

Mål C-432/23**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

12 juli 2023

Hänskjutande domstol:

Cour administrative (Luxemburg)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

11 juli 2023

Klagande:

Société en commandite simple F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Motpart:

État luxembourgeois

1. Saken och omständigheterna i målet:

- 1 Den 28 juni 2022 tillställde myndigheten för direkt beskattning (nedan kallad skattemyndigheten) ett beslut till kommanditbolaget F (nedan kallat kommanditbolaget (F)), som i huvudsak hade följande lydelse:

”... den behöriga spanska skattemyndigheten har skickat en begäran om upplysningar till oss med stöd av ... rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011...

Den juridiska person som berörs av begäran är det spanska bolaget (K) ...

Jag ber er att senast den 3 augusti 2022 lämna följande upplysningar och handlingar till oss för perioden den 1 januari 2016–31 december 2019:

- Vänligen lämna, för perioden i fråga, alla tillgängliga handlingar (uppgiftsbeskrivning, avtal med klienten, rapporter, promemorior,

kommunikationer, fakturor etc.) avseende de tjänster som [ert bolag] (F) tillhandahållit det spanska bolaget (K) i samband med:

- o Investeringsgruppens (O) förvärv 2015 av 80 procent av andelarna i (N) (fakturanr ...);
 - o Investeringsgruppens förvärv av ett annat spanskt företag år 2018 (fakturanr ...);
- Vänligen lämna en detaljerad beskrivning av de ovannämnda transaktionerna, från det att bolagets (F) tjänster tagits i anspråk till dess att de slutfördes, och en förklaring av investeringsgruppens inblandning i dessa förfaranden och identifiering av dess samtalspartners (säljare, köpare och tredje part) och fakturor;

...”

- 2 I ett e-postmeddelande av den 8 juli 2022 informerade bolaget (F) skattemyndigheten om att det hade agerat som juridisk rådgivare åt den investeringsgrupp som företaget (K) tillhör och att det därför var rättsligt förhindrat att lämna upplysningar om sin klient i den mån den omfattades av dess tystnadsplikt.
- 3 I ett rekommenderat brev av den 8 augusti 2022 bekräftade bolaget (F) sin ståndpunkt och angav att dess juridiska mandat i det ärende som avses i beslutet inte var av skatterättslig karaktär utan endast rörde bolagsrätt.
- 4 I ett rekommenderat brev av den 19 augusti 2022 meddelade skattemyndigheten bolaget (F) att bolagets svar var otillfredsställande och påminde om kommentaren till artikel 26 i OECD:s modell för skatteavtal:

”En anmodad stat får vägra att lämna upplysningar om konfidentiell kommunikation mellan advokater eller andra auktoriserade juridiska ombud vid utövandet av deras ämbete och deras klienter, i den mån kommunikationen inte får röjas enligt dess nationella lagstiftning. Tillämpningsområdet för det skydd som ges sådan konfidentiell kommunikation måste emellertid vara snävt definierad. Sekretess gäller inte för handlingar som överlämnats till en advokat för att försöka skydda dem från att röjas vilket krävs enligt lag. Uppgifter om identiteten på en person som till exempel en styrelseledamot eller verklig huvudman i ett bolag är i allmänhet inte skyddade som konfidentiell kommunikation. Även om tillämpningsområdet för det skydd som konfidentiell kommunikation ges kan variera mellan olika stater, bör det inte vara alltför omfattande, eftersom det skulle hindra ett effektivt utbyte av upplysningar. Kommunikation mellan advokater eller andra behöriga auktoriserade juridiska ombud och deras klienter är konfidentiell endast i den utsträckning som dessa ombud agerar i egenskap av advokater eller andra behöriga juridiska ombud och inte i någon annan egenskap, såsom aktieägare med fullmakt, förvaltare, instiftare av en trust, styrelseledamöter i bolag eller i kraft av sin befogenhet att ge

rådgivning för att företräda ett företag i dess affärstransaktioner" (uppdatering av artikel 26 i OECD:s modell för skatteavtal och kommentaren till detta, som antogs av OECD-rådet den 17 juli 2012, punkt 19.3).

- 5 Genom beslut av den 16 september 2022 påförde skattemyndigheten bolaget (F) böter för att inte ha följt beslutet av den 19 augusti 2022.
- 6 Bolaget (F) väckte talan och Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Advokatsamfundet i Luxembourg) intervenerade. Genom dom den 23 februari 2023 ogillade tribunal administratif (förvaltningsdomstolen) överklagandet och interventionen.
- 7 Genom ansökningar som ingavs den 10 och den 13 mars 2023 överklagade bolaget (F) och Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (Advokatsamfundet i Luxembourg) denna dom till Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen).
- 8 Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) har upptagit de båda överklagandena i den talan som väckts mot beslutet av den 19 augusti 2022 till sakprövning och har vid sin prövning hänskjutit de frågor som anges nedan till EU-domstolen med begäran om förhandsavgörande.

2. Tillämpliga bestämmelser:

A. Unionsrätt

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna

- 9 I artikel 7 föreskrivs följande:

”Respekt för privatlivet och familjelivet

Var och en har rätt till respekt för sitt privatliv och familjeliv, sin bostad och sina kommunikationer.”

- 10 I artikel 52 föreskrivs följande:

”Rättigheternas och principernas räckvidd och tolkning

1. Varje begränsning i utövandet av de rättigheter och friheter som erkänns i denna stadga ska vara föreskriven i lag och förenlig med det väsentliga innehållet i dessa rättigheter och friheter. Begränsningar får, med beaktande av proportionalitetsprincipen, endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter.

...”

Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG

11 I artikel 17 stadgas följande:

”Begränsningar

1. En anmodad myndighet i en medlemsstat ska ge en begärande myndighet i en annan medlemsstat sådana upplysningar som avses i artikel 5, under förutsättning att den begärande myndigheten har uttömt de vanliga informationskällor som den under omständigheterna kunde ha använt för att skaffa de begärda upplysningarna, utan att riskera det önskade resultatet.

...

4. Lämnande av upplysningar får vägras, om det skulle leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs, eller om det gäller upplysningar vilkas lämnande skulle strida mot allmän ordning.”

12 I artikel 18 anges följande:

”Skyldigheter

1. När en medlemsstat begär upplysningar i enlighet med detta direktiv, ska den anmodade medlemsstaten använda de medel som den förfogar över för att inhämta de begärda upplysningarna, även om denna medlemsstaten kanske inte behöver upplysningarna för sina egna beskattningsändamål. Den skyldigheten ska inte påverka tillämpningen av artikel 17.2, 17.3 och 17.4, vilkas åberopande inte i något fall medför en rätt för en anmodad medlemsstat att vägra att lämna upplysningar enbart därför att den inte har något eget intresse av denna information.

... ”

C. Luxemburgsk lagstiftning

Den allmänna skattelagen av den 22 maj 1931 ”Abgabenordnung”, förkortad ”AO”

13 I artikel 177 föreskrivs i huvudsak följande:

”(1) Även följande personer kan vägra att lämna uppgifter:

Svarande och advokater i brottmål,

1. Läkare vad gäller de uppgifter som anförtrotts dem vid utövandet av deras yrke,

2. Advokater vad gäller de uppgifter som anförtrots dem vid utövandet av deras yrke,
3. Assistenten eller medarbetaren till de personer som avses i punkterna 1-3 vad gäller de omständigheter som kommit till deras kännedom i denna egenskap.

(2) Denna bestämmelse är inte tillämplig på de personer som avses i punkterna 3 och 4 med avseende på omständigheter som de har fått kännedom om i samband med att de har gett klienterna råd eller företrätt dem i skatteärenden, såvida det inte rör sig om frågor som, om de besvaras jakande eller nekande, skulle utsätta deras huvudmän för risken att åtalas.”

3. Cour administratives (Högsta förvaltningsdomstolen) bedömning:

- 14 Det beslut som fattades den 22 augusti 2022 är förenligt med luxemburgsk lagstiftning om internationellt utbyte av information på begäran på skatteområdet och särskilt med artikel 177 AO som reglerar advokaters tystnadsplikt på skatteområdet.
- 15 Artikel 177 AO hindrar inte skattemyndigheten från att begära information från en advokat som rör en annan skattebetalare i ett nationellt eller internationellt sammanhang. Ett beslut i vilket relevanta upplysningar av vilket slag det än må vara begärs blir inte rättsstridigt för att det riktas till en advokat.
- 16 Däremot ska advokaters tystnadsplikt, som görs gällande i enlighet med de kriterier som anges i artikel 177 AO, betraktas som ett giltigt skäl för advokaten att inte verkställa ett föreläggande och utgör ett hinder för att ålägga honom böter.
- 17 Klagandena har emellertid bestritt beslutet av den 22 augusti 2022. De har åberopat artikel 17.4 i direktiv 2011/16 och i huvudsak gjort gällande att de förelägganden som riktats till bolaget (F) om att tillhandahålla alla tillgängliga handlingar om de tjänster som tillhandahållits dess klient utgör ett omotiverat ingrepp i rätten till respekt för kommunikationer mellan advokater och deras klienter, vilken garanteras i artikel 7 i stadgan. Klagandena anser att detta ingrepp inte kan motiveras av det mål som eftersträvas med direktiv 2011/16, nämligen att förbättra möjligheterna att fastställa skatter korrekt och bekämpa bedrägerier i fall där mer än ett land berörs, eftersom det föreläggande som utfärdats mot bolaget (F) om att lämna de begärda uppgifterna inte kan anses vara absolut nödvändigt för att uppnå målen med detta direktiv.
- 18 Klagandena har åberopat domen av den 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963. De anser att även om den bedömning som görs där avser gränsöverskridande skattearrangemang av potentiellt aggressiv karaktär, har EU-domstolen i nämnda dom tolkat räckvidden av artikel 7 i stadgan på ett mer allmänt sätt i förhållande till advokaters tystnadsplikt. De principer som fastställs där är således relevanta för giltigheten av bestämmelserna i direktiv 2011/16 om utbyte av information på begäran och av de bestämmelser varigenom

direktivet införlivas med nationell rätt, samt för giltigheten av det beslut som fattats i förevarande fall. Trots den allmänna formuleringen av dessa principer har EU-domstolen emellertid ännu inte haft tillfälle att tillämpa dem fullt ut på systemet för utbyte av information på begäran.

- 19 Genom att bestrida giltigheten av beslutet av den 19 augusti 2022, bland annat mot bakgrund av artikel 7 i stadgan, har klagandena således ifrågasatt den skyldighet som åligger bolaget F enligt unionsrättsliga och nationella bestämmelser, nämligen att lämna de upplysningar som begärts.
- 20 För att kunna avgöra målet har Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) bett EU-domstolen att göra ett antal preciseringar på följande punkter:
- 21 EU-domstolen har för det första slagit fast att artikel 7 i stadgan ”skyddar sekretessen för all kommunikation mellan enskilda personer och ger ett starkare skydd för kommunikation mellan advokater och deras klienter” (dom av den 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, punkt 27) och att detta skydd inte endast omfattar försvar i brottmål utan även juridisk rådgivning, med avseende på såväl innehåll som förekomst.
- 22 I förevarande fall har bolaget (F) uppgett att det har gett råd till sin spanska klient enbart på det bolagsrättsliga området och närmare bestämt i syfte att inrätta en struktur för förvärv och finansiering som omfattar olika luxemburgska bolag. Även om det a priori förefaller logiskt att godta att, eftersom juridisk rådgivning som ges av en advokat i syfte att upprätta gränsöverskridande skattearrangemang omfattas av det starkare skyddet i artikel 7 i stadgan, kan samma slutsats dras beträffande rådgivning som syftar till att upprätta bolagsstrukturer för investering, anser Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) ändå att det är nödvändigt med ett klargörande i detta hänseende med hänsyn till att dessa verksamhetsområden är så olika (den första tolkningsfrågan).
- 23 För det andra har EU-domstolen slagit fast att den skyldighet som enligt direktiv 2011/16 åligger en advokat att röja sin identitet, sin bedömning av innehållet i det gränsöverskridande arrangemanget och den omständigheten att denne rådfrågats, samt utlämnandet av dessa uppgifter till skattemyndigheten utgör ett ingrepp i den rätt till respekt för kommunikationen mellan advokater och deras klienter som garanteras i artikel 7 i stadgan (dom av den 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, punkterna 27–30).
- 24 I förevarande fall åläggs emellertid bolaget (F) genom beslutet av den 19 augusti 2022 att i stort sett lämna in samtliga handlingar till skattemyndigheten som rör bolagets förhållande till klienten, en detaljerad beskrivning av de ovannämnda transaktionerna samt en förklaring av bolagets inblandning i dessa förfaranden och identiteten på dess samtalspartners. Med hänsyn till den begärda informationens allmänna karaktär förefaller det logiskt att dra slutsatsen att beslutet av den 19 augusti 2022, såsom en individuell rättsakt, genom vilken den behöriga

myndigheten i en medlemsstat i ett enskilt fall fullgör sina skyldigheter enligt direktiv 2011/16, även utgör ett ingrepp i rätten till respekt för kommunikation mellan advokater och deras klienter, som garanteras i artikel 7 i stadgan. Med hänsyn till skillnaden mellan de system för informationsutbyte som är i fråga och de motsvarande rättsakter som avses, anser Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) emellertid att det är nödvändigt att EU-domstolen bekräftar denna bedömning (den andra tolkningsfrågan).

- 25 För det tredje har Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen), för det fall skyddet enligt artikel 7 i stadgan ska tillämpas i förevarande fall och ett ingrepp har fastställts, påpekat att EU-domstolen har erinrat om att ”de rättigheter som stadfästs i artikel 7 i stadgan inte är några absoluta rättigheter, utan måste bedömas utifrån deras funktion i samhället. Såsom framgår av artikel 52.1 i stadgan är det nämligen enligt stadgan tillåtet att begränsa utövandet av dessa rättigheter, under förutsättning att begränsningarna föreskrivs i lag, att de är förenliga med det väsentliga innehållet i dessa rättigheter och att de, med beaktande av proportionalitetsprincipen, är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av Europeiska unionen eller mot behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter” (dom av den 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, punkt 34). ”Bekämpning av aggressiv skatteplanering och förebyggande av risken för skatteflykt och skatteundandragande utgör mål av allmänintresse som erkänns av unionen, i den mening som avses i artikel 52.1 i stadgan, vilka gör det möjligt att begränsa utövandet av de rättigheter som garanteras i artikel 7 i stadgan” (dom av den 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, punkt 44).
- 26 Det kan således konstateras att advokaters tystnadsplikt, som omfattar förhållandet mellan advokater och deras klienter, inte åtnjuter ett absolut skydd som skulle utesluta ett föreläggande att lämna information till följd av en begäran om informationsutbyte från en annan medlemsstat. Ett sådant föreläggande är tillåtet inom gränser som är förenliga med de villkor som anges ovan.
- 27 Vad gäller villkoret att begränsningarna ska föreskrivas i lag har EU-domstolen prövat bestämmelserna i artikel 8ab.5 i direktiv 2011/16 om en mekanism för anmälan och automatiskt utbyte av gränsöverskridande arrangemang och domstolen har funnit att denna punkt, genom att den uttryckligen föreskriver en skyldighet för en förmedlande advokat som är befriad från sin rapporteringsskyldighet på grund av den tystnadsplikt som vederbörande är skyldig att iaktta, att underrätta övriga förmedlare om deras rapporteringsskyldighet enligt artikel 8ab.6, uppfyller legalitetsprincipen.
- 28 Direktiv 2011/16 innehåller, vad gäller utbyte av information på begäran, emellertid inte någon bestämmelse enligt vilken det föreskrivs en särskild ordning med specifika begränsningar av en advokats skyldighet att lämna information i egenskap av tredje man som innehar information, utan det anges endast i artikel

17.4 att tystnadsplikt kan motivera att en begäran om utbyte av information inte tillmötesgås.

- 29 Följaktligen uppkommer frågan huruvida direktiv 2011/16 är förenligt med artiklarna 7 och 52.1 i stadgan, eftersom direktivet, utöver artikel 17.4, inte innehåller någon bestämmelse om en särskild och harmoniserad anpassning av skyldigheten till samarbete för en advokat i egenskap av tredje man som innehar information vid utbytet av information på begäran (den tredje tolkningsfrågan).
- 30 För det fjärde, för det fall EU-domstolen skulle finna att direktiv 2011/16 är förenligt med artiklarna 7 och 52.1 i stadgan, trots att det inte finns några särskilda bestämmelser om advokaters tystnadsplikt, bland annat genom att slå fast att direktivet med giltig verkan kan överlåta åt medlemsstaterna att reglera denna fråga i nationell rätt med iakttagande av de begränsningar som följer av artikel 7 i stadgan, uppkommer frågan huruvida det system för samarbete som advokater ska tillhandahålla vid utbyte av information på begäran, som införts genom direktiv 2011/16 och som tar hänsyn till deras tystnadsplikt, kan fastställas genom de nationella bestämmelser i varje medlemsstat som föreskrivs för interna situationer, i enlighet med hänvisningen i artikel 18.1 i direktivet. I ett sådant fall ska artikel 177 AO tillämpas som en bestämmelse i nationell rätt som reglerar advokaters skyldighet att samarbeta i egenskap av tredje man (den fjärde tolkningsfrågan).
- 31 För det femte avser artikel 177 AO visserligen endast rådgivning på skatteområdet. Denna begränsning av advokatens kommunikationsskyldighet gäller emellertid endast för verkställigheten av föreläggandet, inte för själva utfärdandet av föreläggandet. Artikel 177 AO innehåller nämligen inte någon särskild begränsning av advokatens skyldighet vad gäller omfattningen eller arten av den information som kan begäras av honom eller henne och som skulle innebära att skattemyndigheten, så snart dess beslut om föreläggande har fattats, åläggs begränsningar vad gäller definitionen av den information som en advokat skulle uppmanas att lämna in till myndigheten.
- 32 ”Vad ... gäller iakttagandet av det väsentliga innehållet i den rätt till respekt för kommunikationen mellan advokater och deras klienter som garanteras i artikel 7 i stadgan, ska det [emellertid] påpekas att underrättelseskyldigheten, som införts genom artikel 8ab.5 i direktiv 2011/16 i ändrad lydelse, endast i begränsad utsträckning medför att sekretessen för kommunikationen mellan en förmedlande advokat och dennes klient upphävs gentemot utomstående förmedlare och skattemyndigheten” (dom av den 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl. C-694/20, EU:C:2022:963, punkt 39). Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) har härav dragit slutsatsen att en skyldighet för en advokat att lämna information, vilken skulle leda till att sekretessen för sådan kommunikation hävs, ska anses utgöra ett ingrepp i själva kärnan i rätten till respekt för kommunikation mellan advokater och deras klienter.
- 33 I förevarande mål åläggs bolaget (F) genom beslutet av den 19 augusti 2022 att till skattemyndigheten lämna in i stort sett alla handlingar som rör bolagets

förhållande till dess klient, en detaljerad beskrivning av de ovan nämnda transaktionerna samt en förklaring av bolagets inblandning i dessa förfaranden och identiteten på dess samtalspartners. Med hänsyn till den allmänna karaktären av de upplysningar som begärs om hela ärendet, särskilt detaljerade uppgifter om innehållet i all kommunikation mellan bolaget (F) och dess spanska klient, kan det med fog antas att skyldigheten att tillhandahålla alla dessa uppgifter påverkar det väsentliga innehållet i rätten till respekt för kommunikationen mellan advokaten och klienten och kan strida mot artikel 7 i stadgan. Det aktuella beslutet är emellertid förenligt med artikel 177 AO och advokaten kan neka att följa det endast om vederbörande har gett sin klient råd i frågor utanför skatteområdet, såvida det inte rör sig om skattefrågor vars jakande eller nekande svar skulle utsätta huvudmannen för risk för åtal.

- 34 Det kan följaktligen inte uteslutas att EU-domstolen även kommer att finna att artikel 177 AO inte är förenlig med artikel 7 i stadgan och att därav slutsatsen måste dras att beslutet inte är förenligt med unionsrätten på denna punkt.
- 35 Denna slutsats skulle emellertid inte automatiskt leda till att beslutet ogiltigförklaras i sin helhet, i den del som det inte är odelbart, utan utgör ett delbart beslut i fråga om var och en av de uppgifter som avses. När rättsstridigheten endast påverkar vissa avskiljbara delar av ett beslut, i förevarande fall de delar av beslutet av den 19 augusti 2022 som ska anses beröra det väsentliga innehållet i rätten till respekt för kommunikation mellan en advokat och dennes klient, kan den luxemburgska förvaltningsdomstolen begränsa ogiltigförklaringen av beslutet till att endast avse dessa delar. Med andra ord skulle förvaltningsdomstolen i Luxemburg i det aktuella fallet kunna låta advokatens skyldighet att lämna information som inte ansågs påverka det väsentliga innehållet i rätten till respekt för kommunikationen mellan advokaten och klienten bestå .
- 36 Även om EU-domstolen i princip skulle erkänna att en advokat kan åläggas att lämna information inom ramen för ett informationsutbyte på begäran och även om artikel 177 AO i princip skulle godtas som en giltig nationell rättslig grund för ett sådant föreläggande, i enlighet med den hänvisning som görs i artikel 18.1 i direktiv 2011/16, ska Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) inte enbart pröva ingreppet i det väsentliga innehållet i sekretessen för kommunikationen mellan en advokat och en klient, utan även pröva huruvida andra principer som fastställts av EU-domstolen i dess dom av den 8 december 2022 i förekommande fall är sådana att de ytterligare begränsar den information som med giltig verkan kan begäras av en advokat inom ramen för ett informationsutbyte på begäran som grundas på direktiv 2011/16.
- 37 I sin dom av den 8 december 2022 tillämpade EU-domstolen proportionalitetsprincipen på advokaternas underrättelseskyldighet och klargjorde att ”denna princip kräver att de begränsningar i fri- och rättigheter som är stadfästa i stadgan genom unionsrättsakter inte får gå utöver vad som är ändamålsenligt och nödvändigt för att uppnå de legitima mål som eftersträvas

eller för att tillgodose behovet av skydd för andra människors fri- och rättigheter. När det finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan ska den åtgärd väljas som är minst ingripande. Uppnåendet av ett mål av allmänt samhällsintresse kan dessutom inte ske utan att det beaktas att detta mål måste vara förenligt med de grundläggande rättigheter som berörs av åtgärden, varvid en balanserad avvägning ska göras mellan, å ena sidan, målet av allmänt samhällsintresse, och, å andra sidan, rättigheterna i fråga, varvid de vållade olägenheterna inte får vara orimliga i förhållande till de eftersträlvade målen” (dom av den 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, punkt 41).

- 38 Vad gäller frågan huruvida den skyldighet som ålagts advokaterna i förevarande fall var lämplig och nödvändig för att uppnå målen med direktiv 2011/16, har EU-domstolen prövat denna fråga i förhållande till den underrättelseskyldighet som föreskrivs i artikel 8ab.5 i detta direktiv och prövat huruvida den var absolut nödvändig i förhållande till de skyldigheter som åligger alla andra förmedlare eller, i förekommande fall, den berörda skattebetalaren. Eftersom dessa skyldigheter som åligger andra förmedlare och den berörda skattebetalaren enligt EU-domstolen säkerställer att den behöriga skattemyndigheten faktiskt underrättas om det aktuella arrangemanget, drog EU-domstolen slutsatsen att det inte fanns något behov av den underrättelseskyldighet som åligger advokater.
- 39 Även om dessa krav som följer av att det är lämpligt och nödvändigt att uppnå syftet med direktiv 2011/16, ska tillämpas på en advokats skyldighet att lämna upplysningar inom ramen för informationsutbyte på begäran, skulle de kunna förstås så, att de kräver en förstärkt kontroll av huruvida de upplysningar som begärs av advokaten kan antas vara relevanta för att säkerställa att advokaten endast anmodas att lämna upplysningar som faktiskt kan användas för skatteändamål i den begärande staten. Kravet på att advokatens skyldighet till samarbete ska vara nödvändig kan även innebära en starkare kontroll av att den begärande medlemsstaten tidigare uttömt de vanliga informationskällor som den under omständigheterna kunde ha använt för att skaffa de begärda upplysningarna, utan att riskera det önskade resultatet, i enlighet med artikel 17.1 i direktiv 2011/16. Samma krav skulle också kunna föranleda en effektiv kontroll av huruvida advokaten i fråga faktiskt är den enda möjliga källan till den begärda informationen.
- 40 På liknande sätt kan den balanserade avvägning som ska göras mellan, å ena sidan, målet av allmänintresse och, å andra sidan, de berörda rättigheterna, så att de olägenheter som denna åtgärd medför inte är orimliga i förhållande till de eftersträlvade målen, göra det nödvändigt att fastställa ytterligare villkor för giltigheten av ett föreläggande som riktas till en advokat i ett informationsutbyte på begäran, vilket kan avse ett särskilt beskattningsändamål, exempelvis upptäckten av aggressiva strukturer eller strukturer som innebär missbruk, eller den ekonomiska betydelsen av den pågående kontrollen i den begärande staten.
- 41 Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) anser att vid prövningen av giltigheten av ett föreläggande som ålägger en advokat att lämna vissa

upplysningar i ett förfarande för informationsutbyte på begäran av en annan medlemsstat i enlighet med direktiv 2011/16, kan de principer som fastställts i EU-domstolens dom av den 8 december 2022 påverka giltigheten av bestämmelserna i direktiv 2011/16, artikel 177 AO och beslutet av den 19 augusti 2022 (den femte och den sjätte tolkningsfrågan).

4. Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande:

42 Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) har i enlighet med artikel 267 FEUF hänskjutit följande tolkningsfrågor till domstolen med begäran om förhandsavgörande:

”1. Omfattas juridisk rådgivning som ges av en advokat i bolagsrättsliga frågor - i detta fall i syfte att inrätta en bolagsstruktur för investering - av det starkare skydd för kommunikation mellan advokater och deras klienter som föreskrivs i artikel 7 i stadgan?

2. För det fall den första frågan besvaras jakande: Utgör ett beslut av den behöriga myndigheten i en anmodad medlemsstat, som har utfärdats för att efterkomma en begäran om informationsutbyte från en annan medlemsstat med stöd av direktiv 2011/16, genom vilket en advokat åläggs att till myndigheten i stort sett lämna alla tillgängliga handlingar om sitt förhållande till sin klient, en detaljerad beskrivning av de transaktioner som varit föremål för advokatens rådgivning, en förklaring av advokatens inblandning i dessa förfaranden och identifiering av advokatens samtalspartners, ett ingrepp i den rätt till respekt för kommunikationen mellan advokater och deras klienter som garanteras i artikel 7 i stadgan?

3. Om den andra frågan besvaras jakande: Ska direktiv 2011/16 anses vara förenligt med artiklarna 7 och 52.1 i stadgan, eftersom direktivet, utöver artikel 17.4 i stadgan, inte innehåller någon bestämmelse som formellt tillåter ett ingrepp i sekretessen för kommunikationen mellan advokater och deras klienter inom ramen för systemet för informationsutbyte på begäran och i sig definierar räckvidden av begränsningen i utövandet av den berörda rättigheten?

4. Om den tredje frågan besvaras jakande: Kan de bestämmelser som reglerar advokaters (eller en advokatbyrås) skyldighet att samarbeta som tredje man som innehar information vid tillämpningen av den mekanism för utbyte av information på begäran som infördes genom direktiv 2011/16, särskilt de särskilda begränsningar som syftar till att beakta inverkan av tystnadsplikt, omfattas av bestämmelser i nationell rätt i varje medlemsstat om advokaters skyldighet att i egenskap av tredje man samarbeta vid skatteutredningar inom ramen för tillämpningen av nationell skatterätt, i enlighet med hänvisningen i artikel 18.1 i nämnda direktiv?

5. Om den fjärde frågan besvaras jakande: Ska en nationell bestämmelse som fastställer en skyldighet för advokater i egenskap av tredje man som innehar

information att samarbeta, såsom den som är tillämplig i förevarande fall, för att vara förenlig med artikel 7 i stadgan innehålla särskilda bestämmelser som

- säkerställer att det väsentliga innehållet i sekretessen för kommunikationen mellan advokater och deras klienter iakttas, och
- inför särskilda villkor för att säkerställa att advokaternas skyldighet att samarbeta begränsas till vad som är lämpligt och nödvändigt för att uppnå syftet med direktiv 2011/16?

6. Om svaret på den femte frågan är jakande: Ska de särskilda villkoren som syftar till att säkerställa att advokaters samarbete i skatteutredningen begränsas till vad som är lämpligt och nödvändigt för att uppnå syftet med direktiv 2011/16 inbegripa en skyldighet för den behöriga myndigheten i den anmodade medlemsstaten

- att göra en fördjupad kontroll av huruvida den begärande medlemsstaten tidigare har uttömt de vanliga informationskällor som den under omständigheterna kunde ha använt för att skaffa de begärda upplysningarna, utan att riskera det önskade resultatet, i enlighet med artikel 17.1 i direktiv 2011/16, och/eller
- att tidigare förgäves ha kontaktat andra potentiella informationsinnehavare för att slutligen kunna kontakta en advokat i dennes egenskap av potentiell informationsinnehavare, och/eller
- att i varje enskilt fall göra en avvägning mellan, å ena sidan, målet av allmänt samhällsintresse, och, å andra sidan, rättigheterna i fråga, på så sätt att ett föreläggande mot en advokat endast kan utfärdas med giltig verkan om ytterligare villkor är uppfyllda, såsom kravet på att den ekonomiska betydelsen av den kontroll som pågår i den begärande staten är av en viss omfattning eller kan nå en viss omfattning eller kan omfattas av straffrättslig lagstiftning?"