Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ATANASIJA RANTA [*ATHANASIOS RANTOS*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 5. aprīlī [1]

**Lieta C-694/20**

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

(*Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Administratīvā sadarbība nodokļu jomā – Eiropas Savienības Pamattiesību harta – 7. un 47. pants – Obligātā automātiskā informācijas apmaiņa nodokļu jomā saistībā ar ziņojamām pārrobežu shēmām – Advokāta profesionālais noslēpums – Starpniekiem piemērojamais atbrīvojums no ziņošanas pienākuma – Lūgums izvērtēt spēkā esamību

## I. Ievads

1. Izskatāmajā lietā ir izvirzīta problemātika par advokātu, kuri kā "starpnieki" ir iesaistīti nodokļu shēmu izstrādē, profesionālā noslēpuma aizsardzības apjomu, kā arī par ziņošanas un paziņošanas pienākumiem, kuri tiem ir saistoši saistībā ar Direktīvas 2011/16/ES piemērošanu [2].

2. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta spēkā esamības izvērtēšanu, kurš iekļauts ar Direktīvu 2018/822 [3] (turpmāk tekstā – "strīdīgā tiesību norma") un kurā "advokātam–starpniekam", kas ir atbrīvots no ziņošanas pienākuma, pamatojoties uz profesionālā noslēpuma aizsardzību, ir noteikts paziņot ikvienam citam "starpniekam" par tam noteiktajiem ziņošanas pienākumiem nodokļu iestādēm, attiecībā uz Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – "Harta") 7. un 47. pantu.

[1] Oriģinālvaloda – franču.

[2] Padomes Direktīva (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 ir izdarīti ar Padomes Direktīvu (ES) 2018/822 (2018. gada 25. maijs) (OV 2018, L 139, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 2011/16"). Izskatāmās lietas risinājums noteiks risinājumu lietā C-398/21 (*Conseil national des barreaux* u.c.), kuras izskatīšana ir apturēta, gaidot nolēmuma pieņemšanu šajā lietā. Proti, Direktīvas 2011/16 tiesību normas, uz kurām attiecas izskatāmajā lietā uzdotais prejudiciālais jautājums, un pamatojums, uz kuru tas ir balstīts, ir identiski tiem, kas ir minēti *Conseil d'État* [Valsts padome] (Francija) lietā C-398/21 iesniegtajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu.

[3] Padomes direktīva (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., turpmāk tekstā – "Direktīva 2018/822").

3. Šo lūgumu ir iesniegusi *Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) saistībā ar pieteikumiem, kurus ir iesniegušas *Orde van Vlaamse Balies* (Flandrijas Advokātu kolēģija, Beļģija) un *de facto* apvienība *Belgian Association of Tax Lawyers* [Beļģijas nodokļu juristu apvienība] (turpmāk tekstā – "prasītāji"), pilnībā vai daļēji apturēt Flandrijas dekrēta izpildi, ar kuru ir transponēta strīdīgā tiesību norma un grozīts Flandrijas tiesiskais regulējums par administratīvo sadarbību nodokļu jomā.

## II. Atbilstošās tiesību normas

### *A. Savienības tiesības*

4. Ar Direktīvu 2011/16 ir izveidota sadarbības sistēma starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, un tajā ir paredzēti noteikumi un procedūras, kas jāpiemēro, apmainoties ar informāciju nodokļu vajadzībām.

5. Direktīvā 2018/822 ir noteikts pienākums ziņot kompetentajām iestādēm par iespējami agresīvām pārrobežu nodokļu plānošanas shēmām[4]. Šīs direktīvas 2., 6., 8. un 18. apsvērumā ir teikts:

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

[..]

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

[..]

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

[4] Šī zemsvītras piezīme attiecas tikai uz šo secinājumu grieķu valodas versiju.

[..]

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

6. Direktīvas 2011/16 3. panta "Definīcijas" 18.–22. punktā, 24. un 25. punktā, kādi tie ir iekļauti ar Direktīvas 2018/822 1. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ir noteikts:

"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:

[..]

19) "ziņojama pārrobežu shēma" ir ikviena pārrobežu shēma, kam ir vismaz viena no IV pielikumā izklāstītajām pazīmēm;

20) "pazīme" ir kādas pārrobežu shēmas elements vai iezīme, kas norāda uz iespējamu nodokļu apiešanas risku, kā uzskaitīts IV pielikumā;

21) "starpnieks" ir ikviena persona, kas plāno, komercializē, organizē vai dara pieejamu ziņojamu pārrobežu shēmu īstenošanai vai vada tās īstenošanu.

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

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

a) tā ir rezidente nodokļu vajadzībām kādā no dalībvalstīm;

b) tai ir pastāvīga pārstāvniecība kādā dalībvalstī, un caur šo iestādi tiek sniegti pakalpojumi attiecībā uz shēmu;

c) tā ir inkorporēta kādā no dalībvalstīm vai tās darbību reglamentē kādas dalībvalsts tiesību akti;

d) tā ir reģistrēta kādā profesionālajā apvienībā, kura ir saistīta ar juridiskiem, nodokļu vai konsultāciju pakalpojumiem kādā dalībvalstī;

22) "attiecīgais nodokļu maksātājs" ir ikviena persona, kurai ziņojama pārrobežu shēma ir darīta pieejama īstenošanas nolūkā vai kura ir gatava īstenot ziņojamu pārrobežu shēmu vai ir īstenojusi šādas shēmas pirmo posmu;

[..]

24) "tirgojama shēma" ir pārrobežu shēma, kas ir plānota, popularizēta, gatava īstenošanai vai darīta pieejama īstenošanai bez vajadzības veikt būtiskus pielāgojumus;

25) "individualizēta shēma" ir jebkāda pārrobežu shēma, kas nav tirgojama shēma."

7. Attiecībā uz ziņošanas pienākumu un atsaukšanos uz profesionālo noslēpumu Direktīvas 2011/16 8.ab pantā, kas iekļauts ar Direktīvas 2018/822 1. panta 2. punktu, 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.

[..]

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

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

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

[..]

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

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

[..]

14. Informācijā, ko dalībvalsts kompetentā iestāde paziņo [visu pārējo dalībvalstu kompetentajām iestādēm] saskaņā ar 13. punktu, ietver attiecīgi šādus datus:

a) starpnieku un attiecīgo nodokļu maksātāju identifikācija, tostarp vārds un uzvārds/nosaukums, dzimšanas datums un vieta (fiziskas personas gadījumā), rezidences vieta nodokļu vajadzībām, nodokļu maksātāja identifikācijas numurs, un – attiecīgā gadījumā – personas, kuras ir ar attiecīgo nodokļu maksātāju saistīti uzņēmumi;

b) informācija par IV pielikumā izklāstītajām pazīmēm, kuru dēļ par pārrobežu shēmu ir jāziņo;

c) kopsavilkums par ziņojamās pārrobežu shēmas saturu, tostarp tās vispārzināmais nosaukums, ja tāds ir, un īss, vispārīgs apraksts par attiecīgo darījumdarbību vai shēmām, neizraisot komercnoslēpuma, rūpnieciska vai dienesta noslēpuma vai komercprocesa izpaušanu vai tādas informācijas izpaušanu, kuras izpaušana būtu pretrunā sabiedriskajai kārtībai;

[..].”

## *B. Beļģijas tiesības*

8. Ar 2013. gada 21. jūnija *decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen* (Dekrēts par administratīvu sadarbību nodokļu jomā) (*Belgisch Staatsblad*, 2013. gada 26. jūnijs, 40587. lpp.) (turpmāk tekstā – “2013. gada 21. jūnija dekrēts”) Flandrijas reģionā (Beļģija) ir transponēta Direktīva 2011/16.

9. Šis dekrēts tika grozīts ar 2020. gada 26. jūnija *decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies* (Dekrēts, ar ko groza 2013. gada 21. jūnija dekrētu, attiecībā uz obligāto automātisko informācijas apmaiņu nodokļu jomā saistībā ar ziņojamām pārrobežu shēmām) (*Belgisch Staatsblad*, 2020. gada 3. jūlijs, 49170. lpp.) (turpmāk tekstā – “2020. gada 26. jūnija dekrēts”), ar kuru ir transponēta Direktīva 2018/822.

10. 2013. gada 21. jūnija dekrēta 2. nodaļas 2. iedaļas 2. apakšiedaļā ir noteikts, ka attiecīgie starpnieki vai nodokļu maksātāji obligāti iesniedz informāciju par ziņojamām pārrobežu nodokļu shēmām.

11. Šī dekrēta 11/6. pantā, kāds tas ir ticis iekļauts ar 2020. gada 26. jūnija dekrēta 14. pantu, ir noteikta saikne starp ziņošanas pienākumu un profesionālo noslēpumu, kas ir jāievēro noteiktiem starpniekiem. Ar to ir transponēts Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. un 6. punkts. 2013. gada 21. jūnija dekrēta 11/6. panta 1. punktā ir paredzēts:

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

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

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

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

[..].”

12. 2013. gada 21. jūnija dekrēta 11/7. pantā, kas iekļauts ar 2020. gada 26. jūnija dekrēta 15. pantu, ir noteikts:

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

## III. Pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā

13. Ar prasības pieteikumiem, kuri tika iesniegti attiecīgi 2020. gada 31. augustā un 1. oktobrī, prasītāji lūdza iesniedzējtiesu apturēt 2020. gada 26. jūnija dekrēta izpildi un to pilnībā vai daļēji atcelt.

14. Šī tiesa līdz sprieduma attiecībā uz atcelšanas prasībām publicēšanas datumam, pirmkārt, nolēma apturēt 2013. gada 21. jūnija dekrēta 11/6. panta 1. punkta pirmās daļas, kas iekļauta ar 2020. gada 26. jūnija dekrēta 14. pantu, piemērošanu tikai tiktāl, cik tajā advokātam, kurš darbojas kā starpnieks, ir noteikts pienākums informēt citu starpnieku, kurš nav viņa klients, un, otrkārt, 2013. gada 21. jūnija dekrēta 11/6. panta 3. punkta, kas iekļauts ar 2020. gada 26. jūnija dekrēta 14. pantu, piemērošanu tikai tiktāl, cik tajā ir paredzēts, ka advokāts nevar atsaukties uz profesionālo noslēpumu saistībā ar periodisku ziņošanas pienākumu par tirgojamām pārrobežu shēmām 2013. gada 21. jūnija dekrēta 11/4. panta izpratnē.

15. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

16. Rakstveida apsvērumus iesniedza prasītāji, Beļģijas, Čehijas, Francijas un Latvijas valdības, Eiropas Komisija, kā arī Eiropas Savienības Padome. Izņemot Čehijas un Latvijas valdības, šie lietas dalībnieki turklāt pauda savu viedokli tiesas sēdē, kas virspalātas sastāvā notika 2022. gada 25. janvārī.

## IV. Vērtējums

### *A. Ievada apsvērumi*

17. Direktīva 2011/16 – zināma kā "DAC6" – ir daļa no cīņas pret agresīvu nodokļu plānošanu un ir saskaņota ar Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) globālā līmenī veiktajiem pasākumiem, lai uzlabotu nodokļu pārredzamību un apkarotu nodokļu apiešanas un krāpšanas nodokļu jomā praksi.

18. Šajā kontekstā minētajā direktīvā ir paredzēta automātiska informācijas apmaiņa par pārrobežu nodokļu shēmām, uzliekot nodokļu starpniekiem ziņošanas pienākumu, lai atturētu no agresīvas nodokļu plānošanas pasākumu izstrādes vai izmantošanas.

19. Runājot par pārrobežu shēmām, uz kurām attiecas minētajā direktīvā paredzētā informācijas apmaiņa, tās tiek identificētas, atsaucoties uz īpašu iezīmju sarakstu, kuras tiek sauktas par "pazīmēm" un kuras ir ietvertas Direktīvas 2018/822 IV pielikumā.

20. Jauns elements, kas ir ieviests ar Direktīvu 2018/822, lai sasniegtu mērķi apkarot agresīvu nodokļu plānošanu, ir pienākums, kas tagad ir noteikts visiem starpniekiem, ņemot vērā to galveno lomu agresīvas nodokļu plānošanas shēmu izstrādē, kā to tostarp konstatējusi ESAO, veikt ziņošanu nodokļu iestādēm. Tikai tad, ja šādu starpnieku nav vai ja tie nevar to darīt, šis pienākums tiek pārnests uz nodokļu maksātāju. No tā izriet, ka nodokļu maksātājam uzliktais ziņošanas pienākums ir ticis ieviests kā galējais līdzeklis, ņemot vērā to, ka Savienības likumdevējs, manuprāt, pamatoti ir uzskatījis, ka ziņošanas sistēma būtu bijusi daudz mazāk efektīva, ja pašam nodokļu maksātājam būtu jāziņo nodokļu iestādēm par savu lēmumu iesaistīties "agresīvā shēmā".

21. Līdz ar to starpnieka iejaukšanās ir šīs sistēmas stūrakmens un jebkāds šīs sistēmas darbības ierobežojums varētu apdraudēt pašu Direktīvas 2011/16 mērķu būtību. Tomēr šo mērķu īstenošana nedrīkst izraisīt Hartā aizsargāto pamattiesību pārkāpumu. Tāpēc ir jāpārbauda, vai ar Direktīvu 2011/16, kā arī ar grozījumiem, kuri tajā ir veikti ar Direktīvu 2018/822, ieviestais režīms var izraisīt šādu pārkāpumu.

22. Pirms tiek veikts strīdīgās tiesību normas saderības ar Hartas 7. un 47. pantu juridiskais vērtējums, uzskatu, ka ir svarīgi noskaidrot "advokātiem–starpniekiem" uzliktā paziņošanas pienākuma iezīmes.

23. Pirmām kārtām, šķiet, ka Savienības likumdevēja nodoms ir aizsargāt advokātu profesionālo noslēpumu, pirmkārt, tiem piešķirot atbrīvojumu no ziņošanas[5] un, otrkārt, ierobežojot tās informācijas saturu, kuru advokātam–starpniekam ir jānosūta trešai personai–starpniekam atbrīvojuma gadījumā[6]. Tomēr tikai tie advokāti, kuri darbojas "saskaņā ar attiecīgajiem valsts tiesību aktiem, kuros ir definēta viņu profesija", var atsaukties uz profesionālo noslēpumu un tikai šiem advokātiem var tikt piešķirts atbrīvojums no ziņošanas[7]. No tā izriet, ka principā advokāts, kas darbojas ārpus valsts tiesību normām, kurās reglamentēta viņa profesija, nevar atsaukties uz profesionālo noslēpumu un atrodas ikviena tāda cita starpnieka situācijā, kuram nepiemēro atbrīvojumu no ziņošanas.

5 Skat. strīdīgo tiesību normu un Direktīvas 2018/822 8. apsvērumu.

6 Skat. Direktīvas 2011/16 8.ab panta 6. punktu.

7 Skat. strīdīgo tiesību normu.

24. Otrām kārtām, ja advokāts–starpnieks patiešām izmanto atbrīvojumu, viņam būs jāpaziņo citiem starpniekiem par viņu ziņošanas pienākumu un viņi jāinformē par to. Tomēr ir konstatējams, ka tad, ja attiecīgajā pārrobežu shēmā nav iesaistīts neviens cits starpnieks, advokāta–starpnieka paziņojums par atbrīvojumu, kuru viņš izmanto attiecībā pret konkrēto nodokļu maksātāju, t.i., šajā gadījumā – savu klientu, hipotētiski nevar apdraudēt advokāta un viņa klienta saziņas konfidencialitāti. Tāpēc turpmāk veiktajā analīzē ir lietderīgi pievērsties tikai advokāta–starpnieka paziņošanas pienākumam attiecībā uz citu starpnieku, kas nav viņa klients [8].

25. Ir arī jāprecizē, ka cita starpnieka gadījumā viņa ziņošanas pienākums jau skaidri izriet no Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punkta. Pat vairāku starpnieku gadījumā saskaņā ar šī panta 9. punktu katram no šiem starpniekiem ir jāizpilda šis pienākums, ja vien nav pierādīts, ka kāds cits starpnieks jau ir izpildījis šo pienākumu. Citiem vārdiem, cita starpnieka informēšana saskaņā ar strīdīgo tiesību normu nerada informētajai personai (starpniekam) jaunu ziņošanas pienākumu.

26. Trešām kārtām, ir jānorāda, ka strīdīgajā tiesību normā nekādā veidā nav noteikta ne forma vai veids, kādā šis paziņošanas pienākums ir jāizpilda, ne arī precīzs tās informācijas saturs, kas ir jāiesniedz. Būtu pietiekami, ja sniegtajā informācijā tiktu identificēta pārrobežu shēma, ar kuru tā ir saistīta, un tiktu atgādināts attiecīgā cita starpnieka ziņošanas pienākums [9].

27. Visbeidzot un ceturtām kārtām, ir jānorāda, ka, ņemot vērā viņu pašu ziņošanas pienākumus saskaņā ar Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punktu, informētās trešās personas–starpnieki, kuras tādējādi ir informētas par advokāta iesaistīšanos un kurām pašām nav saistošs profesionālais noslēpums, informēs nodokļu administrāciju ne tikai par pārrobežu shēmas esamību un attiecīgo nodokļu maksātāju, bet arī par advokāta–starpnieka iesaistīšanos. Šajā ziņā no minētās direktīvas 8.ab panta 9. punkta otrās daļas un 14. punkta izriet, ka starpnieku identifikācija ir ietverta informācijā, kas ir jāiesniedz, izpildot ziņošanas pienākumu.

### *B. Par strīdīgās tiesību normas saderību ar Hartas 7. un 47. pantu*

28. Atgādinu, ka iesniedzējtiesa uzdod jautājumu par strīdīgās tiesību normas spēkā esamību, vēloties noskaidrot, vai ar šo tiesību normu tiek ievērots noteikums par advokātu profesionālo noslēpumu, kas garantēts Hartas 7. un 47. pantā.

29. Šajā ziņā prasītāji apgalvo, ka ar paziņošanas pienākumu, it īpaši attiecībā uz trešām personām–starpniekiem, tiekot pārkāpts advokātu profesionālais noslēpums un tas esot pretrunā gan Hartas 7. pantam, gan 47. pantam. Tādējādi tie norāda, ka advokāta profesionālais noslēpums ir būtisks tiesību uz privātās dzīves neaizskaramību un tiesību uz lietas taisnīgu izskatīšanu elements un ka nepieciešamās uzticības attiecības starp klientu un viņa advokātu var tikt saglabātas tikai tad, ja pirmajam minētajam ir garantija, ka tas, ko viņš uzticēs otrajam, netiks

[8] Šajā ziņā atgādināšu, ka iesniedzējtiesas nolēmumā *Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) ir uzdevusi apturēt 2013. gada 21. jūnija dekrēta 11/6. panta 1. punkta pirmās daļas, kas iekļauta ar 2020. gada 26. jūnija dekrētu, piemērošanu "tikai tiktāl, ciktāl tajā advokātam, kurš darbojas kā starpnieks, ir noteikts pienākums informēt citu starpnieku, kurš nav viņa klients".

[9] Tomēr jāatzīmē, ka, lai gan saistībā ar paziņošanas pienākumu, kāds tas ir paredzēts strīdīgajā tiesību normā, advokātam–starpniekam netiek prasīts paziņot šim citam starpniekam citu informāciju, kas viņam ir par attiecīgo klientu, šķiet, ka Beļģijas transponējošās tiesību normas gadījumā tas tā nav. Proti, Beļģijas tiesību aktos ir pieprasīts sniegt papildu pamatojumu, izskaidrojot iemeslus, kuru dēļ advokāts–starpnieks nevar izpildīt ziņošanas pienākumu profesionālā noslēpuma dēļ. Tomēr norādīšu, ka prejudiciālais jautājums attiecas nevis uz Beļģijas transponējošo tiesību normu, bet gan uz strīdīgās normas saderību ar Hartas 7. un 47. pantu.

izpausts. Jau pats fakts, ka tiek izmantoti advokāta pakalpojumi, ietilpstot minētajā noslēpumā. Līdz ar to advokāts nevar sniegt trešām personām vai iestādei nekādu informāciju par pārrobežu shēmu, pat ja viņa iesaistīšanās aprobežojas ar vienkārša atzinuma sniegšanu.

30. Savukārt Beļģijas, Čehijas, Francijas un Latvijas valdības, Komisija, kā arī Padome apgalvo, ka paziņošanas pienākums atbilst Hartas 7. un 47. pantam un ka tādējādi ar strīdīgo tiesību normu netiek pārkāpts profesionālais noslēpums.

31. Uzreiz uzsvēršu, ka gan Tiesai, gan Eiropas Cilvēktiesību tiesai (turpmāk tekstā – "ECT") vairākkārt ir bijusi iespēja spriest par advokāta profesionālā noslēpuma apjomu. Tādējādi Tiesa ir atzinusi, ka minētais profesionālais noslēpums ir viens no Savienības tiesību vispārējiem principiem, kuri izriet no dalībvalstu kopīgajām vērtībām un konstitucionālajām tradīcijām [10].

32. Ir arī jānorāda, ka saskaņā ar ECT judikatūru noteikums par advokāta un viņa klienta saziņas konfidencialitāti divkārt ir garantēts 1950. gada 4. novembrī Romā parakstītās Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk tekstā – "ECPAK") 6. pantā un arī tās 8. pantā [11].

33. Tiesa arī ir precizējusi, ka, lai gan advokātu profesionālā noslēpuma aizsardzības apjoms un kārtība joprojām tiek reglamentēti katras dalībvalsts tiesību aktos, pats šīs aizsardzības princips saskaņā ar Hartas 52. panta 3. punktu un Tiesas judikatūra ir jāuzskata par tādu, kas arī ir garantēts, pamatojoties gan uz Hartas 7. pantu, gan tās 47. pantu.

34. Turklāt Hartas 52. panta 3. punkta mērķis ir nodrošināt nepieciešamo saskaņotību starp tajā ietvertajām tiesībām un atbilstošajām ECPAK garantētajām tiesībām, tomēr negatīvi neietekmējot Savienības tiesību autonomiju. Tādējādi Tiesai ir jāgādā, lai tās veiktā Hartas 7. un 47. panta interpretācija nodrošinātu aizsardzības līmeni, kas atbilst ECPAK 6. un 8. pantā garantētajam, kādu to ir interpretējusi Eiropas Cilvēktiesību tiesa [12].

### *1. Vai ar strīdīgo tiesību normu tiek apdraudēts Hartas 47. pants?*

35. Pirmām kārtām, ir jāatgādina, ka Hartas 47. pantā ir garantētas tiesības uz lietas taisnīgu izskatīšanu un tajā ir ietvertas ikvienas personas, kuras Savienības tiesībās garantētās tiesības un brīvības ir tikušas pārkāptas, tiesības tikt informētai, aizstāvētai un pārstāvētai.

36. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesības uz lietas taisnīgu izskatīšanu atbilstoši ECPAK veido dažādi elementi, kuri it īpaši ietver tiesības uz aizstāvību, lietas dalībnieku procesuālo tiesību vienlīdzības principu, tiesības uz pieeju tiesai, kā arī tiesības vērsties pie advokāta gan civillietās, gan krimināllietās [13].

[10] Spriedums, 1982. gada 18. maijs, *AM & S Europe*/Komisija (155/79, EU:C:1982:157, 18. punkts).

[11] Skat. it īpaši ECT, 1992. gada 16. decembris, *Niemietz* pret Vāciju, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, 37. punkts. Par tiesībām uz privātās dzīves neaizskaramību skat. ECT, 2008. gada 24. jūlijs, *André* u.c. pret Franciju, CE:ECHR:2008:0724JUD001860303, 36. punkts, un ECT, 2012. gada 6. decembris, *Michaud* pret Franciju (turpmāk tekstā – "spriedums *Michaud*"), CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, 117.–119. punkts.

[12] Spriedums, 2021. gada 15. jūlijs, Komisija/Polija (Tiesnešiem piemērojamie disciplinārie pasākumi) (C-791/19, EU:C:2021:596, 165. punkts un tajā minētā judikatūra).

[13] Spriedums, 2007. gada 26. jūnijs, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* u.c. (C-305/05, turpmāk tekstā – "spriedums *Ordre des barreaux francophones et germanophone* u.c.", EU:C:2007:383, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

37. Saistību starp advokāta un viņa klienta sarakstes konfidencialitāti, no vienas puses, un tiesībām uz lietas taisnīgu izskatīšanu, no otras puses, Tiesa ir precizējusi lietā, kas ir ļoti līdzīga izskatāmajai lietai. Tādējādi lietā *Ordre des barreaux francophones et germanophone* u.c. ir izvirzīts jautājums par sarakstes noslēpuma saderību ar pienākumu sadarboties ar valsts iestādēm, kuras ir atbildīgas par cīņu pret nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu [14]. Šajā ziņā Tiesa nosprieda, ka darbību, uz kurām attiecas ziņošanas pienākumi, raksturs ir tāds, ka tās noris apstākļos, *kas nav saistīti ar tiesvedību*, un līdz ar to šīs darbības neietilpst tiesību uz lietas taisnīgu izskatīšanu piemērošanas jomā [15].

38. Konkrētāk, attiecībā uz informācijas apmaiņas starp advokātu un viņa klientu konfidencialitāti, no vienas puses, un tiesībām uz aizstāvību, no otras puses, Tiesa ir norādījusi, ka "advokāts nevarētu pienācīgi veikt savu uzdevumu konsultēt, aizstāvēt un pārstāvēt klientu, bet klientam tādējādi tiktu liegtas tam ECPAK 6. pantā piešķirtās tiesības, ja advokātam *tiesas procesā vai tā sagatavošanās stadijā* būtu pienākums sadarboties ar valsts iestādēm, tām iesniedzot informāciju, kas iegūta juridiskajās konsultācijās, kas notikušas šādā procesā" [16].

39. Turklāt ECT ir atzinusi, ka advokāta gadījumā profesionālā noslēpuma pārkāpums var atsaukties uz pareizas tiesvedības nodrošināšanu un tādējādi uz ECPAK 6. pantā garantētajām tiesībām [17].

40. No Tiesas un ECT minētās judikatūras izriet, ka, pirmkārt, tiesības uz lietas taisnīgu izskatīšanu pēc definīcijas nozīmē saikni ar tiesvedību un to, ka tās nav atdalāmas no tiesvedības konteksta esamības.

41. Taču ir jānorāda, ka izskatāmajā lietā šāda saikne nav konstatēta. Tādējādi Direktīvas 2011/16 kontekstā starpnieks strīdā ar nodokļu administrāciju nedarbojas kā sava klienta aizstāvis. Lai gan viņa konsultācijas potenciāli var izraisīt strīdu ar nodokļu administrāciju vēlākā posmā, tas nenozīmē, ka šīs tās ir tikušas sniegtas "tiesību uz aizstāvību ietvaros un nolūkā" Tiesas judikatūras izpratnē.

42. Otrkārt, saiknes ar tiesvedību neesamība vēl jo vairāk ir acīmredzama attiecībā uz strīdīgo tiesību normu, ņemot vērā, ka paziņošanas pienākums hipotētiski rodas agrīnā posmā – pirms ziņojamās pārrobežu shēmas īstenošanas un tādējādi laikā, kad principā nevarētu rasties nekāds strīds ar nodokļu administrāciju par šo shēmu.

43. Turklāt saiknes ar tiesvedību neesamību apstiprina arī Direktīvā 2011/16 izvirzītie mērķi, kuri galvenokārt ir "preventīvi". Šajā ziņā Direktīvas 2018/822 2. apsvērumā ir skaidri norādīts, ka informācijas apmaiņa ir paredzēta tieši tādēļ, lai ļautu nodokļu iestādēm "ātri reaģēt uz kaitējošu nodokļu praksi un novērst nepilnības, likumdošanas ceļā vai veicot atbilstošu riska novērtēšanu un nodokļu revīziju".

44. Treškārt, jāatzīmē, ka Direktīvā 2011/16 paredzētie informēšanas pienākumi attiecas uz likumīgu darbību, kas tādējādi *a priori* nav apstrīdama, vismaz šīs ziņošanas sākotnējā posmā. No tā izriet, ka saiknes ar tiesvedību neesamība ir vēl acīmredzamāka nekā lietas *Ordre des barreaux*

[14] Saistībā ar Padomes Direktīvas 91/308/EEK (1991. gada 10. jūnijs) par to, kā novērst finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtas naudas legalizēšanai (OV 1991, L 166, 77. lpp.), 2.a panta 5. punktu advokātu uzdevums bija palīdzēt savam klientam sagatavot vai veikt konkrētus darījumus, kuri galvenokārt ir finanšu vai nekustamā īpašuma darījumi, vai darboties klienta vārdā un interesēs saistībā ar šādiem darījumiem.

[15] Spriedums *Ordre des barreaux francophones et germanophone* u.c., 33. un 35. punkts.

[16] Spriedums *Ordre des barreaux francophones et germanophone* u.c., 32. punkts. Mans izcēlums.

[17] Skat. ECT, 1992. gada 16. decembris, *Niemietz* pret Vāciju, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, 37. punkts.

*francophones et germanophone* u.c. kontekstā, jo šajā gadījumā ziņošanas pienākumi attiecas uz darbībām, kas atšķirībā no darījumiem, kuri saistīti ar nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu, nav tiešā pretrunā nevienam piemērojamam likumam.

45. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka ar paziņošanu citiem starpniekiem par pienākumu informēt trešo personu–starpnieku nevar tikt apdraudētas tiesības, kuras ir aizsargātas ar Hartas 47. pantu, ņemot vērā, ka šis pienākums nav saistīts ar tiesvedību un tādējādi neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā [18].

*2. Vai ar strīdīgo tiesību normu tiek apdraudēts Hartas 7. pants?*

46. Jāatgādina, ka Hartas 7. pantā garantētās tiesības atbilst tiesībām, kuras ir garantētas ECPAK 8. pantā [19]. Hartas 7. pantā ikvienai personai ir atzītas tiesības uz savas privātās un ģimenes dzīves, dzīvokļa un saziņas neaizskaramību.

47. Šajā ziņā no ECT judikatūras izriet, ka advokātu profesionālais noslēpums it īpaši tiek aizsargāts ar ECPAK 8. pantu [20].

48. Tādēļ Hartas 7. panta piemērošanas nolūkā ir jānorāda, ka profesionālā noslēpuma aizsardzība saskaņā ar ECPAK 8. pantu neaprobežojas tikai ar darbībām, kuras ir saistītas ar klienta aizstāvību tiesā, bet tai ir plašāka dimensija (un plašāka darbības joma), jo tā aizsargā arī advokāta attiecības ar klientu ārpus tiesvedības konteksta (neraugoties uz to, ka šī aizsardzība ir ierobežojošāka attiecībā uz darbībām, kuras ir saistītas ar šo uzdevumu).

49. Tādējādi ECPAK 8. panta mērķis ir aizsargāt jebkādas sarakstes starp indivīdiem konfidencialitāti, jo ar to tiek nodrošināta informācijas apmaiņas starp advokātiem un viņu klientiem pastiprināta aizsardzība. Turklāt būtu jāprecizē, ka šī aizsardzība ietver arī juridisko konsultāciju, aizsargājot tās noslēpuma raksturu, ņemot vērā ne tikai tās saturu (neatkarīgi no tās formas), bet arī tās pastāvēšanu [21].

50. Spriedumā *Michaud* ECT ir spriedusi par advokātiem noteiktā pienākuma ziņot kompetentajām iestādēm par savu klientu aizdomīgām darbībām atbilstību ECPAK Francijas tiesiskā regulējuma, ar kuru ir transponēta Direktīva 2005/60/EK, kontekstā [22].

51. Šajā spriedumā ECT ir norādījusi, ka, "tā kā tas prasa advokātiem sniegt administratīvajai iestādei tādu informāciju par citu personu, kura ir viņu rīcībā informācijas apmaiņas dēļ, kas viņiem ir bijusi ar šo personu, advokātiem uzliktais pienākums ziņot par aizdomām ir iejaukšanās viņu tiesībās uz sarakstes neaizskaramību" un "arī iejaukšanās viņu tiesībās uz "privātās dzīves" neaizskaramību, jo šis pēdējais minētais jēdziens ietver profesionālo darbību vai komercdarbību [23].

52. Tomēr saskaņā ar ECT viedokli iejaukšanās privātajā dzīvē bija pamatota, ņemot vērā, ka pienākums ziņot par aizdomām attiecās tikai uz "*darbībām, kuras ir nesaistītas ar advokātiem uzticēto aizstāvības uzdevumu un kuras ir līdzīgas tām, ko veic citi profesionāļi, uz kuriem*

[18] Tas pats attiecas uz visiem citiem paziņošanas pienākumiem attiecībā uz nodokļu iestādēm, kuri izriet šai trešai personai–starpniekam.

[19] Skat. Paskaidrojumus attiecībā uz Pamattiesību hartu (OV 2007, C 303, 17. lpp.).

[20] Spriedums *Michaud*, 118. un 119. punkts.

[21] Spriedums *Michaud*, 118. un 119. punkts.

[22] Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva (2005. gada 26. oktobris) par to, lai nepieļautu finanšu sistēmas izmantošanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanai un teroristu finansēšanai (OV 2005, L 309, 15. lpp.).

[23] Spriedums *Michaud*, 91. punkts.

*attiecas šis pienākums*", proti, finanšu vai nekustamā īpašuma darījumiem [24], un ka šis pienākums neattiecās uz advokātiem, "ja attiecīgā darbība ir "saistīta ar tiesvedību, neatkarīgi no tā, vai viņu rīcībā esošā informācija ir saņemta vai iegūta pirms šādas tiesvedības, tās laikā vai pēc tās, tostarp saistībā ar konsultācijām par to, kā uzsākt vai izvairīties no šādas tiesvedības, *vai ja viņi sniedz juridiskas konsultācijas*, ja vien tās nav sniegtas nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas vai terorisma finansēšanas nolūkā vai zinot, ka klients tās lūdz nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas vai terorisma finansēšanas nolūkā"" [25].

53. No ECT judikatūras izriet, ka profesionālā noslēpuma aizsardzība saskaņā ar ECPAK 8. pantu neattiecas uz visām advokāta darbībām.

54. Tādējādi, pirmkārt, pastāv darbības, kuras tradicionāli ietilpst advokāta pienākumos un uz kurām līdz ar to attiecas profesionālais noslēpums. Tādējādi advokāts, kurš konsultē savu klientu saistībā ar tiesvedību vai tās sagatavošanu, protams, var atsaukties uz profesionālo noslēpumu. Tas pats attiecas uz advokātu, ar kuru klients konsultējas *ad hoc* juridiskā atzinuma saņemšanai.

55. Otrkārt, pastāv gadījumi, kad advokāts var darboties ārpus savas "ierastās lomas" pārstāvēt klientu vai sniegt juridiskas konsultācijas, un tādējādi šī advokāta veiktās darbības tiek pielīdzinātas citu profesionāļu darbībām. Tomēr šādos gadījumos minēto darbību raksturs nevar attaisnot profesionālā noslēpuma aizsardzību, kam, kā paskaidrots iepriekš, demokrātiskā sabiedrībā ir ļoti specifiska funkcija, proti, ļaut advokātam pildīt savu pamatuzdevumu – aizstāvēt klientus.

56. Tomēr atzīmēju, ka šis nošķirums nav absolūts un var radīt grūtības tā praktiskajā īstenošanā – par to liecina izskatāmā lieta –, it īpaši dažos gadījumos, kad advokāta loma ir niansētāka. Šajā ziņā norādīšu uz lietas dalībnieku atšķirīgajām nostājām izskatāmajā lietā attiecībā uz advokāta kā starpnieka lomu pārrobežu shēmā.

57. Proti, no vienas puses, prasītāji apgalvo, ka advokātam vienmēr būtu jāspēj atsaukties uz savu profesionālo noslēpumu un mazsvarīgi ir tas, kāds ir viņa kā "starpnieka" darbību raksturs, ņemot vērā vienīgi viņa advokāta statusu. Tādējādi advokātam neesot nedz ziņošanas pienākuma, nedz pakārtota pienākuma paziņot par savu atbrīvojumu trešai personai–starpniekam.

58. No otras puses, dažas dalībvalstis (un it īpaši Beļģijas Karaliste un Latvijas Republika) apgalvo, ka starpnieka darbība neesot advokāta darbība, kas pamatotu to, ka viņam tiek uzlikts ziņošanas un paziņošanas pienākums.

59. Direktīvas 2011/16 lasījums, šķiet, liecina par to, ka principā advokāta kā starpnieka piedāvātie pakalpojumi neietilpst advokāta profesijas parastajās darbībās, kuras ir aizstāvība un juridiskais novērtējums. Tādējādi advokāts, kas darbojas kā starpnieks, pirmšķietami būtu jāpielīdzina citiem "starpniekiem", un uz dažiem no tiem profesionālais noslēpums varētu neattiekties [26].

[24] Spriedums *Michaud*, 127. punkts. Mans izcēlums.

[25] Spriedums *Michaud*, 127. punkts. Mans izcēlums.

[26] Tikai pēc tam Direktīvā 2011/16 dalībvalstīm ir paredzēta iespēja piešķirt advokātam–starpniekam atbrīvojumu no pienākuma iesniegt informāciju, kura paredzēta šīs direktīvas 8.ab panta 1. punktā, ja šis pienākums saskaņā ar valsts tiesību aktiem izraisītu profesionālā noslēpuma pārkāpumu.

60. Proti, man šķiet apšaubāmi, ka advokāts, kurš – viens pats vai ar citu profesionāļu palīdzību – izveido pārrobežu shēmu, lai pēc tam piedāvātu to nodokļu maksātājiem, noteikti darbojas savas profesijas ietvaros. It īpaši fakts, ka advokāta iesaistīšanās šīs shēmas izstrādē var būt notikusi pirms tās popularizēšanas klientam, manuprāt, norāda uz to, ka starp advokātu un viņa klientu nav nepieciešamās saiknes, kas pamatotu profesionālā noslēpuma aizsardzību [27].

61. Piemēram, ir iespējams, ka advokāts pārsniedz "attiecīgo valsts tiesību aktu, kuros ir definēta viņu profesija", robežas un tādējādi zaudē priekšrocības, ko sniedz atbrīvojums no ziņošanas pienākuma, ja viņš izstrādā "tirgojamas" pārrobežu shēmas [28], kurām atšķirībā no "individualizētām shēmām" [29] ir raksturīgi, ka tās var īstenot bez vajadzības veikt būtiskus pielāgojumus. Var iedomāties, ka advokāts, nebūdams konsultāciju attiecībās ne ar vienu klientu, izstrādā tirgojamu pārrobežu shēmu, ko viņš pēc tam izplata vai nu tieši nodokļu maksātājiem, vai ar izplatīšanas starpnieka starpniecību. Šādā gadījumā nav izslēgts, ka šis advokāts darbojas ārpus savas profesijas robežām, kuras ir noteiktas valsts tiesību aktos, kā rezultātā, tiklīdz minētā shēma būs pabeigta, viņam būs saistošs ziņošanas pienākums (tāpat kā jebkuram citam starpniekam) saskaņā ar Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punkta noteikumiem.

62. Tomēr tikai šādas advokāta–starpnieka definīcijas izmantošana nozīmētu, ka netiek ņemta vērā konsultēšanas loma, ko advokāts varētu tikt aicināts veikt pārrobežu shēmas juridiskā novērtējuma kontekstā.

63. Turklāt uzsvēršu, ka tad, ja tiktu uzskatīts, ka advokāta veiktā starpnieka darbība nekādi neietilpst juridisko konsultāciju darbībā, rastos jautājums, kāpēc Direktīvā 2011/16 ir paredzēta advokātu profesionālā noslēpuma aizsardzība, izmantojot strīdīgajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma mehānismu. Manuprāt, šāda Savienības likumdevēja izvēle galvenokārt ir izskaidrojama ar diviem iemesliem.

64. Pirmkārt, tā kā profesionālais noslēpums nav saskaņots Eiropas līmenī, Direktīvas 2018/822 mērķis tādējādi būtu izvairīties no jebkādas pretrunas ar valstu tiesību normām, vienlaikus nodrošinot, ka tiek ievēroti Hartā atzītie pamatprincipi [30].

65. Otrkārt, atšķirība starp advokāta darbībām, kuras ir saistītas ar "parasto viņa funkciju izpildi", un darbībām, kuras ar to nav saistītas, praksē nebūt ne vienmēr ir acīmredzama. Tādējādi ir pilnīgi iespējams, ka pat saistībā ar konkrētu pārrobežu shēmu klients ir lūdzis advokātu izvērtēt šo sagatavoto shēmu un tādējādi viņš ir aicināts sniegt juridiskas konsultācijas. Taču šādā gadījumā advokātam vajadzētu būt iespējai pilnībā norādīt uz profesionālo noslēpumu, ņemot vērā, ka viņš sniedz juridisku konsultāciju nodokļu maksātājam, uz kuru attiecas šī shēma.

66. Kā piemēru minēšu to, ka "individualizētas shēmas" gadījumā nevar izslēgt, ka advokāts, kas darbojas kā "starpnieks" Direktīvas 2018/822 izpratnē, iejaucas savas profesijas ietvaros, sniedzot juridisku konsultāciju, tāpat kā tas ir kopumā jebkuras darbības gadījumā, ko advokāts veic attiecībā uz savu klientu, izstrādājot vai vadot jebkādu līgumu vai vienošanos civiltiesību vai komerctiesību jomā, pasākumu sabiedrību tiesību vai sociālo tiesību jomā vai arī jebkādu juridisku stratēģiju.

[27] Šajā ziņā norādīšu, ka saskaņā ar Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punktu ziņošanas pienākums rodas brīdī, kad tiek izstrādāta konkrētā shēma.

[28] Skat. Direktīvas 2011/16 3. panta 24. punktu.

[29] Skat. Direktīvas 2011/16 3. panta 25. punktu.

[30] Skat. Direktīvas 2018/822 18. apsvērumu.

67. Tādējādi uzskatu, ka tieši tāpēc, ka ir grūti *a priori* izslēgt, ka advokātam–starpniekam var tikt lūgts sniegt juridiskās konsultācijas iepriekš minētajā piemērā, Direktīvā 2011/16 advokātam ir noteikts atbrīvojums no ziņošanas pienākuma, lai attiecībā uz viņu nodrošinātu profesionālā noslēpuma ievērošanu.

68. No iepriekš minētā izriet, ka, lai gan ne vienmēr ir viegli veikt nošķirumu starp advokāta darbībām – jo tās reizēm ir sarežģītas un nedalāmas –, manuprāt, ir iespējams nošķirt gadījumus, kuros advokātam, kas darbojas "kā advokāts", būtu jāspēj atsaukties uz profesionālo noslēpumu un līdz ar to saņemt atbrīvojumu no ziņošanas, un gadījumus, kuros šādai aizsardzībai nebūtu jābūt. Tādējādi ir jāpārliecinās, pirmkārt, lai profesionālā noslēpuma definīcija nebūtu tik plaša, ka aptvertu advokāta–starpnieka darbības, kuras krietni pārsniedz pārstāvības un konsultēšanas specifiskos uzdevumus, atbrīvojot viņu no noteiktiem ziņošanas pienākumiem, lai gan viņš veic tādu pašu darbību kā citu profesiju starpnieki. Otrkārt, nesamērīga šīs definīcijas ierobežošana varētu izraisīt nepieņemamu iejaukšanos advokāta un viņa klienta attiecībās.

69. Šajā ziņā šāda nošķīruma noteikšana ir īpaši svarīga Direktīvas 2018/822 piemērošanas kontekstā, lai saglabātu līdzsvaru starp prasību aizsargāt advokāta profesionālo noslēpumu, kam ir īpaša vieta jebkurā tiesiskā valstī, no vienas puses, un mērķi cīnīties pret agresīvu nodokļu plānošanu, kas ir viens no galvenajiem instrumentiem, lai novērstu nodokļu bāzu samazināšanu, no otras puses.

70. Tādējādi, lai gan šī nošķiršana galvenokārt ir valsts tiesas ziņā, it īpaši ņemot vērā, ka profesionālais noslēpums nav saskaņots Eiropas līmenī, šis uzdevums būs jāveic, ņemot vērā iepriekš minētos elementus.

*a) Par strīdīgajā tiesību normā paredzētā paziņošanas pienākuma saderību ar Hartas 7. pantu*

71. Iepriekš minēto apsvērumu gaismā ir jāizvērtē strīdīgās tiesību normas saderība ar Hartas 7. pantu.

72. Attiecībā uz strīdīgo tiesību normu ir jāatgādina, ka tajā ir paredzēts, ka – gadījumā, ja advokāts–starpnieks ir saņēmis atbrīvojumu attiecībā uz savu klientu, – šim advokātam ir jāinformē citi starpnieki par to ziņošanas pienākumiem saskaņā ar Direktīvas 2011/16 8.ab panta 6. punktu. Tāpēc paziņošanas pienākums *ipso facto* ietver ne tikai attiecīgās pārrobežu shēmas identifikāciju un atgādinājumu minētajām trešām personām–starpniekiem par viņu pašu ziņošanas pienākumiem, bet arī paziņotāja advokāta identifikāciju.

73. Pirmām kārtām, norādīšu, ka strīdīgo tiesību normu var piemērot tikai gadījumā, kad advokāts–starpnieks un trešā persona–starpnieks viens otru pazīst, jo viņi kopīgi ir iesaistīti pārrobežu shēmā.

74. Tādējādi pienākums informēt citus starpniekus neattiecas uz situāciju, kad advokāts–starpnieks nezina par kāda cita starpnieka iesaistīšanos pārrobežu shēmā, piemēram, ja nodokļu maksātājs atsevišķi ir lūdzis dažādus starpniekus sniegt konsultācijas. Galu galā, ja persona, kas pilda informēšanas pienākumu, nav zinājusi par citu starpnieku, tā nekādā ziņā nevarētu viņu informēt. Tātad advokātam–starpniekam, kas izpilda informēšanas pienākumu, nav pienākuma meklēt viņam nezināmus attiecīgās shēmas starpniekus. Šādā gadījumā viņam par to būs jāpaziņo attiecīgajam nodokļu maksātājam, proti, savam klientam, uz kuru tiks pārnests ziņošanas pienākums, un no profesionālā noslēpuma viedokļa šis gadījums nerada problēmu.

75. Otrām kārtām, atgādināšu, ka, lai aizsargātu profesionālo noslēpumu, Direktīvā 2011/16 ir būtiski ierobežots tās informācijas saturs, kas advokātam–starpniekam ir jānosūta citam starpniekam atbrīvojuma gadījumā. Tādējādi šī informācija aprobežojas ar paziņojumu par advokāta–starpnieka atbrīvojumu un par ziņošanas pienākumu, kas līdz ar to ir uzlikts šim citam starpniekam. Strīdīgajā tiesību normā paredzētais paziņošanas pienākums nenozīmē, ka ir jāizpauž informācija par saturu, advokāta veikto juridisko analīzi vai arī saziņu, kas advokātam varētu būt bijusi ar savu klientu [31].

76. Trešām kārtām, kā piemēru norādīšu, ka ir iespējams, ka ar attiecīgā nodokļu maksātāja piekrišanu (vai tam veicot koordinēšanu) visi starpnieki, kuri ir iesaistīti pārrobežu shēmas izveidē, ir kopīgi piedalījušies visos tās organizēšanas posmos, izskatot arī jautājumu par ziņošanu nodokļu iestādēm un to attiecīgajiem pienākumiem [32]. Nevar arī izslēgt, ka starpnieks, kuram katrā ziņā ir pienākums ziņot, (jau) ir secinājis, ka par attiecīgo shēmu ir jāziņo, pirms advokāts (ar kuru viņi kopīgi ir ieviesuši shēmu) viņu ir informējis par savu atbrīvojumu un viņam atgādinājis par tā ziņošanas pienākumu. Galu galā, kritēriji, uz kuru pamata rodas ziņošanas pienākums, Direktīvā 2011/16 ir uzskaitīti, lai ļautu ikvienam citam starpniekam un pat pašam nodokļu maksātājam "identificēt" nodokļu shēmu, par kuru ir jāziņo. Proti, šādos gadījumos – un saskaņā ar valsts noteikumiem, kuros ir reglamentēts advokāta profesionālais noslēpums, – varētu uzskatīt, ka profesionālais noslēpums nav ticis pārkāpts [33]. Par to liecina fakts, ka informācija, kura advokātam–starpniekam ir jāpaziņo trešai personai–starpniekam, aprobežojas ar atbrīvojumu, ko viņš ir saņēmis, un ar attiecīgo lietas materiālu identifikāciju [34].

77. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka pirmšķietami ar strīdīgo tiesību normu nevar tikt apdraudētas tiesības, kuras ir aizsargātas Hartas 7. pantā, ja informācija, ko advokāts nosūta trešai personai–starpniekam, tostarp advokāta vārds un uzvārds, jau ir tikusi darīta zināma šai trešai personai–starpniekam.

78. Tomēr nevar izslēgt, ka neatkarīgi no tā, vai advokāts–starpnieks un trešā persona–starpnieks viens otru pazīst, atsevišķos gadījumos no tā varētu izrietēt iejaukšanās tiesībās uz privātās dzīves neaizskaramību.

79. Pirmām kārtām, jāatgādina, ka ar ECPAK 8. pantu tiek aizsargāta juridiskā konsultācija, ņemot vērā ne tikai tās saturu, bet arī tās esamību [35]. Advokāta profesionālais noslēpums, kas ir balstīts uz viņa uzticības attiecībām ar viņa klientu, paredz, ka viņš nedrīkst nevienam atklāt šo attiecību pastāvēšanu, nemaz nerunājot par viņu saziņas saturu (izņemot, ja klients ir devis tam skaidru piekrišanu) [36].

[31] Skat. Direktīvas 2011/16 8.ab panta 14. punkta c) apakšpunktu.

[32] Tā tas būtu, piemēram, tad, ja klients pats "izpauž" profesionālo noslēpumu, iesaistot citus starpniekus informācijas apmaiņā ar savu advokātu.

[33] Manuprāt, šis scenārijs varētu būt līdzīgs scenārijam, kad advokāts un citi profesionāļi (piemēram, notārs, bankas darbinieks, grāmatvedis, nekustamā īpašuma aģents vai jebkurš cits konsultants) piedāvā savus pakalpojumus klientam saistībā ar kopīgu projektu un šis klients var lūgt, lai tie tieši un "brīvi" sazinās savā starpā, tostarp, ja tas attiecas uz šī klienta pienākumiem pret valsts iestādēm. Tas, ka advokāts "atgādina" kādam no šiem profesionāļiem par ziņošanas pienākumu, kas viņam (vai viņiem) varētu būt jāuzņemas, lai nodrošinātu (viņu klienta kopējās) intereses, nedrīkstētu radīt grūtības no profesionālā noslēpuma viedokļa, protams, ievērojot valsts noteikumus, kuros ir reglamentētas šīs profesijas (tostarp advokāta profesija).

[34] Skat. šo secinājumu 75. punktu.

[35] Skat. šo secinājumu 49. punktu.

[36] Izņemot, protams, gadījumu, kurā lūgtā konsultācija attiecas uz noziedzīga nodarījuma izdarīšanu, ko veicis klients, un tādā gadījumā advokāts, kurš to pamana, ne tikai nedrīkst ar savām konsultācijām veicināt šo nodarījumu, bet arī var tikt atbrīvots no sava pienākuma glabāt profesionālo noslēpumu.

80. Tādējādi, ja advokāts ir atbrīvots no ziņošanas pienākuma, kas ir uzlikts starpniekiem, gluži dabiski no uzticības attiecībām, kas viņam ir ar savu klientu, un no konfidencialitātes pienākuma, kas viņam ir jāpilda, izriet, ka advokātam būtu jāspēj galvenokārt par to informēt savu klientu. Ir arī jānorāda, ka paziņošana klientam par advokātam uzliktajiem juridiskajiem pienākumiem ir advokāta profesionāls pienākums, kura neievērošana var kaitēt viņa profesionālajai reputācijai.

81. Otrām kārtām, atgādinu, ka profesionālais noslēpums attiecas ne tikai uz saziņu starp klientu un viņa advokātu, bet arī uz advokāta sniegto juridisko atzinumu. Tādējādi, pat pieņemot, ka advokāts un trešā persona–starpnieks viens otru pazīst – jo viņi kopīgi ir iesaistīti konkrētajā shēmā –, tomēr advokāts, informējot trešo personu–starpnieku par savu atbrīvojumu, dalās ar šo personu ar savu vērtējumu attiecībā uz to, ka konkrētajai shēmai ir iezīmes ("pazīmes"), kuras ir uzskaitītas Direktīvas 2018/822 IV pielikumā, un tādējādi par to ir jāpaziņo kā par "pārrobežu shēmu". Taču minētais vērtējums ir faktiskās un juridiskās analīzes rezultāts, kas veido advokāta konsultatīvās darbības būtību. No tā izriet, ka šī darbība tiek aizsargāta ar profesionālo noslēpumu un advokātam par to būtu jāinformē tikai savs klients.

82. Trešām kārtām, norādu, ka šo secinājumu 76. punktā izskatītais pieņēmums var nebūt attiecināms uz visiem gadījumiem, pat pieņemot, ka advokāts un trešā(-ās) persona(-as)–starpnieks(-i) viens otru pazīst, jo viņi ir iesaistīti vienas un tās pašas pārrobežu shēmas izstrādē. Tas it īpaši attieksies uz gadījumu, kad konkrētās shēmas izstrādes dažādos posmos ir iesaistīti vairāki starpnieki un šo dažādo starpnieku iesaistīšanās pārrobežu shēmā atšķiras atkarībā no to attiecīgās lomas [37].

83. No tā izriet, ka, lai gan ar Direktīvu 2011/16 ir mēģināts ierobežot kaitējumu attiecībā uz profesionālo noslēpumu, tomēr pastāv iespēja, ka atsevišķos gadījumos šāds kaitējums var tikt konstatēts.

*b) Par strīdīgās tiesību normas pamatojumu*

84. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pamattiesības nav absolūta priekšrocība, bet var ietvert ierobežojumus ar nosacījumu, ka tie reāli atbilst vispārējo interešu mērķiem, uz ko ir vērsts konkrētais pasākums, un ka attiecībā uz izvirzīto mērķi tie nav pārmērīga un nepieņemama iejaukšanās, kas apdraudētu šādi garantēto tiesību pašu būtību [38].

85. Tādēļ ir jāpārbauda, vai attiecīgais paziņošanas pienākums ir paredzēts tiesību aktos, vai tas atbilst Savienības atzītam vispārējo interešu mērķim, vai tas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai un vai ar to tiek ievērots samērīguma princips.

86. Pirmām kārtām, tas, ka advokāts–starpnieks paziņo par atbrīvojumu no ziņošanas, ko viņš izmanto, citam starpniekam, kurš ir iesaistīts vienā un tajā pašā pārrobežu shēmā, ir skaidri paredzēts tiesību aktos, proti, šajā gadījumā – strīdīgajā tiesību normā.

87. Šajā ziņā uzskatu, ka paziņošanas pienākums ir noteikts pietiekami skaidrā un precīzā tiesību normā [39].

[37] Tādējādi dažādie starpnieki var būt bijuši iesaistīti dažādos konkrētās shēmas izstrādes posmos un ne visi var būt vienādā mērā iesaistīti tajā, un līdz ar to starp starpniekiem pastāv informācijas asimetrija.

[38] Spriedums, 2018. gada 13. septembris, *UBS Europe* u.c. (C-358/16, EU:C:2018:715, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

[39] Protams, valsts tiesām ir jāizvērtē, vai transponējošajām valsts tiesību normām ir tādas pašas iezīmes.

88. Otrām kārtām, vispārējās intereses, kas tiek īstenotas ar Savienības tiesībām, šajā gadījumā ir cīņa pret agresīvu nodokļu plānošanu, uz kuru attiecas starptautiskā sadarbība nodokļu jomā, kas izpaužas kā informācijas apmaiņa starp dalībvalstīm.

89. Šajā ziņā atgādinu, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu apiešanas riska un krāpšanas nodokļu jomā novēršana ir vispārējo interešu mērķis, ko ir atzinusi Savienība [40]. Tas pats attiecas uz cīņu pret ļaunprātīgām shēmām, ja nodokļu priekšrocības saņemšana ir attiecīgo darījumu galvenais mērķis [41].

90. Turklāt Tiesa ir atzinusi, ka "nepieciešamība saglabāt kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm [..] nodokļu ieturēšanas jomā" ir apsvērums, kas var attaisnot ierobežojumus, it paši, ja attiecīgo valsts pasākumu mērķis ir "novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām" [42].

91. Šajā ziņā, lai gan Direktīvā 2018/822 nav skaidri noteikts mērķis apkarot krāpšanu nodokļu jomā kā "nelikumīgu darbību", no tās 2., 4., 8. un 9. apsvēruma skaidri izriet, ka pienākumi, kuri tajā ir noteikti starpniekiem, ir paredzēti, lai aizsargātu valsts nodokļu bāzes no samazināšanas, uzraugot "iespējami agresīvas nodokļu plānošanas shēmas". Tādējādi tajā paredzētā ziņošanas pienākuma mērķis ir atvieglot nodokļu tiesisko regulējumu ātru pielāgošanu, protams, likumīgai, bet agresīvai nodokļu praksei, no vienas puses, un saistītā veidā ar to, kas minēts iepriekš, galu galā atturēt no šādu shēmu plānošanas, no otras puses [43].

92. Lai gan, manuprāt, iejaukšanās tiesībās uz privātās dzīves neaizskaramību var būt attaisnojama, ņemot vērā Direktīvā 2018/822 izvirzīto mērķi, tomēr ir vajadzīgs, lai šī iejaukšanās būtu nepieciešama un samērīga.

93. Tātad, trešām kārtām, ir jāizvērtē, vai attiecīgais paziņošanas pienākums ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi apkarot agresīvu nodokļu plānošanu, un vai ar to tiek ievērots samērīguma princips.

94. Šajā ziņā ir svarīgi atgādināt, pirmkārt, ka Savienības likumdevējs ir uzskatījis, ka paziņošanas pienākuma apjoms ir jāierobežo līdz stingri noteiktam minimumam, nosakot garantijas saistībā ar profesionālo noslēpumu.

95. Tādējādi, no vienas puses, strīdīgā tiesību norma ir piemērojama tikai noteiktos un precīzos gadījumos, proti, tajos, kuros trešās personas–starpnieki patiešām sadarbojas ar advokātu–starpnieku, un tas notiek ar klienta, kas ir nodokļu maksātājs, piekrišanu [44]. No otras puses, kaitējums advokāta profesionālajam noslēpumam ir vairāk ierobežots ar tās informācijas apjomu un saturu, kura advokātam–starpniekam ir jāpaziņo trešai personai–starpniekam un kura – lielākoties – tam jau ir zināma [45].

[40] 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, 86.–88. punkts un tajos minētā judikatūra).

[41] Spriedums, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

[42] Spriedums, 2019. gada 26. februāris, X (Trešās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 72. punkts un tajā minētā judikatūra).

[43] Norādu arī, ka Direktīvas 2018/822 14. apsvērumā ir precizēts, 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 Padomes Direktīvā (ES) 2016/1164 [(2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību] (OV 2006, L 193, 1. lpp.)]".

[44] Skat. šo secinājumu 73. un 74. punktu.

[45] Skat. šo secinājumu 75. punktu.

96. Otrkārt, strīdīgā tiesību norma, manuprāt, ļauj nodrošināt ziņošanas par pārrobežu shēmām nodokļu iestādēm sistēmas efektivitāti. Neraugoties uz to, ka neatkarīgi no jebkāda advokāta–starpnieka paziņojuma uz trešām personām–starpniekiem joprojām attiecas pienākums ziņot nodokļu iestādēm saskaņā ar Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punktu, strīdīgajā tiesību normā paredzētais paziņošanas pienākums ļauj nodrošināt, ka nodokļu iestādes iegūst informāciju, kas vajadzīga pārrobežu shēmas novērtēšanai. Citiem vārdiem, šis mehānisms ļauj "informēt" citus starpniekus par viņu pienākumu izpildīt tiem noteikto ziņošanas pienākumu, no vienas puses, un nodrošināt, ka par pārrobežu shēmām, par kurām varētu netikt paziņots, faktiski tiek paziņots, no otras puses.

97. Tomēr uzskatu, ka, lai varētu pilnībā izvērtēt strīdīgās tiesību normas saderību ar Hartas 7. pantu, ir jāņem vērā arī pakārtotais pienākums, kas attiecas uz trešo personu–starpnieku, paziņot nodokļu iestādēm advokāta–starpnieka vārdu un uzvārdu.

*3. Vai advokāta–starpnieka, ko aizsargā profesionālais noslēpums, vārda un uzvārda izpaušana nodokļu iestādēm saistībā ar starpniekiem un nodokļu maksātājam noteikto ziņošanas pienākumu ir Hartas 7. panta pārkāpums?*

98. Jānorāda, ka iesniedzējtiesas paustās šaubas par Direktīvas 2011/16 saderību ar Hartu attiecas tikai uz strīdīgo tiesību normu, nevis uz procedūru, saskaņā ar kuru (vēlākā posmā) nodokļu iestādēm tiek paziņota informācija par pārrobežu shēmu. Tomēr uzskatu, ka no Hartas 7. panta viedokļa jautājums par advokāta–starpnieka, kurš atsaucas uz profesionālo noslēpumu, vārda un uzvārda izpaušanu arī ir atbilstošs.

99. Atgādinu, ka ECT ir nospriedusi, ka pienākuma noteikšana advokātam sniegt administratīvajai iestādei tādu informāciju par citu personu, kura ir viņa rīcībā, informācijas apmaiņas dēļ, kas viņam ir bijusi ar šo personu, ir iejaukšanās viņa tiesībās uz privātās dzīves neaizskaramību [46].

100. Taču konkrētajā gadījumā, pat ja advokāts ir atbrīvots no pienākuma informēt nodokļu iestādes, saziņas ar viņa klientu nodokļu maksātāju esamību (un līdz ar to arī advokāta vārdu un uzvārdu) nodokļu iestādēm atklās vai nu pats nodokļu maksātājs, vai trešā persona–starpnieks.

101. Atgādināšu, ka, ņemot vērā viņu pašu ziņošanas pienākumus saskaņā ar Direktīvas 2011/16 8.ab panta 1. punktu, informētās trešās personas–starpnieki, kuras tādējādi ir informētas par advokāta iesaistīšanos un kurām pašām nav saistošs profesionālais noslēpums, informēs nodokļu administrāciju ne tikai par pārrobežu shēmas esamību un attiecīgo nodokļu maksātāju, bet arī par advokāta–starpnieka iesaistīšanos. Šajā ziņā no direktīvas 8.ab panta 9. punkta otrās daļas un 14. punkta izriet, ka starpnieku identifikācija ir ietverta informācijā, kas ir jāiesniedz, izpildot ziņošanas pienākumu.

102. Tādēļ uzskatu, ka ar strīdīgo tiesību normu tiek apdraudēta informācijas apmaiņas starp advokātiem un viņu klientiem pastiprinātā aizsardzība, kas ir garantēta ECPAK 8. pantā. Līdz ar to ir jāpārbauda, vai attiecīgais pienākums ir paredzēts tiesību aktos, vai tas atbilst Savienības atzītam vispārējo interešu mērķim, vai tas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai un vai ar to tiek ievērots samērīguma princips.

[46] Spriedums *Michaud*, 91. punkts.

103. Attiecībā uz pirmajiem diviem kritērijiem, kuri ir jāņem vērā, atsaucos uz iepriekš veikto analīzi attiecībā uz strīdīgo tiesību normu, kura *mutatis mutandis* ir piemērojama Direktīvas 2011/16 8.ab panta 9. punkta otrajai daļai un 14. punktam [47].

104. Tādējādi turpmāk izklāstītajā analīzē uzmanība tiks pievērsta tikai jautājumam, vai advokāta vārda un uzvārda nodošana nodokļu iestādēm, ko veic trešā persona–starpnieks vai nodokļu maksātājs, ir nepieciešama, lai sasniegtu mērķi cīnīties pret agresīvu nodokļu plānošanu, un vai ar to tiek ievērots samērīguma princips.

105. Jāatzīmē, ka, ņemot vērā saņemto informāciju, nodokļu iestāžu rīcībā ir visa informācija, kas vajadzīga, lai novērtētu konkrētās pārrobežu shēmas. Tādējādi advokāta vārda un uzvārda iegūšana nesniedz tām nekādu būtisku informāciju par konkrēto shēmu.

106. Turklāt nodokļu iestādes, izmantojot savas pārbaudes un kontroles pilnvaras, varēs pieprasīt jebkādu papildu informāciju (un papildinošu informāciju tai, kas jau ir saņemta, veicot ziņošanu) gan pašam nodokļu maksātājam, gan starpniekiem, uz kuriem neattiecas profesionālais noslēpums.

107. Advokāta–starpnieka identitātes noskaidrošana tām vispār nav noderīga, jo, kā tas turklāt ir norādīts pašā Direktīvā 2011/16, profesionālais noslēpums viņu atbrīvo no jebkāda pienākuma ziņot par pārrobežu shēmu. Citiem vārdiem, uz jebkuru nodokļu administrācijas informācijas pieprasījumu, kas adresēts advokātam–starpniekam, attiektos dienesta noslēpums (izņemot, ja klients ir pilnvarojis advokātu uz to sniegt atbildi) un to varētu efektīvi adresēt tikai nodokļu maksātājam vai, iespējams, citiem starpniekiem, uz kuriem neattiecas profesionālais noslēpums.

108. Tiesas sēdes laikā dažas dalībvalstis un Komisija apgalvoja, ka advokāta vārda un uzvārda paziņošana nodokļu iestādēm esot pamatota ar vajadzību nodrošināt pārrobežu shēmās iesaistīto starpnieku kontroles efektivitāti. Tādējādi attiecībā uz advokātiem šī pasākuma mērķis esot pārbaudīt, vai advokāts ir izpildījis viņam uzliktos pienākumus saskaņā ar Direktīvu 2018/822 un vai atsaukšanās uz profesionālo noslēpumu ir pamatota.

109. Lai gan Direktīvas 2018/822 mērķis ir nodrošināt, ka starpniekiem ir jāiesniedz informācija, kas ir vajadzīga nodokļu iestādēm, jo tiem ir galvenā loma pārrobežu shēmu organizēšanā, tomēr tās galvenais mērķis ir apkarot agresīvas nodokļu plānošanas praksi.

110. Šis mērķis ir balstīts uz tagad nodokļu iestādēm piemītošo iespēju iegūt informāciju, kas vajadzīga, lai tām ļautu novērtēt pārrobežu shēmas, apmainīties ar šiem datiem starp dalībvalstīm un tādējādi pielāgot to nodokļu tiesību aktus. Tomēr attiecībā uz šo mērķi, kas tiek sasniegts no informācijas iegūšanas brīža – mazsvarīgi ir tas, vai to ir iesniedzis starpnieks vai nodokļu maksātājs –, nav nepieciešams ne noskaidrot iesaistītā advokāta vārdu un uzvārdu, ja viņš atsaucas uz profesionālo noslēpumu, ne arī pārbaudīt, vai viņš pamatoti ir atsaucies uz savu profesionālo noslēpumu.

111. Jānorāda, ka Direktīvas 2018/822 mērķis ir arī aizsargāt advokātu profesionālo noslēpumu un vispārējos principus, kuri noteikti Hartā [48]. Taču, attiecinot uz trešām personām–starpniekiem un nodokļu maksātāju pienākumu iesniegt advokāta vārdu un uzvārdu, šis pasākums būtu pretrunā minētajam mērķim.

[47] Skat. šo secinājumu 86.–91. punktu.

[48] Skat. Direktīvas 2018/822 18. apsvērumu.

112. Tādējādi būtu paradoksāli atzīt advokāta profesionālo noslēpumu un uz šī pamata piešķirt viņam tiesības uz atbrīvojumu no ziņošanas, lai pēc tam šīs tiesības pārkāptu, paredzot, ka trešās personas–starpnieka (un nodokļu maksātāja) ziņošanas pienākuma netiešo seku rezultātā viņa vārds un uzvārds tiks paziņots nodokļu iestādēm. Turklāt ne no vienas šīs direktīvas normas skaidri neizriet, ka tā ir paredzēta, lai pārbaudītu, vai advokātam bija tiesības uz profesionālo noslēpumu.

113. Tādējādi, manuprāt, lai gan nevar izslēgt, ka saskaņā ar valsts tiesībām (un advokātiem piemērojamiem ētikas noteikumiem) dalībvalsts varētu veikt šādu pārbaudi – piemēram, ja ir aizdomas par advokāta iesaistīšanos krāpnieciskā darbībā –, tai nav juridiska pamata Direktīvā 2018/822.

114. Līdz ar to uzskatu, ka Direktīvas 2011/16 8.ab panta 9. punkta piemērošanas kontekstā trešai personai–starpniekam un nodokļu maksātājam ir jābūt iespējai izpildīt savus ziņošanas pienākumus, izmantojot abstraktu shēmu, attiecībā uz kuru nav jānorāda advokāta identitāte [49].

115. Turklāt ar šādu risinājumu tiktu ievērots samērīguma princips, aprobežojoties tikai ar to, kas ir noteikti nepieciešams, lai sasniegtu Direktīvā 2018/822 izvirzītos mērķus.

116. Proti, abstraktas shēmas izmantošana, kurā nav iekļauts advokāta vārds un uzvārds, ļautu sasniegt mērķi apkarot agresīvu nodokļu plānošanu, vienlaikus paralēli nodrošinot profesionālā noslēpuma un Hartas 7. pantā garantēto privātās dzīves neaizskaramību. Turklāt ierosinātais risinājums, manuprāt, nodrošinātu ziņošanas par pārrobežu shēmām nodokļu iestādēm sistēmas efektivitāti, neliedzot nodokļu iestādēm saņemt visu vajadzīgo informāciju par attiecīgajām nodokļu shēmām (advokāta vārds un uzvārds nav daļa no šīs informācijas šo secinājumu 105.–107. punktā minēto iemeslu dēļ).

117. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, pirmkārt, ka advokāta norādīšana informācijā, kas ir jāiesniedz, izpildot Direktīvas 2011/16 8.ab panta 9. punkta otrajā daļā un 14. punktā paredzēto ziņošanas pienākumu, ir Hartas 7. panta pārkāpums, ja šis advokāts ir atbrīvots no ziņošanas, pamatojoties uz profesionālo noslēpumu. Otrkārt, uzskatu, ka kaitējums privātās dzīves aizsardzībai, kas izriet no strīdīgās tiesību normas, saistībā ar izvirzīto mērķi nenozīmē pārmērīgu un nepieņemamu iejaukšanos, kas apdraudētu šādi garantēto tiesību pašu būtību, tomēr ar nosacījumu, ka advokāta–starpnieka vārds un uzvārds netiek izpausts nodokļu iestādēm.

## V. Secinājumi

118. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Grondwettelijk Hof* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Ar Padomes Direktīvas 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK 8.ab panta 5. punktu, kurš grozīts ar Padomes Direktīvu (ES) 2018/822 (2018. gada 25. maijs), kurā ir noteikts, ka advokātam, kurš darbojas kā starpnieks un kurš, atsaucoties uz savu profesionālo noslēpumu, ir atbrīvots no ziņošanas pienākuma, nekavējoties ir jāpaziņo citam starpniekam par tā ziņošanas pienākumu saskaņā ar šī panta 6. punktu, netiek pārkāptas Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 7. pantā garantētās

[49] Piemēram, par piemērotu risinājumu varētu uzskatīt advokāta vārda un uzvārda anonimizēšanu.

tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību, ar nosacījumu, ka šī advokāta vārds un uzvārds netiek izpausts nodokļu iestādēm saistībā ar šīs direktīvas 8.ab panta 9. punkta otrajā daļā un 14. punktā paredzētā ziņošanas pienākuma izpildi.