



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

A. RANTOS

fremsat den 5. april 2022¹

Sag C-694/20

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol, Belgien))

»Præjudiciel forelæggelse – administrativt samarbejde på beskatningsområdet – Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – artikel 7 og 47 – obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger – advokaters tavshedspligt – fritagelse fra mellemmands indberetningspligt – anmodning om en gyldighedsvurdering«

I. Indledning

1. Den foreliggende sag rejser spørgsmålet om omfanget af beskyttelsen af advokaters tavshedspligt, når de som »mellemmand« deltager i udformningen af skatterelaterede konstruktioner, og af de indberetnings- og underretningsforpligtelser, der påhviler dem inden for rammerne af anvendelsen af direktiv 2011/16/EU².

2. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører vurderingen af gyldigheden af artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som indføjet ved direktiv 2018/822/EU³ (herefter »den omtvistede bestemmelse«), som pålægger en advokat, der optræder som mellemmand og er fritaget fra

¹ – Originalsprog: fransk.

² – Rådets direktiv af 15.2.2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF (EUT 2011, L 64, s. 1, herefter »direktiv 2011/16«). Den løsning, som vælges i den foreliggende sag, vil være afgørende for udfaldet af sag C-398/21 (Conseil national des barreaux m.fl.), som er blevet udsat på afgørelsen i den foreliggende sag. Bestemmelserne i direktiv 2011/16, som er genstand for det præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag og det grundlag, hvorpå spørgsmålet er baseret, er nemlig de samme som dem, der er påberåbt i forbindelse med anmodningen om præjudiciel afgørelse indgivet af Conseil d'Etat (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) i sag C-398/21.

³ – Rådets direktiv af 25.5.2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (EUT 2018, L 139, s. 1, herefter »direktiv 2018/822«).

indberetningspligten på grund af beskyttelsen af tavshedspligten, at underrette enhver anden »mellemmand« om deres indberetningsforpligtelser over for skattemyndighederne, henset til artikel 7 og 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

3. Anmodningen er blevet indgivet af Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol, Belgien) i forbindelse med påstande om hel eller delvis udsættelse af et flamsk dekret, hvorved den omtvistede bestemmelse blev gennemført, og den flamske lovgivning om administrativt samarbejde på beskatningsområdet blev ændret, idet disse påstande er nedlagt af Orde van Vlaamse Balies (foreningen af flamske advokatforeninger) og sammenslutningen »Belgian Association of Tax Lawyers« (herefter »sagsøgerne«).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. I direktiv 2011/16 er fastsat en ordning for samarbejde mellem medlemsstaternes nationale skattemyndigheder og de regler og procedurer, der skal anvendes ved udveksling af oplysninger på skatteområdet.

5. Ved direktiv 2018/822 er indført en forpligtelse til indberetning af eventuelle grænseoverskridende potentielt aggressive skatteordninger⁴ til de kompetente myndigheder. I anden, sjette, ottende og attende betragtning til dette direktiv anføres følgende:

»(2) Medlemsstaterne har stadig sværere ved at beskytte deres nationale skattegrundlag mod at blive eroderet, da metoderne til skatteplanlægning er blevet stadig mere avancerede, og den øgede mobilitet for både kapital og personer inden for det indre marked ofte udnyttes. [...] Det er derfor afgørende, at medlemsstaternes skattemyndigheder indhenter omfattende og relevante oplysninger om potentielt aggressive skatteordninger. Takket være sådanne oplysninger vil myndighederne umiddelbart kunne reagere på skadelig skattepraksis og lukke eventuelle smuthuller ved at vedtage lovgivning eller foretage målrettede risikovurderinger og skatterevisioner. [...]

[...]

(6) Indberetning af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger kan bidrage effektivt til bestræbelserne på at skabe et miljø med retfærdig beskatning på det indre marked. På denne baggrund vil det være et skridt i den rigtige retning at pålægge mellemmand en forpligtelse til at underrette skattemyndighederne [...]. [...]

[...]

(8) For at sikre et velfungerende indre marked og undgå smuthuller i de foreslåede bestemmelser bør forpligtelsen til at indberette oplysninger pålægges alle aktører, der normalt er involveret i at udforme, markedsføre, tilrettelægge eller forvalte gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende transaktion eller en række af sådanne transaktioner, og andre, som yder assistance eller rådgivning i den forbindelse. Det bør heller

⁴ – Denne fodnote vedrører udelukkende den græske version af dette forslag til afgørelse.

ikke glemmes, at en forpligtelse til at indberette oplysninger i visse tilfælde ikke vil kunne håndhæves over for en mellemmand på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt, eller hvis der ikke findes nogen mellemmand, f.eks. fordi den skattepligtige selv udformer og gennemfører en ordning. Derfor er det afgørende, at skattemyndighederne under sådanne omstændigheder ikke går glip af muligheden for at modtage oplysninger om skatterelaterede ordninger, som kan være knyttet til aggressiv skatteplanlægning. I sådanne tilfælde er det således nødvendigt at flytte forpligtelsen til at indberette oplysninger over på den skatteyder, der nyder godt af ordningen.

[...]

(18) Dette direktiv respekterer de grundlæggende rettigheder og overholder de principper, som navnlig er anerkendt i [chartret].«

6. Artikel 3 i direktiv 2011/16 med overskriften »Definitioner« bestemmer i nr. 18)-22), 24) og 25), som indføjet ved artikel 1, nr. 1), litra b), i direktiv 2018/822, følgende:

»18) »grænseoverskridende ordning«: en ordning i enten mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland, hvor mindst en af følgende betingelser er opfyldt:

[...]

19) »indberetningspligtig grænseoverskridende ordning«: enhver grænseoverskridende ordning, som indeholder mindst et af de kendetegn, der er fastlagt i bilag IV

20) »kendetegn«: et træk eller en egenskab ved en grænseoverskridende ordning, som antyder, at der er en potentiel risiko for skatteundgåelse, jf. bilag IV

21) »mellemmand«: enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller tilrådighedsstiller med henblik på gennemførelse eller forvalter gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning.

Det betyder også, at enhver person, som under hensyntagen til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder og på grundlag af de foreliggende oplysninger og den relevante ekspertise og forståelse, som er nødvendig for at levere sådanne tjenesteydelser, er bekendt med eller med rimelighed kunne forventes at vide, at vedkommende har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse, tilrådighedsstillelse med henblik på gennemførelsen eller forvaltning af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. Enhver person har ret til at dokumentere, at denne person ikke var bekendt med og ikke med rimelighed kunne forventes at være bekendt med, at denne person var involveret i en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. Til dette formål kan denne person henvise til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder samt de foreliggende oplysninger og dennes relevante ekspertise og forståelse.

For at være mellemmand skal en person opfylde mindst en af følgende yderligere betingelser:

a) være skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat

- b) have et fast driftssted i en medlemsstat, hvorigennem tjenesteydelserne med hensyn til ordningen leveres
- c) være etableret i eller underlagt lovgivningen i en medlemsstat
- d) være registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester i én medlemsstat.

22) »relevant skatteyder«: enhver person, for hvem en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som er parat til at gennemføre en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, eller som har gennemført det første skridt i en sådan ordning

[...]

24) »markedseget ordning«: en grænseoverskridende ordning, som udformes, markedsføres, er klar til gennemførelse eller stilles til rådighed for gennemførelsen uden nødvendigvis at være væsentligt tilpasset

25) »skræddersyet ordning«: enhver grænseoverskridende ordning, der ikke er en markedseget ordning.«

7. For så vidt angår indberetningspligten og påberåbelse af tavshedspligt fastsætter artikel 8ab i direktiv 2011/16, som indføjet ved artikel 1, nr. 2), i direktiv 2018/822, følgende:

»1. Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at mellemmand indgiver oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger til de kompetente myndigheder inden 30 dage fra:

- a) dagen efter den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse eller
- b) dagen efter at den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er klar til gennemførelse eller
- c) når det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er taget,

afhængigt af hvad der indtræffer først.

[...]

5. Hver medlemsstat kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at give mellemmanden ret til en fritagelse fra at skulle indgive oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbasert tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning. I sådanne tilfælde træffer hver medlemsstat de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at mellemmand straks underretter enhver anden mellemmand eller, hvis der ikke findes

nogen mellemmand, den relevante skatteyder om deres indberetningsforpligtelser i henhold til stk. 6.

Mellemmænd kan kun være berettiget til en fritagelse i henhold til første afsnit i det omfang, de opererer inden for grænserne af den relevante nationale lovgivning, der definerer deres erhverv.

6. Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at hvis der ikke findes nogen mellemmand, eller hvis mellemmanden underretter den relevante skatteyder eller en anden mellemmand om anvendelsen af en fritagelse i henhold til stk. 5, påhviler forpligtelsen til at indgive oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning den anden underrettede mellemmand eller, hvis der ikke findes nogen mellemmand, den relevante skatteyder.

[...]

9. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at hvis der er mere end en enkelt mellemmand, påhviler forpligtelsen til at indgive oplysninger om den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning alle mellemmænd, der er involveret i samme indberetningspligtige grænseoverskridende ordning.

En mellemmand er kun fritaget fra at skulle indgive oplysninger i det omfang, vedkommende kan godtgøre i overensstemmelse med national lovgivning, at de samme oplysninger, der er omhandlet i stk. 14, allerede er indgivet af en anden mellemmand.

[...]

14. De oplysninger, som den kompetente myndighed i medlemsstaten skal videregive [til de kompetente myndigheder i alle andre medlemsstater] i henhold til stk. 13, skal eventuelt omfatte følgende:

- a) identifikation af mellemmænd og relevante skatteydere, herunder deres navn, fødselsdato og fødested (i tilfælde af et individ), skattemæssige hjemsted, skatteregistreringsnummer, og i givet fald af de personer, der er forbundne foretagender i forhold til den relevante skatteyder
- b) nærmere oplysninger om de i bilag IV fastlagte kendetegn, der gør den grænseoverskridende ordning indberetningspligtig
- c) en sammenfatning af indholdet af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning, herunder angivelse af et eventuelt navn, hvorunder den almindeligvis er kendt, og en abstrakt beskrivelse af de pågældende forretningsaktiviteter eller ordninger, uden at det fører til offentliggørelse af erhvervsmæssige, industrielle eller faglige hemmeligheder, en fremstillingsmetode eller oplysninger, hvis videregivelse ville stride mod almene interesser

[...]«

B. Belgisk ret

8. Decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (om administrativt samarbejde på beskatningsområdet), af 21. juni 2013 (*Belgisch Staatsblad* af 26.6.2013, s. 40587) (herefter »dekretet af 21. juni 2013«), gennemfører direktiv 2011/16 i den flamske region (Belgien).

9. Dette dekret blev ændret ved decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (dekret om ændring af dekret af 21.6.2013 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger) af 26. juni 2020 (*Belgisch Staatsblad* af 3.7.2020, s. 49170) (herefter »dekretet af 26. juni 2020«), der gennemfører direktiv 2018/822.

10. Kapitel 2, afdeling 2, underafdeling 2, i dekretet af 21. juni 2013 regulerer mellemmands eller relevante skatteyderes obligatoriske indgivelse af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende skatteordninger.

11. Dette dekrets artikel 11/6, som indføjet ved artikel 14 i dekretet af 26. juni 2020, definerer forholdet mellem indberetningspligten og den tavshedspligt, som visse mellemmand er bundet af. Denne bestemmelse gennemfører artikel 8ab, stk. 5 og 6, i direktiv 2011/16. Artikel 11/6 i dekretet af 21. juni 2013 fastsætter i § 1:

»Hvis en mellemmand er bundet af en erhvervshemmelighed, skal han

1° ved begrundet skrivelse underrette de andre mellemmand om, at han ikke kan opfylde indberetningspligten, hvorved indberetningspligten uden videre påhviler den anden mellemmand eller de andre mellemmand

2° hvis der ikke er nogen anden mellemmand, ved begrundet skrivelse underrette den relevante skatteyder eller de relevante skatteydere om dennes eller disses indberetningspligt.

Fritagelsen for indberetningspligten træder først i kraft i det øjeblik, hvor en mellemmand har opfyldt forpligtelsen efter stk. 1.

[...]«

12. Artikel 11/7 i dekretet af 21. juni 2013, som indføjet ved artikel 15 i dekretet af 26. juni 2020, fastsætter:

»[...] såfremt mellemmanden underretter den relevante skatteyder eller en anden mellemmand om anvendelsen af en fritagelse i henhold til artikel 11/6, stk. 1, påhviler forpligtelsen til at indgive oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning den anden underrettede mellemmand eller, hvis der ikke findes nogen anden mellemmand, den relevante skatteyder.«

III. Tvisten i hovedsagen, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

13. Ved stævninger indleveret henholdsvis den 31. august 2020 og den 1. oktober 2020 har sagsøgerne ved den forelæggende ret nedlagt påstand om udsættelse af dekretet af 26. juni 2020 og om hel eller delvis annullation af dette.

14. Den forelæggende ret har fastsat en udsættelse indtil datoen for offentliggørelsen af dommen, hvorved der træffes afgørelse om påstandene om annullation af for det første artikel 11/6, § 1, stk. 1, i dekretet af 21. juni 2013, som indføjet ved artikel 14 i dekretet af 26. juni 2020, alene for så vidt som denne bestemmelse pålægger en advokat, der optræder som mellemmand, en underretningspligt over for en anden mellemmand, som ikke er advokatens klient, og for det andet artikel 11/6, § 3, i dekretet af 21. juni 2013, som indføjet ved artikel 14 i dekretet af 26. juni 2020, alene for så vidt som denne bestemmelse fastsætter, at advokaten ikke kan påberåbe sig sin tavshedspligt med hensyn til forpligtelsen til periodisk at indberette grænseoverskridende markedsegnete ordninger som omhandlet i artikel 11/4 i dekretet af 21. juni 2013.

15. Den forelæggende ret har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Tilsidesætter artikel 1, nr. 2), i [direktiv 2018/822] retten til en retfærdig rettergang, som sikres af artikel 47 i [chartret] og retten til respekt for privatlivet, som sikres af artikel 7 i [chartret], for så vidt som det i den nye artikel 8ab, stk. 5, som herved blev indføjet i [direktiv 2011/16], bestemmes, at såfremt en medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at give mellemmand ret til en fritagelse fra at skulle indgive oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis indberetningspligten krænker en lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning, skal denne medlemsstat kræve, at mellemmandene straks underretter enhver anden mellemmand eller, hvis der ikke findes nogen mellemmand, den relevante skatteyder, om deres indberetningsforpligtelse, for så vidt som denne forpligtelse har til følge, at en advokat, der optræder som mellemmand, bliver forpligtet til at dele oplysninger, som han erfarer under udøvelsen af de væsentligste aktiviteter i hans erhverv – nemlig at forsvare eller repræsentere en klient ved retterne eller at yde juridisk rådgivning, herunder udenretlig – med en anden mellemmand, der ikke er hans klient?«

16. Sagsøgerne, den belgiske, den tjekkiske den franske og den lettiske regering, Europa-Kommissionen og Rådet for Den Europæiske Union har indgivet skriftlige indlæg. Bortset fra den tjekkiske og den lettiske regering har disse parter desuden afgivet mundtlige indlæg i retsmødet, som blev afholdt i Store Afdeling den 25. januar 2022.

IV. Bedømmelse

A. Indledende bemærkninger

17. Direktiv 2011/16 – også kendt som »DAC6« – er en del af bekæmpelsen af aggressiv skatteplanlægning og er afstemt med de foranstaltninger, der er iværksat af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udviklings (OECD) på globalt plan med henblik på at styrke gennemsigtigheden på skatteområdet og bekæmpe metoder til skatteundgåelse og skatteunddragelse.

18. I denne sammenhæng foreskrives der i dette direktiv en automatisk udveksling af oplysninger om grænseoverskridende skatteordninger, hvorved skattemæssige mellemmand pålægges en indberetningspligt for at modvirke udformning eller anvendelse af ordninger med henblik på aggressiv skatteplanlægning.

19. For så vidt angår grænseoverskridende ordninger, som er genstand for den udveksling af oplysninger, der er fastsat i det nævnte direktiv, identificeres disse ved henvisning til en liste over specifikke egenskaber, som benævnes »kendetegn« og er opført i bilag IV til direktiv 2018/822.

20. Det nye element, der blev indført ved direktiv 2018/822 med henblik på opfylde målet om bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning, er den forpligtelse til at foretage indberetning til skattemyndighederne, som herefter påhviler alle mellemmand på grund af deres centrale rolle i udformningen af aggressive skatteplanlægningsordninger, således som det bl.a. er blevet fastslået af OECD. Denne forpligtelse overgår kun til skatteyderen, såfremt der ikke findes nogen mellemmand eller disse er forhindret i at opfylde forpligtelsen. Det følger heraf, at den indberetningspligt, som påhviler skatteyderen, er blevet indført som en sidste udvej, henset til den omstændighed, at EU-lovgiver har vurderet, efter min opfattelse med rette, at indberetningsordningen ville være væsentligt mindre effektiv, hvis det var op til skatteyderen selv at indberette sin egen beslutning om at anvende en »aggressiv ordning« til skattemyndighederne.

21. Inddragelsen af mellemmanden udgør følgelig hovedhjørnestenen i denne ordning, og enhver begrænsning af dennes funktion risikerer at skade selve kernen i målene med direktiv 2011/16. Opfyldelsen af disse mål må dog ikke indebære en tilsidesættelse af de grundlæggende rettigheder, som beskyttes af chartret. Det skal derfor undersøges, om den ordning, der blev indført ved direktiv 2011/16, samt ændringerne heraf i henhold til direktiv 2018/822, kan føre til en sådan tilsidesættelse.

22. Inden jeg foretager den retlige analyse af spørgsmålet om, hvorvidt den omtvistede bestemmelse er forenelig med chartrets artikel 7 og 47, anser jeg det for vigtigt at afklare kendetegnene ved den underretningspligt, der påhviler »advokater, der optræder som mellemmand«.

23. For det første synes EU-lovgiver at have haft til hensigt at beskytte advokaters tavshedspligt dels ved at indrømme dem en fritagelse for indberetningspligten⁵, dels ved at begrænse indholdet af de oplysninger, som en advokat, der optræder som mellemmand, skal sende til andre mellemmand i tilfælde af en fritagelse⁶. Det er imidlertid kun de advokater, der »opererer inden for grænserne af den relevante nationale lovgivning, der definerer deres erhverv«, som kan påberåbe sig tavshedspligten og er indrømmet en fritagelse for indberetningspligten⁷. Heraf følger principielt, at en advokat, der handler uden for den nationale ramme, der definerer dennes erhverv, ikke kan påberåbe sig tavshedspligten og befinder sig i samme situation som enhver anden mellemmand, der ikke er fritaget for indberetningspligten.

24. Såfremt en advokat, der optræder som mellemmand, for det andet rent faktisk er fritaget, skal han meddele andre mellemmand dette og underrette dem om de indberetningsforpligtelser, der påhviler dem. Det må således fastslås, at når der ikke findes nogen anden mellemmand, som medvirker til den omhandlede grænseoverskridende ordning, vil underretningen fra en advokat, der optræder som mellemmand, om advokatens fritagelse i forbindelse med den relevante

⁵ – Jf. den omtvistede bestemmelse og ottende betragtning til direktiv 2018/822.

⁶ – Jf. artikel 8ab, stk. 6, i direktiv 2011/16.

⁷ – Jf. den omtvistede bestemmelse.

skatteyder, dvs. dennes klient, antageligt ikke udgøre et indgreb i fortroligheden mellem advokaten og dennes klient. Den efterfølgende bedømmelse skal således udelukkende behandle underretningsforpligtelsen for en advokat, der optræder som mellemmand, over for en anden mellemmand, som ikke er advokatens klient⁸.

25. Det skal endvidere præciseres, at såfremt der findes en anden mellemmand, følger denne indberetningspligt allerede klart af artikel 8ab, stk. 1, i direktiv 2011/16. Selv i tilfælde af, at der er flere mellemmand, er hver enkelt af dem i medfør af denne artikels stk. 9 forpligtet til at opfylde denne forpligtelse, medmindre den enkelte godtgør, at denne forpligtelse allerede er blevet opfyldt af en anden mellemmand. En underretning af en anden mellemmand i medfør af den omtvistede bestemmelse skaber med andre ord ikke en ny indberetningspligt for den underrettede person (mellemmand).

26. For det tredje skal det nævnes, at den omtvistede bestemmelse ikke på nogen måde definerer hverken formen eller fremgangsmåden for opfyldelsen af denne underretningspligt og ej heller det nøjagtige indhold af de oplysninger, der skal indgives. Det er nemlig tilstrækkeligt, at de indgivne oplysninger identificerer den grænseoverskridende ordning, som de vedrører, og erindrer om den anden relevante mellemmands indberetningspligt⁹.

27. For det fjerde og sidste må det noteres, at de andre underrettede mellemmand som følge af deres egne indberetningsforpligtelser i henhold til artikel 8ab, stk. 1, i direktiv 2011/16, når de har modtaget en sådan underretning om advokatens medvirken og ikke selv er bundet af en tavshedspligt, vil underrette skattemyndighederne ikke blot om, at den grænseoverskridende ordning og den relevante skatteyder findes, men også om, at advokaten, der optræder som mellemmand, medvirker. I denne henseende fremgår det af samme direktivs artikel 8ab, stk. 9, andet afsnit, og artikel 8ab, stk. 14, at identifikation af mellemmand er blandt de oplysninger, der skal indgives i forbindelse med opfyldelsen af indberetningspligten.

B. Den omtvistede bestemmelses forenelighed med chartrets artikel 7 og 47

28. Jeg skal erindre om, at den forelæggende ret har stillet spørgsmålet om den omtvistede bestemmelses gyldighed, idet retten er i tvivl om, hvorvidt denne bestemmelse tilsidesætter reglen om advokaters tavshedspligt, som er sikret ved chartrets artikel 7 og 47.

29. I denne forbindelse har sagsøgerne gjort gældende, at underretningspligten, navnlig for så vidt angår andre mellemmand, tilsidesætter advokaters tavshedspligt og er i strid med både chartrets artikel 7 og artikel 47. De har således gjort gældende, at advokatens tavshedspligt er et væsentligt element i retten til respekt for privatlivet og til en retfærdig rettergang, og at det nødvendige tillidsforhold mellem klient og advokat kun kan opretholdes, hvis klienten har sikkerhed for, at det, som han betror advokaten, ikke videregives. Allerede den omstændighed, at der benyttes en

⁸ – Jeg skal i denne forbindelse erindre om, at Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol, Belgien) i forelæggelsesafgørelsen har fastsat en udsættelse af artikel 11/6, § 1, stk. 1, nr. 1, i dekretet af 21.6.2013, som indføjet ved dekretet af 26.6.2020, »alene for så vidt som denne bestemmelse pålægger en advokat, der optræder som mellemmand, en underretningspligt over for en anden mellemmand, som ikke er advokatens klient«.

⁹ – Det skal imidlertid nævnes, at selv om underretningspligten som fastsat ved den omtvistede bestemmelse ikke synes at pålægge advokaten, der optræder som mellemmand, at meddele denne anden mellemmand andre oplysninger om den relevante klient, som advokaten er i besiddelse af, synes dette ikke at være tilfældet i den belgiske gennemførelsesbestemmelse. Den belgiske lovgivning kræver nemlig en yderligere begrundelse, der forklarer årsagerne til, at en advokat, der optræder som mellemmand, ikke er i stand til at efterkomme indberetningspligten på grund af tavshedspligten. Det skal dog nævnes, at det præjudicielle spørgsmål ikke vedrører den belgiske gennemførelsesbestemmelse, men den omtvistede bestemmelses forenelighed med chartrets artikel 7 og 47.

advokat, er omfattet af tavshedspligten. En advokat kan derfor ikke sende nogen som helst oplysninger om en grænseoverskridende ordning til tredjemænd eller en myndighed, selv hvis hans medvirken er begrænset til simpel rådgivning.

30. Den belgiske, den tjekkiske, den franske og den lettiske regering, Kommissionen og Rådet har på deres side gjort gældende, at underretningspligten er i overensstemmelse med chartrets artikel 7 og 47, og at den omtvistede bestemmelse derfor ikke tilsidesætter tavshedspligten.

31. Jeg vil indledningsvis fremhæve, at både Domstolen og Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol (herefter »Menneskerettighedsdomstolen«) flere gange har haft lejlighed til at udtale sig om omfanget af advokaters tavshedspligt. Domstolen har anerkendt, at denne tavshedspligt udgør et af de almindelige principper i EU-retten, som udspringer af medlemsstaternes fælles værdier og fælles forfatningsmæssige traditioner¹⁰.

32. Det skal ligeledes fastslås, at reglen om fortrolighed mellem advokaten og dennes klient ifølge Menneskerettighedsdomstolens praksis er garanteret dobbelt ved artikel 6 i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, der blev undertegnet i Rom den 4. november 1950 (herefter »EMRK«), og ved denne konventions artikel 8¹¹.

33. Domstolen har ligeledes præciseret, at selv om omfanget af og de nærmere regler for beskyttelsen af advokaters tavshedspligt fortsat er undergivet hver enkelt medlemsstats nationale lovgivning, skal selve princippet om denne beskyttelse i henhold til chartrets artikel 52, stk. 3, og Domstolens praksis vedrørende denne bestemmelses anvendelse anses for ligeledes at være sikret på grundlag af både artikel 7 og artikel 47 i dette charter.

34. I øvrigt tilsigter chartrets artikel 52, stk. 3, at sikre den nødvendige sammenhæng mellem de i chartret indeholdte rettigheder og de tilsvarende ved EMRK sikrede rettigheder, dog uden at dette berører EU-rettens autonomi. Domstolen skal således sørge for, at dens fortolkning af chartrets artikel 7 og 47 sikrer et beskyttelsesniveau, som ikke tilsidesætter det beskyttelsesniveau, der er sikret ved EMRK's artikel 6 og 8, således som denne fortolkes af Menneskerettighedsdomstolen¹².

1. Tilsidesætter den omtvistede bestemmelse chartrets artikel 47?

35. Det skal for det første erindres, at chartrets artikel 47 sikrer retten til en retfærdig rettergang og fastsætter, at enhver, hvis rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænket, skal have mulighed for at blive rådgivet, forsvaret og repræsenteret.

36. Ifølge Domstolens faste praksis består retten til en retfærdig rettergang i henhold til EMRK af forskellige elementer, som bl.a. omfatter retten til forsvar, princippet om processuel ligestilling, retten til søgsmålsadgang og retten til at være repræsenteret ved en advokat såvel i civile sager som i straffesager¹³.

¹⁰ – Dom af 18.5.1982, AM & S Europe mod Kommissionen (155/79, EU:C:1982:157, præmis 18).

¹¹ – Jf. bl.a. Menneskerettighedsdomstolens dom af 16.12.1992, Niemietz mod Tyskland (CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37). Om retten til privatliv: Menneskerettighedsdomstolens dom af 24.7.2008, André m.fl. mod Frankrig (CE:ECHR:2008:0724JUD001860303, § 36), og af 6.12.2012, Michaud mod Frankrig (CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 117-119) (herefter »Michaud-dommen«).

¹² – Dom af 15.7.2021, Kommissionen mod Polen (Disciplinærordning for dommere) (C-791/19, EU:C:2021:596, præmis 165 og den deri nævnte retspraksis).

¹³ – Dom af 26.6.2007, Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl. (C-305/05, herefter »dommen i sagen Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.«, EU:C:2007:383, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

37. Forholdet mellem den fortrolige karakter af korrespondance mellem en advokat og dennes klient på den ene side og retten til en retfærdig rettergang på den anden side er blevet præciseret af Domstolen i en sag, der har mange lighedspunkter med den foreliggende sag. Sagen *Ordre des barreaux francophones et germanophone* m.fl. rejste spørgsmålet om, hvorvidt brevhemmeligheden er forenelig med forpligtelsen til at samarbejde med de nationale myndigheder, der har til opgave at bekæmpe hvidvaskning af penge¹⁴. I denne forbindelse fastslog Domstolen, at de aktiviteter, der er omfattet af indberetningsforpligtelserne, er af en sådan karakter, at de finder sted i en sammenhæng, *der ikke har tilknytning til en retssag*, og at disse aktiviteter derfor ikke hører ind under anvendelsesområdet for retten til en retfærdig rettergang¹⁵.

38. For så vidt angår fortroligheden af kommunikationen mellem en advokat og dennes klient på den ene side og retten til forsvar på den anden anførte Domstolen nærmere bestemt, at »[e]n advokat [ikke] ville [...] være i stand til at varetage sine opgaver i forbindelse med rådgivning, forsvar og repræsentation af sin klient på fyldestgørende måde, og klienten [...] følgelig [ville] blive berøvet sine rettigheder i henhold til EMRK's artikel 6, hvis advokaten *inden for rammerne af en retssag eller forberedelsen heraf* var forpligtet til at samarbejde med de offentlige myndigheder og videregive oplysninger til disse, som er modtaget i forbindelse med juridisk rådgivning, der finder sted inden for rammerne af en sådan sag«¹⁶.

39. Menneskerettighedsdomstolen har desuden anerkendt, at for så vidt angår en advokat kan en tilsidesættelse af tavshedspligten påvirke god retspleje og således de rettigheder, der sikres ved EMRK's artikel 6¹⁷.

40. Det følger af denne praksis fra Domstolen og Menneskerettighedsdomstolen, at retten til en retfærdig rettergang for det første pr. definition forudsætter tilknytning til en retssag, og at denne ret er uløseligt forbundet med en retslig sammenhæng.

41. I den foreliggende sag må det imidlertid fastslås, at en sådan tilknytning ikke er godtgjort. I den sammenhæng, hvori direktiv 2011/16 indgår, forsvarer mellemmanden ikke sin klient i en tvist med skattemyndigheden. Selv om denne rådgivning eventuelt kan give anledning til en tvist med skattemyndigheden på et senere tidspunkt, betyder dette ikke, at denne rådgivning har fundet sted »af hensyn til klientens forsvar« som omhandlet i Domstolens praksis.

42. For det andet er den manglende tilknytning til en retssag så meget desto mere åbenbar for så vidt angår den omtvistede bestemmelse, som forpligtelsen til underretning antageligt opstår på et tidligere stadium, inden den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning gennemføres, og dermed på et tidspunkt, hvor der principielt ikke kan være opstået en tvist med skattemyndigheden om denne ordning.

43. Den manglende tilknytning til en retssag bekræftes også af de mål, som forfølges med direktiv 2011/16, idet disse hovedsageligt er af »forebyggende« karakter. I denne henseende anføres det klart i anden betragtning til direktiv 2018/822, at udvekslingen af oplysninger netop tager sigte på

¹⁴ – Inden for rammerne af artikel 2a, nr. 5), i Rådets direktiv 91/308/EØF af 10.6.1991 om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvaskning af penge (EFT 1991, L 166, s. 77) bestod advokaters rolle i at bistå deres klient ved forberedelsen eller udførelsen af visse transaktioner, hovedsageligt af finansiell karakter eller vedrørende fast ejendom, eller at foretage sådanne transaktioner på deres klients vegne og for dennes regning.

¹⁵ – Dommen i sagen *Ordre des barreaux francophones et germanophone* m.fl., præmis 33 og 35. Min fremhævelse.

¹⁶ – Dommen i sagen *Ordre des barreaux francophones et germanophone* m.fl., præmis 32. Min fremhævelse.

¹⁷ – Jf. Menneskerettighedsdomstolen dom af 16.12.1992, *Niemietz mod Tyskland* (CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37).

at sætte myndighederne i stand til »umiddelbart at kunne reagere på skadelig skattepraksis og lukke eventuelle smuthuller ved at vedtage lovgivning eller foretage målrettede risikovurderinger og skatterevisioner«.

44. For det tredje skal det noteres, at de oplysningsforpligtelser, der er fastsat i direktiv 2011/16, vedrører en lovlig aktivitet, dvs. at den som udgangspunkt ikke er omtvistet, i hvert fald ikke i denne indledende indberetningsfase. Det følger heraf, at den manglende tilknytning til en retssag fremgår endnu klarere, end det var tilfældet i sagen *Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.*, eftersom indberetningsforpligtelserne i den foreliggende sag vedrører aktiviteter, som ikke er direkte i strid med nogen gældende lov, i modsætning til handlinger, der er knyttet til hvidvaskning af penge.

45. På baggrund af ovenstående betragtninger er jeg af den opfattelse, at underretningen af andre mellemmand om forpligtelsen til at underrette en tredje mellemmand ikke kan udgøre et indgreb i de rettigheder, der beskyttes af chartrets artikel 47, eftersom denne forpligtelse ikke ligger inden for rammerne af en retssag og som følge heraf ikke er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde¹⁸.

2. Tilsidesætter den omtvistede bestemmelse chartrets artikel 7?

46. Det skal erindres, at de rettigheder, der er sikret i chartrets artikel 7, svarer til de rettigheder, der er sikret i EMRK's artikel 8¹⁹. Chartrets artikel 7 anerkender, at enhver har ret til respekt for sit privatliv og familieliv, sit hjem og sin kommunikation.

47. I denne forbindelse fremgår det af Menneskerettighedsdomstolens praksis, at advokaters tavshedspligt specifikt er beskyttet af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols artikel 8²⁰.

48. Med henblik på anvendelsen af chartrets artikel 7 skal det derfor fastslås, at beskyttelsen af tavshedspligten i henhold til EMRK's artikel 8 ikke er begrænset til aktiviteter vedrørende forsvaret af en klient i en retssag, men at bestemmelsen har en større dimension (og et mere omfattende anvendelsesområde), for så vidt som den også beskytter forholdet mellem en advokat og dennes klient uden for en retslig sammenhæng (selv om denne beskyttelse er strengere for aktiviteter, der er knyttet til denne opgave).

49. EMRK's artikel 8 tager således sigte på at beskytte fortroligheden af al korrespondance mellem enkeltpersoner, for så vidt som den yder en forstærket beskyttelse af kommunikationen mellem advokater og deres klienter. Det skal i øvrigt præciseres, at denne beskyttelse ligeledes omfatter juridisk rådgivning, idet den beskytter den fortrolige karakter af denne juridiske rådgivning ikke blot med hensyn til indholdet heraf (uanset hvilken form den antager), men også med hensyn til dens eksistens²¹.

¹⁸ – Det samme gør sig gældende for alle andre deraf følgende underretningsforpligtelser over for skattemyndighederne, der påhviler denne tredje mellemmand.

¹⁹ – Jf. forklaringer til chartret om grundlæggende rettigheder (EUT 2007, C 303, s. 17).

²⁰ – *Michaud-dommen*, §§ 118 og 119.

²¹ – *Michaud-dommen*, §§ 118 og 119.

50. I Michaud-dommen tog Menneskerettighedsdomstolen stilling til spørgsmålet om, hvorvidt advokaters forpligtelse til at underrette de kompetente myndigheder om deres klients mistænkelige aktiviteter i forbindelse med den franske lovgivning til gennemførelse af direktiv 2005/60/EF er i overensstemmelse med EMRK²².

51. I denne dom anførte Menneskerettighedsdomstolen, at »eftersom den pålægger dem at indgive oplysninger om en anden person, som de er i besiddelse af, fordi de har kommunikeret med den pågældende, til en administrativ myndighed, udgør den forpligtelse til at indberette mistanke, der er pålagt advokater, et indgreb i deres ret til respekt for deres korrespondance« og »udgør ligeledes et indgreb i deres ret til respekt for deres »privatliv«, idet dette begreb også omfatter erhvervs- og forretningsmæssige aktiviteter«²³.

52. Ifølge Menneskerettighedsdomstolen var indgrebet i privatlivet imidlertid berettiget, henset til den omstændighed, at forpligtelsen til at indberette mistanke kun vedrørte *»aktiviteter, der ligger langt fra advokaters forsvarsopgave og svarer til aktiviteter, der udføres af andre faggrupper, der er underlagt denne forpligtelse«*, dvs. finansielle transaktioner og transaktioner angående fast ejendom²⁴, og at advokaterne ikke var bundet af denne forpligtelse, »når den omhandlede aktivitet vedrører en retssag, og de oplysninger, de er i besiddelse af, er blevet modtaget eller indhentet før, under eller efter denne sag, herunder i forbindelse med rådgivning om, hvordan en sådan sag skal anlægges eller undgås, *heller ikke, når de yder juridisk rådgivning*, medmindre oplysningerne er blevet givet med henblik på hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme eller med kendskab til, at klienten har anmodet om denne rådgivning med henblik på hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme«²⁵.

53. Det følger af Menneskerettighedsdomstolens praksis, at beskyttelsen af tavshedspligten i henhold til EMRK's artikel 8 ikke omfatter alle en advokats aktiviteter.

54. Der er således for det første de aktiviteter, som traditionelt henhører under en advokats opgaver, og som derfor er omfattet af tavshedspligten. En advokat, der rådgiver sin klient i forbindelse med en retssag eller forberedelsen heraf, kan derfor naturligvis påberåbe sig tavshedspligten. Det samme gælder for en advokat, hvis klient henvender sig ad hoc for at få juridisk rådgivning.

55. For det andet findes der situationer, hvor en advokat kan handle uden for sin »sædvanlige rolle« som repræsentant for en klient eller juridisk rådgiver, således at de aktiviteter, der i så fald udøves af advokaten, er sidestillet med andre faggruppers. I sådanne tilfælde kan karakteren af de pågældende aktiviteter imidlertid ikke begrunde en beskyttelse af tavshedspligten, der, som forklaret ovenfor, vedrører en specifik funktion i et demokratisk samfund, som skal gøre det muligt for advokaten at udføre sin grundlæggende opgave, nemlig at forsvare borgere.

56. Det skal dog nævnes, at denne sondring ikke er absolut og kan give anledning til vanskeligheder ved anvendelsen på det praktiske plan – som det fremgår af den foreliggende sag – navnlig i visse situationer, hvor advokatens rolle er mere nuanceret. I denne henseende henviser jeg til de forskellige opfattelser, som parterne i den foreliggende sag har af advokatens rolle som mellemmand i forbindelse med grænseoverskridende ordninger.

²² – Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 26.10.2005 om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme (EUT 2005, L 309, s. 15).

²³ – Michaud-dommen, § 91.

²⁴ – Michaud-dommen, § 127. Min fremhævelse.

²⁵ – Michaud-dommen, § 127. Min fremhævelse.

57. På den ene side har sagsøgerne nemlig gjort gældende, at advokaten altid skal kunne påberåbe sig sin tavshedspligt uanset karakteren af sine aktiviteter som »mellemmand«, udelukkende på grundlag af sin status som advokat. Advokaten er således hverken undergivet en indberetningspligt eller en subsidiær forpligtelse til at underrette andre mellemmand om sin fritagelse.

58. Heroverfor har visse medlemsstater (navnlig Kongeriget Belgien og Republikken Letland) gjort gældende, at aktiviteten som mellemmand ikke er en aktivitet som advokat, hvilket begrundes pålæggelsen af indberetnings- og underretningspligten.

59. En læsning af direktiv 2011/16 synes nemlig at antyde, at de tjenesteydelser, der leveres af en advokat som mellemmand, ikke hører ind under advokathvervets sædvanlige aktiviteter, som er juridisk forsvar og vurdering. En advokat, der optræder som mellemmand, skal således umiddelbart sidestilles med andre »mellemmand«, hvoraf visse ikke kan drage fordel af tavshedspligten²⁶.

60. Jeg finder det nemlig tvivlsomt, om en advokat, der – alene eller med bistand fra andre faggrupper – udarbejder en grænseoverskridende ordning for derefter at foreslå skatteydere at anvende den, nødvendigvis handler inden for rammerne af sit erhverv. Bl.a. den omstændighed, at advokatens medvirken til denne ordning kan ligge forud for markedsføringen af denne ordning over for en klient, peger efter min opfattelse i retning af, at den nødvendige tilknytning mellem advokaten og dennes klient, som kan begrunde en beskyttelse af tavshedspligten, ikke er til stede²⁷.

61. Det er f.eks. muligt, at en advokat overskrider »grænserne af den relevante nationale lovgivning, der definerer [dennes] erhverv«, og dermed mister retten til fritagelse for indberetningspligten, når den pågældende udformer grænseoverskridende »markedsegne« ordninger²⁸, som til forskel fra »skræddersyede ordninger«²⁹ er kendetegnet ved at kunne gennemføres uden nødvendigvis at være væsentligt tilpasset. Man kan forestille sig, at en advokat uden at have en rådgivningsrelation til nogen klient udformer en markedsegnet grænseoverskridende ordning og efterfølgende sikrer udbredelsen af denne, enten direkte over for skatteydere eller via en mellemmand, der forestår spredningen. I så fald er det ikke udelukket, at den pågældende advokat opererer uden for grænserne af dennes erhverv i henhold til den nationale lovgivning og som følge deraf er bundet af indberetningspligten (som enhver anden mellemmand), så snart denne ordning er færdiggjort, i henhold til artikel 8ab, stk. 1, i direktiv 2011/16.

62. Såfremt der kun anvendes en sådan definition af en advokat, der optræder som mellemmand, vil der imidlertid blive set bort fra den rådgivende rolle, som den pågældende kan blive anmodet om at varetage i forbindelse med den juridiske vurdering af en grænseoverskridende ordning.

²⁶ – Det er først i næste skridt, at direktiv 2011/16 giver medlemsstaterne mulighed for at give advokater, der optræder som mellemmand, ret til en fritagelse fra at skulle indgive de oplysninger, der er fastsat i direktivets artikel 8ab, stk. 1, såfremt denne forpligtelse vil medføre en krænkelse af tavshedspligten i henhold til den nationale lovgivning.

²⁷ – Det skal i denne forbindelse nævnes, at indberetningspligten ifølge artikel 8ab, stk. 1, i direktiv 2011/16 allerede opstår ved udarbejdelsen af den pågældende ordning.

²⁸ – Jf. artikel 3, nr. 24), i direktiv 2011/16.

²⁹ – Jf. artikel 3, nr. 25), i direktiv 2011/16.

63. Jeg vil i øvrigt fremhæve, at såfremt en advokats aktivitet som mellemmand aldrig skal anses for at være juridisk rådgivning, er det spørgsmålet, hvorfor der i direktiv 2011/16 er fastsat en beskyttelse af advokaters tavshedspligt gennem fritagelsesmekanismen i den omtvistede bestemmelse. Efter min opfattelse er der dog hovedsageligt to årsager til, at EU-lovgiver har foretaget dette valg.

64. For det første er tavshedspligten ikke harmoniseret på EU-plan, hvorfor direktiv 2018/822 tog sigte på at undgå enhver konflikt med de nationale regler og samtidig sikre overholdelsen af de grundlæggende principper, som anerkendes i chartret³⁰.

65. For det andet er sondringen mellem de af en advokats aktiviteter, der indgår i dennes »sædvanlige varetagelse af sine funktioner«, og dem, der ikke gør, langt fra altid åbenbar i praksis. Det er således absolut tænkeligt, at en advokat, selv inden for rammerne af den grænseoverskridende ordning, bliver opfordret af sin klient til at foretage en vurdering af denne forberedte ordning og dermed bliver anmodet om at yde juridisk rådgivning. I så tilfælde skal advokaten i fuldt omfang kunne påberåbe sig sin tavshedspligt, eftersom den pågældende yder juridisk rådgivning til den skatteyder, der er berørt af den omhandlede ordning.

66. Som eksempel vil jeg nævne, at det i tilfælde af en »skræddersyet ordning« ikke kan udelukkes, at en advokat, der optræder som »mellemmand«, som omhandlet i direktiv 2018/822 handler inden for rammerne af sit erhverv ved at tilbyde juridisk rådgivning, på samme måde som det generelt er tilfældet med enhver aktivitet bestående i udformning eller forvaltning, som advokaten udfører for sin klient, uanset hvilken civil- eller handelsretlig kontrakt eller aftale, hvilket selskabs- eller socialretligt arrangement eller hvilken juridisk strategi der måtte være tale om.

67. Det er således min opfattelse, at den omstændighed, at det er vanskeligt på forhånd at udelukke, at en advokat, der optræder som mellemmand, kan blive anmodet om at yde juridisk rådgivning i det ovennævnte eksempel, netop er årsagen til, at advokaten i direktiv 2011/16 fritages for indberetningspligten for at sikre respekten for tavshedspligten i forhold til denne.

68. Det følger af det ovenstående, at selv om det ikke altid er entydigt at foretage en sondring mellem en advokats aktiviteter – som til tider er komplekse og udelelige – forekommer det mig muligt at adskille de situationer, hvor advokaten optræder »som advokat« og skal kunne påberåbe sig sin tavshedspligt og derfor er fritaget fra at indberette, og de situationer, hvor denne beskyttelse ikke er berettiget. Det skal således på den ene side sikres, at den valgte definition med hensyn til tavshedspligt ikke er for bred, således at den dækker aktiviteter, som udøves af en advokat, der optræder som mellemmand, og som går ud over de specifikke repræsentations- og rådgivningsopgaver, og dermed giver fritagelse for visse indberetningsforpligtelser, selv når advokaten udfører den samme aktivitet som mellemmand i andre erhverv. På den anden side kan en uforholdsmæssig indskrænkning af denne definition føre til et uantageligt indgreb i forholdet mellem advokaten og dennes klient.

69. I denne forbindelse er fastlæggelsen af denne sondring en dimension af særlig betydning inden for rammerne af anvendelsen af direktiv 2018/822 med henblik på at sikre balancen mellem, på den ene side, kravet om beskyttelse af advokatens tavshedspligt, som indtager en

³⁰ – Jf. 18. betragtning til direktiv 2018/822.

særlig plads i enhver retsstat, og, på den anden side, målet om bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning, som udgør et af de vigtigste redskaber med henblik på at forhindre udhuling af skattegrundlagene.

70. Selv om det således hovedsageligt tilkommer den nationale ret at fastlægge denne sontring, navnlig henset til den omstændighed, at tavshedspligten ikke er harmoniseret på EU-plan, skal der ved fastlæggelsen tages hensyn til de ovennævnte elementer.

a) Spørgsmålet, om indberetningspligten i den omtvistede bestemmelse er forenelig med chartrets artikel 7

71. I lyset af ovenstående betragtninger skal det undersøges, om den omtvistede bestemmelse er forenelig med chartrets artikel 7.

72. For så vidt angår den omtvistede bestemmelse skal det erindres, at den pålægger en advokat, der optræder som mellemmand, og som er fritaget fra at indberette sin klient, at underrette andre mellemmand om de indberetningsforpligtelser, der påhviler dem i henhold til artikel 8ab, stk. 6, i direktiv 2011/16. Underretningspligten omfatter derfor i sig selv, foruden identifikationen af den relevante grænseoverskridende ordning og påmindelsen af de nævnte andre tredjemænd om deres indberetningspligter, en identifikation af den underrettende advokat.

73. Jeg vil for det første anføre, at den omtvistede bestemmelse kun kan finde anvendelse i en situation, hvor advokaten, der optræder som mellemmand, og de andre mellemmand kender hinanden som følge af deres fælles medvirken til den grænseoverskridende ordning.

74. Forpligtelsen til at underrette de andre mellemmand tager således ikke sigte på en situation, hvor advokaten, der optræder som mellemmand, ikke har kendskab til en anden mellemmands medvirken til den grænseoverskridende ordning, eksempelvis når skatteyderen har indhentet særskilt rådgivning fra forskellige mellemmand. Hvis den person, der opfylder underretningspligten, ikke har kendskab til den anden mellemmand, kan vedkommende nu engang under ingen omstændigheder underrette herom. Advokaten, der optræder som mellemmand og opfylder underretningspligten, er derfor ikke forpligtet til at lede efter mellemmand, der medvirker til den omhandlede ordning, og som advokaten ikke har kendskab til. I en sådan situation skal advokaten underrette den relevante skatteyder, dvs. sin klient, til hvem indberetningspligten overgår, hvilket er en situation, der er uproblematisk, henset til tavshedspligten.

75. For det andet vil jeg erindre om, at direktiv 2011/16 af hensyn til tavshedspligten i væsentlig grad begrænser indholdet af de oplysninger, som advokaten, der optræder som mellemmand, skal videregive til en anden mellemmand i tilfælde af en fritagelse. Disse oplysninger er således begrænset til en meddelelse om fritagelsen af advokaten, der optræder som mellemmand, og om den indberetningspligt, der som følge heraf påhviler den anden mellemmand. Den underretningspligt, der er fastsat i den omtvistede bestemmelse, indebærer ikke, at der skal videregives oplysninger om indholdet, advokatens juridiske vurdering eller kommunikation, som advokaten kan have haft med sin klient³¹.

³¹ – Jf. artikel 8ab, stk. 14, litra c), i direktiv 2011/16.

76. For det tredje vil jeg som eksempel nævne, at det er muligt, at alle de mellemmand, der er involveret i udformningen af en grænseoverskridende ordning, med den relevante skatteyder accept (dvs. koordineret af denne) samlet har medvirket i alle stadier af tilrettelæggelsen af ordningen, og dermed også har behandlet spørgsmålet om indberetning til skattemyndighederne og deres respektive forpligtelser³². Det kan heller ikke udelukkes, at en mellemmand, som under alle omstændigheder har en indberetningspligt, (allerede) har konkluderet, at den pågældende ordning er indberetningspligtig, inden advokaten (sammen med hvem mellemmanden har udarbejdet ordningen) har meddelt sin fritagelse og erindret mellemmanden om dennes underrettingspligt. De kriterier, der udløser indberetningspligten, er trods alt opregnet i direktiv 2011/16, således at enhver anden mellemmand og endog skatteyderen selv kan »genkende« et indberetningspligtigt skattemæssigt arrangement. I disse situationer – og med forbehold af de nationale regler om advokaters tavshedspligt – kan det nemlig hævdes, at tavshedspligten ikke er blevet krænk³³. Den omstændighed, at de oplysninger, som advokaten, der optræder som mellemmand, er forpligtet til at meddele andre mellemmand, er begrænset til advokatens fritagelse og en identifikation af den omhandlede sag, taler for denne opfattelse³⁴.

77. På baggrund af ovenstående betragtninger er jeg af den opfattelse, at den omtvistede bestemmelse ikke umiddelbart kan udgøre et indgreb i de rettigheder, der beskyttes af chartrets artikel 7, når andre tredjemænd, til hvem en advokat videregiver oplysningerne, herunder advokatens navn, allerede er bekendt med disse oplysninger.

78. Ikke desto mindre forholder det sig således, uanset om advokaten, der optræder som mellemmand, og de andre mellemmand kender hinanden, at det ikke kan udelukkes, at dette under visse omstændigheder kan medføre et indgreb i retten til respekt for privatlivet.

79. Det skal for det første erindres, at EMRK's artikel 8 beskytter den juridiske rådgivning, ikke blot med hensyn til dens indhold, men også med hensyn til dens eksistens³⁵. Advokatens tavshedspligt, som hviler på tillidsforholdet mellem advokaten og dennes klient, pålægger advokaten ikke at afsløre eksistensen af dette forhold over for nogen, og endnu mindre indholdet af deres kommunikation (undtagen med klientens udtrykkelige samtykke)³⁶.

80. Når advokaten således fritages for den indberetningspligt, der påhviler mellemmand, følger det helt naturligt af dennes tillidsforhold til klienten og fortrolighedspligten over for denne, at advokaten i første række skal kunne underrette klienten. Det skal ligeledes fastslås, at underretningen af klienten om de lovbestemte forpligtelser, der påhviler advokaten, udgør en erhvervsmæssig forpligtelse for advokaten, og at en manglende overholdelse af denne forpligtelse er ensbetydende med en misligholdelse af advokatens erhvervsansvar.

³² – Det vil f.eks. være tilfældet, såfremt klienten selv »ophæver« tavshedspligten ved at inddrage andre mellemmand i sin kommunikation med advokaten.

³³ – Efter min opfattelse kan denne situation nærme sig den situation, hvor en advokat og personer fra andre faggrupper (såsom en notar, en bankier, en revisor, en ejendomsmægler eller enhver anden rådgiver) tilbyder en klient deres tjenesteydelser inden for rammerne af et fælles projekt og af klienten kan blive opfordret til at kommunikere direkte og »frit« indbyrdes, herunder når emnet er den pågældende klients forpligtelser over for de offentlige myndigheder. Den omstændighed, at advokaten »erindrer« en person fra en af disse faggrupper om en indberetningspligt, som eventuelt påhviler denne (disse), for at sikre (de fælles) interesser (for klienten), bør ikke give anledning til problemer med hensyn til tavshedspligten, naturligvis med forbehold af de nationale regler, der gælder for disse faggrupper (herunder for advokatstanden).

³⁴ – Jf. punkt 75 i dette forslag til afgørelse.

³⁵ – Jf. punkt 49 i dette forslag til afgørelse.

³⁶ – Naturligvis med undtagelse af den situation, hvor den ønskede rådgivning tager sigte på en lovovertrædelse, som klienten vil begå, i hvilket tilfælde en advokat, der opdager dette, ikke blot ikke må medvirke til denne overtrædelse med sin rådgivning, men også kan frigøres fra sin tavshedspligt.

81. For det andet skal jeg erindre om, at tavshedspligten ikke blot omfatter kommunikationen mellem en klient og dennes advokat, men ligeledes advokatens juridiske rådgivning. Selv om det antages, at advokaten og de andre tredjemænd kender hinanden – som følge af deres fælles medvirken til den omhandlede ordning – forholder det sig ikke desto mindre således, at en advokat ved at underrette andre mellemmand om sin fritagelse delagtiggør disse i sin vurdering, hvorefter den omhandlede ordning indeholder de egenskaber (»kendetegn«), der er opført i bilag IV til direktiv 2018/822, og derfor skal indberettes som »grænseoverskridende ordning«. Denne vurdering er imidlertid resultatet af en faktisk og retlig analyse, som udgør kernen i en advokats rådgivningsaktivitet. Deraf følger, at denne analyse er beskyttet af tavshedspligten og kun må videregives af advokaten til dennes klient.

82. For det tredje vil jeg nævne, at den situation, der blev undersøgt i punkt 76 i dette forslag til afgørelse, muligvis ikke kan overføres i alle situationer, selv hvis det antages, at advokaten og en eller flere mellemmand kender hinanden som følge af deres medvirken til udformningen af den samme grænseoverskridende ordning. Dette vil navnlig være tilfældet, når adskillige mellemmand er involveret i udformningen af den omhandlede ordning på forskellige stadier, og disse forskellige mellemmands medvirken til den grænseoverskridende ordning varierer på grundlag af deres respektive roller³⁷.

83. Det følger heraf, at selv om direktiv 2011/16 forsøger at begrænse indgrebet i tavshedspligten, forholder det sig ikke desto mindre sådan, at der under visse omstændigheder kan konstateres et indgreb.

b) Begrundelse for den omtvistede bestemmelse

84. Ifølge Domstolens faste praksis skal de grundlæggende rettigheder ikke betragtes som absolutte rettigheder, men kan underlægges begrænsninger, forudsat at disse faktisk er nødvendige for at tilgodese de almene hensyn, som den omhandlede foranstaltning forfølger, og forudsat at begrænsningerne ikke, når henses til deres formål, indebærer et uforholdsmæssigt og uantageligt indgreb over for det centrale indhold af de beskyttede rettigheder³⁸.

85. Det skal derfor undersøges, om den omhandlede underretningspligt er fastsat ved lov, forfølger et mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen, er nødvendig for at nå dette mål og overholder proportionalitetsprincippet.

86. For det første er underretningen fra en advokat, der optræder som mellemmand, om dennes fritagelse for indberetningspligten til en anden mellemmand, der har medvirket til samme grænseoverskridende ordning, udtrykkeligt fastsat ved lov, nemlig – i den foreliggende sag – den omtvistede bestemmelse.

87. I denne forbindelse er jeg af den opfattelse, at underretningspligten er fastsat ved en bestemmelse, der er tilstrækkeligt klar og præcis³⁹.

³⁷ – Det kan være, at de forskellige mellemmand har medvirket på forskellige stadier i udformningen af den omhandlede ordning, og at de ikke har været involveret heri i samme grad, således at der er tale om asymmetrisk information blandt mellemmandene.

³⁸ – Dom af 13.9.2018, UBS Europe m.fl. (C-358/16, EU:C:2018:715, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

³⁹ – Det tilkommer naturligvis de nationale retsinstanser at vurdere, om de nationale gennemførelsesbestemmelser har de samme egenskaber.

88. For det andet er den almene interesse, som EU-retten forfølger i den foreliggende sag, bekæmpelsen af aggressiv skatteplanlægning, som er genstand for et internationalt samarbejde på skatteområdet og kommer til udtryk gennem en udveksling af oplysninger mellem medlemsstater.

89. I denne forbindelse skal jeg erindre om, at forebyggelse af risikoen for skatteundgåelse og skatteunddragelse ifølge fast retspraksis udgør mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen⁴⁰. Tilsvarende gælder for bekæmpelsen af arrangementer, der udgør misbrug, når opnåelse af en skattefordel er hovedformålet med den omhandlede transaktion⁴¹.

90. Domstolen har desuden anerkendt, at »nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne« udgør et hensyn, der kan begrunde begrænsninger, bl.a. når de pågældende nationale foranstaltninger har til formål »at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område«⁴².

91. Selv om direktiv 2018/822 ikke udtrykkeligt forfølger mål om bekæmpelse af skatteunddragelse som »ulovlig aktivitet«, fremgår det i denne henseende klart af anden, fjerde, ottende og niende betragtning til direktivet, at de forpligtelser, som pålægges mellemmand, har til formål at beskytte de nationale skattegrundlag mod udhuling gennem overvågning af »potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger«. Den i direktivet fastsatte indberetningspligt har dels til formål at muliggøre en umiddelbar tilpasning af skattelovgivningen til former for skattepraksis, som ganske vist er lovlige, men aggressive, dels, og i tilknytning til det foregående, i sidste ende at afskrække fra udformningen af sådanne ordninger⁴³.

92. Selv om et indgreb i retten til respekt for privatlivet efter min opfattelse kan være begrundet, henset til det mål, der forfølges med direktiv 2018/822, skal dette indgreb imidlertid være nødvendigt og forholdsmæssigt.

93. Derfor skal det for det tredje undersøges, om den omhandlede underretningspligt er nødvendig for at nå målet om bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning, og om den overholder proportionalitetsprincippet.

94. I denne forbindelse skal det for det første erindres, at EU-lovgiver har fastslået, at rækkevidden af underretningspligten skal begrænses til et absolut minimum, idet der er fastsat garantier vedrørende tavshedspligten.

95. Dels finder den omtvistede bestemmelse således kun anvendelse i visse velafgrænsede tilfælde, nemlig dem, hvor andre mellemmand faktisk samarbejder med den advokat, der optræder som mellemmand, med den skattepligtige klients samtykke⁴⁴. Dels er indgrebet i advokatens

⁴⁰ – Dom af 6.10.2020, *État luxembourgeois* (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet) (C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 86-88 og den deri nævnte retspraksis).

⁴¹ – Dom af 22.11.2017, *Cussens m.fl.* (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

⁴² – Dom af 26.2.2019, *X* (Passive selskaber etableret i tredjelande) (C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis).

⁴³ – Jeg gør endvidere opmærksom på, at 14. betragtning til direktiv 2018/822 præciserer, at »grænseoverskridende aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger med det hovedformål, eller som et af hovedformålene, har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet eller hensigten med gældende skatteret, er omfattet af den generelle regel om bekæmpelse af misbrug, som fastsat i artikel 6 i Rådets direktiv (EU) 2016/1164« af 12.7.2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (EUT 2006, L 193, s. 1).

⁴⁴ – Jf. punkt 73 og 74 i dette forslag til afgørelse.

tavshedspligt yderligere begrænset af omfanget og indholdet af de oplysninger, som advokaten, der optræder som mellemmand, er forpligtet til at underrette andre mellemmand om, og som sidstnævnte allerede – for en stor dels vedkommende – har kendskab til⁴⁵.

96. For det andet gør den omtvistede bestemmelse det efter min opfattelse muligt at sikre virkningen af ordningen for indberetning af grænseoverskridende ordninger til skattemyndighederne. Selv om de andre tredjemænd, uafhængigt af enhver underretning fra advokaten, der optræder som mellemmand, fortsat er undergivet en indberetningspligt over for skattemyndighederne i henhold til artikel 8ab, stk. 1, i direktiv 2011/16, gør den underretningspligt, der er fastsat i den omtvistede bestemmelse, det nemlig muligt at sikre, at skattemyndighederne får de nødvendige oplysninger med henblik på at vurdere den grænseoverskridende ordning. Denne mekanisme gør det med andre ord muligt dels at »påminde« de andre mellemmand om deres pligt til at opfylde den indberetningspligt, som påhviler dem, og dels at sikre, at de grænseoverskridende ordninger, der risikerer ikke at blive indberettet, faktisk bliver indberettet.

97. Jeg er dog af den opfattelse, at de andre tredjemænds subsidiære pligt til at meddele skattemyndighederne navnet på den advokat, der optræder som mellemmand, også skal tages i betragtning, for at det fuldt ud kan vurderes, om den omtvistede bestemmelse er forenelig med chartrets artikel 7.

3. Udgør udleveringen til skattemyndighederne af navnet på den advokat, der optræder som mellemmand, og som er beskyttet af tavshedspligten, i forbindelse med den indberetningspligt, som påhviler mellemmandene og skatteyderen, en tilsidesættelse af chartrets artikel 7?

98. Det skal noteres, at den tvivl, som den forelæggende ret har givet udtryk for med hensyn til foreneligheden af direktiv 2011/16 med chartret, kun vedrører den omtvistede bestemmelse og ikke proceduren til underretning (på et senere stadie) af skattemyndighederne om oplysninger vedrørende den grænseoverskridende ordning. Jeg er dog af den opfattelse, at spørgsmålet om udleveringen af navnet på den advokat, der optræder som mellemmand og påberåber sig sin tavshedspligt, ligeledes er relevant, henset til chartrets artikel 7.

99. Jeg skal nemlig erindre om, at Menneskerettighedsdomstolen har fastslået, at den omstændighed, at en advokat pålægges at indgive oplysninger til en administrativ myndighed om en anden person, som advokaten er i besiddelse af på grund af sin kommunikation med den pågældende, udgør det et indgreb i deres ret til respekt for deres privatliv⁴⁶.

100. I den foreliggende sag forholder det sig dog sådan, at selv i den situation, hvor advokaten er fritaget fra at indberette til skattemyndighederne, afsløres eksistensen af en kommunikation med dennes skattepligtige klient (og som følge heraf advokatens navn) over for skattemyndighederne, enten af skatteyderen selv eller af en anden mellemmand.

101. Jeg skal erindre om, at de andre underrettede mellemmand som følge af deres egne indberetningsforpligtelser i henhold til artikel 8ab, stk. 1, i direktiv 2011/16, når de har modtaget en sådan underretning om advokatens medvirken og ikke selv er bundet af en tavshedspligt, vil underrette skattemyndighederne ikke blot om, at den grænseoverskridende ordning og den relevante skatteyder findes, men også om, at advokaten, der optræder som mellemmand,

⁴⁵ – Jf. punkt 75 i dette forslag til afgørelse.

⁴⁶ – Michaud-dommen, § 91.

medvirker. I denne henseende fremgår det af samme direktivs artikel 8ab, stk. 9, andet afsnit, og artikel 8ab, stk. 14, at identifikation af mellemmand er blandt de oplysninger, der skal indgives i forbindelse med opfyldelsen af indberetningspligten.

102. Det er derfor min opfattelse, at den omtvistede bestemmelse udgør et indgreb i den forstærkede beskyttelse af kommunikation mellem advokater og deres klienter, som er sikret ved EMRK's artikel 8. Det skal derfor undersøges, om den omhandlede forpligtelse faktisk er fastsat ved lov, forfølger et mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen, er nødvendig for at nå dette mål og overholder proportionalitetsprincippet.

103. For så vidt angår de første to kriterier, der skal tages i betragtning, henviser jeg til vurderingen i det foregående af den omtvistede bestemmelse, som gælder tilsvarende for artikel 8ab, stk. 9, andet afsnit, og artikel 8ab, stk. 14, i direktiv 2011/16⁴⁷.

104. Den efterfølgende analyse vedrører derfor udelukkende spørgsmålet om, hvorvidt en anden mellemmands eller skatteyderens udlevering af advokatens navn til skattemyndighederne er nødvendig for at nå målet om bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning og overholder proportionalitetsprincippet.

105. Det skal nævnes, at skattemyndighederne ifølge de foreliggende oplysninger er i besiddelse af alle de elementer, der er nødvendige for at vurdere de omhandlede grænseoverskridende ordninger. Underretningen om advokatens navn giver dem således ingen væsentlig oplysning om den pågældende ordning.

106. I medfør af deres undersøgelses- og kontrolbeføjelser kan skattemyndighederne anmode om alle yderligere oplysninger (og supplerende oplysninger i forhold til dem, der allerede er modtaget i indberetningen), både hos skatteyderen og hos mellemmand, der ikke er omfattet af tavshedspligten.

107. Kendskabet til identiteten af den advokat, der optræder som mellemmand, er uden betydning for myndighederne, eftersom tavshedspligten, som det i øvrigt direkte anføres i direktiv 2011/16, fritager advokaten for enhver indberetningspligt vedrørende den grænseoverskridende ordning. Enhver anmodning om oplysninger fra skattemyndigheden til advokaten, der optræder som mellemmand, vil med andre ord være i strid med tavshedspligten (medmindre klienten har givet advokaten mandat til at svare) og kan kun rettes effektivt til skatteyderen eller eventuelt til andre mellemmand, der ikke er omfattet af tavshedspligten.

108. Under retsmødet gjorde visse medlemsstater og Kommissionen gældende, at underretningen til skattemyndighederne om advokatens navn var begrundet i behovet for at sikre effektiviteten af kontrollen af de mellemmand, der er involveret i de grænseoverskridende ordninger. For så vidt angår advokaterne har denne foranstaltning således til formål at undersøge, om en advokat har opfyldt de forpligtelser, der påhviler denne i henhold til direktiv 2018/822, og om vedkommende har påberåbt sig sin tavshedspligt med rette.

109. Selv om direktiv 2018/822 nemlig har til formål at sikre, at mellemmandene som følge af deres centrale rolle i tilrettelæggelsen af grænseoverskridende ordninger er forpligtet til at indgive de nødvendige oplysninger til skattemyndighederne, er direktivets hovedmål ikke desto mindre at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning.

⁴⁷ – Jf. punkt 86-91 i dette forslag til afgørelse.

110. Dette mål hviler på muligheden for, at skattemyndighederne fremover kan få de nødvendige oplysninger, der gør det muligt for dem at vurdere de grænseoverskridende ordninger, udveksle sådanne oplysninger mellem medlemsstater og tilpasse deres skattelovgivninger på grundlag heraf. Henset til dette mål, som er opfyldt fra det tidspunkt, hvor disse oplysninger foreligger – uanset om de er blevet indgivet af en mellemmand eller en skatteyder – er det ikke nødvendigt at kende navnet på den involverede advokat, når denne påberåber sig tavshedspligten, og ej heller at kontrollere, om vedkommende har påberåbt sig sin tavshedspligt med rette.

111. Det skal nævnes, at direktiv 2018/822 også tager sigte på at beskytte advokaters tavshedspligt og de almindelige principper, der er fastsat i chartret⁴⁸. Foranstaltningen, hvorved de andre mellemmand og skatteyderen pålægges en forpligtelse til at oplyse advokatens navn, er imidlertid i strid med dette mål.

112. Det ville således være paradoksalt at anerkende advokatens tavshedspligt og indrømme denne en fritagelse fra at indberette på dette grundlag for dernæst at gøre indgreb i denne ret ved at fastsætte, at advokatens navn skal meddeles skattemyndighederne som en indirekte konsekvens af den indberetningspligt, der påhviler andre mellemmand (og skatteyderen). Det fremgår i øvrigt ikke udtrykkeligt af nogen bestemmelse i direktiv 2018/822, at det tager sigte på at undersøge, om advokaten har ret til tavshedspligt.

113. Det er derfor min opfattelse, at hvis det i henhold til national ret (og fagetiske regler, der gælder for advokater) ikke kan udelukkes, at en medlemsstat faktisk kan foretage en sådan undersøgelse – f.eks. i tilfælde af mistanke om, at en advokat har medvirket til en svigagtig aktivitet – har dette ikke noget retsgrundlag i direktiv 2018/822.

114. Jeg er følgelig af den opfattelse, at andre mellemmand og skatteyderen inden for rammerne af anvendelsen af artikel 8ab, stk. 9, i direktiv 2011/16 skal kunne opfylde deres indberetningsforpligtelser ved hjælp af et abstrakt skema, hvori advokatens identitet ikke skal oplyses⁴⁹.

115. En sådan løsning vil i øvrigt respektere proportionalitetsprincippet ved at være begrænset til det, som er strengt nødvendigt for at nå de mål, der forfølges med direktiv 2018/822.

116. Anvendelsen af et abstrakt skema, der ikke omfatter advokatens navn, vil nemlig gøre det muligt at nå målet om at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning samtidig med at bevare respekten for tavshedspligten og privatlivet, som er sikret i henhold til chartrets artikel 7. Den foreslåede løsning vil efter min opfattelse desuden sikre effektiviteten af ordningen for indberetning af grænseoverskridende ordninger til skattemyndighederne uden at fratage skattemyndighederne muligheden for at få alle nødvendige oplysninger om de omhandlede skatteordninger (idet advokatens navn ikke er en del af disse oplysninger af de grunde, der er anført ovenfor i punkt 105-107 i dette forslag til afgørelse).

117. På baggrund af ovenstående betragtninger er jeg på den ene side af den opfattelse, at identifikationen af en advokat som en af de oplysninger, der skal indgives i forbindelse med opfyldelsen af den indberetningspligt, der er defineret i artikel 8ab, stk. 9, andet afsnit, og artikel 8ab, stk. 14, i artikel 2011/16, udgør en tilsidesættelse af chartrets artikel 7, når den pågældende advokat er fritaget for indberetningspligten i medfør af sin tavshedspligt. På den anden side er det min opfattelse, at det indgreb i beskyttelsen af privatlivet, som følger af den

⁴⁸ – Jf. 18. betragtning til direktiv 2018/822.

⁴⁹ – Eksempelvis kunne en anonymisering af advokatens navn være en brugbar løsning.

omtvistede bestemmelse, når henses til det forfulgte formål, ikke indebærer et uforholdsmæssigt og uacceptabelt indgreb, der krænker selve kerneområdet for de således sikrede rettigheder, men dog på betingelse af, at navnet på den advokat, der optræder som mellemmand, ikke videregives til skattemyndighederne.

V. Forslag til afgørelse

118. På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det af Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol, Belgien) forelagte præjudicielle spørgsmål som følger:

»Artikel 8ab, stk. 5, i Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2018/822 af 25. maj 2018, tilsidesætter ikke retten til respekt for privatlivet, som er sikret ved artikel 7 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, ved at pålægge en advokat, der optræder som mellemmand, og som under påberåbelse af sin tavshedspligt er fritaget for indberetningspligten, straks at underrette andre mellemmand om de indberetningsforpligtelser, der påhviler dem i henhold til den nævnte artikels stk. 6, på betingelse af, at den pågældende advokats navn ikke videregives til skattemyndighederne i forbindelse med opfyldelsen af indberetningspligten i henhold til artikel 8ab, stk. 9, andet afsnit, og artikel 8ab, stk. 14, i dette direktiv.«