un citām personām (turpmāk tekstā – “BATL”), *Ordre des barreaux francophones et germanophone* (Franciski un vāciski runājošo advokātu kolēģija, turpmāk tekstā – “OBFG”), *Orde van Vlaamse Balies* (Flandrijas Advokātu kolēģija) un citām personām (turpmāk tekstā – “OVb”) un *Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten* (Grāmatvežu un nodokļu konsultantu institūts) un citām personām (turpmāk tekstā – “ITAA”), no vienas puses, un *Premier ministre/Eerste Minister* (premjerministrs, Beļģija), no otras puses, par dažu 2019. gada 20. decembra Likuma, ar ko transponē Direktīvu [2018/822] (2019. gada 30. decembra *Moniteur belge*, 119025. lpp.), tiesību normu spēkā esamību.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 98/5/EK

- 3 Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 98/5/EK (1998. gada 16. februāris) par pasākumiem, lai atvieglotu advokāta profesijas pastāvīgu praktizēšanu dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kurā iegūta kvalifikācija (OV 1998, L 77, 36. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2013. gada 13. maija Direktīvu 2013/25/ES (OV 2013, L 158, 368. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 98/5”), 1. panta 2. punktā ir noteikts:

“Šajā direktīvā:

- a) “advokāts” nozīmē jebkuru personu, kura ir dalībvalsts pilsonis un kurai ir atļauts veikt savu profesionālo darbību ar vienu no šādiem profesionālajiem nosaukumiem:

Beļģija: *Avocat/Advocaat/Rechtsanwalt*

Bulgārija: *Адвокат*

Čehijas Republika: *Advokát*

Dānija: *Advokat*

Vācija: *Rechtsanwalt*

Igaunija: *Vandeadvokaat*

Grieķija: *Δικηγόρος*

Spānija: *Abogado/Advocat/Avogado/Abokatu*

Francija: *Avocat*

Horvātija: *Odvjetnik/Odvjetnica*

Īrija: *Barrister/Solicitor*

Itālija: *Avvocato*

Kipra: *Δικηγόρος*

Latvija: *Zvērināts advokāts*

Lietuva: *Advokatas*

Luksemburga: *Avocat*

Ungārija: *Ügyvéd*

Malta: *Avukat/Prokuratur Legali*

Nīderlande: *Advocaat*

Austrija: *Rechtsanwalt*

Polija: *Adwokat/Radca prawny*

Portugāle: *Advogado*

Rumānija: *Avocat*

Slovēnija: *Odvetnik/Odvetnica*

Slovākija: *Advokát/Komerčný právnik*

Somija: *Asianajaja/Advokat*

Zviedrija: *Advokat*

Apvienotā Karaliste: *Advocate/Barrister/Solicitor.*”

Direktīva 2011/16

- 4 Ar Direktīvu 2011/16 ir izveidota sadarbības sistēma starp dalībvalstu nodokļu iestādēm un tajā ir paredzēti noteikumi, kā arī procedūras, kas jāpiemēro, apmainoties ar informāciju nodokļu vajadzībām.
- 5 Šī direktīva vairākkārt ir grozīta un it īpaši ar Direktīvu 2018/822 (turpmāk tekstā – “grozītā Direktīva 2011/16”), ar ko ieviests kompetento iestāžu pienākums ziņot par iespējami agresīvām pārrobežu nodokļu plānošanas shēmām (turpmāk tekstā – “ziņošanas pienākums” vai “ziņošana”).

6 Grozītās Direktīvas 2011/16 2. panta “Darbības joma” 1. un 2. punktā ir paredzēts:

“1. Šo direktīvu piemēro visiem nodokļiem, ko iekasē dalībvalsts, dalībvalsts teritoriālas vai administratīvas apakšvienības, tostarp vietējās iestādes, vai ko iekasē dalībvalsts vai apakšvienību vārdā.

2. Neskarot 1. punktu, šo direktīvu nepiemēro pievienotās vērtības nodoklim [(PVN)] un muitas nodokļiem, kā arī akcīzes nodokļiem, uz kuriem attiecas citi Savienības tiesību akti par dalībvalstu savstarpēju administratīvu sadarbību. Šo direktīvu nepiemēro arī sociālā nodrošinājuma obligātajām iemaksām, kas iemaksājamas dalībvalstij vai dalībvalsts apakšvienībai, vai sociālā nodrošinājuma iestādēm, kas izveidotas saskaņā ar publiskajām tiesībām.”

7 Šīs direktīvas 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 pastāvīgo 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.

Šā panta 18.–25. punktā, 8.ab pantā un IV pielikumā shēma ietver arī shēmu virkni. Shēma var ietvert vairākus posmus vai daļas.

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 nezina 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;

23) direktīvas 8.ab pantā “saistīts uzņēmums” ir persona, kura ir saistīta ar citu personu vismaz vienā no šādiem veidiem:

- a) persona piedalās citas personas pārvaldībā tādējādi, ka var ievērojami ietekmēt šo citu personu;
- b) persona piedalās citas personas kontrolē ar līdzdalību, kas pārsniedz 25 % balsstiesību;
- c) persona piedalās citas personas kapitālā ar īpašumtiesībām, kas tieši vai netieši pārsniedz 25 % kapitāla;
- d) personai ir tiesības uz vismaz 25 % citas personas peļņas.

Ja vienas un tās pašas personas pārvaldībā, kontrolē, kapitālā vai peļņā – kā minēts a) līdz d) apakšpunktā – piedalās vairāk par vienu personu, par saistītu uzņēmumu uzskata visas attiecīgās personas.

Ja vairāku personu pārvaldībā, kontrolē, kapitālā vai peļņā – kā minēts a) līdz d) apakšpunktā – piedalās vienas un tās pašas personas, par saistītu uzņēmumu uzskata visas attiecīgās personas.

Šajā apakšpunktā personu, kas attiecībā uz balsstiesībām vai kapitālu kādā vienībā rīkojas kopā ar citu personu, uzskata par tādu, kas tur līdzdalību visās balsstiesībās vai kapitālā minētajā vienībā, kurā līdzdalību tur minētā cita persona.

Netiešas līdzdalības gadījumā to, vai ir izpildīti c) apakšpunktā minētie nosacījumi, nosaka, sareizinot līdzdalības likmes secīgos līmeņos. Ja persona tur vairāk nekā 50 % balsstiesību, uzskata, ka tā tur 100 % balsstiesību.

Personu, viņas laulāto un viņas augšupējos vai lejupējos radniekus uzskata par vienu personu.

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 jebkādas pārrobežu shēma, kas nav tirgojama shēma.”

8 Grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab pantā “Obligātās automātiskās informācijas apmaiņas par ziņojamām pārrobežu shēmām darbības joma un nosacījumi” 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 ziņojamās pārrobežu shēmas īstenošanas pirmais posms,

atkarībā no tā, kurš apstāklis 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.

7. Attiecīgais nodokļu maksātājs, uz kuru attiecas ziņošanas pienākums, iesniedz informāciju 30 dienu laikā, sākot no nākamās dienas pēc tam, kad ziņojamā pārrobežu shēma ir darīta pieejama īstenošanai minētajam attiecīgajam nodokļu maksātājam vai ir gatava, lai attiecīgais nodokļu maksātājs to varētu īstenot, vai kad ir uzsākts tās īstenošanas pirmais posms saistībā ar attiecīgo nodokļu maksātāju, atkarībā no tā, kurš apstāklis iestājas vispirms.

Ja attiecīgajam nodokļu maksātājam ir pienākums informāciju par ziņojamo pārrobežu shēmu iesniegt vairāku dalībvalstu kompetentajām iestādēm, tas šādu informāciju iesniedz tikai tās dalībvalsts kompetentajām iestādēm, kura ir pirmā turpmākajā uzskaitījumā:

- a) dalībvalsts, kurā attiecīgais nodokļu maksātājs ir rezidents nodokļu vajadzībām;
- b) dalībvalsts, kurā attiecīgajam nodokļu maksātājam ir pastāvīga pārstāvniecība, kas gūst labumu no shēmas;
- c) dalībvalsts, kurā attiecīgais nodokļu maksātājs saņem ienākumus vai gūst peļņu, lai gan attiecīgais nodokļu maksātājs nevienā dalībvalstī nav rezidents nodokļu vajadzībām un tam nevienā dalībvalstī nav pastāvīgas pārstāvniecības;
- d) dalībvalsts, kurā attiecīgais nodokļu maksātājs veic kādu darbību, lai gan attiecīgais nodokļu maksātājs nevienā dalībvalstī nav rezidents nodokļu vajadzībām un tam nevienā dalībvalstī nav pastāvīgas pārstāvniecības.

8. Ja, ievērojot 7. punktu, ir pienākums sniegt vairākus ziņojumus, attiecīgo nodokļu maksātāju atbrīvo no informācijas iesniegšanas pienākuma, ja tas saskaņā ar valsts tiesību aktiem var pierādīt, ka tā pati informācija ir iesniegta citā dalībvalstī.

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.

[..]

12. Katra dalībvalsts veic pasākumus, kas vajadzīgi, lai pieprasītu starpniekiem un attiecīgajiem nodokļu maksātājiem iesniegt informāciju par ziņojamām pārrobežu shēmām, kuru pirmais posms īstenots laikposmā no 2018. gada 25. jūnija līdz 2020. gada 30. jūnijam. Starpnieki un attiecīgie nodokļu maksātāji attiecīgi iesniedz informāciju par minētajām ziņojamajām pārrobežu shēmām līdz 2020. gada 31. augustam.

13. Tās dalībvalsts kompetentā iestāde, kurā iesniegta informācija saskaņā ar šā panta 1. līdz 12. punktu, [..] paziņo šā panta 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 (NMIN)], 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.

[..]”

9. Grozītās Direktīvas 2011/16 25.a pants “Sankcijas” ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis paredz noteikumus par sankcijām, ko piemēro par to valsts noteikumu pārkāpumiem, kuri pieņemti saskaņā ar šo direktīvu, un attiecas uz 8.aa un 8.ab pantu, un veic visus vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu to piemērošanu. Paredzētās sankcijas ir efektīvas, samērīgas un atturošas.”

10. Grozītās Direktīvas 2011/16 IV pielikumā (turpmāk tekstā – “IV pielikums”) “Pazīmes” ir paredzēts galvenā ieguvuma tests un ietverts pazīmju kategoriju saraksts:

“I daļa. Galvenā ieguvuma tests

Vispārīgās pazīmes A kategorijā un īpašās pazīmes B kategorijā un C kategorijas 1. punkta b) apakšpunkta i) punktā, c) un d) apakšpunktā var ņemt vērā tikai tad, ja tās iztur “galvenā ieguvuma testu”.

Minēto testu uzskata par izturētu, ja var noteikt, ka galvenais ieguvums vai viens no galvenajiem ieguvumiem, ko, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, persona pamatoti var sagaidīt izrietam no shēmas, ir iegūt nodokļu priekšrocību.

Saistībā ar pazīmi C kategorijas 1. punktā tas, ka pastāv C kategorijas 1. punkta b) apakšpunkta i) punktā, c) vai d) apakšpunktā izklāstītie nosacījumi, pats par sevi nevar būt par iemeslu secinājumam, ka shēma iztur galvenā ieguvuma testu.

II daļa. Pazīmju kategorijas

A. Vispārīgās pazīmes, kas ir saistītas ar galvenā ieguvuma testu

1. Shēma, kur attiecīgais nodokļu maksātājs vai shēmas dalībnieks apņemas ievērot konfidencialitātes nosacījumu, saskaņā ar kuru tam var pieprasīt neizpaust citiem starpniekiem vai nodokļu iestādēm to, kā ar šo shēmu var nodrošināt nodokļu priekšrocību.
2. Shēma, kur starpniekam ir tiesības saņemt maksu (vai procentus, atlīdzību par finanšu izmaksām un citiem maksājumiem) par shēmu, un šī maksa ir noteikta atkarībā no:
 - a) nodokļu priekšrocības apmēra, kas izriet no shēmas; vai
 - b) tā, vai no shēmas faktiski tiek iegūta kāda nodokļu priekšrocība. Tas ietvertu pienākumu starpniekam daļēji vai pilnībā atlīdzināt maksas, ja paredzētā nodokļu priekšrocība, kas izriet no shēmas, netiek daļēji vai pilnīgi iegūta.
3. Shēma, kas ietver būtībā standartizētu dokumentāciju un/vai struktūru un kas ir pieejama vairāk nekā vienam attiecīgajam nodokļu maksātājam bez nepieciešamības veikt būtiskus pielāgojumus, lai to īstenotu.

B. Īpašas pazīmes, kas ir saistītas ar galvenā ieguvuma testu

1. Shēma, kurā shēmas dalībnieks veic mākslīgas darbības, kas ietver zaudējumus nesoša uzņēmuma iegādi, šāda uzņēmuma galvenās darbības pārtraukšanu un tās zaudējumu izmantošanu nolūkā samazināt tā nodokļu saistības, tostarp, pārvedot minētos zaudējumus uz citu jurisdikciju vai paātrinot minēto zaudējumu izmantošanu.
2. Shēma, kas ietekmē ienākuma pārvēršanu kapitālā, dāvinājumos vai citās ieņēmumu kategorijās, kurām tiek piemērots zemāks nodoklis vai atbrīvojums no nodokļa.
3. Shēma, kas ietver aplūveida darījumus, ar kuriem aktīvus pārdod, tos vēlāk atpērkot vai iegādājoties to vietā līdzīgus aktīvus par tādu pašu cenu, proti, izmantojot iestarpinātas struktūras bez citas primāras komerciālas funkcijas vai darījumus, kas kompensē vai aizstāj viens otru vai kam ir citas līdzīgas iezīmes.

C. Īpašas pazīmes, kas saistītas ar pārrobežu darījumiem

1. Shēma, kas ietver atskaitāmus pārrobežu maksājumus, ko veic starp diviem vai vairākiem saistītiem uzņēmumiem, ja pastāv vismaz viens no šādiem nosacījumiem:
 - a) saņēmējs nav rezidents nodokļu vajadzībām nevienā nodokļu jurisdikcijā;
 - b) lai gan saņēmējs ir rezidents nodokļu vajadzībām kādā jurisdikcijā, šī jurisdikcija:
 - i) neapliek ar uzņēmumu ienākuma nodokli vai apliek ar uzņēmumu ienākuma nodokli ar likmi nulles vai gandrīz nulles apmērā; vai
 - ii) ir iekļauta sarakstā ar trešo valstu jurisdikcijām, kuras dalībvalstis kopīgi vai [Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO)] satvarā ir novērtējušas kā tādas, kas nesadarbojas;
 - c) maksājumam tiek piemērots pilnīgs atbrīvojums no nodokļa jurisdikcijā, kurā saņēmējs ir rezidents nodokļu vajadzībām;
 - d) maksājumam tiek piemērots preferenciāls nodokļu režīms jurisdikcijā, kurā saņēmējs ir rezidents nodokļu vajadzībām.
2. Atskaitījumi par vienu un to pašu aktīva amortizāciju tiek pieprasīti vairāk nekā vienā jurisdikcijā.
3. Atbrīvojums no nodokļu dubultās uzlikšanas attiecībā uz vienu un to pašu ienākuma vai kapitāla posteni tiek pieprasīts vairāk nekā vienā jurisdikcijā.

4. Ir iekļauts darījums vai darījumu kopums, kas ietver aktīvu pārvešanu, ja pastāv būtiska atšķirība starp summu, ko uzskata par maksājamu par aktīviem minētajās iesaistītajās jurisdikcijās.

D. Īpašas pazīmes attiecībā uz automātisku informācijas apmaiņu un faktiskajām īpašumtiesībām

1. Shēma, kas var kavēt ziņošanas pienākumu saskaņā ar tiesību aktiem, ar kuriem īsteno Savienības tiesību aktus, vai jebkādiem ekvivalentiem nolīgumiem par Finanšu Kontu informācijas automātisku apmaiņu, tostarp nolīgumiem ar trešām valstīm, vai kura izmanto apstākli, ka šādu tiesību aktu vai nolīgumu nav. Šādas shēmas ietver vismaz turpmāk uzskaitīto:
 - a) tāda konta, produkta vai ieguldījuma izmantošana, kurš nav vai neparedz būt Finanšu Konts, bet kuram ir pazīmes, kas ir būtiski līdzīgas Finanšu Konta pazīmēm;
 - b) Finanšu Kontu vai aktīvu pārvešana uz jurisdikcijām, kurām nav saistoša Finanšu Kontu informācijas automātiska apmaiņa ar attiecīgā nodokļu maksātāja rezidences vietas valsti, vai šādu jurisdikciju izmantošana;
 - c) ienākuma un kapitāla pārklasificēšana produktos vai maksājumos, uz kuriem Finanšu Kontu informācijas automātiska apmaiņa neattiecas;
 - d) Finanšu Iestādes vai Finanšu Konta, vai tajos esošo aktīvu pārvešana vai pārvēršana Finanšu Iestādē vai Finanšu Kontā, vai aktīvos, uz kuriem neattiecas ziņošana saistībā ar Finanšu Kontu informācijas automātisko apmaiņu;
 - e) tādu juridisku vienību, shēmu vai struktūru izmantošana, kuras izskauž vai paredz izskaut ziņošanu par vienu vai vairākiem Konta turētājiem vai Kontrolējošajām personām saskaņā ar Finanšu Kontu informācijas automātisko apmaiņu;
 - f) shēmas, kuras vājina uzticamības pārbaudes procedūras, ko izmanto Finanšu Iestādes, lai izpildītu savu pienākumu paziņot Finanšu Kontu informāciju, vai kuras izmanto nepilnības šādās procedūrās, tostarp tādu jurisdikciju izmantošana, kurās ir nepietiekami vai vāji nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas tiesību aktu izpildes režīmi vai vājas pārredzamības prasības attiecībā uz juridiskām personām vai juridiskiem veidojumiem.
2. Shēma, kas ietver nepārredzamu juridisko vai faktisko īpašumtiesību ķēdi, kurā izmanto personas, juridiskus veidojumus vai struktūras:
 - a) kas neveic reālu ekonomisku darbību, kura balstītos uz pietiekamu personālu, aprīkojumu, aktīviem un telpām; un
 - b) kas ir inkorporēti, pārvaldīti, rezidējoši, kontrolēti vai veic uzņēmējdarbību jurisdikcijā, kas nav rezidences vietas jurisdikcija vienam vai vairākiem tādu aktīvu faktiskajiem īpašniekiem, kuru turētājs ir šādas personas, juridiski veidojumi vai struktūras; un
 - c) ja šādu personu, juridisku veidojumu vai struktūru faktiskie īpašnieki, kā tie definēti [Eiropas Parlamenta un Padomes] Direktīvā (ES) 2015/849 [(2015. gada 20. maijs) par to, lai nepieļautu finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanai vai teroristu finansēšanai, un ar ko groza Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (ES) Nr. 684/2012 un atceļ Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2005/60/EK un Komisijas Direktīvu 2006/70/EK (OV 2015, L 141, 73. lpp.)], ir padarīti par neidentificējamiem.

E. Īpašas pazīmes attiecībā uz transfertcenu noteikšanu

1. Shēma, kas ietver vienpusēju vienkāršotu transfertcenu nosacījumu (*safe harbour rules*) izmantošanu.
2. Shēma, kas ietver grūti novērtējamu nemateriālo aktīvu pārvešanu. Grūti novērtējamu nemateriālo aktīvu jēdziens ietver nemateriālus aktīvus vai tiesības uz nemateriāliem aktīviem, kuriem brīdī, kad tos pārved starp saistītiem uzņēmumiem,

- a) nepastāv uzticami salīdzināmi aktīvi; un
 - b) darījumu noslēgšanas brīdī prognozes par nākotnes naudas plūsmām vai gaidāmo ienākumu, kas izriet no pārvestā nemateriālā aktīva, vai pieņēmumi, kurus izmanto nemateriālā aktīva vērtēšanā, ir ļoti nenoteikti, kā rezultātā ir sarežģīti paredzēt to, cik pozitīvs būs nemateriālā aktīva galarezultāts tā pārvešanas brīdī.
3. Shēma, kas ietver funkciju un/vai risku, un/vai aktīvu pārrobežu pārvešanu grupas iekšienē, ja pārvedēja vai pārvedēju paredzētā ikgadējā peļņa pirms procentu maksājumiem un nodokļiem (*EBIT*) trīs gadu laikā pēc pārvešanas ir mazāka nekā 50 % no šā pārvedēja vai pārvedēju paredzētās ikgadējās *EBIT*, ja pārvešana nebūtu tikusi veikta.”

Direktīva (ES) 2016/1164

- 11 Padomes Direktīvas (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.), 11. apsvērumā ir noteikts:

“Vispārējus noteikumus par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu (*GAAR*) nodokļu sistēmās izmanto, lai vērstos pret ļaunprātīgu nodokļu praksi, kas vēl nav aptverta konkrētiem gadījumiem paredzētos noteikumos. Proti, *GAAR* izmantošanas nolūks ir novērst nepilnības, neskarot konkrētu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu piemērojamību. [Eiropas] Savienībā *GAAR* būtu jāpiemēro vienīgi struktūrām, kuras ir neīstas; pretējā gadījumā nodokļu maksātājam būtu jādod tiesības saviem tirdzniecības darījumiem izvēlēties visefektīvāko nodokļu struktūru. [..]”

- 12 Direktīvas 2016/1164 6. pantā “Vispārīgs noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu” ir noteikts:

“1. Uzņēmumu ienākuma nodokļa saistību aprēķināšanas vajadzībām dalībvalstis neņem vērā struktūru vai struktūru virknes, kuras, tā kā ir izveidotas vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā piemērojamo nodokļu tiesību aktu priekšmetam vai nolūkam, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, nav īstas. Struktūra var ietvert vairākus posmus vai daļas.

2. Šā panta 1. punkta nolūkos struktūra vai struktūru virkne ir uzskatāma par neīstu, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti..

3. Ja saskaņā ar 1. punktu netiek ņemta vērā struktūra vai struktūru virkne, nodokļu saistības aprēķina saskaņā ar valsts tiesību aktiem.”

Direktīva 2018/822

- 13 Direktīvas 2018/822 2., 4., 6.–9., 14. 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. Šādas struktūras parasti sastāv no shēmām, kas ir izveidotas dažādās jurisdikcijās un novirza ar nodokļiem apliekamo peļņu uz labvēlīgāku nodokļu režīmu vai samazina nodokļu maksātāju kopējo maksājamo nodokļu summu. Tā rezultātā dalībvalstis bieži vien

saskaras ar ievērojamu nodokļu ieņēmumu samazinājumu, kas tām neļauj piemērot izaugsmi veicinošu nodokļu politiku. 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. Tomēr tam, ka nodokļu iestādes nereaģē uz paziņoto shēmu, nevajadzētu nozīmēt piekrišanu šajā shēmā iekļautajām darbībām vai nodokļu regulējuma piemērošanai attiecībā uz šo shēmu.

[..]

- (4) Apzinoties, kā pārredzama sistēma uzņēmējdarbības attīstībai varētu palīdzēt novērst nodokļu apiešanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas iekšējā tirgū, [Eiropas] Komisija tika aicināta sākt iniciatīvas attiecībā uz obligātu informācijas izpaušanu par iespējami agresīvām nodokļu plānošanas shēmām atbilstoši ESAO nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas [(BEPS) (*Base Erosion and Profit Shifting*)] projekta 12. rīcībai. Eiropas Parlaments šajā kontekstā ir aicinājis uz stingrākiem pasākumiem pret starpniekiem, kas piedalās shēmās, kuru rezultātā var rasties nodokļu apiešana un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. 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 [kopējās 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 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. [..]
- (7) Ir atzīts, ka ar ziņošanu par iespējami agresīvām pārrobežu nodokļu plānošanas shēmām būtu lielākas izredzes panākt tās paredzēto atturošo ietekmi, ja attiecīgā informācija pie nodokļu iestādēm nonāktu jau laikus jeb pirms šādas shēmas tiek faktiski īstenotas. Lai dalībvalstu pārvaldes iestādēm atvieglotu darbu, pēc tam automatiska informācijas apmaiņa par šādām shēmām varētu notikt katru ceturksni.
- (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 vadišanā, 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 vai ļaunprātīgu nodokļu režīma izmantošanu, nevis definēt agresīvas nodokļu plānošanas jēdzienu. Minētās norādes tiek dēvētas par “pazīmēm”.

[..]

- (14) Kaut arī tiešie nodokļi paliek dalībvalstu kompetencē, ir lietderīgi atsaukties uz uzņēmumu ienākuma nodokli nulles vai gandrīz nulles apmērā – vienīgi tādēļ, lai skaidri definētu tās pazīmes darbības jomu, kura attiecas uz shēmām, [..] par [kurām] [..] būtu jāziņo [..]. Turklāt ir lietderīgi atgādināt, ka uz agresīvas pārrobežu nodokļu plānošanas shēmām, kuru galvenais nolūks vai viens no galvenajiem nolūkiem ir iegūt nodokļu priekšrocību, kas ir pretrunā piemērojamo nodokļu tiesību aktu priekšmetam vai mērķim, attiecas vispārīgais noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu, kurš izklāstīts 6. pantā Direktīvā [2016/1164].

[..]

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

Beļģijas tiesības

- 14 Ar 2019. gada 20. decembra Likumu, ar ko transponē Direktīvu 2018/822, izdarīti grozījumi 1992. gada Ienākuma nodokļa kodeksā, Reģistrācijas, hipotēkas un kancelejas nodevu kodeksā, Mantojuma nodokļa kodeksā, kā arī Dažādu nodokļu un nodevu kodeksā (turpmāk tekstā – “2019. gada 20. decembra likums”).

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 15 Ar prasības pieteikumiem, kas iesniegti 2020. gada 30. jūnijā un 1. un 2. jūlijā, prasītāji pamatlietā lūdza *Cour constitutionnelle* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija), kas ir iesniedzējtiesa, pilnībā vai daļēji atcelt 2019. gada 20. decembra likumu. Iesniedzējtiesa attiecīgās lietas apvienoja tiesvedības nolūkos.
- 16 Iesniedzējtiesa norāda, ka daži prasītāji pamatlietā apstrīd 2019. gada 20. decembra likuma piemērošanas jomu, ciktāl tas piemērojams arī nodokļiem, kas nav uzņēmumu ienākuma nodoklis. Tā kā šī nediferencētā piemērošana ir pamatota ar Direktīvas 2018/822 noteikumiem, iesniedzējtiesa uzskata par vajadzīgu uzdot pirmo jautājumu par šīs direktīvas spēkā esamību, ņemot vērā vienlīdzīgas attieksmes un diskriminācijas aizlieguma principus, kā arī Hartas 20. un 21. pantu.
- 17 Iesniedzējtiesa turklāt norāda, ka daži prasītāji pamatlietā apgalvo, ka jēdzieni “shēma”, “starpnieks”, “dalībnieks” un “saistīts uzņēmums”, kā arī apzīmējums “pārrobežu”, dažādas “pazīmes” un “galvenā ieguvuma tests” nav pietiekami precīzi. Tā kā šie dažādie jēdzieni, kā arī jēdzieni “tirgojama shēma” un “individualizēta shēma” atspoguļo Direktīvā 2018/822 ietvertos jēdzienus un tā kā ar šo direktīvu ieviestā ziņošanas pienākuma neizpilde tiek sodīta ar valsts

tiesībās paredzētiem administratīviem naudas sodiem, iesniedzējtiesa uzskata, ka jāuzdod otrais prejudiciālais jautājums par minētajiem jēdzieniem, kas attiecas uz Direktīvas 2018/822 spēkā esamību, ņemot vērā tiesiskās drošības principu, Hartas 49. panta 1. punktā nostiprināto tiesiskuma principu krimināltiesībās un Hartas 7. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību.

- 18 Tā kā daži prasītāji pamatlietā ir norādījuši, ka 2019. gada 20. decembra likuma noteikumi neļauj pietiekami precīzi noteikt datumu, kurā sāk skaitīt termiņu tajā paredzētā paziņojuma sniegšanai, un tā kā minētie noteikumi šajā ziņā atspoguļo Direktīvas 2018/822 noteikumus, iesniedzējtiesa uzskata, ka tai jāuzdod trešais jautājums par šīs direktīvas spēkā esamības vērtējumu no šī aspekta, kas tajā aptverts, ņemot vērā Hartas 7. pantu un 49. panta 1. punktu.
- 19 Tā kā iesniedzējtiesai jāizskata arī iebildumi, ko daži prasītāji pamatlietā izvirzījuši saistībā ar starpnieka, kas atsaucas uz saziņas konfidencialitāti, pienākumu informēt pārējos starpniekus par viņu ziņošanas pienākumu, iesniedzējtiesa uzskata, ka pirms lietas izskatīšanas pēc būtības Tiesai jāuzdod ceturtais prejudiciālais jautājums par tā Direktīvas 2018/822 noteikuma spēkā esamību, kurā ir paredzēts minētais pienākums, un šis jautājums ir līdzīgs tam, kāds uzdots lietā C-694/20, kurā pa šo laiku ir taisīts 2022. gada 8. decembra spriedums *Orde van Vlaamse Balies* u.c. (C-694/20, EU:C:2022:963), bet kas attiecas uz visiem starpniekiem, kuriem ir saistoša saziņas konfidencialitāte, ņemot vērā tikai tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību.
- 20 Visbeidzot, runājot par Direktīvā 2018/822 paredzēto pienākumu paziņot par pārrobežu shēmām, ko ir apstrīdējuši arī daži prasītāji pamatlietā, iesniedzējtiesa norāda, ka šī pienākuma piemērošanas joma ir plaša un ka tas var attiekties uz shēmām, kuras ir tiesiskas, īstas, nav ļaunprātīgas un kuru galvenais ieguvums nav fiskāls. Tādējādi rodoties jautājums, vai, ņemot vērā šo plašo piemērošanas jomu un sniedzamo informāciju, minētais ziņošanas pienākums ir saprātīgi pamatots un samērīgs ar izvirzītajiem mērķiem, un vai tas ir atbilstošs, ievērojot mērķi nodrošināt iekšējā tirgus pienācīgu darbību, jo nosacījums, ka shēmai jābūt pārrobežu, varētu būt tāds, kas var traucēt aprites un pārvietošanās brīvību īstenošanu. Šajā ziņā iesniedzējtiesa uzskata, ka jāuzdod piektais prejudiciālais jautājums par šīs direktīvas un šādi ieviestā ziņošanas pienākuma spēkā esamību, ņemot vērā Hartas 7. pantā nostiprinātās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību.
- 21 Šādos apstākļos *Cour constitutionnelle* (Konstitucionālā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
 - “1) Vai ar Direktīvu [2018/822] ir pārkāpts [LES] 6. panta 3. punkts un [Hartas] 20. un 21. pants, un konkrētāk – vienlīdzības princips un diskriminācijas aizlieguma princips, kas garantēti ar šīm normām, jo [Direktīvā 2018/822] pienākums ziņot par ziņojamām pārrobežu shēmām neattiecas vienīgi uz uzņēmumu ienākuma nodokli, bet gan ir piemērojams visiem nodokļiem, kuri ietilpst [Direktīvas 2011/16] piemērošanas jomā; ar šo direktīvu Beļģijas tiesībās ir ietverts ne tikai uzņēmumu ienākuma nodoklis, bet arī tiešie nodokļi, kas nav uzņēmumu ienākuma nodoklis, un netiešie nodokļi, piemēram, reģistrācijas nodeva?
 - 2) Vai ar Direktīvu [2018/822] ir pārkāpts [Hartas] 49. panta 1. punktā un [Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas, kas parakstīta Romā 1950. gada 4. novembrī (turpmāk tekstā – ECPAK)], 7. panta 1. punktā garantētais tiesiskuma princips krimināltiesību jomā, vai ar to ir pārkāpts vispārējais tiesiskās drošības princips un vai ar to ir pārkāptas [Hartas] 7. pantā un [ECPAK] 8. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību, jo jēdzieni “shēma” (un tādējādi jēdzieni “pārrobežu shēma”, “tirgojama shēma” un “individualizēta shēma”), “starpnieks”, “dalībnieks”, “saistīts uzņēmums”, apzīmējums

“pārrobežu”, dažādās “pazīmes” un “galvenā ieguvuma tests”, kas [Direktīvā 2018/822] ir izmantoti, lai noteiktu pienākuma ziņot par ziņojamām pārrobežu shēmām piemērošanas jomu un piemērojamību, nav pietiekami skaidri un precīzi?

- 3) Vai ar Direktīvu [2018/822], it īpaši, ciktāl ar to [Direktīvā 2011/16] ir iekļauts 8.ab panta 1. un 7. punkts, ir pārkāpts [Hartas] 49. panta 1. punktā un [ECPAK] 7. panta 1. punktā garantētais tiesiskuma princips krimināltiesību jomā, un vai ar to ir pārkāptas [Hartas] 7. pantā un [ECPAK] 8. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību, jo 30 dienu termiņa sākums, kurā attiecīgajam starpniekam vai nodokļu maksātājam ir jāizpilda pienākums ziņot par ziņojamu pārrobežu shēmu, nav pietiekami skaidri un precīzi noteikts?
- 4) Vai ar Direktīvas [2018/822] 1. panta 2. punktu ir pārkāptas [Hartas] 7. pantā un [ECPAK] 8. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību, jo ar jauno 8.ab panta 5. punktu, kas ar to ir iekļauts iepriekš Direktīvā [2011/16], ir paredzēts, ka tad, ja dalībvalsts veic pasākumus, kuri vajadzīgi, lai piešķirtu starpniekiem tiesības uz atbrīvojumu no pienākuma iesniegt informāciju par ziņojamām pārrobežu shēmām, ja ziņošanas pienākums būtu pretrunā minētās dalībvalsts valsts tiesībās noteiktajai saziņas konfidencialitātei, šai dalībvalstij ir pienākums prasīt, lai šie starpnieki nekavējoties paziņo jebkuram citam starpniekam vai, ja tāda nav, attiecīgajam nodokļu maksātājam par savu ziņošanas pienākumu, jo šī pienākuma sekas ir tādas, ka starpniekam, uz kuru attiecas saziņas konfidencialitāte, kuras neievērošana ir krimināli sodāma saskaņā ar minētās dalībvalsts tiesību aktiem, ir pienākums sniegt citam starpniekam, kas nav tā klients, informāciju, kura tam kļuvusi zināma, veicot savu profesionālo darbību?
- 5) Vai ar Direktīvu [2018/822] ir pārkāptas [Hartas] 7. pantā un [ECPAK] 8. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību, jo pienākums ziņot par ziņojamām pārrobežu shēmām rada iejaukšanos attiecīgo starpnieku un nodokļu maksātāju tiesībās uz privātās dzīves neaizskaramību, kas nav saprātīgi pamatota un samērīga, ņemot vērā izvirzītos mērķus, un kas nav atbilstoša, ņemot vērā mērķi nodrošināt pienācīgu iekšējā tirgus darbību?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

- 22 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā lūdz Tiesu pārbaudīt grozītās Direktīvas 2011/16 spēkā esamību, ņemot vērā vienlīdzīgas attieksmes un diskriminācijas aizlieguma principus, kā arī Hartas 20. un 21. pantu, ciktāl šī direktīva tās 8.ab panta 1., 6. un 7. punktā paredzēto ziņošanas pienākumu attiecina ne tikai uz uzņēmumu ienākuma nodokli, bet paredz, ka tas piemērojams attiecībā uz visiem nodokļiem, kas ietilpst tās piemērošanas jomā.
- 23 Runājot par Hartas 21. pantā paredzēto diskriminācijas aizlieguma principu, vispirms jānorāda, ka nav skaidrs, kā attiecīgā ziņošanas pienākuma piemērošana bez atšķirības attiecībā uz dažādu veidu attiecīgajiem nodokļiem varētu liecināt, ka pastāv atšķirīga attieksme, kas balstīta uz specifisku faktoru, piemēram, kādu no tiem, kuri uzskaitīti minētajā tiesību normā.
- 24 To ņemot vērā, jāatgādina, ka diskriminācijas aizliegums nav nekas cits kā vispārējā vienlīdzīgas attieksmes princips, kas ir viens no Savienības tiesību pamatprincipiem, konkrēta izpausme un šis princips, kurš saskan arī ar Hartas 20. pantu, noteic, ka līdzīgās situācijās nedrīkst būt atšķirīga attieksme un atšķirīgās situācijās nedrīkst būt vienāda attieksme, ja vien tādai pieejai nav

objektīva attaisnojuma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *Centraal Israëlitisch Consistorie van België* u.c., C-336/19, EU:C:2020:1031, 85. punkts un tajā minētā judikatūra)

- 25 Atšķirīgo situāciju salīdzināmība tiek vērtēta, ņemot vērā visus tās raksturojošos elementus. Šie elementi jānosaka un jāvērtē tostarp attiecīgo atšķirību paredzošā Savienības tiesību akta priekšmeta un mērķa gaismā. Turklāt jāņem vērā tās nozares principi un mērķi, uz kuru attiecas šis tiesību akts (spriedums, 2022. gada 10. februāris, OE (Laulātā pastāvīgā dzīvesvieta – Pilsonības kritērijs), C-522/20, EU:C:2022:87, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Turklāt Tiesa attiecībā uz Savienības likumdevēja veikto vienlīdzīgas attieksmes principa ievērošanas kontroli tiesā ir arī nospriedusi, ka pēdējam minētajam, īstenojot tam piešķirtās pilnvaras, ir plaša rīcības brīvība, kad tas rīkojas jomā, kurā jāizdara politiska, ekonomiska un sociāla rakstura izvēle, un kad tam jāveic sarežģīti vērtējumi. Tādējādi tikai šajā jomā veikta pasākuma acīmredzama neatbilstība mērķim, ko kompetentās iestādes vēlas sasniegt, var ietekmēt šāda pasākuma tiesiskumu (spriedums, 2022. gada 10. februāris, OE (Laulātā pastāvīgā dzīvesvieta – Pilsonības kritērijs), C-522/20, EU:C:2022:87, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 27 Šajā gadījumā no grozītās Direktīvas 2011/16 2. panta 1. un 2. punkta izriet, ka šīs direktīvas 8.ab panta 1., 6. un 7. punktā paredzētais ziņošanas pienākums būtībā attiecas uz visiem nodokļiem, ko iekasē dalībvalsts un tās teritoriālās vai administratīvās apakšvienības, bet tas nav piemērojams PVN un muitas nodokļiem, kā arī akcīzes nodokļiem, uz kuriem attiecas citi Savienības tiesību akti par dalībvalstu savstarpēju administratīvu sadarbību.
- 28 Jāatgādina, ka šis pienākums ir daļa no starptautiskas sadarbības nodokļu jomā, lai cīnītos pret agresīvu nodokļu plānošanu, kas izpaužas kā informācijas apmaiņa starp dalībvalstīm. Minētā pienākuma mērķis ir sekmēt cīņu pret šo agresīvo nodokļu plānošanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un krāpšanas nodokļu jomā risku novēršanu (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963, 43. un 44. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 29 No tā izriet, ka atsauces kritērijs, kuru ņemot vērā šajā gadījumā jāvērtē, vai pastāv iespējams vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpums, ciktāl ar grozīto Direktīvu 2011/16 pienākums ziņot par pārrobežu shēmām attiecas ne tikai uz uzņēmumu ienākuma nodokli, bet uz visiem nodokļiem, izņemot PVN, muitas nodokļus un akcīzes nodokļus, ir agresīvas nodokļu plānošanas, kā arī izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un krāpšanas nodokļu jomā riska kritērijs.
- 30 Nekas Tiesas rīcībā esošajos lietās materiālos neļauj secināt, ka agresīvas nodokļu plānošanas prakse var tikt īstenota tikai uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā, izslēdzot citus tiešos nodokļus, piemēram, ienākuma nodokli, kas piemērojams fiziskām personām, un netiešos nodokļus, kuri atšķirībā no PVN, muitas nodokļiem un akcīzes nodokļiem, kas izslēgti no grozītās Direktīvas 2011/16 piemērošanas jomas, tāpat kā šie trīs netiešo nodokļu veidi nav īpaša Savienības tiesiskā regulējuma priekšmets, atbilstoši kuram mērķis cīnīties pret šādu praksi attiecīgā gadījumā var tikt nodrošināts konkrētāk.
- 31 Šajā ziņā, kā ģenerālvokāts norādījis secinājumā 35. punktā, lai gan Komisijas 2017. gada 21. jūnija ietekmes novērtējumā (SWD(2017)236 final), kas pievienots priekšlikumam par grozījumiem Direktīvā 2011/16 (turpmāk tekstā – “ietekmes novērtējums”), lielāka uzmanība ir pievērsta tiešajiem nodokļiem, tajā tomēr ir noteikts, ka jebkura veida nodokļi vai nodevas var būt agresīvas nodokļu plānošanas priekšmets. Apstāklis, ka šis novērtējums paredz, ka cīņu pret

agresīvu nodokļu plānošanu PVN jomā labāk varētu īstenot Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) ietvaros, proti, apstākļi, ko atspoguļo fakts, ka pēdējais minētais nodoklis neietilpst grozītās Direktīvas 2011/16 materiālajā piemērošanas jomā, nenozīmē, ka cīņā pret agresīvu nodokļu plānošanu, runājot par citiem netiešajiem nodokļiem, nevarētu lietderīgi izmantot ziņošanas pienākumu.

- 32 Turklāt, kā ģenerālvokāts norādījis secinājumā 28. punktā, projekts OCDE/G20 par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu, no kura, kā izriet no Direktīvas 2018/822 4. apsvēruma, ir iedvesmojis Savienības likumdevējs, liecina arī par to, ka tāds ziņošanas režīms kā ar šo direktīvu ieviestais varēja aptvert visplašāko iespējamo dažādu nodokļu veidu kopumu.
- 33 Šādos apstākļos šķiet, ka dažādi nodokļu veidi, kuriem piemērojams grozītajā Direktīvā 2011/16 paredzētais ziņošanas pienākums, attiecas uz salīdzināmām situācijām, ievērojot mērķus, kādi šajā direktīvā izvirzīti cīņai pret agresīvu nodokļu plānošanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu nodokļu jomā iekšējā tirgū, un ka šāda piemērošanas joma, kurā Savienības likumdevējam ir plaša rīcības brīvība, īstenojot tam piešķirtās kompetences, nav acīmredzami neatbilstoša minētajiem mērķiem.
- 34 Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, jāsecina, ka tā aspekta pārbaude, uz kuru attiecas pirmais jautājums, nav atklājusi nevienu elementu, kas varētu ietekmēt grozītās Direktīvas 2011/16 spēkā esamību, ņemot vērā vienlīdzīgas attieksmes un diskriminācijas aizlieguma principus, kā arī Hartas 20. un 21. pantu.

Par otro un trešo prejudiciālo jautājumu

- 35 Ar otro un trešo jautājumu, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa lūdz Tiesu pārbaudīt grozītās Direktīvas 2011/16 spēkā esamību, ņemot vērā tiesiskās drošības principu, Hartas 49. panta 1. punktā nostiprināto tiesiskuma principu krimināltiesību jomā un Hartas 7. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību, ciktāl jēdziens “shēma” un tādējādi jēdzieni “pārrobežu shēma”, “tirgojama shēma”, kā arī “individualizēta shēma”, “starpnieks”, “dalībnieks”, “saistīts uzņēmums”, kā arī apzīmējums “pārrobežu”, dažādas “pazīmes”, “galvenā ieguvuma tests” un – visbeidzot – ziņošanas pienākuma izpildei noteiktā 30 dienu termiņa sākums, kas šajā direktīvā izmantoti un paredzēti, lai noteiktu šī pienākuma piemērošanas jomu un tvērumu, nav pietiekami skaidri un precīzi.
- 36 Tiesiskās drošības princips prasa, pirmkārt, lai tiesību normas būtu skaidras un precīzas un, otrkārt, lai to piemērošana personām būtu paredzama, it īpaši tad, ja tās var radīt nelabvēlīgas sekas. Minētais princips tostarp prasa, lai tiesiskais regulējums ļautu ieinteresētajām personām precīzi zināt tajā noteikto pienākumu apjomu un lai šīs personas nepārprotami zinātu savas tiesības un pienākumus un spētu atbilstoši rīkoties (spriedums, 2022. gada 16. februāris, Ungārija/Parlaments un Padome, C-156/21, EU:C:2022:97, 223. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 37 Tomēr šīs prasības nevar interpretēt kā tādas, kas nepieļauj, ka Savienības likumdevējs tā pieņemtajā tiesību normā izmanto abstraktu juridisku jēdzienu, nedz arī kā tādas, kuras paredz, ka šādā abstraktā tiesību normā jāmin dažādi konkrēti gadījumi, kad tas var būt piemērojams, jo

likumdevējs visus šos gadījumus nevar noteikt iepriekš (spriedums, 2022. gada 16. februāris, Ungārija/Parlaments un Padome, C-156/21, EU:C:2022:97, 224. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 38 Runājot par tiesiskuma principu krimināltiesību jomā, jānorāda – lai gan pati grozītā Direktīva 2011/16 neparedz nekādas sankcijas par ziņošanas pienākuma pārkāpumu, tās 25.a pants šajā ziņā paredz, ka dalībvalstīm jānosaka efektīvas, samērīgas un atturošas sankcijas, proti, sankcijas, kam var būt krimināltiesiskas iezīmes, turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka tā tas ir saistībā ar Beļģijas tiesībās paredzētajām sankcijām. Tāpēc iespējama to jēdzienu un termiņu neskaidrība vai neprecizitāte, uz kuriem attiecas otrais un trešais jautājums, proti, to jēdzienu un termiņu neskaidrība vai neprecizitāte, kas nosaka rīcību, kāda jāievēro attiecīgajām personām, pretējā gadījumā tām uzliekot šādas sankcijas, var apdraudēt tiesiskuma principu krimināltiesību jomā.
- 39 Minētais princips, kas nostiprināts Hartas 49. panta 1. punktā un kas ir vispārējā tiesiskās drošības principa īpaša izpausme, it īpaši nozīmē, ka likumā ir skaidri jādefinē pārkāpumi un par tiem paredzētie sodi (spriedums, 2022. gada 8. marts, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld* (Tieša iedarbība), C-205/20, EU:C:2022:168, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Tiesiskuma princips krimināltiesību jomā ir ievērots, ja attiecīgā persona, ņemot vērā atbilstošās tiesību normas formulējumu un vajadzības gadījumā izmantojot tiesu sniegto tiesību normas interpretāciju, var uzzināt, par kādām darbībām un bezdarbību tai draud kriminālatbildība (spriedums, 2017. gada 5. decembris, M.A.S. un M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, 56. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 41 Turklāt jāatgādina, ka noziedzīgu nodarījumu un sodu likumības princips ir daļa no dalībvalstu kopējām konstitucionālajām tradīcijām un ir iedibināts dažādos starptautiskos līgumos, it īpaši ECPAK 7. panta 1. punktā. No paskaidrojumiem attiecībā uz Pamattiesību hartu (OV 2007, C 303, 17. lpp.) izriet, ka saskaņā ar Hartas 52. panta 3. punktu tās 49. pantā garantētajām tiesībām ir tāda pati nozīme un tvērums kā ar ECPAK garantētajām tiesībām (spriedums, 2017. gada 5. decembris, M.A.S. un M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, 53. un 54. punkts).
- 42 Šajā ziņā no Eiropas Cilvēktiesību tiesas (turpmāk tekstā – “ECT”) judikatūras par ECPAK 7. pantu izriet, ka tā vispārīgā rakstura dēļ, kāds noteikti ir leģislatīviem aktiem, to formulējums nevar būt absolūti precīzs. No tā izriet, ka, lai arī, izmantojot tādu likumdošanas tehniku, kurā drīzāk tiek lietotas vispārīgas kategorijas, nevis izsmeltoši saraksti, bieži vien paliek pelēkās zonas ārpus definīcijas robežām, šaubas par minētajiem ierobežojumiem pašas par sevi nav pietiekamas, lai padarītu tiesību normu par nesaderīgu ar minētās konvencijas 7. pantu, jo lielā vairumā gadījumu šī tiesību norma ir pietiekami skaidra (šajā nozīmē it īpaši skat. ECT, 1996. gada 15. novembris, *Cantoni* pret Franciju, CE:ECHR:1996:1115JUD001786291, 31. un 32. punkts).
- 43 Tāpat arī no Tiesas judikatūras izriet, ka piemērojamo tiesību aktu precizitātes princips nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tas aizliegtu to normu saturu, kurās paredzēta kriminālatbildība, noskaidrot pakāpeniski, tiesām sniedzot interpretāciju, ja vien šī interpretācija ir saprātīgi paredzama (spriedums, 2017. gada 28. marts, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236 167. punkts un tajā paredzētā judikatūra).

- 44 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, apstākļi, ka tiesību aktos ir atsauce uz vispārīgiem jēdzieniem, kas pakāpeniski jānoskaidro, principā neliedz šos valsts tiesību aktus uzskatīt par tādiem, kuros ietverti skaidri un precīzi noteikumi, kas attiecīgajai personai ļauj paredzēt, par kādām darbībām un bezdarbību var tikt piemēroti krimināltiesiska rakstura sodi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 5. maijs, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, 42. punkts). Šajā ziņā ir svarīgi, vai šo jēdzienu neskaidrību vai nenoteiktību var novērst, izmantojot parastās tiesību interpretācijas metodes. Turklāt, ja minētie jēdzieni atbilst attiecīgajos starptautiskajos nolīgumos un praksē izmantotajiem jēdzieniem, šie nolīgumi un prakse var sniegt papildu norādes tiesai, kam jāveic šī interpretācija (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 25. novembris, *État luxembourgeois* (Informācija par nodokļu maksātāju grupu), C-437/19, EU:C:2021:953, 69.–71. punkts).
- 45 Visbeidzot Tiesa uzsver, ka prasītā paredzamības pakāpe lielā mērā ir atkarīga no attiecīgā akta satura, no jomas, uz kuru tas attiecas, kā arī no tā adresātu skaita un statusa. Likuma paredzamība pieļauj, ka attiecīgā persona ir spiesta izmantot profesionālus padomus, lai lietā pastāvošajos apstākļos saprātīgi novērtētu, kādas sekas attiecīgais akts varētu radīt. Šo gadījumu it īpaši var attiecināt uz profesionāļiem, kas pieraduši, ka, veicot savus pienākumus, viņiem jārikojas ar lielu rūpību. Tāpat arī no viņiem var gaidīt, ka viņi īpaši parūpēsies par to, lai tiktu novērtēti ar viņu darbību saistītie riski (spriedums, 2022. gada 5. maijs, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 Otrajā jautājumā paredzētie jēdzieni jāaplūko, ņemot vērā iepriekš paustos apsvērumus.
- 47 Pirmkārt, runājot par jēdzienu “shēma”, tas nav konkrēti definēts grozītās Direktīvas 2011/16 3. pantā “Definīcijas”. Šis jēdziens šajā direktīvā ir izmantots vai nu viens pats, vai arī kopā ar citiem jēdzieniem, lai veidotu jēdzienus “pārrobežu shēma”, “ziņojama pārrobežu shēma”, “tirgojama shēma” un “individualizēta shēma”. Jēdziens “shēma” ir izmantots arī IV pielikumā tādās frāzēs kā shēma, kas “ietekmē ienākuma pārvēršanu kapitālā, dāvinājumus vai citās ieņēmumu kategorijās, kurām tiek piemērots zemāks nodoklis vai atbrīvojums no nodokļa”, shēma, “kas ietver aplveida darījumus [...]” vai arī teikuma daļā, “kur starpniekam ir tiesības saņemt maksu [...] par shēmu, un šī maksa ir noteikta atkarībā no nodokļu priekšrocības apmēra, kas izriet no shēmas”. Visbeidzot minētās direktīvas 3. panta 18. punktā ir norādīts, ka jēdziens “shēma” ietver arī shēmu virkni un ka shēma var ietvert vairākus posmus vai daļas.
- 48 Turklāt Direktīvas 2018/822 2. apsvērumā ir noteikts, ka “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”, un ir norādīts, ka “šādas struktūras parasti sastāv no shēmām, kas ir izveidotas dažādās jurisdikcijās un novirza ar nodokļiem apliekamo peļņu uz labvēlīgāku nodokļu režīmu vai samazina nodokļu maksātāju kopējo maksājamo nodokļu summu”.
- 49 No iepriekš izklāstītā izriet, ka jēdziens “shēma” jāsaprot tā parastajā nozīmē kā mehānisms, darījums, struktūra vai stratēģiju kopums, kura mērķis grozītās Direktīvas 2011/16 kontekstā ir veikt nodokļu plānošanu. Ņemot vērā iespējamo nodokļu plānošanas struktūru lielo daudzveidību un sarežģītību, kas uzsvērtā Direktīvas 2018/822 2. apsvērumā, nevar izslēgt, kā būtībā minēts grozītās Direktīvas 2011/16 3. panta 18. punkta beigās, ka pašu shēmu var veidot vairākas shēmas. Tā tas var būt tādas shēmas gadījumā, kas ietver dažādu tādu juridisku un fiskālu mehānismu koordinētu īstenošanu dažādās dalībvalstīs vai atbilstoši pakāpeniskam grafikam, kuri nav tikai šīs shēmas posmi vai daļas, bet jau individuāli un atsevišķi viens no otra veido nodokļu plāna īstenošanu un kopā veido vienotu nodokļu plāna īstenošanu.

- 50 Jāpiebilst, ka nodokļu plānošanas prakses ņemšana vērā, izmantojot visaptverošu jēdzienu “shēma”, ir iedibināta pieeja, kā to it īpaši atspoguļo ESAO modelis obligātās informācijas izpaušanas noteikumiem, ar ko vēršas pret kopējā ziņošanas standarta (CRS) apiešanas shēmām un nepārredzamām ārzonu struktūrām (2018) (turpmāk tekstā – “ESAO paraugnoteikumi”); šis modelis izstrādāts, balstoties uz labu praksi, kas ieteikta BEPS projekta 12. rīcības ziņojumā, un uz to Savienības likumdevējs atsaucies Direktīvas 2018/822 4. apsvēruma beigās. ESAO paraugnoteikumu komentāru 23. punktā ir precizēts, ka jēdziens “shēma” ir “CRS apiešanas shēmas” definīcijas neatņemama sastāvdaļa un ka šī definīcija ir paredzēta pietiekami plaša un stabila, lai aptvertu ikvienu shēmu, plānu vai režīmu, kā arī ikvienu posmu un darījumu, kas ir to daļa vai ar ko šī shēma stājas spēkā.
- 51 OBFG uzskata – tā kā ziņošanas pienākums attiecas uz katru “ziņojamu shēmu”, tas, ka šādu shēmu var veidot shēmu virkne, var radīt nenoteiktību par konkrētu izpildāmo ziņošanas pienākumu tvērumu.
- 52 Šajā ziņā no grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta izriet, ka attiecīgais pienākums principā attiecas uz ikvienu “ziņojamu pārrobežu shēmu”, proti, atbilstoši minētās direktīvas 3. panta 19. punktam – uz ikvienu pārrobežu shēmu, kam ir vismaz viena no IV pielikumā izklāstītajām pazīmēm, kuras norāda uz iespējamu nodokļu apiešanas risku saskaņā ar šīs pašas direktīvas 3. panta 20. punktu. Šajā kontekstā tikai tad, ja un ciktāl pašu shēmu veido mehānismi, kas ir ne tikai tās posmi vai daļas, bet kas jau individuāli un atsevišķi viens no otra veido nodokļu plāna īstenošanu un kas jau veido “ziņojamas pārrobežu shēmas”, proti, shēmas, kuras katra individuāli un atsevišķi rada “iespējamu nodokļu apiešanas risku”, minētais ziņošanas pienākums ir piemērojams gan katrai šai shēmai, gan attiecīgā brīdī – shēmai, ko tās veido, kopumā. Savukārt, ja “ziņojamu shēmu” veido mehānismi, kas neatbilst šīm pazīmēm, šis pats pienākums pastāv tikai attiecībā uz šo shēmu un rodas tikai dienā, kad šī shēma atbilst kādam no pagaidu nosacījumiem, kuri paredzēti grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punktā.
- 53 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus un šī sprieduma 36.–45. punktā atgādināto judikatūru, jāuzskata, ka jēdziens “shēma”, šķiet, ir pietiekami skaidrs un precīzs, ievērojot prasības, kas izriet no tiesiskās drošības un tiesiskuma krimināltiesību jomā principiem.
- 54 Otrkārt, jēdzieni “pārrobežu shēma”, “tirgojama shēma” un “individualizēta shēma” ir definēti grozītās Direktīvas 2011/16 attiecīgi 3. panta 18., 24. un 25. punktā.
- 55 Kvalifikācija par “pārrobežu shēmu” grozītās Direktīvas 2011/16 3. panta 18. punktā galvenokārt ir noteikta, ņemot vērā šādas shēmas dalībnieka vai dalībnieku rezidences vietu nodokļu vajadzībā, šī dalībnieka vai šo dalībnieku darbības vietu vai arī ietekmi, kāda minētajai shēmai var būt uz informācijas automātisku apmaiņu vai uz šīs pašas shēmas faktisko labuma guvēju identificēšanu.
- 56 Pirmām kārtām, jākonstatē, ka jēdzieni “rezidences vieta nodokļu vajadzībā” un “darbības vieta” nerada nekādas īpašas izpratnes grūtības.
- 57 Otrām kārtām, lai gan jēdziens “shēmas dalībnieks” nav konkrēti definēts grozītajā Direktīvā 2011/16, tas tomēr viegli ir saprotams kā tāds, kas ietver “attiecīgo nodokļa maksātāju”, kurš paredzēts minētās direktīvas 3. panta 22. punktā, un kā tāds, kas *a priori* neietver “starpnieku” šīs pašas direktīvas 3. panta 21. punkta izpratnē, neskarot tomēr iespējamību, ka šis starpnieks ne vien veic minētajā 21. punktā norādītās darbības, bet arī aktīvi piedalās shēmā kā attiecīgais nodokļa maksātājs.

- 58 Trešām kārtām, runājot par vērtējumu attiecībā uz “ietekmi uz automātisko informācijas apmaiņu vai faktisko labuma guvēju identificēšanu”, kāda var būt shēmai, tas ir pietiekami izskaidrots IV pielikumā, ciktāl šajā pielikumā kā D kategorija ir paredzētas īpašas pazīmes attiecībā uz automātisku informācijas apmaiņu un faktiskajām īpašumtiesībām. D kategorijas 1. un 2. punktā ir uzskaitīti dažādi organizēšanas vai darbības noteikumi, atbilstoši kuriem shēma var kavēt ziņošanas pienākumu vai arī, izmantojot nepārredzamas īpašumtiesību ķēdes, slēpt šo organizēšanas vai darbības noteikumu faktisko labuma guvēju identitāti.
- 59 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka jēdziens “pārrobežu shēma” dažādos tā aspektos, aplūkojot grozītās Direktīvas 2011/16 noteikumus un ņemot vērā šī sprieduma 36.–45. punktā minēto judikatūru, šķiet pietiekami skaidrs un precīzs, ievērojot prasības, kas izriet no tiesiskās drošības un tiesiskuma krimināltiesību jomā principiem.
- 60 Tas pats attiecas uz diviem savstarpēji izslēdzošiem jēdzieniem “tirgojama shēma” un “individualizēta shēma”, no kuriem pirmais atbilst pārrobežu shēmai, kas ir plānota, popularizēta, gatava īstenošanai vai darīta pieejama īstenošanai bez vajadzības veikt būtiskus pielāgojumus, bet otrais ir definēts kā ikviena pārrobežu shēma, kura nav tirgojama shēma. It īpaši attiecībā uz vārdu “būtiski” jānorāda, ka tas ir paskaidrots IV pielikuma A.3 piezīmē, no kuras būtībā izriet, ka shēma, kuras īstenošanai nav vajadzības veikt būtiskus pielāgojumus, ir shēma, kuras dokumentācija un/vai struktūra lielā mērā ir standartizēta un kura ir pieejama vairāk nekā vienam nodokļu maksātājam.
- 61 Treškārt, jēdziens “starpnieks” grozītās Direktīvas 2011/16 3. panta 21. punktā saskaņā ar tā pirmo daļu ir definēts kā “ikviena persona, kas plāno, komercializē, organizē vai dara pieejamu pārrobežu shēmu īstenošanai vai vada tās īstenošanu”, bet saskaņā ar minētās tiesību normas otro daļu 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 pamatot 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”.
- 62 Tajā pašā tiesību normā ir piebilsts, ka, lai varētu būt par starpnieku, personai jāatbilst vismaz vienam no četriem šādiem papildu nosacījumiem, kas attiecas uz saikni ar dalībvalstu teritoriju, proti, tai jābūt rezidentei nodokļu vajadzībām kādā no dalībvalstīm, tai jābūt pastāvīgai pārstāvniecībai kādā dalībvalstī, caur kuru tiek sniegti pakalpojumi attiecībā uz pārrobežu shēmu, tai jābūt inkorporētai kādā no dalībvalstīm vai tās darbību jāreglamentē kādas dalībvalsts tiesību aktiem, vai arī tai jābūt reģistrētai kādā profesionālajā apvienībā, kas saistīta ar juridiskiem, nodokļu vai konsultāciju pakalpojumiem kādā dalībvalstī.
- 63 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesas šaubas galvenokārt attiecas uz jēdzienu “starpnieks”, ciktāl grozītās Direktīvas 2011/16 3. panta 21. punkta otrajā daļā tas ietver personas, kas būtībā ir tikai palīgstarpnieki vai arī atbilstoši ESAO paraugnoteikumiem “pakalpojumu sniedzēji”, jo tie tikai apņemas sniegt “palīdzību, atbalstu vai konsultācijas” (turpmāk tekstā – “palīgstarpnieks”) pretēji šīs direktīvas 3. panta 21. punkta pirmajā daļā minētajām personām, kuras plāno, tirgo vai organizē pārrobežu shēmu, dara to pieejamu īstenošanai vai vada to (turpmāk tekstā – “galvenie starpnieki”) un kuras šajos pašos paraugnoteikumos apzīmētas kā shēmas “virzītāji”.

- 64 Šajā situācijā jākonstatē, ka grozītās Direktīvas 2011/16 3. panta 21. punkta otrajā daļā, kuras saturs atgādināts šī sprieduma 61. punktā, ir izmantots formulējums, kas, ņemot vērā šī sprieduma 36.–45. punktā citēto judikatūru, nešķiet tāds, kuram trūktu vajadzīgās precizitātes, lai attiecīgie operatori sevi varētu identificēt kā tādus, kas ietilpst vai neietilpst to personu kategorijā, kurām ir ziņošanas pienākums. It īpaši tā tas ir tādas personas gadījumā, kas “[piekritusi] tieši vai ar citu personu palīdzību sniegt palīdzību, atbalstu vai konsultācijas”, kas ir būtiski, lai varētu veikt šādu identificēšanu.
- 65 Ceturtkārt, jēdziens “saistīts uzņēmums” ir definēts grozītās Direktīvas 2011/16 3. panta 23. punktā, kurā paredzēts, ka šīs direktīvas 8.ab panta mērķiem šāds uzņēmums ir persona, kas saistīta ar citu personu kādā no šī 3. panta 23. punktā minētajiem veidiem, ja, ievērojot zināmus noteikumus un nosacījumus, šī pirmā persona piedalās šīs citas personas pārvaldībā, tās kontrolē, kapitālā vai tās peļņas sadalē. Šajā tiesību normā ir arī paredzēts, ka tad, ja vairākas personas kopīgi piedalās citas personas vai vairāku citu personu pārvaldībā, kontrolē, kapitālā vai peļņas sadalē, personas, kas šādā veidā piedalās, tiek pielīdzinātas saistītiem uzņēmumiem. Turklāt tajā ir izklāstīti noteikumi, atbilstoši kuriem ņem vērā netiešu līdzdalību, un precizēts, ka fiziskas personas laulāto un augšupējos un lejupējos radniekus uzskata par vienu personu.
- 66 Ņemot vērā šī sprieduma 36.–45. punktā atgādināto judikatūru, šāda tiesību norma, lai gan formulēta plaši, acīmredzami atbilst skaidrības un precizitātes prasībām, kas izriet no tiesiskās drošības un tiesiskuma krimināltiesību jomā principiem. Šajā ziņā jānorāda, ka piezīmes, ko *OBFG* izdarījusi savos apsvērumos par šo definīciju, attiecas ne tik daudz uz iespējamu šīs pašas tiesību normas skaidrības trūkumu kā uz tās tvērumu.
- 67 Piektkārt, runājot par IV pielikumā ietvertajām pazīmēm, Direktīvas 2018/822 9. apsvērumā būtībā ir noteikts – ņemot vērā, ka agresīva nodokļu plānošana kļūst sarežģītāka un pastāvīgi pielāgojas nodokļu iestāžu veiktajiem aizsardzības pretpasākumiem, efektīvāk ir mēģināt noteikt iespējami agresīvas nodokļu plānošanas shēmas, izveidojot tādu darījumu iezīmju un elementu sarakstu, kas veido šīs shēmas “pazīmes”, nevis definēt agresīvas nodokļu plānošanas jēdzienu.
- 68 Grozītās Direktīvas 2011/16 3. panta 20. punktā pazīme definēta kā “kādas pārrobežu shēmas elements vai iezīme, kas norāda uz iespējamu nodokļu apiešanas risku, kā uzskaitīts IV pielikumā”.
- 69 Minētajā pielikumā definētās pazīmes ir sadalītas dažādās kategorijās, proti, “vispārīgās pazīmes, kas ir saistītas ar galvenā ieguvuma testu” un ietvertas A kategorijā, un “īpašas” pazīmes, no kurām pirmās ir saistītas ar “galvenā ieguvuma testu” un ietvertas B kategorijā, otrās – saistītas ar “pārrobežu darījumiem” un ietvertas C kategorijā, trešās attiecas uz “automātisku informācijas apmaiņu un faktiskajiem īpašniekiem [labuma guvējiem]” un ir ietvertas D kategorijā un ceturtās saistītas ar “transfertcenām” un ir ietvertas E kategorijā.
- 70 Lai gan pietiek ar dažu pazīmju esamību pārrobežu shēmā, lai konstatētu, ka šī shēma rada iespējamu nodokļu apiešanas risku, citas, kas ietilpst A un B kategorijās un C kategorijas 1. punkta b) apakšpunkta i) punktā un c) un d) apakšpunktā, var tikt ņemtas vērā tikai tad, ja tās atbilst “galvenā ieguvuma testam”, kurš definēts IV pielikuma I daļā. Šis pēdējais minētais kritērijs ir izpildīts, ja “var konstatēt, ka galvenais ieguvums vai viens no galvenajiem ieguvumiem, ko persona var pamatoti sagaidīt no shēmas, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un atbilstīgos apstākļus, ir nodokļu priekšrocības iegūšana”.

- 71 Jākonstatē, ka šādi IV pielikumā definētās pazīmes ir saistītas ar īpašām un konkrētām nodokļu shēmu īpašībām, ko starpnieki grozītās Direktīvas 2011/16 izpratnē, kuri parasti ir nodokļu jomas speciālisti vai pat, ja nav starpnieka, nodokļa maksātāji, kas paši plāno pārrobežu nodokļu plānošanas shēmas, spēj identificēt bez īpašām grūtībām.
- 72 Turklāt IV pielikumā ietvertās pazīmju definīcijas var tikt saistītas ar sīku analīzi, kas ietverta *BEPS* projekta 12. rīcības ziņojumā, kā arī ietekmes novērtējumā.
- 73 Kā ģenerālvokāts norādījis secinājumu 88. punktā, lai gan ir tiesa, ka pazīmju daudzveidība un tvērums nozīmē, ka tās attiecas uz heterogēnu shēmu kopumu, šis apstāklis nevar padarīt ziņošanas pienākuma piemērošanu neparedzamu personām, kam šis pienākums uzlikts.
- 74 Runājot par *OBFG* apgalvojumu, ka galvenā ieguvuma tests esot subjektīvs, jānorāda, ka šis tests attiecas uz ieguvumu, ko “persona var pamatoti sagaidīt no [šīs] shēmas, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un atbilstīgos apstākļus”. Nešķiet, ka starpniekam un – ja nav starpnieka, kam ir ziņošanas pienākums, – attiecīgam nodokļa maksātājam būtu pārāk grūti saprast, vai galvenais ieguvums vai viens no galvenajiem ieguvumiem, kāds var pamatoti tikt sagaidīts no shēmas, ko tie izstrādā un/vai izmanto, ir fiskāla rakstura. Šajā ziņā *BEPS* projekta 12. rīcības ziņojumā ir norādīts, ka galvenā nodokļu ieguvuma testā sagaidāmā nodokļu ieguvuma summa tiek salīdzināta ar visiem citiem ieguvumiem, kādi var tikt gūti no darbības un rada interesi balstīties uz nodokļu ieguvumu objektīvu novērtējumu.
- 75 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus un šī sprieduma 36.–45. punktā atgādināto judikatūru, jāuzskata, ka IV pielikumā definētās pazīmes ir pietiekami skaidras un precīzas, ievērojot prasības, kas izriet no tiesiskās drošības un tiesiskuma krimināltiesību jomā principiem.
- 76 Sestkārt, grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punkta pirmajā daļā starpniekiem noteikto 30 dienu termiņu, lai izpildītu ziņošanas pienākumu, sāk skaitīt no nākamās dienas pēc tam, kad tie ziņojamu pārrobežu shēmu darījuši pieejamu īstenošanai, vai no nākamās dienas pēc tam, kad minētā shēma ir gatava īstenošanai, vai arī – ja pirmais šīs pašas shēmas īstenošanas posms ir pabeigts – no dienas, kura iestājas vispirms.
- 77 Šīs direktīvas 8.ab panta 1. punkta otrajā daļā turklāt ir noteikts, ka “neatkarīgi no pirmās daļas 3. panta 21. punkta otrajā daļā minētajiem starpniekiem 30 dienu laikā, sākot no nākamās dienas pēc tam, kad tie tieši vai ar citu personu starpniecību snieguši atbalstu, palīdzību vai konsultāciju, ir jāiesniedz arī informācija”.
- 78 Visbeidzot, ja ziņošanas pienākums ir attiecīgajam nodokļa maksātājam – jo nav starpnieka, kam būtu šis pienākums –, minētās direktīvas 8.ab panta 7. punktā, izmantojot formulējumu, kurš līdzīgs tam, kāds izmantots attiecībā uz galvenajiem starpniekiem, būtībā ir noteikts, ka 30 dienu termiņu sāk skaitīt no nākamās dienas pēc tam, kad shēma ir nodota šim nodokļa maksātājam tās īstenošanai vai ir gatava īstenošanai, ko veiks šis nodokļa maksātājs, vai arī – ja pirmais tās īstenošanas posms ir pabeigts – attiecībā uz minēto nodokļa maksātāju no dienas, kura iestājas vispirms.
- 79 Grozītās Direktīvas 2011/16 un tajā noteiktā ziņošanas pienākuma loģika paredz noteikt brīdi, kurā šis pienākums rodas. Ziņojamas shēmas īstenošana vai arī atbalsta, palīdzības vai konsultāciju sniegšana, kā izriet no šī sprieduma 76.–78. punktā minētajām tiesību normām, veido notikumus, ko Savienības likumdevējs izvēlēties šajā ziņā.

- 80 Pirmām kārtām, runājot par jēdzienu “pārrobežu shēmas īstenošana”, tas – kā ģenerālvokāts norādījis secinājumā 107. punktā un uz ko norāda ikdienas valoda – nozīmē šīs shēmas pāreju no izstrādes posma uz tās operatīvo posmu. Šo jēdzienu nevar uzskatīt par neprecīzu vai neskaidru no grozītās Direktīvas 2011/16 3. panta 21. punkta pirmajā daļā paredzētā starpnieka vai starpnieku viedokļa un, ja starpnieka nav, no attiecīgā nodokļa maksātāja viedokļa. Šie starpnieki un, ja starpnieka nav, attiecīgais nodokļa maksātājs pazīst attiecīgo shēmu un tādējādi spēj precīzi noteikt brīdi, kad šāda pāreja notiek.
- 81 Otrām kārtām, runājot par atsauci uz atbalsta, palīdzības vai konsultāciju sniegšanu, kas attiecas uz starpniekiem, kuri minēti grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punkta otrajā daļā un kuri ir tie, kas paredzēti šīs direktīvas 3. panta 21. punkta otrajā daļā, jānorāda, ka šī sniegšana var ilgt zināmu laikposmu.
- 82 To ņemot vērā, 8.ab panta 1. punkta otrajā daļā nav precizēts, vai ziņošanas termiņu, kāds piešķirts šiem starpniekiem, sāk skaitīt no nākamās dienas pēc tā laikposma pirmās vai pēdējās dienas, kurā atbalsts, palīdzība vai konsultācijas ir sniegtas.
- 83 Turklāt jāuzsver, ka ziņošanas pienākums, kas ir attiecīgajiem starpniekiem, kuri paredzēti minētās direktīvas 3. panta 21. punkta otrajā daļā, var loģiski pastāvēt tikai no brīža, kad attiecīgā persona zina vai var pamatoti uzskatīt, ka zina, ka tā ir piekritusi tieši vai ar citu personu palīdzību sniegt atbalstu, palīdzību vai konsultācijas attiecībā uz to, lai plānotu, tirgotu vai organizētu ziņojamu pārrobežu shēmu, un ka tādējādi tā ir “starpnieks”, kam ir ziņošanas pienākums. Šis brīdis attiecīgā gadījumā un atkarībā no informācijas, kas ir šīs personas rīcībā par precīzu attiecīgās shēmas raksturu, var iestāties tikai pēc tam, kad tā sākusī sniegt atbalstu, palīdzību vai konsultācijas. Ņemot vērā it īpaši šo apstākli, šīs pašas direktīvas 3. panta 21. punkta otrajā daļā ir precizēts, ka minētajai personai ir tiesības sniegt informāciju, kas pierāda, ka tā nezināja vai nevarēja pamatoti uzskatīt, ka tā zina, ka piedalās ziņojamā pārrobežu shēmā.
- 84 Visbeidzot – jāuzskata, kā ģenerālvokāts norādījis secinājumā 109. punktā un kā izriet no Direktīvas 2018/822 7. apsvēruma, ka priekšroka jādod agrīnai informācijas iesniegšanai nodokļu iestādei, proti, pirms shēma tiek īstenota. Tomēr, kā ģenerālvokāts būtībā norādījis secinājumā 112. punktā, cik vien iespējams jāierobežo risks, ka ziņošanas pienākumi jāizpilda attiecībā uz shēmām, kuru īstenošana ir neskaidra, kas it īpaši varētu notikt palīgstarpnieku gadījumā, kuri – tā kā tie nav tik tieši iesaistīti kā galvenie starpnieki – šī iemesla dēļ varētu nesaņemt precīzu informāciju par attiecīgās shēmas īstenošanas gaitu.
- 85 Šādos apstākļos gan no tā, ka grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punkta otrajā daļā ir izmantots pagātnes laiks (“ir snieguši”), gan no galvenajiem starpniekiem piemērotā noteikuma, saskaņā ar kuru ziņošanas termiņu sāk skaitīt nevis no viņu iesaistīšanās shēmas izstrādē sākuma, bet tikai tās īstenošanas stadijā, jāsecina, ka palīgstarpniekiem noteikto ziņošanas termiņu var sākt skaitīt tikai no nākamās dienas pēc tam, kad tie ir pabeiguši sniegt atbalstu, palīdzību vai konsultācijas, un, vēlākais, no dienas, kas noteikta 8.ab panta 1. punkta pirmajā daļā, ja vien viņiem tā ir zināma. Jāpiebilst, ka šie apsvērumi neskar šo starpnieku iespēju atbrīvoties no ziņošanas pienākuma, ja viņi to vēlas, pat pirms ir sācies šajā nolūkā noteiktais 30 dienu termiņš, tādējādi kopš viņi sāk sniegt atbalstu, palīdzību vai konsultācijas.

- 86 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus un šī sprieduma 36.–45. punktā atgādināto judikatūru, jāuzskata, ka ziņošanas termiņa sākumu attiecībā uz dažādām grozītajā Direktīvā 2011/16 paredzētajām starpnieku kategorijām, kā arī uz attiecīgo nodokļa maksātāju, ja tam ir ziņošanas pienākums, nosaka pietiekami skaidri un precīzi, ņemot vērā prasības, kas izriet no tiesiskās drošības un tiesiskuma krimināltiesību jomā principiem.
- 87 Šādos apstākļos jāsecina, ka otrā un trešā jautājuma pārbaudē netiek apšaubīta grozītās Direktīvas 2011/16 spēkā esamība, ņemot vērā tiesiskās drošības un tiesiskuma krimināltiesību jomā principus.
- 88 Runājot par Hartas 7. panta ievērošanu, otrais un trešais jautājums būtībā attiecas uz to, vai neatkarīgi no jautājuma par saziņas konfidencialitātes ievērošanu, šajos jautājumos paredzētie jēdzieni un termiņi ir pietiekami precīzi, lai iejaukšanās starpnieka un attiecīgā nodokļa maksātāja privātajā dzīvē, ko veido ziņošanas pienākums, pati par sevi būtu pietiekami precīzi definēta, ņemot vērā informāciju, kurai jābūt iekļautai šajā paziņojumā.
- 89 Ņemot vērā – kā ģenerālvokāts norādījis secinājumā 123. punktā –, ka Hartas 7. pants nenosaka nekādu stingrāku pienākumu kā tās 49. pantā noteiktais saistībā ar prasību, ka izmantotajiem jēdzieniem un noteiktajiem termiņiem jābūt skaidriem vai precīziem, jāuzskata, ka pati iejaukšanās starpnieka un attiecīgā nodokļa maksātāja privātajā dzīvē, ko veido ziņošanas pienākums, ir definēta pietiekami precīzi, ņemot vērā informāciju, kura jāietver šajā paziņojumā. Šis apsvērums tomēr neskar jautājumu, vai minētā iejaukšanās nepārsniedz to, kas vajadzīgs, lai sasniegtu grozītajā Direktīvā 2011/16 izvirzītos vispārējo interešu mērķus, un tas ir pietiekami prejudiciāls jautājuma priekšmets.
- 90 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, jāsecina, ka to aspektu pārbaudē, uz kuriem attiecas otrais un trešais prejudiciālais jautājums, nav atklājies neviens elements, kas varētu ietekmēt grozītās Direktīvas 2011/16 spēkā esamību, ievērojot tiesiskās drošības principu, tiesiskuma krimināltiesību jomā principu, kurš nostiprināts Hartas 49. panta 1. punktā, un Hartas 7. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību.

Par ceturto prejudiciālo jautājumu

- 91 Ceturtais jautājums attiecas uz grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzēto paziņošanas pienākumu un ir līdzīgs tam, kas saistībā ar advokātiem uzdots lietā, kurā taisīts 2022. gada 8. decembra spriedums *Orde van Vlaamse Balies* u.c. (C-694/20, EU:C:2022:963). Šis jautājums šajā lietā attiecas uz starpniekiem, kas nav advokāti un kam saskaņā ar valsts tiesībām jāievēro saziņas konfidencialitāte.

Ievada apsvērumi par grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta tvērumu

- 92 Pirms šī jautājuma izskatīšanas jāņem vērā Komisijas apsvērumi, kuri atkārtoti tiesas sēdē un saskaņā ar kuriem grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzētā dalībvalstu iespēja ar paziņošanas pienākumu aizstāt ziņošanas pienākumu tika ieviesta nevis attiecībā uz visiem profesionāļiem, kam atbilstoši valsts tiesībām ir pienākums ievērot saziņas konfidencialitāti, bet tikai uz tiem profesionāļiem, kuri ir pielīdzināmi advokātiem, ciktāl tiem valsts tiesībās ir piešķirtas tiesības pārstāvēt puses tiesā. Komisija piebilda, ka Savienības likumdevējs, ņemot vērā valstu juridisko sistēmu daudzveidību, vēlējās atstāt šo profesionāļu noteikšanu katras dalībvalsts ziņā.

- 93 Rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē arī Eiropas Savienības Padome uzskatīja, ka attiecībā uz saziņas konfidencialitāti nav pamatoti starpniekiem, kas nav advokāti, piešķirt tādu pašu aizsardzību kā advokātiem. Šajā ziņā tā būtībā norādīja, ka grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzētā iespēja aizstāt pienākumus dalībvalstīm ir piešķirta tikai, lai tām ļautu izpildīt prasības, kas izriet no Hartas un ECT un Tiesas judikatūras.
- 94 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī konteksts un šo normu ietverošā tiesiskā regulējuma mērķi (spriedums, 2022. gada 20. oktobris, *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid* (Cilvēku tirdzniecības upura izraidīšana), C-66/21, EU:C:2022:809, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 95 Runājot par grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta noteikumiem, jākonstatē, ka šīs tiesību normas valodu versijas atšķiras. Angļu valodas versijā ir izmantota frāze “*legal professional privilege*”, kas jāuzskata par tādu, kura Savienības tiesību kontekstā, kā norāda Komisija, attiecas uz advokāta un citu profesionāļu, kuri var tam tikt pielīdzināti, ciktāl atbilstoši piemērojamajām valsts tiesībām viņi ir pilnvaroti nodrošināt klienta juridisko pārstāvību valsts tiesās, saziņas konfidencialitāti. Divās valodu versijās, proti, maltiešu un rumāņu ir izmantots šīs angļu valodas frāzes gramatiskais tulkojums (attiecīgi *privilegiu profesionali legali* un *privilegiu profesional legal*). Grieķu valodas versijā ir izdarīta skaidra atsauce uz “advokāta saziņas konfidencialitāti atbilstoši valsts tiesībām” (*το δικηγορικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας*). Savukārt astoņpadsmit citu valodu versijās ir izmantotas frāzes, kas būtībā attiecas uz saziņas konfidencialitāti, kura piemērojama saskaņā ar valsts tiesībām, neatsaucoties uz advokāta saziņas konfidencialitāti. Tādējādi šīs citu valodu versijas var attiekties uz profesijām (piemēram, nodokļu konsultanta, notāra, revidenta, grāmatveža, bankiera profesiju), kam atbilstoši valsts tiesībām jāievēro saziņas konfidencialitāte, bet kam *a priori* nav šo pašu tiesību pārstāvēt kādu personu tiesā.
- 96 Runājot par Direktīvas 2018/822 8. apsvērumu, kas attiecas uz 8.ab panta 5. punkta iekļaušanu Direktīvā 2011/16, tā divdesmit divās valodu versijās ir tādas pašas terminoloģiskas atšķirības, kā arī šādas papildu īpatnības. Šī apsvēruma grieķu valodas versijā ir atsauce uz vispārīgu saziņas konfidencialitāti (*το επαγγελματικό απόρρητο*), neminot – kā tas darīts šī 8.ab panta 5. punkta grieķu valodas versijā – advokāta saziņas konfidencialitāti. Pretējā nozīmē minētā apsvēruma dāņu valodas versijā ir atsauce uz advokātu, paredzot, ka ziņošanas pienākumu nevar noteikt “advokāta un klienta sarakstes konfidencialitātes vai līdzīga likumā paredzēta juridiska pienākuma gadījumā” (*på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt*), lai gan minētā 8.ab panta 5. punkta dāņu valodas versijā advokāti nav minēti.
- 97 No iepriekš izklāstītā izriet, ka grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta gramatiskā interpretācija neļauj attiecībā uz profesijām, kas varētu būt skartas, skaidri un vienošķīgi noteikt grozītajā Direktīvā 2011/16 dalībvalstīm atzītās iespējas ziņošanas pienākumu aizstāt ar paziņošanas pienākumu tvērumu.
- 98 Runājot par grozītās Direktīvas 2011/16 kontekstu un mērķiem, pirmkārt, jāatgādina, kā izriet no Direktīvas 2018/822 2. apsvēruma, ka tās mērķis ir ļaut dalībvalstīm efektīvi aizsargāt savas valsts nodokļu bāzes no samazināšanas, kas notiek tādēļ, ka nodokļa maksātāji ievieš īpaši sarežģītas nodokļu plānošanas struktūras. No šī apsvēruma arī izriet, ka, lai šāda efektīva aizsardzība būtu iespējama, ir svarīgi, ka dalībvalstis iegūst pilnīgu un atbilstošu informāciju par iespējami agresīvām nodokļu shēmām, lai tās varētu ātri reaģēt uz kaitējošu nodokļu praksi un novērst nepilnības likumdošanas ceļā vai veicot atbilstošu riska novērtēšanu un nodokļu revīziju. Turklāt,

kā izriet no šīs direktīvas 4. un 8. apsvēruma, tās mērķis ir arī nodrošināt iekšējā tirgus pienācīgu darbību, novēršot nodokļu apiešanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas šajā tirgū. Informācijas par iespējami agresīvām nodokļu plānošanas shēmām obligātu sniegšanu, izmantojot informācijas ziņošanas pienākumu, kas uzlikts starpniekiem, Savienības likumdevējs ir atzinis par būtisku katra šī mērķa sasniegšanai, kā izriet no minētās direktīvas 6.–8. apsvēruma.

- 99 Kā ģenerālvokāts būtībā norāda secinājumu 202.–204. punktā, grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta interpretācija tādā nozīmē, ka tā ļauj dalībvalstīm piešķirt visiem starpniekiem, piemēram, nodokļu konsultantiem, notāriem, revidentiem, grāmatvežiem vai banķieriem, atbrīvojumu no šādas ziņošanas, ciktāl saskaņā ar piemērojamām valsts tiesībām uz viņiem attiecas saziņas konfidencialitāte, iespējams, izraisītu to, ka tiktu dota iespēja apšaubīt Savienības likumdevēja ieviestā ziņošanas mehānisma efektivitāti.
- 100 Otrkārt, jānorāda, kā to darījusi Komisija un kā ģenerālvokāts minējis secinājumu 206. punktā, ka grozītā Direktīva 2011/16 un konkrētāk ziņošanas pienākums un paziņošanas pienākums, kas ieviests ar tās 8.ab pantu, ir cieši saistīti ar ESAO dokumentiem un it īpaši ESAO paraugnoteikumu 2.4. noteikumu.
- 101 Šajā noteikumā “Apstākļi, kādos starpnieks ir atbrīvots no ziņošanas” ir noteikts, ka atbrīvojums no ziņošanas, kas pamatots ar valsts tiesībās paredzētajiem noteikumiem par saziņas konfidencialitāti, ir piemērojams “tikai tiktāl, ciktāl ziņošana nozīmētu atklāt konfidencialas saziņas starp advokātu vai citu apstiprinātu likumisko pārstāvi [angļu valodas versijā – “*attorney, solicitor or other admitted legal representative*”] un klientu saturu, kā noteikts komentāros par ESAO nodokļu paraugkonvencijas 26. pantu”.
- 102 ESAO paraugnoteikumu III daļas “Komentāri” 80. punktā šajā pašā nozīmē ir noteikts, ka “noteikumi par informācijas obligātu sniegšanu neliek advokātam vai apstiprinātam likumiskajam pārstāvim [angļu valodas versijā – “*attorney, solicitor or other admitted legal representative*”] atklāt informāciju, uz kuru attiecas saziņas konfidencialitāte vai citi līdzvērtīgi profesionālie pienākumi konfidencialitātes jomā”.
- 103 Runājot par komentāriem par ESAO pieņemtās nodokļu paraugkonvencijas par nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam 26. pantu, to 19.4. punktā ir atsauce arī uz aizsardzību, kas piešķirta konfidencialai saziņai starp klientu un “advokātu vai citu apstiprinātu likumisko pārstāvi” [angļu valodas versijā – “*attorney, solicitor or other admitted legal representative*”].
- 104 No iepriekš izklāstītā izriet, ka darbi, kas iedvesmoja grozītās Direktīvas 2011/16 izstrādi, saistībā ar ziņošanas pienākumu un paziņošanas pienākumu būtībā paredz aizsargāt tikai advokāta un citu profesionāļu, kas tāpat kā advokāts likumīgi pilnvaroti kādu pārstāvēt tiesā, saziņas konfidencialitāti.
- 105 Treškārt, jāuzskata, ka grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā izdarītā atsauce uz saziņas konfidencialitāti, kas piemērojama “saskaņā ar valsts tiesībām”, ir izskaidrojama ar to, ka, lai gan advokāta un klienta saziņas pastiprināta aizsardzība Savienības mērogā jau ir garantēta, pamatojoties uz Hartas 7. un 47. pantu, šīs aizsardzības noteikumi un it īpaši nosacījumi un ierobežojumi, ar kādiem citi profesionāļi, uz kuriem attiecas saziņas konfidencialitāte, attiecīgā gadījumā var atsaukties uz līdzīgu aizsardzību, ir reglamentēti valsts tiesībās. Šajā ziņā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka dažas dalībvalstis tiesības nodrošināt pārstāvību tiesā attiecina arī uz citām profesijām, kas nav advokāti.

- 106 Lai gan tādējādi ir pamatoti, kā paredzēts grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā, ka dalībvalstīm šajā kontekstā ir rīcības brīvība, īstenojot savu iespēju ziņošanas pienākumu aizstāt ar paziņošanas pienākumu, lai tās varētu ņemt vērā profesijas, kas nav advokāta profesija un ko tās pilnvaro nodrošināt pārstāvību tiesā, jāsecina tomēr, ka šī rīcības brīvība neparedz ļaut minētajām dalībvalstīm šo pienākumu aizstāšanu attiecināt arī uz profesijām, kuras nenodrošina šādu pārstāvību.
- 107 Turklāt jāpiebilst, ka atšķirīga grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta un dalībvalstu iespējas ziņošanas pienākumu aizstāt ar paziņošanas pienākumu interpretācija varētu radīt izkropļojumus starp dalībvalstīm, jo šīs iespējas plaša izmantošana dažās no dalībvalstīm attiecībā uz profesijām, uz kurām attiecas saziņas konfidencialitāte, bet kuras nenodrošina pārstāvību tiesā, var izraisīt iespējami agresīvas nodokļu plānošanas darbību pārcelšanu uz to teritoriju, šādā veidā apdraudot cīņas pret nodokļu apiešanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas iekšējā tirgū efektivitāti, kā arī vienveidību Savienības līmenī.
- 108 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, jāuzskata, ka dalībvalstu iespēja ziņošanas pienākumu aizstāt ar paziņošanas pienākumu grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā bija paredzēta tikai attiecībā uz profesionāļiem, kas tāpat kā advokāti saskaņā ar valsts tiesībām ir pilnvaroti nodrošināt pārstāvību tiesā.
- 109 Tomēr vēl jāatbild uz jautājumu, vai, kā Tiesa jautājumā par advokāta un viņa klienta attiecībām jau nospriedusi 2022. gada 8. decembra spriedumā *Orde van Vlaamse Balies* u.c. (C-694/20, EU:C:2022:963, 19. punkta beigu daļa un 27. punkts), faktam, ka starp profesionāli, kas nav advokāts un kas ir pilnvarots nodrošināt pārstāvību tiesā, un viņa klientu pastāv attiecības, trešām personām būtu jāpaliek nezināmam, un tāpēc pakārtota paziņošanas pienākuma uzlikšana šādam profesionālim pat nebūtu iedomājama, jo tā nozīmētu trešām personām atklāt, ka starp šo profesionāli un viņa klientu pastāv attiecības.
- 110 Šis pēdējais jautājums būtībā jāizskata, izskatot ceturto prejudiciālo jautājumu.

Jautājuma izskatīšana

- 111 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā lūdz tiesu pārbaudīt grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta spēkā esamību, ņemot vērā Hartas 7. pantu, jo 8.ab panta 5. punkta piemērošana dalībvalstīs uzliek starpniekam, kas nav advokāts, bet ir pilnvarots nodrošināt pārstāvību tiesā, ja tas ir atbrīvots no ziņošanas pienākuma, kurš paredzēts šīs direktīvas 8.ab panta 1. punktā, ņemot vērā saziņas konfidencialitāti, kas viņam jāievēro, nekavējoties ikvienam citam starpniekam, kurš nav viņa klients, paziņot par ziņošanas pienākumiem, kas tam ir saskaņā ar minētās direktīvas 8.ab panta 6. punktu.
- 112 Šajā ziņā vispirms jāatgādina, ka Hartas 7. pants, kurā ikvienai personai ir atzītas tiesības uz privātās un ģimenes dzīves, dzīvokļa un saziņas neaizskaramību, atbilst ECPAK 8. panta 1. punktam (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963, 25. punkts).
- 113 Atbilstoši Hartas 52. panta 3. punktam, kura mērķis ir nodrošināt nepieciešamo saskaņotību starp tajā ietvertajām tiesībām un atbilstošajām ECPAK garantētajām tiesībām, neaizskarot Savienības tiesību autonomiju, Tiesai, interpretējot Hartas 7. pantā garantētās tiesības, kā minimālais

aizsardzības līmenis jāņem vērā atbilstošās ECPAK 8. panta 1. punktā garantētās tiesības, kā tās ir interpretējusi Eiropas Cilvēktiesību tiesa (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963, 26. punkts).

- 114 Kā Tiesa jau norādījusi, no ECT judikatūras izriet, ka ECPAK 8. panta 1. punkts aizsargā jebkādas sarakstes starp indivīdiem konfidencialitāti un piešķir pastiprinātu aizsardzību saziņai starp advokātiem un viņu klientiem (šajā nozīmē skat. ECT, spriedums, 2012. gada 6. decembris, *Michaud* pret Franciju, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, 117. un 118. punkts). Tāpat kā šī tiesību norma, kuras aizsardzība attiecas ne tikai uz aizstāvības darbību, bet arī uz juridiskajām konsultācijām, Hartas 7. pants noteikti garantē šo juridisko konsultāciju noslēpumu gan attiecībā uz to saturu, gan uz pašu faktu, ka tās ir notikušas. Kā norādījusi ECT, personas, kas konsultējas ar advokātu, var pamatoti gaidīt, ka viņu saziņa paliek privāta un konfidenciāla (ECT, 2019. gada 9. aprīlis, *Altay* pret Turciju (Nr. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, 49. punkts). Tāpēc, izņemot ārkārtas situācijas, šīm personām ir jābūt tiesiskajai palāvēībai, ka viņu advokāts bez viņu piekrišanas nevienam neizpauž informāciju, ka tās ir konsultējušās ar šo advokātu (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963, 27. punkts).
- 115 Kā to atzinusi arī Tiesa, īpašo aizsardzību, kas ar Hartas 7. pantu un ECPAK 8. panta 1. punktu piešķirta advokātu profesionālajam noslēpumam, kurš galvenokārt attiecas uz viņu pienākumiem, pamato tas, ka advokātiem demokrātiskā sabiedrībā tiek uzticēts būtisks uzdevums, proti, personu aizstāvība (ECT, 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 (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963, 28. punkts).
- 116 No šī sprieduma 114. un 115. punktā atgādinātās judikatūras izriet, ka advokāta un viņa klienta attiecību konfidencialitātei ir piemērojama īpaša aizsardzība, kas saistīta ar īpašo stāvokli, kāds advokātam ir dalībvalstu tiesu sistēmā, kā arī ar tam uzticēto pamatuzdevumu, kas atzīts visās dalībvalstīs. Ņemot vērā šos apsvērumus, Tiesa 2022. gada 8. decembra spriedumā *Orde van Vlaamse Balies* u.c. (C-694/20, EU:C:2022:963) uzskatīja, ka paziņošanas pienākums, ja tas ir uzlikts advokātam, ir pretrunā Hartas 7. pantam.
- 117 Šajā ziņā visbeidzot jānorāda, ka prasība par neatkarīga advokāta stāvokli un statusu – kura jāizpilda juridiskajam padomniekam, kas ir sagatavojis dokumentus, uz kuriem var tikt attiecināta aizsardzība, – izriet no koncepcijas, ka advokāts līdzdarbojas tiesas spriešanas procesā un tam neatkarīgi un taisnības interesēs ir jāsniedz klientam nepieciešamā juridiskā palīdzība. Šīs aizsardzības otra puse ir profesionālās ētikas un disciplīnas normas, kas ir paredzētas un tiek īstenotas vispārējo interešu labā. Šāda koncepcija atbilst dalībvalstu kopīgajām tiesiskajām tradīcijām un, kā izriet no Eiropas Savienības Tiesas Statūtu 19. panta noteikumiem, ir atrodama arī Savienības tiesību sistēmā (spriedums, 2010. gada 14. septembris, *Akzo Nobel Chemicals* un *Akros Chemicals*/Komisija u.c., C-550/07 P, EU:C:2010:512, 42. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 118 Ņemot vērā šos apsvērumus un īpašo vietu, kas tajos atzīta advokāta profesijai sabiedrībā un pareizas tiesas spriešanas nolūkā, jāuzskata, ka risinājums, kas šādi panākts 2022. gada 8. decembra spriedumā *Orde van Vlaamse Balies* u.c. (C-694/20, EU:C:2022:963) attiecībā uz advokātiem, var attiekties tikai uz personām, kuras savu profesionālo darbību veic ar kādu no Direktīvas 98/5 1. panta 2. punkta a) apakšpunktā minētajām profesionālajām kvalifikācijām.
- 119 Tādējādi, runājot par citiem profesionāliem, kas – kaut arī dalībvalstis attiecīgā gadījumā tos ir pilnvarējušas nodrošināt pārstāvību tiesā – neatbilst iepriekš minētajām pazīmēm, piemēram, universitātes profesoriem dažās dalībvalstīs, nekas neļauj secināt grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta spēkā neesamību, ņemot vērā Hartas 7. pantu, ciktāl paziņošanas pienākuma sekas – ja dalībvalsts ar to aizstāj ziņošanas pienākumu – ir tādas, ka konsultāciju sniegšanas saiknes starp ziņojošo starpnieku un viņa klientu esamība tiek darīta zināma starpniekam, kam sniegts paziņojums, un beigu beigās nodokļu iestādei.
- 120 Šādos apstākļos uz ceturto jautājumu jāatbild, ka grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta spēkā neesamība, ņemot vērā Hartas 7. pantu, ko Tiesa atzinusi 2022. gada 8. decembra spriedumā lietā *Orde van Vlaamse Balies* u.c. (C-694/20, EU:C:2022:963), attiecas tikai uz personām, kuras savu profesionālo darbību veic ar kādu no Direktīvas 98/5 1. panta 2. punkta a) apakšpunktā minētajām profesionālajām kvalifikācijām.

Par piekto prejudiciālo jautājumu

- 121 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā lūdz Tiesu pārbaudīt grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1., 6. un 7. punkta spēkā esamību, ņemot vērā Hartas 7. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību, ciktāl šo tiesību normu sekas ir tādas, ka starpniekiem, uz kuriem neattiecas šīs direktīvas 8.ab panta 5. punktā minētais atbrīvojums, un, ja nav starpnieka, kam ir ziņošanas pienākums, attiecīgajam nodokļa maksātājam ir uzlikts pienākums veikt minētās direktīvas 8.ab panta 1. punktā paredzēto ziņošanu.
- 122 Šajā ziņā iesniedzējtiesa it īpaši norāda, ka ziņošanas pienākums var attiekties uz pārrobežu shēmām, kuras ir likumīgas, autentiskas, nav ļaunprātīgas un kuru galvenais ieguvums nav fiskāla rakstura.
- 123 Tādējādi piektais jautājums attiecas uz tiesību uz privātās dzīves neaizskaramību iespējamu aizskārumu, ko rada šis pienākums un kas būtībā izriet no tā, ka pienākums ziņot par shēmu, kura, protams, rada nodokļu priekšrocību, bet likumīgā un ne ļaunprātīgā veidā, ierobežo nodokļa maksātāja brīvību izvēlēties un starpnieka brīvību izstrādāt un tam ieteikt veidu, kā maksāt vismazākos nodokļus.
- 124 Šajā ziņā, kā atgādināts šī sprieduma 112. un 113. punktā, Hartas 7. pants atbilst ECPAK 8. panta 1. punktam un saskaņā ar Hartas 52. panta 3. punktu Tiesa, interpretējot šajā 7. pantā garantētās tiesības, ņem vērā atbilstošās tiesības, kas garantētas 8. panta 1. punktā un ko interpretējusi ECT.
- 125 Šādā kontekstā Tiesa ir atzinusi, ka normas, kurās paredzēts vai atļauts nosūtīt publiskai iestādei tādus personas datus kā fiziskas personas vārds, uzvārds, dzīvesvieta vai finansiālie līdzekļi, ja šī fiziskā persona nav devusi savu piekrišanu, neatkarīgi no aplūkojamo datu turpmākās izmantošanas jākvalificē kā iejaukšanās viņas privātajā dzīvē un līdz ar to kā Hartas 7. pantā garantēto tiesību ierobežojums, neskarot to iespējamo pamatojumu (spriedums, 2020. gada 18. jūnijs, Komisija/Ungārija (Biedrošanās pārskatāmība), C-78/18, EU:C:2020:476, 124. punkts).

- 126 Turklāt no ECT judikatūras izriet, ka privātās dzīves jēdziens ir plašs jēdziens, kas ietver personiskās autonomijas jēdzienu. Konkrētāk – šī tiesa ir nospriedusi, ka “[ECPAK 8. pants] aizsargā tiesības uz personīgo papildījumu vai nu personiskās izaugsmes veidā, vai arī personiskās autonomijas veidā, kas atspoguļo svarīgu pamatprincipu [šajā tiesību normā paredzēto] garantiju interpretācijā”. Tā ir noteikusi, ka šī tiesību norma “aptver ikviena indivīda tiesības iepazīties ar citiem cilvēkiem, lai izveidotu un attīstītu attiecības ar sev līdzīgiem un ārpasauli, proti, tiesības uz “privāto sabiedrisko dzīvi”, un ka šī pati tiesību norma] var ietvert profesionālo darbību vai tādu darbību, kas tiek veikta publiskā kontekstā” (ECT, 2018. gada 18. janvāris, *FNASS* u.c. pret Franciju, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, 153. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi tā it īpaši ir norādījusi, ka principā nebija nekāda iemesla uzskatīt, ka jēdziens “privātā dzīve” izslēdz profesionāla vai saimnieciska rakstura darbības un ka minētā jēdziena interpretācija tādā nozīmē, ka tas iekļauj šādas darbības, atbilst ECPAK 8. panta būtiskajam priekšmetam un mērķim, proti, aizsargāt personu pret patvaļīgu valsts iestāžu iejaukšanos (šajā nozīmē skat. ECT, 1992. gada 16. decembris, *Niemitz* pret Vāciju, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, 29. un 31. punkts).
- 127 No iepriekš izklāstītā izriet, ka privātās dzīves jēdziens ir plašs jēdziens, kas ietver personiskās autonomijas jēdzienu, kurš aptver vismaz ikvienas personas brīvību organizēt savu dzīvi un savas darbības – gan personiskās, gan profesionālās vai saimnieciska rakstura. Tiesa tomēr ir arī norādījusi, ka bija jāņem vērā ECT judikatūra, no kuras izriet, ka atbilstoši ECPAK 8. panta 2. punktam tiesības iejaukties profesionāla vai saimnieciska rakstura darbībās var būtu plašākas nekā citos gadījumos (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 22. oktobris, *Roquette Frères*, C-94/00, EU:C:2002:603, 29. punkts).
- 128 Šajā gadījumā jāuzsver, ka ekonomikas dalībnieku brīvība organizēt savu darbību tā, lai ierobežotu savu nodokļu slogu, ir atspoguļota Direktīvas 2016/1164 11. apsvērumā, kurā būtībā noteikts, ka vispārēji noteikumi par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu Savienībā jāpiemēro vienīgi struktūrām, kuras ir neistas; pretējā gadījumā nodokļa maksātājam jādod tiesības tā komercdarbībai izvēlēties visefektīvāko nodokļu struktūru. Turklāt attiecīgās ziņošanas priekšmets, kā izriet no Direktīvas 2018/822 2. apsvēruma, ir ļaut valstu nodokļu iestādēm un likumdevējiem ātri reaģēt uz atšķirībām starp valsts tiesību aktiem vai uz tiesiskā regulējuma trūkumiem, kas bieži vien pamato pārrobežu nodokļu shēmu izstrādi, lai samazinātu nodokļa maksātāju nodokļu slogu.
- 129 Savukārt attiecīgais ziņošanas pienākums nozīmē atklāt nodokļu iestādei ne vien attiecīgās personas identifikācijas datus, bet arī informāciju par attiecīgo pārrobežu shēmu. Šī informācija, ko var izsecināt no grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 14. punkta, it īpaši ietver šīs shēmas satura kopsavilkumu un informāciju par valsts tiesību normām, ar kurām ir pamatota minētā shēma. Šādā veidā šis pienākums kā tāds veido iejaukšanos tiesībās uz privātās dzīves un saziņas neaizskaramību, kas liek iestādei atklāt to nodokļu izstrādes un inženierijas darbu rezultātu, kurus personiskās, profesionālās vai saimnieciska rakstura darbības kontekstā veicis pats nodokļa maksātājs vai visbiežāk starpnieks vai starpnieki šīs direktīvas 3. panta 21. punkta izpratnē.
- 130 Tādējādi minētais pienākums, ciktāl tas nodokļu iestādēm sniedz iespēju ātri novērst tiesisko regulējumu atšķirības un trūkumus, uz kuriem ir balstītas pārrobežu shēmas, var samazināt nodokļa maksātāju interesi izmantot nodokļu shēmas, kuru lietderīgais izmantošanas laiks var tikt saīsināts.

- 131 Tādējādi šis pats pienākums var atturēt gan minētos nodokļa maksātājus, gan to padomdevējus izstrādāt un īstenot pārrobežu nodokļu plānošanas mehānismus, kas, kaut arī ir likumīgi, ir balstīti uz atšķirībām, kādas pastāv starp dažādiem piemērojamajiem valsts tiesiskajiem regulējumiem.
- 132 No tā izriet, ka ziņošanas pienākums, ciktāl tas it īpaši attiecas uz šādām shēmām, veido nodokļa maksātāju un starpnieku brīvības organizēt savu personisko, profesionālo un saimnieciska rakstura darbību ierobežojumu un tāpēc veido iejaukšanos Hartas 7. pantā garantētajās tiesībās uz privātās dzīvas neaizskaramību.
- 133 Tādējādi rodas jautājums, vai šī iejaukšanās var būt pamatota.
- 134 Jāatgādina, ka Hartas 7. pantā nostiprinātās tiesības nešķiet absolūtas prerogatīvas, bet tās jāņem vērā saistībā ar to funkciju sabiedrībā. 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 šo tiesību būtība un, ievērojot samērīguma principu, tie ir nepieciešami un patiešām atbilst vispārējo interešu mērķiem, ko atzinusi 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).
- 135 Pirmām kārtām, prasība, ka jebkuram pamattiesību izmantošanas ierobežojumam jābūt paredzētam tiesību aktos, nozīmē, ka attiecīgo tiesību izmantošanas ierobežojuma apjoms jānosaka tiesību aktā, kas atļauj iejaukšanos šajās tiesībās, precizējot, pirmkārt, ka šī prasība neizslēdz, ka attiecīgais ierobežojums tiek formulēts pietiekami atklāti, lai to varētu pielāgot dažādiem gadījumiem, kā arī situācijas izmaiņām. Otrkārt, Tiesa vajadzības gadījumā, izmantojot interpretāciju, var precizēt ierobežojuma konkrēto piemērošanas jomu, ņemot vērā gan attiecīgo Savienības tiesību aktu formulējumu, gan to vispārējo sistēmu un mērķus, kas ar tiem tiek īstenoti, interpretējot tos saskaņā ar Hartā garantētajām pamattiesībām (spriedums, 2022. gada 21. jūnijs, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, 114. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 136 Šajā ziņā jānorāda, ka grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punktā skaidri ir paredzēts, ka dalībvalstis veic pasākumus, kas vajadzīgi, lai starpniekiem būtu jāiesniedz kompetentajām iestādēm tāda “informācija, kura tiem ir zināma, ir to rīcībā vai kontrolē par ziņojamām pārrobežu shēmām”. Ja nav starpnieka, kam ir ziņošanas pienākums, šis pienākums ir attiecīgajam nodokļa maksātājam saskaņā ar šīs direktīvas 8.ab panta 6. punktu. Turklāt jēdziens “ziņojama pārrobežu shēma” ir definēts minētās direktīvas 3. panta 19. punktā saistībā ar IV pielikumā ietvertajām pazīmēm. Visbeidzot minētā pienākuma saturu var izsecināt no grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 14. punkta.
- 137 Šādos apstākļos jāuzskata, ka prasība, saskaņā ar kuru pamattiesību īstenošanas ierobežojums jāparedz tiesību aktā, ir izpildīta.
- 138 Otrām kārtām, runājot par prasību, kas attiecas uz Hartas 7. pantā garantēto tiesību uz privātās dzīves neaizskaramību satura ievērošanu, jānorāda, ka tāds pienākums kā pamatlietā aplūkots, kurš attiecas tikai uz to datu paziņošanu, kas saistīti ar iespējami agresīvas nodokļu shēmas izstrādi un īstenošanu, pat tieši neietekmējot nedz šādas izstrādes, nedz šādas īstenošanas iespēju, nevar tikt uzskatīts par tādu, kurš apdraud attiecīgo personu tiesību uz privātās dzīves neaizskaramību būtību.

- 139 Trešām kārtām, runājot par samērīguma principu, vispirms jāpārbauda, vai grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1., 6. un 7. punktā paredzētais ziņošanas pienākums atbilst Savienības atzītam vispārējo interešu mērķim. Apstiprinošas atbildes gadījumā jāpārliedzinās, pirmkārt, ka ar šo pienākumu var sasniegt šo mērķi, otrkārt, ka ieviešanas pamattiesībās uz privātās dzīves neaizskaramību, kas var izrietēt no minētā pienākuma, ir ierobežota ar strikti nepieciešamo tādā nozīmē, ka mērķi saprātīgi nevarētu tikpat efektīvi sasniegt ar citiem līdzekļiem, kuri mazāk aizskartu šīs tiesības, un, treškārt, ciktāl tas faktiski tā būtu, šī ieviešanas nav nesamērīga un nerada nesamērīgas neērtības salīdzinājumā ar minēto mērķi, kas it īpaši nozīmē, ka jāpanāk līdzsvars starp šā mērķa nozīmīgumu un minētās ieviešanas smagumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 22. novembris, *Luxembourg Business Registers*, C-37/20 un C-601/20, EU:C:2022:912, 64. un 66. punkts).
- 140 Runājot par prasību, saskaņā ar kuru pamattiesību ierobežojumam jāatbilst vispārējo interešu mērķim, jānorāda, ka grozījums, kas Direktīvā 2011/16 izdarīts ar Direktīvu 2018/822, ir daļa no starptautiskas sadarbības nodokļu jomā, lai cīnītos pret agresīvu nodokļu plānošanu, kura izpaužas kā informācijas apmaiņa starp dalībvalstīm. Šajā ziņā no Direktīvas 2018/822 2., 4., 8. un 9. apsvēruma izriet, ka ar grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab pantu ieviesto ziņošanas un paziņošanas pienākumu mērķis ir sekmēt cīņu pret agresīvu nodokļu plānošanu un novērst izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un nodokļu nemaksāšanas risku.
- 141 Cīņa pret agresīvu nodokļu plānošanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un nodokļu nemaksāšanas risku novēršana ir Savienības atzīti vispārējo interešu mērķi Hartas 52. panta 1. punkta izpratnē, un tie var atļaut ierobežojuma noteikšanu to tiesību īstenošanai, kuras garantētas ar tās 7. pantu (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963, 44. punkts u tajā minētā judikatūra).
- 142 Runājot par to, vai ar grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1., 6. un 7. punktā paredzēto ziņošanas pienākumu var sasniegt minētos mērķus, jānorāda, ka Savienības likumdevējs to uzsvēris Direktīvas 2018/822 2., 6. un 7. apsvērumā, ka sikas informācijas par pārrobežu nodokļu shēmām sniegšana valsts nodokļu iestādēm, it īpaši šīs direktīvas 8.ab panta 14. punktā minētās informācijas sniegšana agrīnā stadijā, kura paredzēta minētās direktīvas 8.ab panta 1. punktā, ir īpaši noderīga, lai dalībvalstis varētu ātri reaģēt uz kaitējošu nodokļu praksi, pat ja tā ir likumīga, un novērst tādas atšķirības un trūkumus tiesību vai normatīvajos aktos, kas var atvieglot šādas prakses attīstību.
- 143 Runājot par prasību, saskaņā ar kuru ieviešanas pamattiesībās uz privātās dzīves neaizskaramību, kas var izrietēt no šī ziņošanas pienākuma, jāierobežo ar strikti nepieciešamo tādā nozīmē, ka izvirzīto mērķi saprātīgi nevar tikpat efektīvi sasniegt ar citiem līdzekļiem, kuri mazāk aizskartu šīs tiesības, jānorāda, ka minētais pienākums ir īpaši efektīvs līdzeklis, lai cīnītos pret agresīvu nodokļu plānošanu un novērstu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un nodokļu nemaksāšanas risku. Nosakot starpniekiem un, ja starpnieka nav, attiecīgajam nodokļa maksātājam pienākumu ļoti agrīnā stadijā nosūtīt nodokļu iestādei informāciju par pārrobežu shēmām, kurām ir viena no IV pielikumā paredzētajām pazīmēm, Savienības likumdevējs ļauj dalībvalstīm precīzi un ātri – un vajadzības gadījumā koordinēti – reaģēt uz agresīvas nodokļu plānošanas mehānismiem, ko tādā pašā mērā neļauj nodokļu jomā īstenotas rīcības pārbaude un kontrole *a posteriori*.
- 144 Turklāt informācija, kas jāsniedz atbilstoši ziņošanas pienākumam un kas izriet no grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 14. punkta, attiecas uz starpnieku un attiecīgo nodokļa maksātāju, kā arī attiecīgā gadījumā ar šiem nodokļa maksātājiem saistīto uzņēmumu identificēšanu un uz pazīmēm, kuras ietvertas IV pielikumā. Tā ietver arī attiecīgās pārrobežu shēmas kopsavilkumu

un vajadzības gadījumā saimnieciska rakstura darbības un attiecīgo shēmu aprakstu, kurš ir abstrakts un kurā nav atklāts komercnoslēpums vai kāds cits noslēpums. Tajā norāda datumu, kurā īstenota attiecīgā pārrobežu shēma, valsts tiesību normas, ar ko tā pamatota, un minētās shēmas vērtību. Tajā norāda dalībvalsti vai dalībvalstis, kas skartas vai varētu būt skartas, kā arī ikvienu citu personu, kuru dalībvalstī varētu skart shēma.

- 145 Nešķiet, ka šī informācija pārsniedz to, kas strikti nepieciešama, lai dalībvalstis varētu pietiekami izprast attiecīgo pārrobežu shēmu un ātri rīkoties, neatkarīgi no tā, vai tas notiek, pamatojoties tikai uz šo paziņoto informāciju vai arī sazinoties ar starpniekiem vai attiecīgajiem nodokļa maksātājiem, lai iegūtu papildu informāciju.
- 146 Turklāt jāuzsver, ka no grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punkta izriet, ka ziņošanas pienākums, runājot par starpniekiem un, ja tāda nav, attiecīgo nodokļa maksātāju, attiecas tikai uz informāciju, kas tiem ir zināma, ir to rīcībā vai kontrolē. Tādējādi šis pienākums personai, kam tas noteikts, nenozīmē pienākumu veikt izmeklēšanu un meklēt informāciju ārpus informācijas, kuru tas jau kontrolē.
- 147 Visbeidzot jānorāda, ka informācija, kas dalībvalstu nodokļu iestādēm tiek sniegta atbilstoši ziņošanas pienākumam, gan šajā gadījumā paziņoto datu rakstura, gan šīs ziņošanas kārtības ziņā atšķiras no informācijas, kuras apmaiņa starp dalībvalstī jau ir organizēta Direktīvā 2011/16 un piecos tās grozījumos, kas veikti pirms Direktīvas 2018/822. Atšķirībā no automatiskas informācijas apmaiņas mehānismiem, kas paredzēti šajās agrākajās Direktīvas 2011/16 versijās, tās versija Direktīvas 2018/822 redakcijā dalībvalstīm nodrošina informāciju, kura vienlaikus ir savlaicīga un vērsta uz konkrētām nodokļu shēmām, kas rada iespējamu nodokļu apiešanas risku, uz to izstrādātājiem un labuma guvējiem, un tas var būtiski palielināt cīņas pret agresīvu nodokļu plānošanu efektivitāti un novērst izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un nodokļu nemaksāšanas riskus.
- 148 Runājot par to, vai iejaukšanās tiesībās uz privātās dzīves neaizskaramību, ko rada ziņošanas pienākums, nav nesamērīga un vai tā nav pārmērīga salīdzinājumā ar izvirzīto vispārējo interešu mērķi, jānorāda – lai gan šī iejaukšanās, protams, nav maznozīmīga, cīņa pret agresīvu nodokļu plānošanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un nodokļu nemaksāšanas risku novēršana ir svarīgi mērķi, no kuru sasniegšanas ir atkarīga ne vien nodokļu bāzes un tātad dalībvalstu nodokļu ieņēmumu aizsardzība un taisnīgas nodokļu vides izveide iekšējā tirgū, kā tas uzsvērts Direktīvas 2018/822 2. un 6. apsvērumā, bet arī sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana un efektīvas nodokļu iekasēšanas nodrošināšana, attiecībā uz kuriem Tiesa ir konstatējusi, ka tie ir leģitīmi mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 56. un 67. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra). Šādos apstākļos tas, ka ziņošanas pienākums attiecīgā gadījumā var būt piemērojams likumīgām pārrobežu shēmām šī sprieduma 139.–147. punktā atgādinātajā nolūkā un apstākļos, neļauj uzskatīt, ka minētais pienākums ir nesamērīgs nedz attiecībā uz nodokļa maksātāju, kas gūst labumu no attiecīgās shēmas, nedz starpnieku, kurš to izstrādājis.
- 149 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka tiesību uz privātās dzīves neaizskaramību, ko saprot kā ikvienas personas tiesības organizēt savu privāto dzīvi, ierobežojums, kuru rada grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1., 6. un 7. punktā paredzētais ziņošanas pienākums, ir pamatots.
- 150 Ievērojot visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, jāsecina, ka piektajā jautājumā aplūkoto aspektu pārbaudē nav atklājies neviens elements, kas varētu ietekmēt grozītās Direktīvas 2011/16 spēkā esamību, ņemot vērā Hartas 7. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 151 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 (otrā palāta) nospriež:

- 1) Tā aspekta pārbaude, uz kuru attiecas pirmais prejudiciālais jautājums, nav atklājusi nevienu elementu, kas varētu ietekmēt Padomes Direktīvas 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2018. gada 25. maija Direktīvu (ES) 2018/822, spēkā esamību, ņemot vērā vienlīdzīgas attieksmes un diskriminācijas aizlieguma principus, kā arī Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 20. un 21. pantu.
- 2) To aspektu pārbaudē, uz kuriem attiecas otrais un trešais prejudiciālais jautājums, nav atklājies neviens elements, kas varētu ietekmēt Direktīvas 2011/16, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2018/822, spēkā esamību, ņemot vērā tiesiskās drošības principu, tiesiskuma krimināltiesību jomā principu, kas nostiprināts Pamattiesību hartas 49. panta 1. punktā, un šīs hartas 7. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību.
- 3) Direktīvas 2011/16, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2018/822, 8.ab panta 5. punkta spēkā neesamība, ņemot vērā Pamattiesību hartas 7. pantu, ko Tiesa atzinusi 2022. gada 8. decembra spriedumā lietā *Orde van Vlaamse Balies* u.c. (C-694/20, EU:C:2022:963), attiecas tikai uz personām, kuras savu profesionālo darbību veic ar kādu no Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 98/5/EK (1998. gada 16. februāris) par pasākumiem, lai atvieglotu advokāta profesijas pastāvīgu praktizēšanu dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kurā iegūta kvalifikācija, 1. panta 2. punkta a) apakšpunktā minētajām profesionālajām kvalifikācijām.
- 4) Piektajā prejudiciālajā jautājumā aplūkoto aspektu pārbaudē nav atklājies neviens elements, kas varētu ietekmēt Direktīvas 2011/16, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2018/822, spēkā esamību, ņemot vērā Pamattiesību hartas 7. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību.

[Paraksti]