



EUROOPA KOMISJON

MAKSUNDUSE JA TOLLILIIDU PEADIREKTORAAT

Otsene maksustamine, maksude koordineerimine, majandusanalüüs ja hindamine

Õigustalitus: otsene maksustamine

Brüssel, 29/04/2025

EU Pilot 10870/25/TAXU

EU Pilot 10870/25/TAXU

Teema: Ulatus, milles võib kasutada kuuenda maksustamisalase halduskoostöö direktiivi (DAC6) artikli 8ab lõikes 5 sätestatud õigust loobuda teabe esitamisest kutsesaladuse hoidmise kohustuse tõttu

Komisjoni talitused soovivad täpsustust teabe esitamisest loobumise õiguse kohaldamise ulatuse kohta Eesti õigusaktides, millega võetakse üle halduskoostöö direktiivi artikli 8ab lõige 5 (mis kehtestati direktiiviga (EL) 2018/822 ja mida hiljem muudeti direktiiviga (EL) 2023/2226). Käesolevat teabenõuet tuleks vaadelda Euroopa Liidu Kohtu poolt 29. juulil 2024 kohtuasjas C-623/22 tehtud otsuse taustal. Teabenõude eesmärk on saada parem arusaam sellest, kas liikmesriikide kehtivad õigusaktid, millega võeti üle maksustamisalase halduskoostöö direktiivi artikli 8ab lõige 5, kajastavad piisavalt Euroopa Liidu Kohtu praktikat, et tagada horisontaalsed võrdsed tingimused ja piiriüleste skeemide kohta teabe esitamisest loobumise õiguse ühetaoline kohaldamine kõigis liikmesriikides.

1. Asjassepuutuvad ELi õigusaktid ja vastav kohtupraktika

Direktiivi 2011/16/EL (maksustamisalase halduskoostöö kohta, muudetud nõukogu 17. oktoobri 2023. aasta direktiiviga (EL) 2023/2226) artikli 8ab lõige 5:

„5. Iga liikmesriik võib võtta vajalikke meetmeid, et anda vahendajatele õigus loobuda aruantava piiriülese skeemi kohta teabe esitamisest, kui aruandluskohustus võib olla vastuolus selle liikmesriigi õiguse kohase kutsesaladuse hoidmise kohustusega. Sellisel juhul võtab iga liikmesriik vajalikud meetmed, millega nõutakse, et vahendajad teataksid viivitamata mis tahes muudest vahendajatest, või kui selliseid vahendajaid ei ole, siis teavitataks maksumaksjat tema lõike 6 kohasest aruandluskohustusest.

Vahendajatele võib anda esimese lõigu kohase loobumisõiguse üksnes sellises ulatuses, milles nad tegutsevad nende kutseala reguleerivate asjaomaste siseriiklike õigusnormide kohaldamisalas.“

Euroopa Liidu Kohus tegi kuuenda maksustamisalase halduskoostöö direktiivi (DAC6) vaatlusaluse sätte kohta otsuse kohtuasjas C-623/22: Belgian Association of Tax Lawyers jt. Euroopa Liidu Kohtu otsuse saab kokku võtta järgmiselt.

Esiteks arutas kohus **kutsesaladuse hoidmise kohustuse tõttu teabe esitamisest loobumise õiguse kohaldamise ulatust**. Kohus täheldas erisusi DAC6 keeleversioonides (otsuse punktid 95–97) ja kutsesaladuse erinevat tõlgendamist liikmesriikides. Seetõttu käsitles kohus DAC6 eesmärki (punkt 98), ettevalmistavat tööd OECD tasandil (punktid

100–104) ning vajadust kohaldada õigusnorme ühetaoliselt ja tagada kõigis liikmesriikides võrdsed tingimused (punkt 107).

Sellest tulenevalt tõlgendas Euroopa Liidu Kohus mõistet „kutsesaladus“ nii, et see hõlmab juhtumeid, kus kutsesaladuse hoidmise kohustust kohaldatakse konkreetselt advokaadi kutseala suhtes ja lisaks üksnes nende teiste kutsealade esindajate suhtes, kellele sarnaselt advokaatidega on liikmesriigi õiguse kohaselt antud õigus kohtus esindada. Kohtuotsuse asjakohastes punktides on esitatud kohtu seisukoht.

105 Kolmandaks tuleb asuda seisukohale, et muudetud direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõikes 5 tehtud viide kutsesaladusele, mida kohaldatakse „liikmesriigi õiguse“ alusel, on seletatav asjaoluga, et kuigi advokaadi ja tema kliendi vahelise teabevahetuse tugevdatud kaitse on liidu tasandil juba tagatud harta artiklite 7 ja 47 alusel, on selle kaitse kord ning eelkõige tingimused ja piirid, mille korral teised kutsesaladuse hoidmise kohustusega kutseala esindajad võivad vajaduse korral tugineda sarnasele kaitsele, reguleeritud riigisiseste õigustega. Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et osa liikmesriike laiendab õigust kohtus esindada muudele kutsealade esindajatele kui advokaadid.

106 Seega on küll põhjendatud, et – nagu näeb ette muudetud direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõige 5 – liikmesriikidel on selles kontekstis kaalutlusruum, kui nad kasutavad oma õigust asendada teabe esitamise kohustus teavitamiskohustusega, et nad saaksid arvesse võtta muid kutsealade esindajaid peale advokaatide, kellele nad annavad õiguse kohtus esindamiseks, kuid selle kaalutlusruumi eesmärk ei ole siiski võimaldada nendel liikmesriikidel laiendada seda kohustuste asendamist kutsealade esindajatele, kes kohtus ei esinda.

107 Peale selle tuleb lisada, et kui tõlgendada muudetud direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõiget 5 ja liikmesriikide võimalust asendada teabe esitamise kohustus teavitamiskohustusega teisiti, siis võib see tekitada liikmesriikide vahel moonutusi, kuna see, et mõni liikmesriik kasutab seda võimalust ulatuslikult nende kutsealade esindajate puhul, kellele kehtib kutsesaladuse hoidmise kohustus, kuid kes ei taga kohtus esindamist, võib viia potentsiaalselt agressiivse maksuplaneerimise tegevuse üleviimiseni nende territooriumile, kahjustades sellega siseturul maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemise tõhusust ja ühtsust liidu tasandil.

108 Eespool toodud kaalutlusi arvestades tuleb asuda seisukohale, et liikmesriikide võimalus asendada teabe esitamise kohustus teavitamiskohustusega on antud muudetud direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõikega 5.

Teiseks tegi Euroopa Liidu Kohus otsuse küsimuses, kas neil teiste kutsealade esindajatel, kes ei ole advokaadid, kuid kellele on sarnaselt advokaatidega liikmesriigi õiguse kohaselt antud õigus kohtus esindada, on lubatud teavitada teisi vahendajaid nende kohustusest esitada teavet aruantavate piiriüleste skeemide kohta¹:

118 Arvestades neid kaalutlusi ja erilist rolli, mis nendel kaalutlustel antakse advokaadi kutsealale ühiskonnas ning korrakohase õigusemõistmise huvides, tuleb asuda seisukohale, et 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuses Orde van Vlaamse Balies jt (C-694/20, EU:C:2022:963) advokaatide suhtes välja töötatud lahendus laieneb üksnes

¹ Vastavalt Euroopa Liidu Kohtu otsusele kohtuasjas C-694/20: Orde van Vlaamse Balies jt.

isikutele, kes tegutsevad oma kutsealal mõne direktiivi 98/5 artikli 1 lõike 2 punktis a nimetatud kutsenimetuse all.

119 Seega, mis puudutab teiste kutsealade esindajaid, kellele olenevalt olukorrast võivad liikmesriigid küll olla andnud õiguse esindamiseks, kuid kes ei vasta eespool nimetatud tunnustele, näiteks teatud liikmesriikides ülikooli õppejõud, siis ei võimalda miski järeldada, et muudetud direktiivi 2011/16 artikli 8ab lõige 5 on harta artiklist 7 tulenevalt kehtetu, kuna teavitamiskohustus – kui liikmesriik asendab teabe esitamise kohustuse sellega – toob kaasa tagajärje, kus teavitava vahendaja ja tema kliendi vahelisest konsulteerimissuhtest teatatakse teavitatavale vahendajale ja lõpuks maksuhaldurile.

Siseriiklikud õigusaktid

Komisjoni talituste arusaamise kohaselt on järgmised õigusaktid asjakohased, et hinnata liikmesriikide õigusaktide kooskõla Euroopa Liidu Kohtu selgitustega kohtuasjas C-623/22 teabe esitamisest loobumise õiguse kohaldamise ulatuse kohta.

Advokatuuriseaduse § 45:

„§ 45. Kutsesaladuse hoidmine

(1) *The attorney is required to maintain the confidentiality of data disclosed to them in the course of provision of a legal service, the fact that they have been addressed for the purpose of receiving a legal service and the size of the fee paid for a legal service. The attorney-client privilege does not have a time limit and it remains in force also after the attorney's legal practice has terminated. The attorney-client privilege also applies to the employees of the law firm and to the employees of the Bar and to civil servants who have learned information subject to the attorney-client privilege in the course of performance of their service duties. The duty to maintain confidentiality of the fact that the attorney has been addressed for the purpose of receiving a legal service and the size of the fee paid to the attorney for a legal service does not apply to the provision of state-funded legal aid and the fee paid for it. [RT I 2004, 56, 403 – entry into force 01.03.2005]*

(2) *The client or their legal successor may discharge the attorney from the attorney-client privilege by written consent.*

(3) *The attorney-client privilege does not apply to the recovery of the legal service costs of an attorney that participated in the case.*

(4) *Disclosure of information to the Board exercising oversight and to the Ethics Tribunal hearing a disciplinary offence case is not considered a violation of the attorney-client privilege.*

(4¹) *Disclosure of information to the Ministry of Justice in connection with regulatory enforcement in matters concerning the practice of a bankruptcy trustee is not considered a violation of the attorney-client privilege. [RT I, 31.05.2018, 2 – entry into force 10.06.2018]*

(5) *To prevent a criminal offence of the first degree, an attorney has the right to submit to the president of the administrative court or to an administrative judge of the same court appointed by the president of the court a reasoned written application requesting*

that the attorney-client privilege be revoked. The judge hears the application without delay and either revokes the privilege or refuses to revoke it.

Audiitortegevuse seaduse § 48

„§ 48. Obligation to maintain professional secrecy

(1) An audit firm and a sworn auditor representing an audit firm on the basis of law are required to maintain confidentiality of information and documents which have become known thereto in the course of professional practice. The obligation to maintain professional secrecy shall have an unspecified term and shall also apply after the termination of the professional practice of a sworn auditor.

(2) The obligation to maintain professional secrecy extends to the members of the bodies of the Board of Auditors, the public servants of the Ministry of Finance and other persons to whom the professional secrecy of a sworn auditor has become known during the performance of the functions.

(3) Disclosure of information or documents shall not be deemed to be a violation of professional secrecy if the information or documents are disclosed:

1) to the president, management board and supervisory board of the Board of Auditors for the performance of its functions; [RT I, 23.12.2014, 2 – entry into force 01.01.2015]

2) to the Ministry of Finance for the performance of the functions assigned to it by this Act;

3) to a court on the basis of a court ruling or court judgment;

4) to an investigative body in connection with a criminal proceeding;

5) to the Financial Intelligence Unit for the performance of its functions on the basis provided for in the Money Laundering and Terrorist Financing Prevention Act; [RT I, 21.11.2020, 1 – entry into force 01.01.2021]

6) to the person providing an auditing service to the parent undertaking of the client;

7) to the person carrying out internal quality control in the event of membership of the sworn auditors network;

8) on the basis of subsection 16 (2) or clause 51 (2) 4) of the Money Laundering and Terrorist Financing Prevention Act; [RT I, 10.07.2020, 1 – entry into force 20.07.2020]

8¹) in the cases specified in subsections 14 (4)–(8) of the Covered Bonds Act; [RT I, 28.02.2019, 1 - entry into force 01.03.2019]

9) to other persons with the written permission of the client.

(4) Disclosure of information shall not be deemed to be a violation of professional secrecy if the information is disclosed to:

1) the National Audit Office for the performance of its functions;

2) the Financial Supervision Authority for the performance of its functions.

(5) Upon the election of a new audit firm or substitution of an audit firm, the audit firm substituted shall disclose information concerning a client, which has become known to it in the course of the professional practice of a sworn auditor, to the elected or substituting audit firm requiring it in accordance with the standards for professional practice of a sworn auditor established on the basis of § 46 of this Act.

Maksualase teabevahetuse seaduse § 20¹⁴

§ 20¹⁴. Transfer of obligations of information provider

(1) An information provider has the right not to perform the obligations provided in § 20¹³ of this Act in case performance of the obligations would constitute a violation of the obligation to keep professional secrecy arising from the law.

(2) An information provider notifies another information provider related to the reportable arrangement or, in the absence of such information provider, the taxable person concerned of a failure to perform the obligations provided in § 20¹³ of this Act.

(3) Upon failure to comply with the obligations provided in § 20¹³ of this Act, the obligations of the information provider are transferred to the other information provider concerned who has been notified thereof or, in the absence of such information provider, to the taxable person concerned. [RT I, 21.12.2019, 22 – entry into force 01.01.2020]

Eespool esitatud sätetest ilmneb, et advokaadi kutsesaladus hõlmab nii õigusteenuse osutamist üldiselt kui ka talle õigusteenust osutades teatavaks saanud andmeid, tema poole õigusteenuse saamiseks pöördumise asjaolu ja õigusteenuse eest makstud tasu suurust.

Lisaks reguleeritakse Eesti õigusaktidega audiitorite kutsesaladust. Sellisel juhul hõlmab kutsesaladus kutsetegevuse käigus teatavaks saanud teavet ja dokumente. Audiitorite kutsesaladuse hoidmise kohustusest võib vabastada palju suuremal arvul juhtudel. Kutsesaladuse hoidmise kohaldamise isikuline kohaldamisala hõlmab audiitorettevõtjaid ja audiitorühingut esindavaid vandeaudiitoreid.

Eesti on artikli 8ab lõike 5 üle võtnud maksualase teabevahetuse seaduse §-ga 20¹⁴. Riiklikus rakendusmeetmes on sätestatud, et vahendajatel on õigus jätta teabe esitamise kohustused täitmata, kui nende täitmine tähendaks kutsesaladuse hoidmise kohustuse rikkumist. Erinevalt direktiivist, nagu seda on tõlgendanud Euroopa Liidu Kohus ja milles viidatakse advokaadi kutsesaladuse hoidmise kohustuse võimalikule rikkumisele, näib siseriiklik säte viitavat laiemale kutsesaladuse mõistele.

2. Komisjoni talituste õiguslik analüüs

Vastavalt maksustamisalase halduskoostöö direktiivi (mida on muudetud direktiiviga (EL) 2018/822 ja hiljem direktiiviga (EL) 2023/2226) artikli 8ab lõikele 5 võib vahendajatele anda õiguse loobuda aruantava piiriülese skeemi kohta teabe esitamisest, kui aruandluskohustus oleks vastuolus liikmesriigi õiguse kohase kutsesaladuse hoidmise kohustusega. Sellistel juhtudel peaks vahendaja teavitama oma kliente – kas siis vahendajat, kes on tema klient, või maksumaksjat, kes on tema klient – nende aruandluskohustustest.

Pärast Euroopa Liidu Kohtu 29. juuli 2024. aasta otsust kohtuasjas C-623/22 kuulub kuuenda maksustamisalase halduskoostöö direktiivis sätestatud teabe esitamise kohustuse kohaldamisalasse kolm kutsetöötajate kategooriat:

1) vahendajad, kellel on kutsesaladuse hoidmise kohustus, võivad esindada kliente kohtus ja on vandeadvokaadid vastavalt direktiivi 98/5/EÜ artikli 1 lõikele 2: nende suhtes kohaldatakse DAC6-s sätestatud teabe esitamisest loobumise õigust ja nad ei pea teavitama teisi vahendajaid nende kohustustest maksuhaldurile aru anda. Kooskõlas DAC6 artikli 8ab lõikega 5, mida on muudetud DAC8-ga, peavad nad siiski teavitama oma kliente nende aruandluskohustustest;

2) vahendajad, kellel on kutsesaladuse hoidmise kohustus, võivad esindada kliente kohtus, kuid ei ole vandeadvokaadid direktiivi 98/5/EÜ artikli 1 lõike 2 tähenduses: nende suhtes kohaldatakse DAC6-s sätestatud teabe esitamisest loobumise õigust (vastavalt kohtuasja C-623/22 punktile 108), kuid nad peavad teavitama teisi vahendajaid nende kohustusest maksuhaldurile aru anda (vastavalt kohtuasja C-623/22 punktile 118);

3) vahendajad, kellel on kutsesaladuse hoidmise kohustus selle mõiste laias tähenduses vastavalt asjaomaste liikmesriikide siseriiklikes õigusaktides antud määratlusele, kuid kes ei saa esindada kliente kohtus: nende suhtes ei kohaldata DAC6-s sätestatud teabe esitamisest loobumise õigust ja kohaldatakse kõiki DAC6 kohaseid aruandluskohustusi (vastavalt kohtuasja C-623/22 punktile 108).

Komisjoni talitustele näib, et Eesti õigusaktides on kutsesaladuse mõiste ulatust DAC6-s sätestatudpiiriüleseid skeeme puudutava teabe esitamisest loobumise õiguse kohaldamisel laiendatud vahendajatele, kellel on kutsesaladuse hoidmise kohustus, kuid kes ei ole vandeadvokaadid, nt audiitorid. Kui on olemas muud kutsesaladust käsitlevad siseriiklikud õigusaktid, võidakse seda õigust potentsiaalselt kohaldada ka muude kutsealade esindajate suhtes, nagu raamatupidajad ja nõustajad või muud ettevõtjad/osalejad/ametid.

Komisjoni talitused tuletavad Eesti ametiasutustele meelde, et kooskõlas Euroopa Liidu Kohtu otsusega kohtuasjas C-623/22 peaks vahendajatel selleks, et nad saaksid kasutada aruantavaid piiriüleseid skeeme puudutava teabe esitamisest loobumise õigust, olema seaduse kohaselt võimalik oma kliente kohtus esindada.

Lisaks ei vabasta DAC6-s sätestatud õigus loobuda piiriüleseid skeeme puudutava teabe esitamisest neid kohustusest teavitada teisi vahendajaid nende kohustusest maksuhaldurile aru anda, nagu nähtub Euroopa Liidu Kohtu selgitustest kohtuasjas C-623/22.

4. Küsimused

Eespool toodut silmas pidades sooviksid komisjoni talitused saada Eesti ametiasutustelt vastused kõigile järgmistele küsimustele.

1. Milline on kutsesaladuse mõiste ulatus, mida teie liikmesriigis kasutatakse teabe esitamisest loobumise õiguse kohaldamisel vastavalt siseriiklikele õigusaktidele, millega võeti üle maksualase halduskoostöö direktiivi artikli 8ab lõige 5?
Täpsemalt, millised kolmest eespool punktis 3 viidatud vahendajate kategooriast, mis on tuletatud Euroopa Liidu Kohtu otsuse põhjal kohtuasjas C-623/22, on teie jurisdiktsioonis selle mõistega hõlmatud? Palun viidake selles küsimuses oma liikmesriigis kohaldatavale asjakohasele õiguslikule alusele ja/või kohtupraktikale.
2. Kas saate kinnitada, et teabe esitamisest loobumise õigust laiendatakse vastavalt teie siseriiklikele õigusaktidele, millega võeti üle maksustamisalase halduskoostöö direktiivi artikli 8ab lõige 5, ka vahendajatele, kellel on kutsesaladuse hoidmise

kohustus ja kes ei ole vandeadvokaadid direktiivi 98/5/EÜ artikli 2 tähenduses? Palun esitage/märkige kõik kutsealad, mida peetakse selle õigusega hõlmatud vahendajateks, ja kas need vahendajad võivad esindada kliente kohtus.

3. Kas teie liikmesriigi õigusaktid sisaldavad sätet, mille kohaselt peavad kutsealade esindajad (v.a direktiivi 98/5/EÜ artiklis 2 osutatud vandeadvokaadid), kes võivad oma kliente kohtus esindada, teavitama teisi vahendajaid nende teabe esitamise kohustustest?
4. Milliseid meetmeid kavatsevad Eesti ametiasutused võtta, et tagada Euroopa Liidu Kohtu otsuses C-623/22 tehtud järelduste järgimine?