

**Sag C-432/23****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

12. juli 2023

**Forelæggende ret:**

Cour administrative de Luxembourg (Luxembourg)

**Afgørelse af:**

11. juli 2023

**Appellanter:**

Société en commandite simple F

Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg

**Appelindstævnt:**

État luxembourgeois

**1. Twistens genstand og de faktiske omstændigheder**

- 1 Den 28. juni 2022 rettede direktøren for administration des contributions directes (forvaltningen for direkte skatter, Luxembourg) en afgørelse til société en commandite simple F (kommanditselskab, herefter »selskabet (F)«), der i det væsentlige havde følgende ordlyd:

»[...] den kompetente myndighed i den spanske skatteforvaltning har sendt os en anmodning om oplysninger i henhold til [...] Rådets direktiv 2011/16 [...] af 15. februar 2011 [...].

Den juridiske person, der er berørt af anmodningen, er det spanske selskab (K) [...].

De bedes venligst fremsende følgende oplysninger og dokumenter for perioden fra den 1. januar 2016 til den 31. december 2019 senest den 3. august 2022:

- For den nævnte periode bedes De fremsende al foreliggende dokumentation (opgavebeskrivelse, kontrakter med klienten, rapporter, notater, meddelelser, fakturaer osv.) vedrørende de ydelser, som [Deres selskab] (F) har leveret til det spanske selskab (K) i forbindelse med:
  - o Investeringsgruppen (O)'s erhvervelse af 80% af kapitalandelene i (N) i 2015 (faktura nr. [...])
  - o Gruppens erhvervelse af et andet spansk selskab i 2018 (faktura nr. [...])
- De bedes venligst fremsende en detaljeret beskrivelse af forløbet af de ovennævnte transaktioner fra det tidspunkt, hvor selskab (F) blev antaget til at udføre opgaverne, og til deres afslutning samt en redegørelse for selskabets medvirken i disse processer og angivelse af dets samarbejdspartnere (sælgere, købere og tredjeparter) og fakturaerne.

[...]«

- 2 Ved e-mail af 8. juli 2022 meddelte selskab (F) forvaltningen for direkte skatter, at det havde fungeret som advokat/juridisk rådgiver for den koncern, hvori selskab (K) indgik, og derfor ikke lovligt kunne give oplysninger om selskabets klient, eftersom de var omfattet af selskabets tavshedspligt.
- 3 I en rekommanderet skrivelse af 8. august 2022 bekræftede selskab (F) sit standpunkt, idet det præciserede, at dets retlige mandat vedrørende den i afgørelsen omhandlede sag ikke var af skattemæssig karakter, men alene vedrørte selskabsretten.
- 4 Ved rekommanderet skrivelse af 19. august 2022 meddelte direktøren for forvaltningen for direkte skatter selskab (F), at dets svar ikke var tilfredsstillende, og erindrede det om kommentaren vedrørende artikel 26 i OECD-modeloverenskomsten:

*»En anmodet stat kan afvise at afgive oplysninger vedrørende fortrolig kommunikation mellem advokater eller andre befuldmægtigede retlige repræsentanter under udøvelsen af deres hverv og deres klienter, for så vidt som kommunikationen er beskyttet mod enhver form for videregivelse i henhold denne stats nationale lovgivning. Anvendelsesområdet for den beskyttelse, som denne fortrolige kommunikation er omfattet af, skal dog defineres snævert. Tavshedspligten gælder ikke for dokumenter, der afleveres til en advokat for at forsøge at beskytte dem mod en udlevering, der er fastsat ved lov. Derudover er oplysninger vedrørende en persons identitet, såsom en administrerende direktør for eller en reel ejer af et selskab som hovedregel ikke beskyttet som fortrolig kommunikation. Selv om anvendelsesområdet for beskyttelsen af fortrolig kommunikation kan variere fra stat til stat, må det ikke være alt for omfattende, da dette ville hæmme en effektiv udveksling af oplysninger. Kommunikation mellem advokater eller andre befuldmægtigede retlige repræsentanter og deres klienter er*

*kun fortrolig, for så vidt som disse repræsentanter handler i deres egenskab af advokater eller andre befuldmægtigede retlige repræsentanter og ikke i en anden egenskab, såsom proformaaktionærer, forvaltere, stiftere af en trust, administrerende direktører i selskaber eller i medfør af deres fuldmagt til at præsentere et selskab i dets erhvervsmæssige transaktioner» (ajourføring af artikel 26 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst og kommentarerne hertil, vedtaget af OECD-Rådet den 17.7.2012, punkt 19.3).*

- 5 Ved afgørelse af 16. september 2022 pålagde direktøren for forvaltningen for direkte skatter selskab (F) en bøde for ikke at have efterkommet afgørelsen af 19. august 2022.
- 6 Selskab (F) har anlagt et søgsmål, hvori Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg er indtrådt som intervenient. Ved dom af 23. juli 2023 frifandt tribunal administratif (forvaltningsdomstolen i Luxembourg) État luxembourgeois og gav afslag på interventionen.
- 7 Ved stævninger indleveret den 10. og den 13. marts 2023 iværksatte selskabet (F) og Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg appel til prøvelse af denne dom ved Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Luxembourg).
- 8 Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) har antaget de to appeller i sagerne til prøvelse af afgørelsen af 19. august 2022 til realitetsbehandling og forelægger i forbindelse med undersøgelsen af disse Domstolen de præjudicielle spørgsmål, der er anført in fine.

## **2. Anførte retsfor skrifter**

### ***A. EU-retten***

*Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder*

- 9 Artikel 7 bestemmer:

»Respekt for privatliv og familieliv

Enhver har ret til respekt for sit privatliv og familieliv, sit hjem og sin kommunikation.«

- 10 Artikel 52 har følgende ordlyd:

»Rækkevidde og fortolkning af rettigheder og principper

1. Enhver begrænsning i udøvelsen af de rettigheder og friheder, der anerkendes ved dette charter, skal være fastlagt i lovgivningen og skal respektere disse rettigheders og friheders væsentligste indhold. Under iagttagelse af proportionalitetsprincippet kan der kun indføres begrænsninger, såfremt disse er

nødvendige og faktisk svarer til mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen, eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder.

[...]«

*Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF*

11 Artikel 17 fastsætter:

»Begrænsninger

1. En bistandssøgt myndighed i en medlemsstat giver en bistandssøgende myndighed i en anden medlemsstat de oplysninger, der er nævnt i artikel 5, på betingelse af, at den bistandssøgende myndighed har udtømt de sædvanlige informationskilder, som den efter omstændighederne kunne have brugt til at få de ønskede oplysninger uden fare for, at dets mål bringes i fare.

[...]

4. Meddelelse af oplysninger kan afslås, hvis det vil føre til videregivelse af en erhvervmæssig, industriel eller faglig hemmelighed, en fremstillingsmetode eller oplysninger, hvis videregivelse ville stride mod almene interesser.«

12 Artikel 18 bestemmer:

»Forpligtelser

1. Hvis en medlemsstat anmoder om oplysninger i henhold til dette direktiv, træffer den bistandssøgte medlemsstat foranstaltninger til at indhente de ønskede oplysninger, selv om denne medlemsstat ikke måtte have behov for disse oplysninger til egne skattemæssige formål. Denne forpligtelse berører ikke bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, 3 og 4, der under ingen omstændigheder kan fortolkes således, at de gør det muligt for en bistandssøgt medlemsstat at nægte at levere oplysninger, udelukkende fordi den ikke har nogen national interesse i disse oplysninger.

[...]«

**C. Luxembourgsk ret**

*Den almindelige skattelov af 22. maj 1931, »Abgabenordnung«, herefter »AO«*

13 Artikel 177 bestemmer i det væsentlige:

»(1) Endvidere kan følgende personer nægte at afgive oplysninger:

[1.] Forsvarere og advokater, der har medvirket i straffesager

- [2]. Læger for så vidt angår de oplysninger, som de er blevet betroet under udøvelsen af deres erhverv
- [3]. Advokater for så vidt angår de oplysninger, som de er blevet betroet under udøvelsen af deres erhverv
- [4]. Assistenten for og medarbejdere hos de under 1-3 anførte personer, for så vidt som de har fået kendskab til oplysninger i deres egenskab heraf.

(2) Denne bestemmelse finder ikke anvendelse på de under 3 og 4 nævnte personer for så vidt angår forhold, som de har fået kendskab til i forbindelse med rådgivning eller repræsentation i skattesager, medmindre der er tale om spørgsmål, der, hvis de besvares bekræftende eller benægtende, udsætter deres klienter for risiko for strafforfølgning«.

### **3. Cour administratives (appeldomstol i forvaltningsretlige sagers) bedømmelse**

- 14 Den anfægtede afgørelse af 22. august 2022 er i overensstemmelse med den luxembourgske lovgivning om den internationale udveksling af oplysninger efter anmodning på skatteområdet og navnlig med AO's artikel 177 om advokaters tavshedspligt på skatteområdet.
- 15 AO's artikel 177 forhindrer ikke forvaltningen for direkte skatter i at anmode en advokat om oplysninger vedrørende en anden skatteyder i en national eller international sammenhæng. En afgørelse om afgivelse af relevante oplysninger af enhver art bliver ikke ulovlig, fordi den er rettet til en advokat.
- 16 Advokatens tavshedspligt, der er blevet påberåbt i overensstemmelse med kriterierne i AO's artikel 177, skal til gengæld anses for en gyldig begrundelse for, at advokaten ikke efterkommer påbuddet om at afgive oplysninger, og er til hinder for at pålægge ham en bøde.
- 17 Appellanterne har imidlertid anfægtet afgørelsen af 22. august 2022. Appellanterne har påberåbt sig artikel 17, stk. 4, i direktiv 2011/16 og har i det væsentlige gjort gældende, at påbuddet rettet til selskab (F) om at udlevere al foreliggende dokumentation vedrørende de ydelser, der blev leveret til dets klient, udgør et uberettiget indgreb i retten til respekt for kommunikationen mellem advokater og deres klienter, som er sikret ved chartrets artikel 7. Ifølge appellanterne kan dette indgreb ikke begrundes ud fra det mål, der forfølges med direktiv 2011/16, om at foretage en korrekt vurdering af beskatning i grænseoverskridende situationer og bekæmpe svig, da det påbud om at afgive de ønskede oplysninger, som blev pålagt selskab (F), ikke kan anses for at være strengt nødvendigt for at opfylde det nævnte direktivs formål.
- 18 Appellanterne har påberåbt sig dom af 8. december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963. Appellanterne har gjort gældende, at selv

om den analyse, der blev foretaget i den nævnte dom, vedrørte potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger, fortolkede Domstolen heri rækkevidden af chartrets artikel 7 mere generelt i forhold til advokaters tavshedspligt. De principper, som Domstolen fastslog heri, er derfor relevante for gyldigheden af bestemmelserne i direktiv 2011/16 vedrørende udveksling af oplysninger efter anmodning og de nationale gennemførelsesbestemmelser samt for gyldigheden af den i sagen anfægtede afgørelse. På trods af den generelle formulering af disse principper har Domstolen imidlertid endnu ikke haft lejlighed til at anvende dem i deres fulde udstrækning med hensyn til ordningen for udveksling af oplysninger efter anmodning.

- 19 Med deres anfægtelse af afgørelsen af 19. august 2022 navnlig henset til chartrets artikel 7 har appellanterne således rejst tvivl om den forpligtelse til at afgive de deri omhandlede oplysninger, der blev pålagt selskab (F) i medfør af EU-retten og den nationale lovgivning.
- 20 For at den kan træffe afgørelse i den foreliggende sag i lyset heraf, anmoder Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) Domstolen om at præcisere følgende punkter:
- 21 For det første har Domstolen præciseret, at chartrets artikel 7 »beskytter fortroligheden af korrespondancen mellem enkeltpersoner og tildeler korrespondancen mellem advokater og deres klienter en forstærket beskyttelse« (dom af 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 27), hvorved denne beskyttelse ikke alene omfatter opgaver i forbindelse med klientens forsvar, men også juridisk rådgivning, både med hensyn til indholdet heraf og med hensyn til dens eksistens.
- 22 I den foreliggende sag har selskab (F) anført, at det alene har rådgivet sin spanske klient på det selskabsretlige område, nærmere bestemt med henblik på at udarbejde en struktur for erhvervelse og finansiering, der involverer forskellige luxembourgske selskaber. Selv om det a priori forekommer logisk at anerkende, at eftersom en advokats juridiske rådgivning med henblik på udarbejdelse af grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger er omfattet af den forstærkede beskyttelse i henhold til chartrets artikel 7, vil konklusionen være den samme med hensyn til en rådgivning vedrørende udarbejdelse af investeringsrelaterede selskabsstrukturer, er Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) ikke desto mindre af den opfattelse, at der er behov for en afklaring henset til forskellene mellem disse opgaveområder (det første præjudicielle spørgsmål).
- 23 For det andet fandt Domstolen, at den forpligtelse, som direktiv 2011/16 pålægger advokaten, til at afsløre sin identitet, sin vurdering af indholdet af den grænseoverskridende ordning og den omstændighed, at han er blevet konsulteret, medfører et indgreb i retten til respekt for kommunikationen mellem advokater og deres klienter som sikret ved chartrets artikel 7 (dom af 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 27-30).

- 24 I den foreliggende sag pålægger afgørelsen af 19. august 2022 selskab (F) at udlevere stort set alle dokumenter vedrørende selskabets forhold til dets klient, en detaljeret beskrivelse af de ovennævnte transaktioner samt en redegørelse for selskabets medvirken i denne proces og identiteten af dets samarbejdspartnere til direktøren [for forvaltningen for direkte skatter]. Henset til de ønskede oplysningers almene karakter forekommer det logisk at konkludere, at afgørelsen af 19. august 2022 som individuel retsakt, hvorved en medlemsstats kompetente myndighed i en konkret sag opfylder de forpligtelser, der påhviler denne i henhold til direktiv 2011/16, ligeledes medfører et indgreb i retten til respekt for kommunikationen mellem advokater og deres klienter, som er sikret ved chartrets artikel 7. Henset til forskellen mellem de respektive omhandlede ordninger for udveksling af oplysninger og de relevante retsakter er Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) af den opfattelse, at der er behov for en bekræftelse af denne analyse fra Domstolens side (det andet præjudicielle spørgsmål).
- 25 For det tredje skal Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager), såfremt beskyttelsen i chartrets artikel 7 finder anvendelse i den foreliggende sag eller det bekræftes, at der foreligger et indgreb, henviser til, at Domstolen har bemærket, at »de rettigheder, der er sikret ved chartrets artikel 7, ikke er absolutte rettigheder, men skal ses i sammenhæng med deres funktion i samfundet. Som det fremgår af chartrets artikel 52, stk. 1, tillader dette charter nemlig begrænsninger i udøvelsen af disse rettigheder, for så vidt som disse begrænsninger er fastlagt i lovgivningen og respekterer de nævnte rettigheders væsentligste indhold, og for så vidt som disse begrænsninger under iagttagelse af proportionalitetsprincippet er nødvendige og faktisk svarer til mål af almen interesse, der er anerkendt af Den Europæiske Union, eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder« (dom af 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 34). »Bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning og forebyggelse af risikoen for skatteundgåelse og skatteunddragelse udgør mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen som omhandlet i chartrets artikel 52, stk. 1, og som kan muliggøre en begrænsning af udøvelsen af de rettigheder, som er sikret ved chartrets artikel 7« (dom af 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 44).
- 26 Det kan derfor konkluderes, at advokatens tavshedspligt, der omfatter forholdet mellem advokaten og dennes klienter, ikke nyder en absolut beskyttelse, der udelukker ethvert påbud om afgivelse af oplysninger efter en anmodning om udveksling af oplysninger fra en anden medlemsstat, men at et sådant påbud fortsat er tilladt inden for de grænser, der opfylder de ovenfor anførte betingelser.
- 27 For så vidt angår betingelsen om, at begrænsningerne skal være fastsat ved lov, har Domstolen undersøgt bestemmelserne i artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16 vedrørende ordningen med forhåndsbeskeder og automatisk udveksling af oplysninger om grænseoverskridende ordninger, og den har fastslået, at det pågældende stykke, idet det udtrykkeligt fastsætter, at en advokat, der optræder som mellemmand, og som er fritaget fra indberetningspligten på grund af sin

tavshedspligt, har pligt til at underrette de andre mellemmand om de indberetningsforpligtelser, der påhviler dem i henhold til denne artikels stk. 6, opfylder legalitetsprincippet.

- 28 På området for udveksling af oplysninger efter anmodning indeholder direktiv 2011/16 imidlertid ikke nogen bestemmelse, der fastsætter en særlig ordning vedrørende specifikke begrænsninger af en advokats forpligtelse til at afgive oplysninger i sin egenskab af tredjepart, der er i besiddelse af oplysningerne, men er begrænset til, at det i direktivets artikel 17, stk. 4, bestemmes, at en tavshedspligt kan begrunde et afslag på at efterkomme en anmodning om udveksling af oplysninger.
- 29 Spørgsmålet om, hvorvidt direktiv 2011/16 er foreneligt med chartrets artikel 7 og artikel 52, stk. 1, er følgelig relevant, eftersom direktivet ud over sin artikel 17, stk. 4, ikke indeholder nogen bestemmelse, hvorved der indføres en særlig og harmoniseret behandling af samarbejdspligten for advokater i deres egenskab af tredjeparter, der er i besiddelse af oplysninger, i forbindelser med udveksling af oplysninger efter anmodning (det tredje præjudicielle spørgsmål).
- 30 Såfremt Domstolen konkluderer, at direktiv 2011/16 er foreneligt med chartret, selv om direktivet ikke indeholder særlige bestemmelser om advokaters tavshedspligt, herunder ved at fastslå, at direktivet gyldigt kan overlade det til medlemsstaterne at regulere dette spørgsmål i deres nationale lovgivning under overholdelse af de grænser, der er fastsat i chartrets artikel 7, er spørgsmålet for det fjerde, om den samarbejdsordning, som advokaterne skal følge i forbindelse med den ved direktiv 2011/16 indførte udveksling af oplysninger efter anmodning, der tager hensyn til betydningen af deres tavshedspligt, kan fastlægges ved bestemmelser i hver enkelt medlemsstats nationale lovgivning vedrørende nationale forhold, jf. henvisningen i direktivets artikel 18, stk. 1. I så fald skal AO's artikel 177 anvendes som national retsforordning, der regulerer samarbejdspligten for advokater i deres egenskab af tredjeparter (det fjerde præjudicielle spørgsmål).
- 31 For det femte er AO's artikel 177 ganske vist alene begrænset til rådgivning, der er ydet på skatteområdet. Denne begrænsning af advokatens meddelelsespligt gælder imidlertid kun i forbindelse med opfyldelsen af påbuddet om at afgive oplysninger, men ikke i forbindelse med udstedelsen af selve påbuddet. AO's artikel 177 indeholder nemlig ingen særlig begrænsning af advokaters forpligtelse med hensyn til omfanget eller karakteren af de oplysninger, som de kan blive anmodet om at afgive, og som pålægger direktøren for forvaltningen for direkte skatter begrænsninger ved vedtagelsen af dennes påbud om at afgive oplysninger vedrørende fastlæggelsen af de oplysninger, som en advokat kan anmodes om at udlevere til denne.
- 32 Domstolen har dog anført, at »[h]vad [...] angår respekten for det væsentligste indhold af retten til respekt for kommunikationen mellem advokater og deres klienter som sikret ved chartrets artikel 7 bemærkes, at den underretningspligt, der



er indført ved artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, [...] kun i begrænset omfang medfører, at fortroligheden af kommunikationen mellem den advokat, der optræder som mellemmand, og dennes klient ophæves i forhold til en tredjemand, der optræder som mellemmand, og skattemyndighederne« (dom af 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 39). Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) udleder heraf, at en forpligtelse til at afgive oplysninger, der pålægges en advokat, og som ville indebære en ophævelse af fortroligheden af denne kommunikation, skal anses for et indgreb i selve kernen i retten til respekt for kommunikationen mellem advokater og deres klienter.

- 33 I den foreliggende sag pålægger afgørelsen af 19. august 2022 selskab (F) at udlevere stort set alle dokumenter vedrørende selskabets forhold til dets klient, en detaljeret beskrivelse af de ovennævnte transaktioner samt en redegørelse for selskabets medvirken i denne proces og identiteten af dets samarbejdspartnere til direktøren for forvaltningen for direkte skatter. Henset til den almene karakter af de ønskede oplysninger angående samtlige selskabets sagsakter, herunder enkeltheder om indholdet af al kommunikation mellem selskab (F) og dets spanske klient, kan det med rette antages, at forpligtelsen til at udlevere alle disse oplysninger berører det væsentligste indhold af retten til respekt for kommunikationen mellem advokaten og dennes klient og kan være i strid med chartrets artikel 7. Den anfægtede afgørelse er imidlertid i overensstemmelse med AO's artikel 177, og dens adressat kan kun afvise at efterkomme den, såfremt adressaten alene har rådgivet sin klient uden for det skattemæssige område, medmindre der er tale om spørgsmål i skattesager, der, hvis de besvares bekræftende eller benægtende, udsætter dennes klient for risiko for strafforfølgning.
- 34 Det er følgelig ikke udelukket, at Domstolen ligeledes vil fastslå, at AO's artikel 177 ikke er i overensstemmelse med chartrets artikel 7, og at det heraf skal udledes, at afgørelsen ikke er i overensstemmelse med EU-retten i så henseende.
- 35 Denne konklusion vil imidlertid ikke automatisk føre til, at den pågældende afgørelse annulleres i sin helhed, eftersom den ikke er udelelig, men faktisk udgør en afgørelse, der kan opdeles i hver af de omhandlede oplysninger. Når ulovligheden kun vedrører visse udskillelige dele af en afgørelse, i den foreliggende sag de dele af afgørelsen af 19. august 2022, der skal anses for at berøre det væsentligste indhold af retten til respekt for kommunikationen mellem advokaten og dennes klient, kan forvaltningsdomstolene i Luxembourg begrænse annulationen af afgørelsen til disse dele. I den foreliggende sag kan forvaltningsdomstolene i Luxembourg med andre ord lade advokatens forpligtelse til at afgive oplysninger, der ikke anses for at påvirke det væsentligste indhold af retten til respekt for kommunikationen mellem advokaten og dennes klient, bestå.
- 36 Selv om Domstolen i princippet måtte anerkende muligheden for at pålægge en advokat at afgive oplysninger inden for rammerne af en udveksling af oplysninger efter anmodning, og selv om AO's artikel 177 i princippet måtte blive anset for en

gyldig national hjemmel for et sådant påbud, jf. henvisningen i artikel 18, stk. 1, direktiv 2011/16, skal Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) følgelig ikke begrænse sig til at undersøge indgrebet i det væsentligste indhold af fortroligheden af kommunikationen mellem advokaten og dennes klient, men skal derudover efterprøve, om de andre principper, som Domstolen anvendte i sin dom af 8. december 2022, i givet fald kan medføre en yderligere begrænsning af de oplysninger, der gyldigt kan afkræves en advokat inden for rammerne af en udveksling af oplysninger efter anmodning på grundlag af direktiv 2011/16.

- 37 I sin dom af 8. december 2022 anvendte Domstolen nemlig proportionalitetsprincippet på underretningspligten for advokater, idet den bemærkede, at »[dette] kræver [...], at de begrænsninger, som bl.a. EU-retsakter kan medføre for de rettigheder og friheder, der er sikret i chartret, ikke må gå videre end nødvendigt og passende for opfyldelsen af de legitime mål, der forfølges, eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder, hvorved det forudsættes, at såfremt det er muligt at vælge mellem flere egnede foranstaltninger, skal den mindst bebyrdende foranstaltning vælges. Desuden kan et mål af almen interesse ikke forfølges uden hensyntagen til den omstændighed, at målet skal forenes med de grundlæggende rettigheder, der er berørt af foranstaltningen, ved at foretage en rimelig afvejning mellem på den ene side målet af almen interesse og på den anden side de pågældende rettigheder med henblik på at sikre, at ulemperne ved denne foranstaltning ikke er uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål« (dom af 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 41).
- 38 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt forpligtelsen for advokater i den pågældende sag var nødvendig og passende for opfyldelsen af målene med direktiv 2011/16, undersøgte Domstolen dette spørgsmål i forhold til underretningspligten som fastsat i dette direktivs artikel 8ab, stk. 5, idet Domstolen efterprøvede, om den var strengt nødvendig i forhold til de forpligtelser, der påhviler alle andre mellemmand eller, i givet fald, den relevante skatteyder. For så vidt som disse forpligtelser for andre mellemmand og den relevante skatteyder, efter Domstolens opfattelse, sikrer en effektiv underretning af den kompetente skattemyndighed om den omhandlede bestemmelse, konkluderede Domstolen, at den underretningspligt, der påhviler advokater, ikke er nødvendig.
- 39 Såfremt disse krav om, at en forpligtelse skal være passende og nødvendig for at opfylde målet med direktiv 2011/16, skal anvendes på en forpligtelse for en advokat til at udlevere oplysninger inden for rammerne af udveksling af oplysninger efter anmodning, kan de fortolkes således, at de indebærer en skærpet kontrol af den sandsynlige relevans af de oplysninger, hvorom advokaten anmodes, med henblik på at sikre, at denne kun anmodes om at afgive oplysninger, der rent faktisk kan anvendes til pålygningsformål i den bistandssøgende stat. Kravet om, at advokatens samarbejdspligt skal være nødvendig, kan ligeledes indebære en forstærket kontrol af den bistandssøgende

medlemsstats forudgående udtømmelse af sædvanlige informationskilder, som den efter omstændighederne kunne have anvendt til at indhente de ønskede oplysninger uden fare for, at disse mål bringes i fare, jf. artikel 17, stk. 1, i direktiv 2011/16. Det samme krav kan desuden tilskynde til en konkret efterprøvelse af, om den pågældende advokat faktisk er eneste mulige kilde med hensyn til de ønskede oplysninger.

- 40 Tilsvarende kan den rimelige afvejning mellem på den ene side målet af almen interesse og på den anden side de omhandlede rettigheder med henblik på, at ulemperne ved denne foranstaltning ikke er uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål, nødvendiggøre, at der fastsættes yderligere betingelser for gyldigheden af et påbud om at afgive oplysninger, der er udstedt over for en advokat i forbindelse med en udveksling af oplysninger efter anmodning, hvorved disse betingelser kan vedrøre et specifikt skattemæssigt formål, f.eks. efterforskning af strukturer, der er aggressive eller udgør misbrug, eller den økonomiske betydning af den pågående kontrol i den bistandssøgende stat.
- 41 Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) er af den opfattelse, at de principper, der blev fastlagt i Domstolens dom af 8. december 2022, i forbindelse med undersøgelsen af gyldigheden af et påbud stilet til en advokat om at afgive visse oplysninger i forbindelse med en procedure for udveksling af oplysninger efter anmodning kan rejse tvivl om gyldigheden af bestemmelserne i direktiv 2011/16, i AO's artikel 177 og i afgørelsen af 19. august 2022 (det femte og det sjette spørgsmål).

#### **4. Præjudicielle spørgsmål**

- 42 Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager i Luxembourg) forelægger i henhold til artikel 267 TEUF Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er en advokats juridiske rådgivning på det selskabsretlige område – i den foreliggende sag udarbejdelse af en investeringsrelateret selskabsstruktur – omfattet af den forstærkede beskyttelse af kommunikationen mellem advokater og deres klienter i medfør af chartrets artikel 7?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, udgør en afgørelse truffet af den kompetente myndighed i en bistandssøgt medlemsstat, der er udstedt med henblik på at efterkomme en anmodning om udveksling af oplysninger efter anmodning fra en anden medlemsstat på grundlag af direktiv 2011/16 vedrørende et påbud til en advokat om at udlevere stort set al dokumentation vedrørende selskabets forhold til dets klient, en detaljeret beskrivelse af de transaktioner, der var genstand for dets rådgivning, en redegørelse for advokatens medvirken i denne proces og identiteten af dennes samarbejdspartnere til direktøren, da et indgreb i retten til respekt for kommunikationen mellem advokater og deres klienter, som er sikret ved chartrets artikel 7?

- 3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende, er direktiv 2011/16 da i overensstemmelse med chartrets artikel 7 og artikel 52, stk. 1, for så vidt som direktivet, bortset fra dets artikel 17, stk. 4, ikke indeholder nogen bestemmelse, der formelt tillader indgreb i fortroligheden af kommunikation mellem advokater og deres klienter inden for rammerne af ordningen for udveksling af oplysninger efter anmodning og selv definerer rækkevidden af begrænsningen af udøvelsen af den pågældende rettighed?
- 4) Såfremt det tredje spørgsmål besvares bekræftende, kan ordningen vedrørende samarbejdspligten for advokater (eller et advokatfirma) i deres egenskab af tredjeparter, der er i besiddelse af oplysninger, i forbindelse med anvendelsen af ordningen for udveksling af oplysninger efter anmodning, der blev indført ved direktiv 2011/16, herunder de specifikke begrænsninger med henblik på at tage hensyn til betydningen af deres tavshedspligt, da være reguleret af bestemmelserne i hver enkelt medlemsstats nationale ret vedrørende samarbejdspligten for advokater i deres egenskab af tredjeparter i forbindelse med skatteundersøgelser i henhold til den nationale skattelovgivning, jf. henvisningen i det nævnte direktivs artikel 18, stk. 1?
- 5) Såfremt det fjerde spørgsmål besvares bekræftende, skal en national retsforordning vedrørende ordningen for samarbejdspligten for advokater i deres egenskab af tredjeparter, der er i besiddelse af oplysninger, som den, der finder anvendelse i den foreliggende sag, for at være i overensstemmelse med chartrets artikel 7, da indeholde særlige bestemmelser, der:
- sikrer respekten for det væsentligste indhold af fortroligheden af kommunikation mellem advokaten og dennes klient, og
  - fastsætter særlige bestemmelser med henblik på at sikre, at advokaters samarbejdspligt begrænses til det, der er passende og nødvendigt for opfyldelsen af målet med direktiv 2011/16?
- 6) Såfremt det femte spørgsmål besvares bekræftende, skal de særlige bestemmelser med henblik på at sikre, at advokaters samarbejdspligt i forbindelse med en skatteundersøgelse begrænses til det, der er passende og nødvendigt for opfyldelsen af målet med direktiv 2011/16, da omfatte en forpligtelse for den kompetente myndighed i den bistandssøgte medlemsstat til:
- at foretage en forstærket kontrol med henblik på at fastslå, om den bistandssøgende medlemsstats forudgående har udtømt de sædvanlige informationskilder, som den efter omstændighederne kunne have anvendt til at indhente de ønskede oplysninger uden fare for, at disse mål bringes i fare, jf. artikel 17, stk. 1, i direktiv 2011/16, og/eller
  - forudgående at have henvendt sig forgæves til andre potentielle indehavere af oplysninger for endelig som sidste udvej at kunne

henvende sig til en advokat i dennes egenskab af potentiel indehaver af oplysninger, og/eller

- i hvert enkelt tilfælde at foretage en afvejning mellem på den ene side målet af almen interesse og på den anden side de pågældende rettigheder på en sådan måde, at et påbud om at afgive oplysninger kun kan udstedes gyldigt over for en advokat, såfremt yderligere betingelser, såsom kravet om, at den økonomiske interesse, der er genstand for en pågående kontrol i den bistandssøgende stat, har eller kan have en vis betydning eller kan henhøre under strafferetten, er opfyldt?«

ARBEJDSDOKUMENT