Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2024. gada 26. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Administratīvā sadarbība nodokļu jomā – Direktīva 2011/16/ES – Informācijas apmaiņa pēc pieprasījuma – Advokātam adresēts rīkojums izpaust informāciju – Advokāta dienesta noslēpums – Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 7. pants un 52. panta 1. punkts

Lietā C-432/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour administrative* (Administratīvā apelācijas tiesa, Luksemburga) iesniegusi ar 2023. gada 11. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 12. jūlijā, tiesvedībā

F *SCS,*

Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg

pret

Administration des contributions directes,

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*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Ordre des avocats du barreau de Luxembourg* vārdā – *P. Mellina* un *A. Steichen*, advokāti,

– Luksemburgas valdības vārdā – *A. Germeaux* un *T. Schell*, pārstāvji,

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller*, *J. Heitz* un *M. Hellmann*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – franču.

– Spānijas valdības vārdā – *L. Aguilera Ruiz*, pārstāvis,

– Austrijas valdības vārdā – *A. Posch* un *J. Schmoll*, pārstāvji,

– Eiropas Savienības Padomes vārdā – *K. Pavlaki*, *S. Santoro* un *A. Sikora-Kalėda*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Ferrand* un *W. Roels*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2024. gada 30. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 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.) 17. panta 1. un 4. punktu un 18. panta 1. punktu, kā arī Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – "Harta") 7. pantu, un par to, vai Direktīva 2011/16 ir spēkā attiecībā uz Hartas 7. pantu un 52. panta 1. punktu.

2 Šis lūgums iesniegts saistībā ar tiesvedību advokātu birojs F *SCS*, kas ir komandītsabiedrība Luksemburgā, un *Ordre des avocats du barreau de Luxembourg* (Luksemburgas Advokātu kolēģija; turpmāk tekstā – "*OABL*"), no vienas puses, un *administration des contributions directes* (Tiešo nodokļu pārvalde, Luksemburga), no otras puses, saistībā ar minētās pārvaldes lēmumu par rīkojuma izdošanu, ar kuru tā uzdod F sniegt informāciju un dokumentus, kā arī saistībā ar naudas sodu, kas piemērots F par to, ka tā nav izpildījusi šo rīkojumu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2011/16

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

4 Šīs direktīvas 1. panta 1. punktā noteikts:

"Šajā direktīvā paredz noteikumus un kārtību, kādā dalībvalstis savstarpēji sadarbojas, lai apmainītos ar informāciju, kas ir prognozējami svarīga, lai pārvaldītu un īstenotu minēto dalībvalstu valsts tiesību aktus, kas attiecas uz 2. pantā minētajiem nodokļiem."

5 Minētās direktīvas 3. pantā "Definīcijas" noteikts:

"Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

[..]

8) “informācijas apmaiņa pēc pieprasījuma” ir informācijas apmaiņa, pamatojoties uz pieprasījuma iesniedzējas dalībvalsts pieprasījumu pieprasījuma saņēmējai dalībvalstij konkrētā gadījumā;

[..].”

6 Direktīvas 2011/16 5. pants, kas ir pirmā tiesību norma šīs direktīvas II nodaļas I iedaļā “Informācijas apmaiņa pēc pieprasījuma”, izteikts šādi:

“Pieprasījuma saņēmēja iestāde pēc pieprasījuma iesniedzējas iestādes pieprasījuma paziņo pieprasījuma iesniedzējai iestādei jebkuru 1. panta 1. punktā minēto informāciju, kas ir tās rīcībā vai ko tā iegūst administratīvā procedūrā.”

7 Atbilstoši minētās direktīvas 6. pantam “Administratīvās procedūras”:

“1. Pieprasījuma saņēmēja iestāde noorganizē jebkādu administratīvo procedūru veikšanu, kas vajadzīgas, lai iegūtu 5. pantā minēto informāciju.

[..]

3. Lai iegūtu pieprasīto informāciju vai lai veiktu pieprasīto administratīvo procedūru, pieprasījuma saņēmēja iestāde ievēro kārtību, kādu tā ievērotu, ja rīkotos pēc savas iniciatīvas vai pēc savas dalībvalsts citas iestādes pieprasījuma.

[..]”

8 Direktīvas IV nodaļā “Administratīvo sadarbību reglamentējošie noteikumi” ietvertajā 17. pantā “Ierobežojumi” noteikts:

“1. Vienas dalībvalsts pieprasījuma saņēmēja iestāde sniedz citas dalībvalsts pieprasījuma iesniedzējai iestādei 5. pantā minēto informāciju ar noteikumu, ka pieprasījuma iesniedzēja iestāde pilnībā izmantojusi parastos informācijas avotus, kurus tā attiecīgajos apstākļos būtu varējusi izmantot, lai iegūtu pieprasīto informāciju, neapdraudot vēlamo mērķu sasniegšanu.

2. Šī direktīva pieprasījuma saņēmējai dalībvalstij neuzliek par pienākumu veikt pārbaudes vai paziņot informāciju, ja šādas pārbaudes veikšana vai pieprasītās informācijas ievākšana pašas vajadzībām būtu pretrunā ar tās tiesību aktiem.

[..]

4. Var atteikties sniegt informāciju, ja tas izraisītu komercnoslēpuma, rūpnieciska vai dienesta noslēpuma vai komercprocesa atklāšanu vai ja informācijas atklāšana būtu pretrunā sabiedriskajai kārtībai.

[..]”

9 Direktīvas 2011/16 IV nodaļā ietvertajā 18. pantā “Pienākumi” noteikts:

“1. Ja dalībvalsts pieprasa informāciju saskaņā ar šo direktīvu, pieprasījuma saņēmēja dalībvalsts izmanto tās informācijas vākšanas pasākumus, lai iegūtu pieprasīto informāciju, pat ja minētai dalībvalstij šāda informācija, iespējams, nav nepieciešama pašas nodokļu vajadzībām. Minētais

pienākums neskar 17. panta 2. [..] un 4. punktu, ko nekādā veidā nevar interpretēt kā tādu, kas pieprasījuma saņēmējai dalībvalstij ļautu atteikties sniegt informāciju tikai tāpēc, ka informācija nav vajadzīga tās iekšējām interesēm.

2. Šīs direktīvas 17. panta 2. un 4. punktu nekādā veidā nevar interpretēt kā tādu, kas dalībvalsts pieprasījuma saņēmējai iestādei ļautu atteikties sniegt informāciju tikai tāpēc, ka šī informācija ir bankas, citas finanšu iestādes, pārstāvja vai personas, kas darbojas kā aģents vai fiduciārs, rīcībā, vai tāpēc, ka informācija ir saistīta ar kādas personas īpašumtiesību interesēm.

[..]"

Direktīva 2018/822

10 Direktīva 2011/16 ir vairākkārt grozīta un it īpaši ar Padomes Direktīvu (ES) 2018/822 (2018. gada 25. maijs), ar ko attiecībā uz obligāto automātisko informācijas apmaiņu nodokļu jomā saistībā ar ziņojamām pārrobežu shēmām groza Direktīvu 2011/16/ES (OV 2018, L 139, 1. lpp.), ar kuru ieviests pienākums ziņot kompetentajām iestādēm par iespējami agresīvām pārrobežu nodokļu plānošanas shēmām.

11 Ar Direktīvu 2018/822 grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab pantā "Obligātās automātiskās informācijas apmaiņas par ziņojamām pārrobežu shēmām darbības joma un nosacījumi" 1. un 5. punktā 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 [..]

[..]

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."

Luksemburgas tiesības

2013. gada 29. marta likums

12 *Loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs* (2013. gada 29. marta Likums par

Direktīvas 2011/16 transponēšanu un ar ko 1) groza Vispārējo nodokļu likumu, 2) atceļ grozīto 1979. gada 15. marta Likumu par starptautisko administratīvo palīdzību tiešo nodokļu jomā; *Mémorial* A 2013, 756. lpp.; turpmāk tekstā – "2013. gada 29. marta likums") 6. pantā paredzēts:

"Pieprasījuma saņēmēja iestāde Luksemburgā pēc pieprasījuma iesniedzējas iestādes lūguma paziņo tai informāciju, kura ir tās rīcībā vai kuru tā iegūst administratīvās procedūras rezultātā un kura ir prognozējami svarīga, lai pieprasījuma iesniedzēja dalībvalsts administrētu un piemērotu valsts tiesību aktus saistībā ar 1. pantā minētajiem nodokļiem un nodevām."

13 2013. gada 29. marta likuma 7. panta 1. un 3. punkts formulēts šādi:

"(1) Luksemburgas pieprasījuma saņēmēja iestāde organizē jebkādu administratīvo procedūru veikšanu, kas vajadzīgas, lai iegūtu 6. pantā minēto informāciju.

[..]

(3) Lai iegūtu pieprasīto informāciju vai lai veiktu pieprasīto administratīvo procedūru, Luksemburgas pieprasījuma saņēmēja iestāde ievēro kārtību, kādu tā ievērotu, ja rīkotos pēc savas iniciatīvas vai pēc Luksemburgas citas iestādes pieprasījuma."

14 Šā likuma 18. panta 2. un 4. punktā paredzēts:

"(2) Luksemburgas pieprasījuma saņēmējai iestādei nav jāveic administratīvā procedūra vai jāpaziņo informācija, ja šādas procedūras veikšana vai pieprasītās informācijas vākšana pašas vajadzībām ir pretrunā tās tiesību aktiem.

[..]

(4) Informācijas sniegšanu var atteikt, ja tas izraisītu komercnoslēpuma, rūpnieciska vai dienesta noslēpuma vai komercprocesa izpaušanu vai ja informācijas izpaušana būtu pretrunā sabiedriskajai kārtībai."

2014. gada 25. novembra likums

15 Ar *Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande* (2014. gada 25. novembra likums, ar ko paredz informācijas apmaiņai pēc pieprasījuma nodokļu jomā piemērojamo procedūru un groza 2010. gada 31. marta likumu, ar kuru apstiprina nodokļu konvencijas un paredz tajās piemērojamo procedūru informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma jomā; *Mémorial* A 2014, 4170. lpp.), kas grozīts ar *loi du 1er mars 2019* (*Mémorial* A 2019, Nr. 112) (turpmāk tekstā – "2014. gada 25. novembra likums"), Direktīva 2011/16 transponēta Luksemburgas tiesībās attiecībā uz tās procesuālajiem aspektiem.

16 Šā likuma 1. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Šo likumu no tā spēkā stāšanās brīža piemēro lūgumiem sniegt informāciju, kuri iesniegti nodokļu jomā un kurus iesniegusi pieprasījuma iesniedzējas dalībvalsts kompetentā iestāde saskaņā ar:

[..]

4. [2013. gada 29. marta likumu];

[..]."

17 2014. gada 25. novembra likuma 2. panta 1. un 2. punktā paredzēts:

"(1) Nodokļu administrācija šīs informācijas turētājam var pieprasīt jebkādu informāciju, kas nepieciešama, lai piemērotu konvencijās un likumos paredzētās informācijas apmaiņu.

(2) Informācijas turētājam visa pieprasītā informācija jāsniedz precīzi un bez grozījumiem mēneša laikā no tāda lēmuma paziņošanas, ar kuru dots rīkojums par pieprasītās informācijas sniegšanu. Šis pienākums ietver tādu negrozītu dokumentu nodošanu, uz kuriem šī informācija ir balstīta."

18 Šā likuma 3. panta 3. un 5. punkts ir formulēts šādi:

"(3) Ja kompetentās nodokļu administrācijas rīcībā nav pieprasītās informācijas, kompetentās nodokļu administrācijas direktors vai viņa pārstāvis ar ierakstītu vēstuli paziņo informācijas turētājam savu lēmumu, ar kuru dod rīkojumu par pieprasītās informācijas paziņošanu.

[..]

(5) Papildus 3. punktā paredzētajai rīkojuma procedūrai kompetentajai nodokļu administrācijai ir tādas pašas izmeklēšanas pilnvaras, kādas piešķirtas nodokļu uzlikšanas procedūrās, lai noteiktu vai kontrolētu nodokļus, nodevas un maksas, kā arī visas tajā paredzētās garantijas."

AO

19 Grozītā *loi générale des impôts du 22 mai 1931* (1931. gada 22. maija Vispārējais nodokļu likums; *Mémorial* A 1931, Nr. 900; saukts "*Abgabenordnung*"; turpmāk tekstā – "*AO*") 171. panta 2. punktā noteikts:

"[Nodokļa maksātājam] pēc pieprasījuma pārskatīšanai un pārbaudei jāuzrāda grāmatvedības piezīmes, žurnāli un pieraksti, kā arī dokumenti, kas attiecas uz nodokļa noteikšanu (207. pants)."

20 *AO* 175. panta 1. un 2. punktā paredzēts:

"(1) Personām, kas nav nodokļa maksātāji, izņemot personas, kuras ir tuvinieki [..], arī jāiesniedz nodokļu kontroles iestādei informācija par attiecīgajiem faktiem, kas nepieciešami nodokļu pārbaudes veikšanai vai saistībā ar nodokļu izmeklēšanas procedūru, lai noteiktu nodokļu parādus. [..]

(2) Informācija jāpieprasa un jāiesniedz rakstveidā, ja tas ir praktiski realizējams un ja konkrētu iemeslu dēļ nav piemērojamas atkāpes, tomēr nodokļu kontroles birojs var izdot rīkojumu personai ierasties tiesā informācijas sniegšanai."

21 *AO* 177. pants formulēts šādi:

"1) Piekļuvi [..] var atteikt:

1. aizstāvji un advokāti, ja viņi rīkojas krimināllietā;

[..]

3. advokāti par ziņām, kas viņiem uzticētas, tiem veicot profesionālo darbību;

4. šā panta 1.–3. punktā minēto personu līdzstrādnieki par faktiem, ko viņi uzzinājuši, būdami šajā statusā.

(2) Šī norma nav piemērojama 3. un 4. punktā minētajām personām attiecībā uz faktiem, kas tām kļuvuši zināmi, konsultējot vai pārstāvot nodokļu lietās, ja vien attiecīgie jautājumi nav tādi, uz kuriem, atbildot apstiprinoši vai noliedzoši, pret viņu pilnvarotājiem varētu tikt ierosināts kriminālprocess."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

22 Tā kā Spānijas nodokļu iestādes saskaņā ar Direktīvu 2011/16 ir vērsušās *administration des contributions directes* (Tiešo nodokļu pārvalde) ar lūgumu sniegt informāciju, šī pārvalde 2022. gada 28. jūnijā sabiedrībai F nosūtīja lēmumu ar rīkojumu sniegt visus tās rīcībā esošus dokumentus un informāciju par pakalpojumiem, ko tā sniegusi Spānijā reģistrētai sabiedrībai K saistībā ar kāda uzņēmuma iegādi un kādas sabiedrības vairākuma kapitāla daļu iegādi; šis uzņēmums un šī sabiedrība arī ir reģistrēti Spānijā.

23 Šis lēmums bija formulēts šādi:

"[..]

Lūdzam vēlākais līdz 2022. gada 3. augustam sniegt mums šādu informāciju un iesniegt šādus dokumentus par laikposmu no 2016. gada 1. janvāra līdz 2019. gada 31. decembrim:

– [..] visus pieejamos dokumentus (uzdevumu aprakstu, līgumus ar klientu, ziņojumus, memorandus, paziņojumus, rēķinus u.c.) par pakalpojumiem, kurus (F) ir sniegusi Spānijā reģistrētajai sabiedrībai (K) saistībā ar to, ka:

  o ieguldījumu grupa (O) 2015. gadā iegādājusies sabiedrības (N) kapitāla daļas 80 % apmērā (2016. gada 4. marta rēķins Nr. [..]);

  o šī grupa 2018. gadā iegādājusies vēl vienu Spānijas uzņēmumu (2018. gada 13. decembra rēķins Nr. [..]);

– [..] sīku aprakstu par iepriekš minēto darījumu norisi, sākot no sabiedrības (F) pakalpojumu sākšanas līdz to pabeigšanai, kā arī paskaidrojumu par tās iesaistīšanos šajos procesos, identificējot tās sarunu partnerus (pārdevējus, pircējus un trešās personas) un iesniedzot rēķinus;

– [..] visus dokumentus (kopijas), kas attiecas uz iepriekšējajiem ievilkumiem.

Vēršu jūsu uzmanību, ka saskaņā ar [2014. gada 25. novembra likuma] 2. panta [2. punktu] [..] informācijas turētājam ir pienākums sniegt prasīto informāciju, kā arī visus šo informāciju pamatojošos dokumentus precīzā un nesagrozītā veidā.

[..]"

24 Ar 2022. gada 8. jūlija elektroniskā pasta vēstuli F atbildēja, ka tā darbojusies kā grupas, kurā ietilps K, juriskonsulte un ka, ņemot vērā tai uzticēto dienesta noslēpumu, tā nevarot sniegt informāciju par savu klientu.

25 Ar 2022. gada 11. jūlija elektroniskā pasta vēstuli *administration des contributions directes* (Tiešo nodokļu pārvalde), atsaucoties uz 2014. gada 25. novembra likuma 2. panta 1. un 2. punktu, aicināja F izpildīt 2022. gada 28. jūnija lēmumu par rīkojuma izdošanu.

26 Ar 2022. gada 8. augusta ierakstītu vēstuli F atbildēja, ka tās rīcībā nav informācijas, uz kuru neattiektos dienesta noslēpums, kas noteikts *AO* 177. panta 1. punktā, precizējot, ka tās juridiskais pilnvarojums lietā, kas norādīta šajā lēmumā par rīkojuma izdošanu, attiecās nevis uz nodokļiem, bet gan tikai uz sabiedrību tiesībām.

27 Ar 2022. gada 19. augusta lēmumu minētā pārvalde no jauna uzdeva F sniegt informāciju un prasītos dokumentus, atgādinot, ka saskaņā ar 2014. gada 25. novembra likuma 2. panta 2. punktu obligāti jāsniedz visa informācija precīzā un nesagrozītā veidā un par tā neizpildi ir piemērojams naudas sods.

28 Ar 2022. gada 16. septembra lēmumu šī pati pārvalde piemēroja F naudas sodu par 2022. gada 19. augusta lēmuma par rīkojuma izdošanu nepildīšanu.

29 2022. gada 18. oktobrī F *Tribunal administratif* (Administratīvā tiesa, Luksemburga) cēla prasību grozīt 2022. gada 16. septembra lēmumu, kā arī 2022. gada 25. novembrī – prasību atcelt 2022. gada 19. augusta lēmumu par rīkojuma izdošanu (turpmāk tekstā – "strīdīgais rīkojums"). *OABL* lūdza atļauju iestāties lietā F atbalstam saistībā ar otro prasību.

30 Ar 2023. gada 23. februāra spriedumu minētā tiesa noraidīja atcelšanas prasību un tādējādi *OABL* pieteikumu par iestāšanos lietā kā nepieņemamus laikā.

31 F un *OABL* pārsūdzēja šo spriedumu *Cour administrative* (Administratīvā apelācijas tiesa, Luksemburga), kas ir iesniedzējtiesa.

32 Ar 2023. gada 4. maija spriedumu minētā tiesa atzina, ka F celtā prasība atcelt strīdīgo rīkojumu un *OABL* pieteikums par iestāšanos lietā ir pieņemami, un nolēma izskatīt lietu.

33 Būtībā iesniedzējtiesa atzīmē, ka lietas dalībnieces – prasītāja un persona, kas iestājusies lietā, – sniedz savu argumentāciju par strīdīgā rīkojuma prettiesiskumu saistībā ar Direktīvas 2011/16 17. panta 2. un 4. punktu un 2013. gada 29. marta likuma, ar kuru tā transponēta Luksemburgas tiesībās, 18. panta 2. un 4. punktu un ka tās šajā kontekstā atsaucas uz 2022. gada 8. decembra spriedumu *Orde van Vlaamse Balies* u.c. (C-694/20, turpmāk tekstā – "spriedums *Orde van Vlaamse Balies* u.c.", EU:C:2022:963), kā arī uz Hartas tiesību normām, it īpaši uz tās 7. pantu.

34 Šajā ziņā minētā tiesa uzskata, ka, lai tā varētu lemt par šo argumentāciju un izspriest tajā izskatāmo strīdu, nepieciešami Tiesas skaidrojumi, lai tā varētu novērtēt, vai strīdīgais rīkojums atbilst Savienības tiesībām, neatkarīgi no tā, vai šajā gadījumā sabiedrībai F var vajadzības gadījumā nepiemērot pienākumu pilnībā vai daļēji sniegt prasīto informāciju un dokumentus, pamatojoties uz *AO* 177. pantu, ja tās sniegtās konsultācijas nav "nodokļu jomā" minētā panta 2. punkta izpratnē.

35 Tādējādi iesniedzējtiesa vispirms atzīmē, ka Tiesa spriedumā *Orde van Vlaamse Balies* u.c., ir uzskatījusi, ka ar Direktīvu 2018/822 grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab pantā noteiktais pienākums advokātam, kas plāno, komercializē vai organizē pārrobežu shēmu, izpaust trešai personai savu identitāti, pārrobežu shēmas satura un lietas, kurā viņš sniedzis konsultācijas, vērtējumu, kā arī sniegt nodokļu pārvaldei šo informāciju, ir iejaukšanās Hartas 7. pantā garantētajās tiesībās uz advokāta un klienta saziņas neaizskaramību. Tomēr šajā lietā ar strīdīgo rīkojumu sabiedrībai F bija uzdots sniegt *Administration des contributions directes* (Tiešo nodokļu pārvalde) visu dokumentāciju par tās attiecībām ar klientu saistībā ar noteiktu korporatīvu ieguldījuma struktūru izveidošanu. Tāpēc, šķiet, loģiski ir secināt, ka šāds rīkojums arī ir iejaukšanās šajās tiesībās. Attiecīgi, ņemot vērā atšķirību starp informācijas apmaiņas sistēmām un attiecīgajiem tiesību aktiem, kas attiecīgi ir spriedumā *Orde van Vlaamse Balies* u.c. un iesniedzējtiesā izskatāmajā lietā, iesniedzējtiesa uzskata, ka šai analīzei nepieciešams apstiprinājums.

36 Tālāk – gadījumā, ja būtu piemērojama Hartas 7. pantā noteiktā aizsardzība un ir konstatēta iejaukšanās, – šī tiesa norāda, ka Tiesa sprieduma *Orde van Vlaamse Balies* u.c. 34. punktā atgādina, ka Hartas 7. pantā nostiprinātās tiesības nešķiet absolūtas prerogatīvas, bet tās jāņem vērā saistībā ar to funkciju sabiedrībā, un, kā izriet no Hartas 52. panta 1. punkta, tā pieļauj, ka šādām tiesībām var tikt noteikti izmantošanas ierobežojumi, ja šie ierobežojumi ir konkrēti paredzēti tiesību aktos. Attiecīgi tā norāda, ka nekur citur Direktīvā 2011/16, izņemot tās 17. panta 4. punktu, jautājumā par informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma nav ietverta neviena tiesību norma, kas paredzētu īpašu režīmu ar konkrētiem ierobežojumiem attiecībā uz advokāta pienākumu sniegt informāciju, kas ir tā kā trešās personas rīcībā. Tādējādi, tā kā nav tiesību normu, kas paredzētu šādu īpašu režīmu, varētu rasties jautājums par Direktīvas 2011/16 atbilstību Hartas 7. pantam un 52. panta 1. punktam.

37 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata – ja Tiesa secinātu, ka Direktīva 2011/16 atbilst Hartai, raugoties no iepriekšējā punktā minētā skatupunkta, varētu rasties jautājums, vai to, kādā apmērā advokātiem ir pienākums sadarboties saistībā ar šajā direktīvā noteikto informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma, ņemot vērā viņiem piemērotā dienesta noslēpuma ietekmi, var noteikt katras dalībvalsts tiesību normās saskaņā ar minētās direktīvas 18. panta 1. punktā ietverto atsauci. Tā precizē, ka tādā gadījumā šajā lietā jāpiemēro *AO* 177. pants kā valsts tiesību norma, kas reglamentē advokātu kā trešo personu pienākumu sadarboties.

38 Šajā ziņā iesniedzējtiesa arī atzīmē, ka sprieduma *Orde van Vlaamse Balies* u.c. 39. punktā Tiesa ir norādījusi, ka, lai garantētu, ka tiek ievērota advokāta un viņa klienta saziņas konfidencialitātes būtība, atcelt šo konfidencialitāti ir pieļaujams tikai ierobežotā veidā. Šajā lietā ar strīdīgo rīkojumu sabiedrībai F bija uzdots sniegt visu dokumentāciju par tās attiecībām ar klientu saistībā ar noteiktu korporatīvu ieguldījuma struktūru izveidošanu. Šādos apstākļos nevar izslēgt, ka šāds rīkojums ietekmē tiesību uz advokāta un viņa klienta saziņas neaizskaramību būtību. Tā kā minētais rīkojums atbilst *AO* 177. pantam, varētu rasties arī jautājums, vai gan minētā valsts tiesību norma, gan šis rīkojums atbilst Hartas 7. pantam.

39 Visbeidzot iesniedzējtiesa norāda, ka gadījumā, ja tie neatbilst pēdējai minētajai tiesību normai, šāds secinājums tomēr nenozīmētu, ka automātiski jāatceļ minētais rīkojums pilnībā, jo tas ir sadalāms lēmums atkarībā no prasītās informācijas. Luksemburgas tiesa tādējādi varētu pieļaut, ka paliek spēkā advokātam noteiktais pienākums sniegt informāciju, kas nav uzskatāma par tādu, kura ietekmē tiesību uz advokāta un viņa klienta saziņas neaizskaramību būtību.

40 Tādējādi iesniedzējtiesai nebūtu jāaprobežojas tikai ar pārbaudi, vai ir konstatējama iespējama iejaukšanās advokāta un viņa klienta saziņas konfidencialitātes būtībā, bet arī būtu jāpārbauda, vai ir citi apsvērumi, ko Tiesa pasludinājusi spriedumā *Orde van Vlaamse Balies* u.c., it īpaši attiecībā uz samērīguma principu, kas attiecīgajā gadījumā var ierobežot to, kādu informāciju var likumīgi prasīt no advokāta saistībā ar informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma, pamatojoties uz Direktīvu 2011/16.

41 Šajos apstākļos *Cour administrative* (Administratīvā apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai advokāta sniegta juridiskā konsultācija sabiedrību tiesību jomā – šajā lietā ar mērķi izveidot korporatīvu veidojumu ieguldījumiem – ietilpst saziņas starp advokātiem un to klientiem pastiprinātās aizsardzības jomā, kāda piešķirta ar [Hartas] 7. pantu?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts kompetentās iestādes lēmums – kas izdots, lai reaģētu uz citas dalībvalsts pieprasījumu veikt informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma, pamatojoties uz Direktīvu 2011/16, un ar ko advokātam ir uzdots sniegt tai gandrīz visus pieejamos dokumentus par viņa attiecībām ar tā klientu, sīki aprakstīt darījumus, par kuriem viņš ir konsultējis, paskaidrot viņa iesaistīšanos šajos procesos un identificēt viņa sarunu partnerus – veido iejaukšanos [Hartas] 7. pantā garantētajās tiesībās uz advokātu saziņas ar saviem klientiem neaizskaramību?

3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, vai Direktīva 2011/16 ir atbilstīga Pamattiesību hartas 7. pantam un 52. panta 1. punktam, jo tajā, izņemot tās 17. panta 4. punktu, nav ietverta neviena tiesību norma, ar kuru formāli būtu atļauts iejaukties advokātu saziņas ar saviem klientiem konfidencialitātē saistībā ar informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma sistēmu un kurā pašā būtu noteikta attiecīgo tiesību izmantošanas ierobežojuma piemērojamība?

4) Ja atbilde uz trešo jautājumu ir apstiprinoša, vai advokātu (vai advokātu biroja) pienākuma sadarboties kā trešām personām – kuru rīcībā ir informācija, piemērojot ar Direktīvu 2011/16 ieviesto informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma mehānismu, it sevišķi īpašos ierobežojumus, kas paredzēti, lai ņemtu vērā viņu dienesta noslēpuma ietekmi, –

sistēma var būt noteikta katras dalībvalsts tiesību normās, kuras reglamentē advokātu kā trešo personu pienākumu sadarboties nodokļu izmeklēšanā saskaņā ar valsts nodokļu tiesībām, atbilstoši minētās direktīvas 18. panta 1. punktā ietvertajai atsaucei?

5) Ja atbilde uz ceturto jautājumu ir apstiprinoša, vai tālab, lai valsts tiesību norma, kas – kā šajā lietā piemērojamā norma – noteic kārtību, kādā advokātiem jāpilda pienākums sadarboties kā trešām personām, kuru rīcībā ir informācija, būtu atbilstīga [Hartas] 7. pantam, šajā normā jāietver īpaši noteikumi, kas:

   – nodrošina advokāta un viņa klienta saziņas konfidencialitātes būtības neaizskaramību; un

   – paredz īpašus nosacījumus, lai nodrošinātu, ka advokātu sadarbības pienākums aprobežotos ar to, kas ir piemērots un nepieciešams Direktīvas 2011/16 mērķa sasniegšanai?

6) Ja atbilde uz piekto jautājumu ir apstiprinoša, vai īpašajos nosacījumos, kuru mērķis ir nodrošināt, ka advokātu sadarbība nodokļu izmeklēšanā aprobežojas ar to, kas ir piemērots un nepieciešams Direktīvas 2011/16 mērķa sasniegšanai, jābūt iekļautam pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts kompetentās iestādes pienākumam:

   – veikt pastiprinātu pārbaudi par to, vai pieprasījuma iesniedzēja dalībvalsts pirms tam ir patiešām – kā noteikts Direktīvas 2011/16 17. panta 1. punktā – pilnībā izmantojusi parastos informācijas avotus, kurus tā var izmantot, lai iegūtu pieprasīto informāciju, neapdraudot šo mērķu sasniegšanu; un/vai

   – pirms tam būt nesekmīgi mēģinājušai sazināties ar citiem varbūtējiem informācijas turētājiem, lai visbeidzot varētu sazināties ar advokātu kā varbūtējo informācijas turētāju; un/vai

   – katrā atsevišķā gadījumā samērot vispārējo interešu mērķi ar attiecīgajām tiesībām tādā veidā, lai rīkojumu advokātam varētu likumīgi izdot tikai tad, ja ir izpildīti papildu nosacījumi, piemēram, prasība, lai pieprasījuma iesniedzējā dalībvalstī notiekošās pārbaudes finansiālās sekas sasniegtu vai varētu sasniegt kādu noteiktu apmēru vai tām varētu būtu krimināltiesiska nozīme?”

Par Tiesas kompetenci

42 Austrijas valdība ir paudusi šaubas par Tiesas kompetenci, būtībā apgalvojot – tā kā Direktīvā 2011/16 nav norādīts, kādos apstākļos administratīvā procedūra vai saziņa var likumīgi notikt, un it īpaši, kādos apstākļos persona var atteikties sniegt informāciju, atsaucoties uz dienesta noslēpumu, minētie jautājumi ir atkarīgi tikai no valsts tiesībām, tādējādi strīdam pamatlietā nav piemērojama šī direktīva un tātad arī – Savienības tiesības.

43 Jāatgādina, ka Direktīva 2011/16 nosaka informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma starp dalībvalstīm, un šajā ziņā tās 18. panta 1. punktā ir noteikts, ka pieprasījuma saņēmēja dalībvalsts izmanto tās informācijas vākšanas pasākumus, lai iegūtu informāciju, ko pieprasa prasītāja dalībvalsts. Tādējādi, kad pieprasījuma saņēmēja dalībvalsts, saņēmusi lūgumu sniegt

informāciju, kas formulēts saskaņā ar Direktīvas 2011/16 II nodaļas I iedaļu, veic administratīvo procedūru saskaņā ar savām valsts procedūrām un nosūta informācijas turētājam rīkojumu sniegt šo informāciju, tā īsteno šo direktīvu un tātad – Savienības tiesības.

44 Šajā ziņā Tiesa ir atzinusi, ka šāda Savienības tiesību īstenošana, kā izriet no Hartas 51. panta 1. punkta, kas padara Hartu piemērojamu, notiek tad, kad dalībvalsts pieņem normatīvus aktus, ar kuriem tiek precizēti noteikumi ar Direktīvu 2011/16 izveidotās procedūras informācijas apmaiņai pēc pieprasījuma, it īpaši paredzot kompetentajai iestādei iespēju pieņemt lēmumu, ar ko personai, kuras rīcībā ir informācija, uzdod sniegt tai šo informāciju (spriedums, 2020. gada 6. oktobris, *État luxembourgeois* (Tiesības apstrīdēt tiesā informācijas sniegšanas pieprasījumu nodokļu jomā), C-245/19 un C-246/19, EU:C:2020:795, 45. un 46. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

45 Šādos apstākļos jāsecina, ka Tiesas kompetencē ir pārbaudīt, vai un kādā mērā Hartas tiesību normām ir pretrunā tas, ka dalībvalsts piemēro valsts tiesību normas, tādas kā pamatlietā, saistībā ar informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma izpildi un ar nolūku veikt šo izpildi saskaņā Direktīvas 2011/16 II nodaļas I iedaļu.

Par pirmajiem diviem prejudiciālajiem jautājumiem

46 Ar pirmajiem diviem jautājumiem, kas jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Hartas 7. pants jāinterpretē tādējādi, ka advokāta juridiskās konsultācijas sabiedrību tiesību jomā ir advokāta un klienta saziņa, kas ietilpst pastiprinātas aizsardzības jomā, kuru garantē šis pants, tāpēc lēmums, ar ko advokātam pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts iestādei saistībā ar informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma, kura paredzēta Direktīvā 2011/16, tiek uzdots sniegt visu dokumentāciju un informāciju, kas saistīta ar advokāta attiecībām ar tā klientu un kas attiecas uz šo konsultāciju, ir iejaukšanās tiesībās uz advokāta un klienta saziņas neaizskaramību, ko garantē minētais pants.

47 Jāatgādina, ka Hartas 7. pants, kurā ikvienai personai ir atzītas tiesības uz privātās un ģimenes dzīves, dzīvokļa un saziņas neaizskaramību, atbilst Romā 1950. gada 4. novembrī parakstītās Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk tekstā – "ECPAK") 8. panta 1. punktam (spriedums *Orde van Vlaamse Balies* u.c., 25. punkts).

48 Saskaņā ar Hartas 52. panta 3. punktu, kura mērķis ir nodrošināt nepieciešamo saskaņotību starp tajā ietvertajām tiesībām un atbilstošajām ECPAK garantētajām tiesībām, neaizskarot Savienības tiesību autonomiju, Tiesai, interpretējot Hartas 7. pantā garantētās tiesības, kā minimālais aizsardzības līmenis jāņem vērā atbilstošās ECPAK 8. panta 1. punktā garantētās tiesības, kā tās interpretējusi Eiropas Cilvēktiesību tiesa (spriedums *Orde van Vlaamse Balies* u.c., 26. punkts).

49 Kā Tiesa jau norādījusi, no Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūras izriet, ka ECPAK 8. panta 1. punkts aizsargā jebkādas sarakstes starp indivīdiem konfidencialitāti un piešķir pastiprinātu aizsardzību saziņai starp advokātiem un to klientiem. Tāpat kā šajā tiesību normā, kuras aizsardzība attiecas ne tikai uz aizstāvības darbību, bet arī uz juridiskajām konsultācijām, Hartas 7. pantā imperatīvi ir garantēts šo juridisko konsultāciju noslēpums gan attiecībā uz to saturu, gan uz pašu faktu, ka tās ir notikušas. Faktiski personas, kas konsultējas ar advokātu, var pamatoti sagaidīt, ka viņu saziņa paliek privāta un konfidenciāla. Tāpēc, izņemot ārkārtas situācijas, šīm

personām jābūt tiesiskajai paļāvībai, ka viņu advokāts bez viņu piekrišanas nevienam neizpaudīs informāciju, ka tās ir konsultējušās ar šo advokātu (spriedums *Orde van Vlaamse Balies* u.c., 27. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

50 Īpašo aizsardzību, kas ar Hartas 7. pantu un ECPAK 8. panta 1. punktu piešķirta advokātu profesionālajam noslēpumam un kas galvenokārt izpaužas kā viņu pienākumi, pamato tas, ka advokātiem demokrātiskā sabiedrībā tiek uzticēts būtisks uzdevums, proti, personu aizstāvība. Šis būtiskais uzdevums ietver, pirmkārt, prasību, kuras nozīme ir atzīta visās dalībvalstīs, ka ikvienam 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 *Orde van Vlaamse Balies* u.c., 28. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

51 No minētajiem apsvērumiem izriet, ka advokāta juridiskajām konsultācijām, lai arī kādā tiesību jomā tās tiktu sniegtas, ir piemērojama ar Hartas 7. pantu garantētā pastiprinātā aizsardzība attiecībā uz advokāta un klienta saziņu. Tas nozīmē, ka tāds lēmums par rīkojuma izdošanu, kāds ir pamatlietā, ir iejaukšanās tiesībās uz advokāta un viņa klienta saziņas neaizskaramību, ko garantē šis pants.

52 Tātad uz pirmajiem diviem jautājumiem jāatbild, ka Hartas 7. pants jāinterpretē tādējādi, ka advokāta juridiskās konsultācijas sabiedrību tiesību jomā ir advokāta un klienta informācijas apmaiņa, kas ietilpst pastiprinātas aizsardzības jomā, kuru garantē šis pants, tāpēc lēmums, ar ko advokātam pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts iestādei saistībā ar informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma, kura paredzēta Direktīvā 2011/16, tiek uzdots sniegt visu dokumentāciju un informāciju, kas saistīta ar advokāta attiecībām ar tā klientu un kas attiecas uz šo konsultāciju, ir iejaukšanās tiesībās uz advokāta un klienta saziņas neaizskaramību, ko garantē minētais pants.

Par trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu

53 Ar trešo un ceturto jautājumu, kuri jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīva 2011/16 nav spēkā, ņemot vērā Hartas 7. pantu un 52. panta 1. punktu, tādā ziņā, ka, izņemot minētās direktīvas 17. panta 4. punktu, tajā nav nevienas tiesību normas, kas, pirmkārt, skaidri pieļautu iejaukšanos advokāta un viņa klienta saziņā saistībā ar informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma sistēmu, un, otrkārt, kurā būtu noteikts, kādā apmērā ir ierobežota Hartas 7. pantā garantēto tiesību īstenošana, vienlaikus nodrošinot, kā tas izriet no minētās direktīvas 18. panta 1. punkta, ka jāņem vērā dalībvalstu tiesības, lai noteiktu, kādā mērā advokāta dienesta noslēpums varētu būt šķērslis attiecībā uz lūgumu sniegt informāciju, ko formulējusi pieprasījuma saņēmēja dalībvalsts.

54 Šajā ziņā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu konkrēti izriet, ka iesniedzējtiesa pauž šaubas, vai ar Direktīvu 2011/16 tiek ievērots Hartas 52. panta 1. punkts, konkrēti tādā ziņā, ka minētā tiesību norma paredz, ka visiem tajā atzīto tiesību un brīvību ierobežojumiem jābūt noteiktiem tiesību aktos.

55 Direktīva 2011/16 attiecas uz administratīvo sadarbību un informācijas apmaiņu starp dalībvalstīm nodokļu jomā. Tās 1. panta 1. punktā noteikts, ka tā "paredz noteikumus un kārtību, kādā dalībvalstis savstarpēji sadarbojas, lai apmainītos ar informāciju, kas ir prognozējami svarīga, lai pārvaldītu un īstenotu minēto dalībvalstu valsts tiesību aktus, kas attiecas uz 2. pantā minētajiem nodokļiem".

56 Saistībā ar minētās direktīvas II nodaļas I iedaļā paredzēto informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma, par ko ir runa šajā lietā, minētajā direktīvā ir noteiktas prasītājas dalībvalsts un pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts attiecības, kā arī to savstarpējie pienākumi. Šīs pašas direktīvas 6. panta 1. un 3. punktā ir arī noteikts, ka pieprasījuma saņēmēja iestāde organizē jebkādu administratīvo procedūru veikšanu, kas vajadzīgas, lai iegūtu prasīto informāciju, un ka šī iestāde ievēro kārtību, kādu tā ievērotu, ja rīkotos pēc savas iniciatīvas vai pēc dalībvalsts citas iestādes pieprasījuma. Direktīvas 2011/16 IV nodaļā, kas attiecas uz administratīvo sadarbību reglamentējošiem noteikumiem, minētās direktīvas 18. panta 1. punktā paredzēts, ka pieprasījuma saņēmēja dalībvalsts izmanto tās informācijas vākšanas pasākumus, lai iegūtu prasīto informāciju.

57 Turpretim Direktīvā 2011/16 attiecībā uz informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma un atšķirībā no citu veidu informācijas apmaiņas, kas tajā noteikta, piemēram, informācijas automātiskās un obligātās apmaiņas, kas paredzēta šīs ar Direktīvu 2018/822 grozītās direktīvas II nodaļas II iedaļā, personām vai operatoriem, kas tur informāciju, nav noteikts nekāds ziņošanas pienākums.

58 Attiecībā uz Direktīvas 2011/16 17. panta 4. punktu, ja tas attiecas uz pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts un prasītājas dalībvalsts attiecībām un paredz, ka pirmajai minētajai dalībvalstij ir tiesības atteikties nodot otrai minētajai dalībvalstij noteiktu informāciju, tajā nav noteikts, kas būtu jādara saskaņā ar valstī noteiktajām informācijas vākšanas procedūrām. Tāpat arī minētās direktīvas 17. panta 2. punktā ir noteikts, ka direktīva pieprasījuma saņēmējai dalībvalstij neuzliek par pienākumu veikt pārbaudes vai paziņot informāciju, ja šāda pārbaude vai pieprasītās informācijas ievākšana, ja veikta šīs dalībvalsts pašas vajadzībām, būtu pretrunā ar tās tiesību aktiem. Tomēr tajā nav noteikts, kādas prasības jāievēro valsts procedūrās saistībā ar informācijas vākšanu.

59 No minētajiem apsvērumiem izriet, ka saistībā ar Direktīvā 2011/16 paredzēto informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma Savienības likumdevējs ir noteicis tikai dalībvalstu savstarpējos pienākumus vienai pret otru un vienlaikus tām nav jāizpilda lūgums sniegt informāciju, ja prasītās pārbaudes veikšana vai attiecīgās informācijas vākšana ir pretrunā tās tiesību aktiem. Tātad Savienības likumdevējs ir konkrēti uzdevis dalībvalstīm nodrošināt, ka valstu procedūras, kas tiek īstenotas saistībā ar informācijas vākšanu tās nodošanas vajadzībām, atbilst Hartai un it īpaši tās 7. pantam.

60 No tā izriet – lai arī Direktīvas 2011/16 II nodaļas I iedaļā paredzētajā informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma sistēmā nav tiesību normu attiecībā uz advokāta un viņa klienta saziņas konfidencialitātes aizsardzību saistībā ar informācijas vākšanu, kas tiek prasīta pieprasījuma saņēmējai dalībvalstij, tas nenozīmē, ka šī direktīva ir pretrunā Hartas 7. pantam un 52. panta 1. punktam. Faktiski no minētās direktīvas izriet, ka atbilstīgi Hartas 51. panta 1. punktam katrai dalībvalstij, īstenojot valsts procedūras saistībā ar šo informācijas vākšanu, ir pienākums garantēt advokāta un viņa klienta saziņas pastiprinātu aizsardzību, kas tiek garantēta ar Hartas 7. pantu. Tādējādi ikvienai dalībvalstij tostarp jānodrošina, ka jebkāds iespējamais minētajā 7. pantā noteikto tiesību īstenošanas ierobežojums, kas izriet no šīm valsts procedūrām, "ir noteikts tiesību aktos" Hartas 52. panta 1. punkta izpratnē.

61 Šādos apstākļos uz trešo un ceturto jautājumu jāatbild, ka, pārbaudot šajos jautājumos aplūkotos aspektus, nav atklājies neviens elements, kas varētu ietekmēt Direktīvas 2011/16 spēkā esamību saistībā ar Hartas 7. pantu un 52. panta 1. punktu.

Par piekto un sesto prejudiciālo jautājumu

62 Kā izriet no lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu sniegtā izklāsta, ar strīdīgo rīkojumu sabiedrībai F tika uzlikts pienākums sniegt visu dokumentāciju par tās attiecībām ar klientu saistībā ar noteiktu korporatīvu ieguldījuma struktūru izveidošanu, sīki aprakstīt darījumus, par kuriem tā attiecīgi konsultējusi, paskaidrot klienta iesaistīšanos šajos procesos un identificēt tās sarunu partnerus. Šo rīkojumu, kas ir iepriekšējā rīkojuma atkārtojums un kam ir ar tāds pats mērķis, nodokļu pārvalde izdeva pēc tam, kad sabiedrība F bija atteikusies nodot iepriekš prasīto informāciju un dokumentus, apgalvojot, ka, to sniedzot, tiktu izpausts advokāta dienesta noslēpums, kas ir saistošs sabiedrībai F, un ka šajā gadījumā attiecīgās konsultācijas turklāt netika sniegtas nodokļu jomā. Strīdīgajā rīkojumā nodokļu pārvalde it īpaši norādīja F, ka tai ir pienākums nodot visu iepriekš prasīto informāciju precīzā un nesagrozītā vaidā, par neizpildi paredzot naudas sodu, un ka tā nevar atsaukties uz dienesta noslēpumu. Visbeidzot, tā kā F joprojām nav izpildījusi minēto rīkojumu, nodokļu pārvalde tai uzlika noteikto naudas sodu.

63 Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda – ņemot vērā prasītās informācijas apjomu, kas būtībā ir viss F lietas materiālu kopums, it īpaši sīkākas ziņas par F un tās klienta visu sarunu saturu, vispirmām kārtām varētu rasties jautājums, vai šāds rīkojums, kas citādi atbilstu valsts tiesībām un it īpaši *AO* 177. pantam, nepārkāpj tiesību uz advokātu un viņu klientu saziņas neaizskaramību būtību, kuras ir pastiprināti aizsargātas saskaņā ar Hartas 7. pantu.

64 Attiecībā uz prasītās informācijas apjomu un valsts tiesībām, pamatojoties uz kurām tika arī pieņemts strīdīgais rīkojums un pēc tam F tika piemērots naudas sods, iesniedzējtiesa vienlaikus ir atzīmējusi, ka saskaņā ar *AO* 177. pantu šāda rīkojuma adresāts – advokāts – principā var atteikties sniegt visu informāciju, bet, ja viņš rīkojas kā konsultants vai pārstāvis tikai nodokļu jomā, viņam jāsniedz visa prasītā informācija, izņemot gadījumus, kad pastāv risks, ka šīs informācijas sniegšana var pakļaut klientu kriminālvajāšanai.

65 Tādos apstākļos jāuzskata, ka ar piekto un sesto jautājumu, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Hartas 7. pants un 52. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir rīkojums – tāds kā aprakstīts šā sprieduma 52. punktā –, kas pamatots ar valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru advokāta konsultācijām un pārstāvniecībai nodokļu jomā nepiemēro advokāta un viņa klienta saziņas pastiprinātu aizsardzību, ko garantē Hartas 7. pants, izņemot gadījumus, ja pastāv kriminālvajāšanas risks viņa klientam.

66 Šajā ziņā jāatgādina, ka advokāta un viņa klienta saziņas pastiprināta aizsardzība ir piemērojama, kā tas atgādināts šā sprieduma 51. punktā, neatkarīgi no tā, kādā tiesību jomā advokāts konsultē vai pārstāv savu klientu.

67 Ņemot to vērā, jāatgādina, ka Hartas 7. pantā nostiprinātās tiesības nešķiet absolūtas prerogatīvas, bet tās jāņem vērā saistībā ar to funkciju sabiedrībā. Proti, kā izriet no Hartas 52. panta 1. punkta, tā pieļauj, ka šādām tiesībām var tikt noteikti izmantošanas ierobežojumi, ja 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, 2024. gada 29. jūlijs, *Belgian Association of Tax Lawyers* u.c., C-623/22, EU:C:2024:639, 134. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

68 Šajā gadījumā saskaņā ar *AO* 177. panta 2. punktu advokāts, kas saņēmis lūgumu sniegt informāciju pārvaldes iestādei, nedrīkst atteikt piekļuvi ziņām, kuras viņam uzticētas, pildot dienesta pienākumus, ciktāl tās attiecas uz faktiem, ko viņš uzzinājis, būdams konsultants vai pārstāvis nodokļu jomā, izņemot, ja ar atbildi uz jautājumiem viņš savu klientu pakļautu kriminālvajāšanas riskam. Šāda aizlieguma sekas tādējādi ir tādas, ka nevar turēt noslēpumā no pārvaldes iestādes nekādu advokāta un viņa klienta saziņas saturu nodokļu jomā – vienalga vai tā ir notikusi konsultācijās vai saistībā ar pārstāvību tiesā –, izņemot, ja klients tiktu pakļauts kriminālvajāšanas riskam.

69 Savukārt un saskaņā ar *AO* 177. pantu strīdīgais rīkojums, ar kuru tika atkārtoti prasīts precīzā un nesagrozītā veidā sniegt visu informāciju, kas noteikta šā sprieduma 62. punktā, pretējā gadījumā paredzot naudas sodu, un kurš izdots pēc tam, kad sabiedrība F bija norādījusi, ka uzskata, pamatojoties uz tai saistošo dienesta noslēpumu, ka tā nevar sniegt šo informāciju, arī rada sekas, ka F un tās klienta saziņas saturu saistībā ar attiecīgo korporatīvu ieguldījuma struktūru izveidošanu nevar turēt noslēpumā no pārvaldes iestādes, kas izdevusi šo rīkojumu.

70 Šajā ziņā jāatgādina, ka Hartas 7. pants garantē, ka gan advokāta juridisko konsultāciju sniegšanas fakts, gan to saturs tiek turēts noslēpumā. Tādējādi personas, kas konsultējas ar advokātu, var pamatoti sagaidīt, ka viņu saziņa paliek privāta un konfidenciāla, un, izņemot ārkārtas situācijas, tās paļaujas uz to, ka viņu advokāts bez viņu piekrišanas nevienam neizpaudīs informāciju, ka tās ir konsultējušās.

71 Protams, Tiesa šajā ziņā ir konkrēti atzinusi, ka šādos apstākļos nevar uzskatīt, ka ar Direktīvu 2018/822 grozītās Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktā paredzētais ziņošanas pienākums apdraudētu Hartas 7. pantā nostiprināto tiesību uz advokātu un viņu klientu saziņas neaizskaramību būtību. Tomēr Tiesa izdarīja šādu secinājumu pēc tam, kad tā bija norādījusi, ka šis pienākums tikai ierobežotā veidā izraisa saziņas starp advokātu starpnieku un viņa klientu konfidencialitātes atcelšanu attiecībā uz trešo personu starpnieku un nodokļu administrāciju, un it īpaši, ka šajā tiesību normā nav paredzēts ne pienākums, ne arī atļauja advokātam starpniekam bez sava klienta piekrišanas ar citiem starpniekiem dalīties ar informāciju par šīs saziņas saturu (spriedums *Orde van Vlaamse Balies* u.c., 39. un 40. punkts).

72 Tomēr šajā gadījumā, kā to atzīmējusi arī ģenerāladvokāte secinājumu 50. punktā, ar *AO* 177. pantu, ar kuru gandrīz pilnībā tiek atcelta advokāta dienesta noslēpuma pastiprināta aizsardzība, kas tam piemērojama, pamatojoties uz Hartas 7. pantu, attiecībā uz advokātu sniegto konsultāciju nodokļu jomā saturu, proti, visā tiesību jomā, kurā advokāts var konsultēt savus klientus, tiek atņemta jēga advokātu dienesta noslēpuma aizsardzībai šajā tiesību jomā. Savukārt ar strīdīgo rīkojumu, ciktāl tas, šķiet, pieļauj, ka advokāta dienesta noslēpuma nepiemērošana, kas izriet no *AO* 177. panta, ļauj nodokļu pārvaldei prasīt visu dokumentāciju, kas ir F rīcībā, tostarp it īpaši ziņas par visas F un tās klienta saziņas saturu, lai arī F sniegtās konsultācijas, kas attiecas uz noteiktu korporatīvu ieguldījuma struktūru izveidošanu, kā norāda F, neattiecas uz nodokļu jomu, vēl vairāk tiek pārkāpta ar Hartas 7. pantu aizsargāto tiesību būtība.

73 Tādos apstākļos jākonstatē, ka tāda valsts tiesību norma kā *AO* 177. pants, kā arī tas, ka tā šajā gadījumā ar strīdīgo rīkojumu ir piemērota nepavisam ne ārkārtas situācijās, ņemot vērā to, kādā apmērā advokāta dienesta noslēpumu nepiemēro attiecībā uz advokāta un viņa klienta saziņu, pašā būtībā ir Hartas 7. pantā garantēto tiesību pārkāpums.

74 No visiem minētajiem apsvērumiem izriet, ka tāds rīkojums kā strīdīgais rīkojums, kas pamatots ar tādu valsts tiesisko regulējumu kā *AO* 177. panta 2. punkts, ir tiesību uz advokāta un viņa klienta saziņas neaizskaramību būtības pārkāpums un tādējādi iejaukšanās, kas nav attaisnojama.

75 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz piekto un sesto jautājumu jāatbild, ka Hartas 7. pants un 52. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir rīkojums – tāds kā aprakstīts šā sprieduma 52. punktā –, kas pamatots ar valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru advokāta konsultācijām un pārstāvniecībai nodokļu jomā nepiemēro advokāta un viņa klienta saziņas pastiprinātu aizsardzību, ko garantē Hartas 7. pants, izņemot gadījumus, ja pastāv krimināl vajāšanas risks viņa klientam.

Par tiesāšanās izdevumiem

76 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) Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 7. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

advokāta juridiskās konsultācijas sabiedrību tiesību jomā ir advokāta un klienta informācijas apmaiņa, kas ietilpst pastiprinātas aizsardzības jomā, kuru garantē šis pants, tāpēc lēmums, ar ko advokātam pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts iestādei saistībā ar informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma, kura paredzēta Padomes Direktīvā 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK, tiek uzdots sniegt visu dokumentāciju un informāciju, kas saistīta ar advokāta attiecībām ar tā klientu un kas attiecas uz šo konsultāciju, ir iejaukšanās tiesībās uz advokāta un klienta saziņas neaizskaramību, ko garantē minētais pants.

2) Trešajā un ceturtajā prejudiciālajā jautājumā aplūkoto aspektu pārbaudē nav atklājies neviens elements, kas varētu ietekmēt Direktīvas 2011/16 spēkā esamību, ņemot vērā Pamattiesību hartas 7. un 52. pantā garantētās pamattiesības.

3) Pamattiesību hartas 7. pants un 52. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir rīkojums – tāds kā aprakstīts rezolutīvās daļas 1. punktā –, kas pamatots ar valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru advokāta konsultācijām un pārstāvniecībai nodokļu jomā nepiemēro advokāta un viņa klienta saziņas pastiprinātu aizsardzību, ko garantē Hartas 7. pants, izņemot gadījumus, ja pastāv krimināl vajāšanas risks viņa klientam.

[Paraksti]