

**Lieta C-432/23****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas  
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 12. jūlijs

**Iesniedzējtiesa:**

*Cour administrative* (Administratīvā apelācijas tiesa, Luksemburga)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 11. jūlijs

**Apelācijas sūdzības iesniedzējas:**

F, *société en commandite simple*

*Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg*

**Otra lietas dalībiece:**

*État luxembourgeois*

**1. Lietas priekšmets un faktiskie apstākļi:**

- 1 *Administration des contributions directes* (Tiešo nodokļu pārvaldes) direktors 2022. gada 28. jūnijā nosūtīja vienkāršajai komandītsabiedrībai F (turpmāk tekstā – “sabiedrība (F)”) lēmumu, kurš būtībā bija formulēts šādi:

“[...] Spānijas nodokļu administrācijas kompetentā iestāde ir nosūtījusi mums informācijas pieprasījumu saskaņā ar [...] Padomes Direktīvu 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) [..].

Juridiskā persona, uz kuru attiecas pieprasījums, ir Spānijā reģistrētā sabiedrība (K) [..].

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

- lūdzam par attiecīgo laikposmu iesniegt visus pieejamos dokumentus (uzdevumu aprakstu, līgumus ar klientu, ziņojumus, memorandumus, paziņojumus, rēķinus u. c.) par pakalpojumiem, kurus [Jūsu sabiedrība] (F) ir sniegusi Spānijā reģistrētajai sabiedrībai (K) saistībā ar:
  - o ieguldījumu grupas (O) 2015. gadā veikto (N) 80 % kapitāla daļu iegādi (N) (rēķins Nr. [...]);
  - o vēl viena Spānijas uzņēmuma iegādi, ko šī grupa veica 2018. gadā (rēķins Nr. [...]);
- lūdzam sniegt sīku aprakstu par iepriekš minēto darījumu norisi, sākot no sabiedrības (F) pakalpojumu sākšanas līdz to pabeigšanai, kā arī paskaidrojumu par tās iesaistīšanos šajos procesos, identificējiet tās sarunu partnerus (pārdevējus, pircējus un trešās personas) un iesniedziet rēķinus;

[..].”

- 2 Sabiedrība (F) 2022. gada 8. jūlija elektroniskā pasta vēstulē norādīja *Administration des contributions directes* (Tiešo nodokļu pārvaldei), ka ir darbojusies kā grupas, kurā ietilpst sabiedrība (K), juriskonsulte un ka tādēļ tā juridiski nevarēja sniegt informāciju par savu klientu, jo uz šo informāciju attiecas dienesta noslēpums.
- 3 2022. gada 8. augusta ierakstītā vēstulē sabiedrība (F) vēlreiz apstiprināja savu nostāju, precizējot, ka tās juridiskais pilnvarojums lēmumā minētajā lietā nebija nodokļu jomā, bet gan attiecās tikai uz sabiedrību tiesībām.
- 4 Ar 2022. gada 19. augusta ierakstīto vēstuli *Administration des contributions directes* (Tiešo nodokļu pārvaldes) direktors paziņoja sabiedrībai (F), ka tās atbilde nav apmierinoša, un atgādināja tai piezīmi par ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 26. pantu:

*“Pieprasījuma saņēmēja valsts var atteikties darīt zināmu informāciju, kas attiecas uz konfidenciālu saziņu starp advokātiem vai citiem pilnvarotiem juridiskajiem pārstāvjiem, kuri pilda savus uzdevumus, un viņu klientiem, ciktāl šī saziņa ir aizsargāta no jebkādas izpaušanas saskaņā ar valsts tiesību aktiem. Tomēr šādai konfidenciālai saziņai piešķirtās aizsardzības piemērošanas joma ir jādefinē šauri. Šis noslēpums neattiecas uz dokumentiem, kas nodoti advokātam, lai mēģinātu tos pasargāt no izpaušanas, kura prasīta tiesību aktos. Turklāt informācija par tādas personas kā sabiedrības valdes loceklis vai faktiskais labuma guvējs identitāti parasti netiek aizsargāta kā konfidenciāla saziņa. Lai gan konfidenciālai saziņai piešķirtās aizsardzības piemērošanas joma dažādās valstīs var atšķirties, tā nedrīkst būt pārmērīgi plaša, jo tas būtu šķērslis efektīvai informācijas apmaiņai. Saziņa starp advokātiem vai citiem pilnvarotiem juridiskajiem pārstāvjiem un viņu klientiem ir konfidenciāla tikai tiktāl, ciktāl šie pārstāvji darbojas kā advokāti vai citi pilnvaroti juridiskie pārstāvji, nevis kādā citā statusā, piemēram, kā akcionāru pilnvarnieki, fiduciāri, trasta dibinātāji,*

*sabiedrību valdes locekļi vai saskaņā ar savām konsultēšanas pilnvarām attiecībā uz sabiedrības pārstāvēšanu tās komercdarījumos” (ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 26. panta un piezīmes par to atjauninājums, ko ESAO Padome pieņēmusi 2012. gada 17. jūlijā, 19.3. punkts).*

- 5 Ar 2022. gada 16. septembra lēmumu *Administration des contributions directes* (Tiešo nodokļu pārvaldes) direktors piemēroja sabiedrībai (F) naudas sodu par to, ka tā nav pienācīgi reaģējusi uz 2022. gada 19. augusta lēmumu.
- 6 Sabiedrība (F) cēla prasību, un lietā vēlējās iestāties arī *Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg* (Luksemburgas Advokātu kolēģija). Ar 2023. gada 23. februāra spriedumu *Tribunal administratif* (Administratīvā tiesa) noraidīja prasību un pieteikumu par iestāšanos lietā.
- 7 Ar 2023. gada 10. un 13. martā iesniegtajiem pieteikumiem sabiedrība (F) un Advokātu kolēģija par šo spriedumu apelācijas iesniedza sūdzību *Cour administrative* (Administratīvajā apelācijas tiesā).
- 8 *Cour administrative* ir saņēmusi abas apelācijas sūdzības par 2022. gada 19. augusta lēmumu un, izskatot tās, uzdod [Eiropas Savienības] Tiesai turpmāk minētos prejudiciālos jautājumus.

## **2. Atbilstošās tiesību normas:**

### **A. Savienības tiesības**

#### *Eiropas Savienības Pamattiesību harta*

- 9 Hartas 7. pantā ir noteikts:

“Privātās un ģimenes dzīves neaizskaramība

Ikvienai personai ir tiesības uz savas privātās un ģimenes dzīves, dzīvokļa un saziņas neaizskaramību.”

- 10 Hartas 52. pantā ir noteikts:

“Tiesību un principu piemērošana un interpretēšana

1. Visiem šajā Hartā atzīto tiesību un brīvību izmantošanas ierobežojumiem ir jābūt noteiktiem tiesību aktos, un tajos jārespektē šo tiesību un brīvību būtība. Ievērojot proporcionalitātes principu, ierobežojumus drīkst uzlikt tikai tad, ja tie ir nepieciešami un patiešām atbilst vispārējas nozīmes mērķiem, ko atzinusi Savienība, vai vajadzībai aizsargāt citu personu tiesības un brīvības.

[..]”

*Padomes Direktīva 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK*

11 Direktīvas 17. pantā ir noteikts:

“Ierobežojumi

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.

[..]

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

12 Tās 18. pantā ir noteikts:

“Pienākumi

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., 3. 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.

[..]”

### **C. Luksemburgas tiesību akti**

*La loi générale des impôts du 22 mai 1931 “Abgabenordnung” (1931. gada 22. maija Vispārējais nodokļu likums “Nodokļu kodekss”), saīsināti – “AO”*

13 Nodokļu kodeksa 177. pantā būtībā ir noteikts:

“(1) Tāpat informāciju var atteikties sniegt:

1. aizstāvji un advokāti, kas piedalījušies krimināllietās,
2. ārsti – informāciju, kas viņiem ir uzticēta, tiem veicot profesionālo darbību,
3. advokāti – informāciju, kas viņiem uzticēta, tiem veicot profesionālo darbību;

4. personu, kas minētas no 1. līdz 3. punktam, palīgi vai darbinieki – par šajā statusā uzzinātajiem faktiem.

(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.”

### **3. Cour administrative (Administratīvās apelācijas tiesas) vērtējums:**

- 14 Lēmums, kas pieņemts 2022. gada 22. augustā, atbilst Luksemburgas tiesību aktiem par starptautisku informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma nodokļu lietās un it īpaši AO 177. pantam, kas reglamentē advokātu dienesta noslēpumu nodokļu jomā.
- 15 AO 177. pants neliedz *Administration des contributions directes* (Tiešo nodokļu pārvaldei) pieprasīt no advokāta informāciju par citu nodokļu maksātāju iekšzemes vai starptautiskā kontekstā. Lēmums, ar kuru tiek pieprasīta jebkāda veida vajadzīgā informācija, nekļūst prettiesisks tāpēc, ka tas ir adresēts advokātam.
- 16 Savukārt atbilstoši AO 177. pantā noteiktajiem kritērijiem norādītais advokāta dienesta noslēpums ir uzskatāms par likumīgu iemeslu tam, lai advokāts nepildītu rīkojumu, un tajā ir liegts viņam piemērot naudas sodu.
- 17 Apelācijas sūdzības iesniedzējas tomēr apstrīd 2022. gada 22. augusta lēmumu. Tās atsaucas uz Direktīvas 2011/16 17. panta 4. punktu un būtībā apgalvo, ka sabiedrībai (F) adresētie rīkojumi iesniegt visus pieejamos dokumentus par tās klientam sniegtajiem pakalpojumiem esot nepamatota iejaukšanās Hartas 7. pantā garantētajās tiesībās uz advokātu saziņas ar saviem klientiem neaizskaramību. Apelācijas sūdzības iesniedzēju ieskatā, šo iejaukšanos nevarot attaisnot, pamatojoties uz Direktīvā 2011/16 izvirzīto mērķi veicināt pareizu nodokļu aprēķināšanu pārrobežu situācijās un apkarot krāpšanu, jo attiecībā pret sabiedrību (F) izdots rīkojums sniegt pieprasīto informāciju nevarot tikt uzskatīts par absolūti nepieciešamu, lai sasniegtu minētās direktīvas mērķus.
- 18 Apelācijas sūdzības iesniedzējas atsaucas uz 2022. gada 8. decembra spriedumu, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963. To ieskatā, lai gan tajā veiktā analīze attiecas uz iespējami agresīvām pārrobežu nodokļu plānošanas shēmām, Tiesa tajā interpretē Hartas 7. panta piemērojamību plašāk, ņemot vērā advokātu dienesta noslēpumu. Tātad tajā izklāstītie principi ir būtiski attiecībā uz Direktīvas 2011/16 par informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma normu un normu, ar kurām tā ir transponēta valsts tiesībās, spēkā esamību, kā arī attiecībā uz šajā lietā pieņemtā nolēmuma spēkā esamību. Tomēr, neraugoties uz šo principu vispārīgo formulējumu, Tiesai vēl nav bijusi iespēja piemērot tos pilnā apjomā attiecībā uz informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma sistēmu.

- 19 Apstrīdot 2022. gada 19. augusta lēmuma spēkā esamību, it īpaši ņemot vērā Hartas 7. pantu, apelācijas sūdzības iesniedzējas tādējādi apstrīd pašu sabiedrībai (F) saskaņā ar Savienības tiesību un valsts tiesību normām noteikto pienākumu sniegt tajā pieprasīto informāciju.
- 20 Lai *Cour administrative* (Administratīvā apelācijas tiesa) varētu izlemt šo lietu šādā aspektā, tā vēlas, lai Tiesa sniegtu vairākus precizējumus par šādiem jautājumiem:
- 21 Pirmkārt, Tiesa ir precizējusi, ka Hartas 7. pants “aizsargā jebkādas sarakstes starp indivīdiem konfidencialitāti un piešķir pastiprinātu aizsardzību saziņai starp advokātiem un to klientiem” (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963, 27. punkts); šī aizsardzība attiecas ne tikai uz aizstāvības darbību, bet arī uz juridiskajām konsultācijām, un tas ir gan attiecībā uz to saturu, gan uz pašu faktu, ka tās ir notikušas.
- 22 Šajā lietā sabiedrība (F) norāda, ka tā ir konsultējusi savu Spānijas klientu tikai sabiedrību tiesību jomā un, precīzāk, lai radītu korporatīvu veidojumu iegādes un finansēšanas darbībām, kurā iesaistītas dažādas Luksemburgas sabiedrības. Pat ja *a priori* šķiet loģiski atzīt, ka, tā kā uz advokāta sniegtu juridisko konsultāciju, kuras mērķis ir ieviest pārrobežu nodokļu plānošanas shēmas, attiecas Hartas 7. pantā paredzētā pastiprinātā aizsardzība, tāds pats secinājums var tikt izdarīts attiecībā uz konsultāciju, kuras mērķis ir radīt korporatīvus veidojumus ieguldījumiem, *Cour administrative* (Administratīvā apelācijas tiesa) tomēr uzskata, ka, ņemot vērā šo iesaistīšanās jomu daudzveidību, par to ir nepieciešams precizējums (pirmais prejudiciālais jautājums).
- 23 Otrkārt, Tiesa ir paudusi uzskatu, ka Direktīvā 2011/16 noteiktais pienākums advokātam atklāt savu identitāti, savu novērtējumu par pārrobežu shēmas saturu un norādīt faktu, ka ar viņu ir notikusi konsultācija, kā arī šīs informācijas izpaušana nodokļu administrācijai rada iejaušanos Hartas 7. pantā garantētajās tiesībās uz advokātu un to klientu saziņas neaizskaramību (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963, 27.-30. punkts).
- 24 Šajā lietā 2022. gada 19. augusta lēmumā ir noteikts, ka sabiedrībai (F) ir jāiesniedz direktoram gandrīz visi dokumenti par savām attiecībām ar klientu, sīks iepriekš minēto darījumu apraksts, kā arī paskaidrojums par savu iesaistīšanos šajos procesos, un jānorāda savu sarunu partneru identitāte. Ievērojot pieprasītās informācijas vispārīgumu, šķiet loģiski secināt, ka 2022. gada 19. augusta lēmums kā individuāls tiesību akts, ar kuru dalībvalsts kompetentā iestāde konkrētā gadījumā izpilda pienākumus, kas tai noteikti saskaņā ar Direktīvu 2011/16, rada arī iejaušanos Hartas 7. pantā garantētajās tiesībās uz advokātu un to klientu saziņas neaizskaramību. Tomēr, ņemot vērā atšķirību starp attiecīgi aplūkotajām informācijas apmaiņas sistēmām un atbilstošajiem minētajiem tiesību aktiem, *Cour administrative* (Administratīvā apelācijas tiesa) uzskata, ka ir nepieciešams Tiesas apstiprinājums šai analīzei (otrais prejudiciālais jautājums).

- 25 Treškārt, gadījumā, ja šajā lietā būtu jāpiemēro Hartas 7. pantā paredzētā aizsardzība un būtu jāpārbauda tas, vai pastāv iejaukšanās, *Cour administrative* (Administratīvā apelācijas tiesa) norāda, ka Tiesa ir atgādinājusi, ka “Hartas 7. pantā nostiprinātās tiesības nešķiet absolūtas prerogatīvas, bet tās ir jāņem vērā saistībā ar to funkciju sabiedrībā. Proti, kā izriet no Hartas 52. panta 1. punkta, tā pieļauj, ka šādām tiesībām var tikt noteikti izmantošanas ierobežojumi, ciktāl šie ierobežojumi ir paredzēti tiesību aktos, ar tiem tiek respektēta minēto tiesību būtība un, ievērojot samērīguma principu, tie ir nepieciešami un patiešām atbilst vispārējo interešu mērķiem, ko atzinusi Eiropas Savienība, vai vajadzībai aizsargāt citu personu tiesības un brīvības” (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963, 34. punkts). “Cīņa pret agresīvu nodokļu plānošanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un krāpšanas nodokļu jomā riska novēršana ir Savienības atzīti vispārējas nozīmes mērķi Hartas 52. panta 1. punkta izpratnē, kas var atļaut ierobežojuma noteikšanu to tiesību īstenošanai, kuras garantētas ar tās 7. pantu” (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963, 44. punkts).
- 26 Attiecīgi ir ļauts secināt, ka advokāta dienesta noslēpumam, kas attiecas uz attiecībām starp advokātu un viņa klientiem, nav absolūtas aizsardzības, kuras dēļ nebūtu pieļaujami nekādi rīkojumi sniegt informāciju pēc citas dalībvalsts izdota informācijas apmaiņas pieprasījuma, bet ka šāds rīkojums joprojām ir pieļaujams, ievērojot ierobežojumus, kuri atbilst iepriekš minētajiem nosacījumiem.
- 27 Attiecībā uz nosacījumu, ka ierobežojumiem ir jābūt noteiktiem tiesību aktos, Tiesa ir aplūkojusi Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punkta normas par pārrobežu shēmu paziņošanas un automātiskas informācijas apmaiņas mehānismu, un ir secinājusi, ka minētais punkts, advokātam starpniekam – kurš ir atbrīvots no ziņošanas pienākuma viņam saistošā dienesta noslēpuma dēļ – skaidri paredzot pienākumu paziņot citiem starpniekiem par ziņošanas pienākumiem, kas tiem noteikti saskaņā ar minētā panta 6. punktu, atbilst tiesiskuma principam.
- 28 Tomēr Direktīvā 2011/16 informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma jomā nav ietverta neviena norma, kurā būtu paredzēta īpaša sistēma, kurā būtu ietverti īpaši ierobežojumi advokāta kā trešās personas, kuras rīcībā ir informācija, pienākumam sniegt informāciju, bet tās 17. panta 4. punktā vienīgi ir noteikts, ka dienesta noslēpums var attaisnot atteikumu reaģēt uz informācijas apmaiņas pieprasījumu.
- 29 Tādējādi rodas jautājums par Direktīvas 2011/16 atbilstību Hartas 7. pantam un 52. panta 1. punktam, jo tajā, izņemot tās 17. panta 4. punktu, nav ietverta neviena tiesību norma, ar kuru būtu izveidoti īpaši un saskaņoti noteikumi par advokāta kā trešās personas, kuras rīcībā ir informācija, pienākumu sadarboties informācijas apmaiņā pēc pieprasījuma (trešais prejudiciālais jautājums).
- 30 Ceturtkārt, gadījumā, ja Tiesa secinātu, ka Direktīva 2011/16 ir saderīga, neraugoties uz to, ka tajā nav īpašu normu par advokātu dienesta noslēpumu, it īpaši, ja tā atzītu, ka šī direktīva var likumīgi atstāt dalībvalstīm iespēju

reglamentēt šo jautājumu valsts tiesībās, ievērojot Hartas 7. pantā noteiktās robežas, ir radies jautājums par to, vai sadarbības, kas advokātiem jāsniedz informācijas apmaiņā pēc pieprasījuma, sistēma, kura ieviesta ar Direktīvu 2011/16 un kurā ir ņemta vērā viņu dienesta noslēpuma ietekme, var tikt noteikta katras dalībvalsts valsts tiesību normās, kas paredzētas iekšējām situācijām saskaņā ar šīs direktīvas 18. panta 1. punktā ietverto norādi. Šādā gadījumā būtu jāpiemēro AO 177. pants kā valsts tiesību norma, kas reglamentē advokātu kā trešo personu pienākumu sadarboties (ceturtais prejudiciālais jautājums).

- 31 Piektkārt, AO 177. pants patiešām attiecas tikai uz konsultācijām, kuras sniegtas nodokļu jomā. Tomēr šis ierobežojums attiecībā uz advokāta saziņas pienākumu attiecas tikai uz rīkojuma izpildi, nevis uz paša lēmuma, ar kuru izdots rīkojums, izdošanas līmeni. AO 177. pantā nav paredzēts neviens īpašs advokāta pienākuma ierobežojums attiecībā uz tās informācijas apjomu vai raksturu, ko viņam var pieprasīt sniegt, un kas jau rīkojuma izdošanas brīdī *Administration des contributions directes* (Tiešo nodokļu pārvaldes) direktoram paredzētu ierobežojumus, nosakot to informāciju, ko advokātam ir pienākums sniegt.
- 32 Proti, “attiecībā uz Hartas 7. pantā garantēto tiesību uz advokātu un to klientu saziņas neaizskaramību būtības ievērošanu jānorāda, ka ar [...] Direktīvas 2011/16 8.ab panta 5. punktu ieviestais [pa]ziņošanas pienākums tikai ierobežotā veidā izraisa saziņas starp advokātu–starpnieku un viņa klientu konfidencialitātes atcelšanu attiecībā uz trešo personu–starpnieku un nodokļu administrāciju” (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies* u.c., C-694/20, EU:C:2022:963, 39. punkts). *Cour administrative* (Administratīvā apelācijas tiesa) no tā secina, ka advokātam noteiktais pienākums sniegt informāciju, kurš nozīmētu šīs saziņas konfidencialitātes atcelšanu, būtu uzskatāms par iejaukšanos pašā tiesību uz advokātu un to klientu saziņas neaizskaramību būtībā.
- 33 Šajā lietā ar 2022. gada 19. augusta lēmumu sabiedrībai (F) ir uzdots iesniegt *Administration des contributions directes* (Tiešo nodokļu pārvaldes) direktoram gandrīz visus dokumentus par tās attiecībām ar klientu, sīku iepriekš minēto darījumu aprakstu, kā arī paskaidrojumu par tās iesaistīšanos šajos procesos, un norādīt tās sarunu partneru identitāti. Ņemot vērā attiecībā uz visu tās lietu pieprasītās informācijas vispārīgumu, tostarp it īpaši sīku informāciju par visas saziņas, kas notikusi starp sabiedrību (F) un tās Spānijas klientu, saturu, var leģitīmi prezumēt, ka pienākums sniegt visu šo informāciju skar tiesību uz advokāta un viņa klienta saziņas neaizskaramību pašu būtību un iespējami ir pretrunā Hartas 7. pantam. Tomēr aplūkotais lēmums atbilst AO 177. pantam, un tā adresāts var atteikties uz to reaģēt tikai tad, ja viņš ir konsultējis savu klientu ne tikai nodokļu jomā, ja vien attiecīgie jautājumi nodokļu jomā nav tādi, uz kuriem, atbildot apstiprinoši vai noliedzoši, pastāv risks, ka pret viņa pilnvarotāju var tikt ierosināts kriminālprocess.



- 34 Tādējādi nevar izslēgt, ka Tiesa arī uzskatīs, ka AO 177. pants nav saderīgs ar Hartas 7. pantu un ka no tā ir secināms, ka minētais lēmums šajā ziņā neatbilst Savienības tiesībām.
- 35 Tomēr šis secinājums neizraisītu automātisku šī lēmuma atcelšanu pilnībā, jo [šis lēmums] nav nedalāms, bet gan ir sadalāms lēmums attiecībā uz katru no attiecīgajām ziņām. Proti, ja prettiesiskas ir tikai atsevišķas atdalāmas lēmuma daļas, – šajā lietā tās 2022. gada 19. augusta lēmuma daļas, kuras būtu uzskatāmas par tādām, kas skar tiesību uz advokāta un viņa klienta saziņas neaizskaramību būtisko saturu, – Luksemburgas administratīvā tiesa var attiecināt šī lēmuma atcelšanu vienīgi uz šīm daļām. Citiem vārdiem sakot, šajā lietā Luksemburgas administratīvā tiesa varētu pieļaut, ka paliek spēkā advokātam noteiktais pienākums sniegt informāciju, par kuru netiek uzskatīts, ka tā ietekmētu tiesību uz advokāta un viņa klienta saziņas neaizskaramību pašu būtību.
- 36 Tādējādi, pat ja Tiesa principā atzītu iespēju uzdot advokātam sniegt informāciju pēc pieprasījuma veicamās informācijas apmaiņas ietvaros un pat ja AO 177. pants principā tiktu atzīts par likumīgu valsts juridisko pamatu šādam rīkojumam saskaņā ar Direktīvas 2011/16 18. panta 1. punktā ietverto atsauci, *Cour administrative* (Administratīvajai apelācijas tiesai) nevajadzētu aprobežoties tikai ar pārbaudi par iejaukšanos advokāta un viņa klienta saziņas konfidencialitātes pašā būtībā, bet tai būtu jāpārbauda arī tas, vai citi principi, ko Tiesa ir noteikusi 2022. gada 8. decembra spriedumā, attiecīgā gadījumā ir tādi, kas vēl vairāk ierobežo informāciju, kāda var tikt likumīgi pieprasīta no advokāta saskaņā ar Direktīvu 2011/16 pēc pieprasījuma veicamās informācijas apmaiņas ietvaros.
- 37 Proti, 2022. gada 8. decembra spriedumā Tiesa advokātu paziņošanas pienākumam piemēroja samērīguma principu, norādot, ka “tas prasa, lai ierobežojumi, kas ar Savienības tiesību aktiem var tikt noteikti Hartā paredzētajām tiesībām un brīvībām, nepārsniegtu to, kas ir atbilstošs un nepieciešams, lai sasniegtu izvirzītos leģitīmos mērķus vai vajadzību aizsargāt citu personu tiesības un brīvības, ņemot vērā, ka tad, ja ir iespēja izvēlēties starp vairākiem piemērotiem pasākumiem, jāizvēlas vismazāk apgrūtinājošais. Turklāt vispārējo interešu mērķi nevar sasniegt, neņemot vērā faktu, ka tas ir jāsaista ar pamattiesībām, uz kurām attiecas pasākums, līdzsvaroti sabalansējot vispārējo interešu mērķi, no vienas puses, ar attiecīgajām tiesībām, no otras puses, lai nodrošinātu, ka šī pasākuma radītās neērtības nebūtu nesamērīgas ar sasniedzamajiem mērķiem” (spriedums, 2022. gada 8. decembris, *Orde van Vlaamse Balies u.c.*, C-694/20, EU:C:2022:963, 41. punkts).
- 38 Jautājumu par to, vai šajā lietā advokātiem noteiktais pienākums ir piemērots un nepieciešams Direktīvas 2011/16 mērķu sasniegšanai, Tiesa ir iztīrījusi saistībā ar minētās direktīvas 8. ab panta 5. punktā paredzēto paziņošanas pienākumu, pārbaudot, vai tas ir absolūti nepieciešams saistībā ar visiem pārējiem starpniekiem noteiktajiem pienākumiem, vai, attiecīgā gadījumā, – konkrētajam nodokļu maksātājam noteiktajiem pienākumiem. Tā kā šie pārējie starpnieku un konkrētā nodokļu maksātāja pienākumi, Tiesas ieskatā, nodrošina efektīvu

attiecīgās shēmas paziņošanu kompetentajai nodokļu administrācijai, Tiesa secināja, ka advokātiem noteiktais paziņošanas pienākums nav nepieciešams.

- 39 Ja šīs prasības, kas izriet no piemērotības un nepieciešamības Direktīvas 2011/16 mērķa sasniegšanai, būtu jāpiemēro advokāta pienākumam sniegt informāciju saistībā ar informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma, tās varētu tikt saprastas tādējādi, ka tās liek veikt pastiprinātu pārbaudi par advokātam pieprasītās informācijas varbūtējo piemērotību tam, lai nodrošinātu, ka advokātam tiek pieprasīts sniegt tikai tādu informāciju, kas faktiski var palīdzēt nodokļu uzlikšanai pieprasījuma iesniedzējā valstī. Prasība, ka advokāta pienākumam sadarboties ir jābūt nepieciešamam, varētu nozīmēt arī to, ka pastiprināti jāpārbauda, vai pieprasījuma iesniedzēja dalībvalsts pirms tam ir izmantojusi parastos informācijas avotus, kurus tā var izmantot, lai iegūtu pieprasīto informāciju, neradot risku, ka tas varētu kaitēt šo mērķu sasniegšanai saskaņā ar Direktīvas 2011/16 17. panta 1. punktu. Šī pati prasība varētu arī rosināt konkrēti pārbaudīt to, vai attiecīgais advokāts faktiski ir vienīgais iespējamais pieprasītās informācijas avots.
- 40 Tāpat vispārējo interešu mērķa samērošana ar attiecīgajām tiesībām, kas jāveic tālab, lai šī pasākuma radītās neērtības nebūtu nesamērīgas ar izvirzītajiem mērķiem, varētu radīt nepieciešamību paredzēt papildu nosacījumus rīkojuma, kurš vērsts pret advokātu saistībā ar informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma, spēkā esamībai, kas varētu būt saistīts ar īpašu nodokļu mērķi, piemēram, agresīvu vai ļaunprātīgu struktūru atklāšanu vai ar pieprasījuma iesniedzējā valstī notiekošās pārbaudes finansiālajām sekām.
- 41 *Cour administrative* (Administratīvā apelācijas tiesa) uzskata, ka, pārbaudot, vai ir spēkā rīkojums advokātam sniegt kādu informāciju informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma procedūrā ar citu dalībvalsti, izpildot Direktīvu 2011/16, Tiesas 2022. gada 8. decembra spriedumā noteiktie principi rada šaubas par Direktīvas 2011/16, AO 177. panta un 2022. gada 19. augusta lēmuma spēkā esamību (piektais un sestais jautājums).

#### **4. Prejudiciālie jautājumi:**

- 42 Saskaņā ar LESD 267. pantu *Cour administrative* (Administratīvā apelācijas tiesa) lūdz Tiesu sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

“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, – ar kuru advokātam ir uzdots sniegt tai

gandrīz visus pieejamos dokumentus par viņa attiecībām ar klientu, sīku aprakstu par darījumiem, par kuriem viņš ir konsultējis, paskaidrojumu par viņa iesaistīšanos šajos procesos, un identificēt viņa sarunu partnerus, – veido iejaukšanos Hartas 7. pantā garantētajās tiesībās uz advokātu un to klientu saziņas neaizskaramību?

3. Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, – vai Direktīva 2011/16 ir atbilstīga Hartas 7. pantam un 52. panta 1. punktam, jo tajā, izņemot tās 17. panta 4. punktu, nav ietverta neviena tiesību norma, ar kuru būtu formāli atļauts iejaukties saziņas starp advokātiem un to 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 trešajām 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 trešajām personām, kuru rīcībā ir informācija, būtu atbilstīga Hartas 7. pantam, šajā normā ir jāietver īpaši noteikumi, kas:

– nodrošina advokāta un viņa klienta saziņas konfidencialitātes pašas 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, ir jābūt iekļautam pieprasījuma saņēmējas dalībvalsts kompetentās iestādes pienākumam:

– veikt pastiprinātu pārbaudi par to, vai pieprasījuma iesniedzēja dalībvalsts pirms tam ir faktiski izmantojusi parastos informācijas avotus, kurus tā var izmantot, lai iegūtu pieprasīto informāciju, neradot risku, ka tas varētu kaitēt šo mērķu sasniegšanai saskaņā ar Direktīvas 2011/16 17. panta 1. punktu; un/vai

– pirms tam būt nesekmīgi mēģinājušai sazināties ar citiem varbūtējiem informācijas turētājiem, lai pašās beigās 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 valstī notiekošās pārbaudes finansiālās sekas sasniegtu vai varētu sasniegt kādu noteiktu apmēru vai tām varētu būtu krimināltiesiska nozīme?”

DARBA VERSIJA