



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

29. juli 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – administrativt samarbejde på beskatningsområdet – obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger – direktiv 2011/16/EU, som ændret ved direktiv (EU) 2018/822 – artikel 8ab, stk. 1 – indberetningspligt – artikel 8ab, stk. 5 – subsidiær underretningspligt – tavshedspligt – gyldighed – artikel 7, 20 og 21 samt artikel 49, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – retten til respekt for privatliv – ligebehandlingsprincippet og princippet om forbud mod forskelsbehandling – det strafferetlige legalitetsprincip – retssikkerhedsprincippet«

I sag C-623/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol, Belgien) ved afgørelse af 15. september 2022, indgået til Domstolen den 29. september 2022, i sagen

Belgian Association of Tax Lawyers,

SR,

FK,

Ordre des barreaux francophones et germanophone,

Orde van Vlaamse Balies,

CQ,

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,

VH,

ZS,

NI,

EX

mod

* Processprog: fransk

Premier ministre/Eerste Minister,

procesdeltagere:

Conseil des barreaux européens AISBL,

Conseil national des barreaux de France,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, og dommerne F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (refererende dommer) og M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: N. Emiliou,

justitssekretær: fuldmægtig N. Mundhenke,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. november 2023,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Belgian Association of Tax Lawyers, SR og FK ved avocat P. Malherbe og advocaat P. Verhaeghe,
 - Ordre des barreaux francophones og germanophone ved avocats J. Noël og S. Scarnà,
 - Orde van Vlaamse Balies og CQ ved advocaat P. Wouters,
 - Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten VH, ZS, NI og EX ved advocaat F. Judo,
 - Conseil national des barreaux de Frankrig ved avocats J.-P. Hordies og J. Tacquet,
 - den belgiske regering ved S. Baeyens, P. Cottin og C. Pochet, som befuldmægtigede, bistået af eksperte S. Hamerijck,
 - den tjekkiske regering ved J. Očková, M. Smolek og J. Vlácil, som befuldmægtigede,
 - den spanske regering ved A. Ballesteros Panizo og I. Herranz Elizalde, som befuldmægtigede,
 - den polske regering ved B. Majczyna og A. Kramarczyk-Szaładzińska, som befuldmægtigede,
 - Rådet for Den Europæiske Union ved I. Gurov, K. Pavlaki og K. Pleśniak, som befuldmægtigede,
 - Europa-Kommissionen ved A. Ferrand, W. Roels og P.J.O. Van Nuffel, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 29. februar 2024,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører vurderingen af gyldigheden af artikel 8ab, stk. 1, 5, 6 og 7, i Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF (EUT 2011, L 64, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2018/822 af 25. maj 2018 (EUT 2018, L 139, s. 1), på grundlag af de grundlæggende rettigheder, navnlig artikel 7, 20, 21 og artikel 49, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«), samt det generelle retssikkerhedsprincip.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med flere tvister mellem på den ene side bl.a. Belgian Association of Tax Lawyers (den belgiske sammenslutning af skatteadvokater) og andre personer (herefter »BATL«), Ordre des barreaux francophones et germanophone (den franske og tyske advokatforening, herefter »OBFG«), Orde van Vlaamse Balies (den flamske advokatforening) og andre personer (herefter »OVB«) og Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (institut for revisorer og skatterådgivere) og andre personer (herefter »ITAA«) og på den anden side Premier ministre/Eerste Minister (premierminister, Belgien) vedrørende gyldigheden af visse bestemmelser i lov af 20. december 2019 om gennemførelse af direktiv [2018/822] (*Moniteur belge* af 30.12.2019, s. 119025).

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 98/5/EF

- 3 Artikel 1, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 98/5/EF af 16. februar 1998 om lettelse af adgangen til varig udøvelse af advokaterhvervet i en anden medlemsstat end den, hvor beskikkelsen er opnået (EFT 1998, L 77, s. 36), som ændret ved Rådets direktiv 2013/25/EU af 13. maj 2013 (EUT 2013, L 158, s. 368) (herefter »direktiv 98/5«), bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

- a) »advokat«: enhver person, der er statsborger i en medlemsstat, og som har ret til at udøve virksomhed under en af følgende faglige titler:

i Belgien: Avocat/Advocaat/Rechtsanwalt

i Bulgarien: АДВОКАТ

i Den Tjekkiske Republik: Advokát

i Danmark: Advokat

i Tyskland: Rechtsanwalt

i Estland: Vandeadvokaat

i Grækenland: Δικηγόρος
i Spanien: Abogado/Advocat/Avogado/Abokatu
i Frankrig: Avocat
i Kroatien: Odvjetnik/Odvjetnica
i Irland: Barrister/Solicitor
i Italien: Avvocato
på Cypern: Δικηγόρος
i Letland: Zvērināts advokāts
i Litauen: Advokatas
i Luxembourg: Avocat
i Ungarn: Ügyvéd
på Malta: Avukat/Prokuratur Legali
i Nederlandene: Advocaat
i Østrig: Rechtsanwalt
i Polen: Adwokat/Radca prawny
i Portugal: Advogado
i Rumænien: Avocat
i Slovenien: Odvetnik/Odvetnica
i Slovakiet: Advokát/Komerčný právnik
i Finland: Asianajaja/Advokat
i Sverige: Advokat
i Det Forenede Kongerige: Advocate/Barrister/Solicitor.«

Direktiv 2011/16

- 4 Ved direktiv 2011/16 blev der indført en ordning for samarbejde mellem medlemsstaternes nationale skattemyndigheder og fastsat de regler og procedurer, der skal anvendes ved udveksling af oplysninger på skatteområdet.
- 5 Direktiv 2011/16 er blevet ændret flere gange, navnlig ved direktiv 2018/822 (herefter »direktiv 2011/16, som ændret«), som indførte en forpligtelse til indberetning af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger (herefter »indberetningspligten« eller »indberetningen«) til de kompetente myndigheder.

6 Artikel 2 i direktiv 2011/16, som ændret, med overskriften »Anvendelsesområde« fastsætter følgende i stk. 1 og 2:

»1. Dette direktiv finder anvendelse på alle former for skatter, der opkræves af eller på vegne af en medlemsstat eller en medlemsstats territoriale eller administrative underenheder, herunder de lokale myndigheder.

2. Uanset stk. 1 finder dette direktiv ikke anvendelse på merværdi- [(moms)] og toldafgifter eller punktafgifter, der er dækket af anden EU-lovgivning om administrativt samarbejde mellem medlemsstaterne. Dette direktiv finder heller ikke anvendelse på obligatoriske sociale bidrag, der skal indbetales til medlemsstaten eller en underenhed i medlemsstaten eller til sociale sikringsinstitutioner, der er etableret i henhold til forvaltningsretlige bestemmelser.«

7 Direktivets artikel 3 med overskriften »Definitioner« bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

1) en medlemsstats »kompetente myndighed«: den myndighed, der er blevet udpeget af medlemsstaten. Det centrale forbindelseskantor, en forbindelsesafdeling og en kompetent embedsmand anses også for at være kompetente myndigheder, når de handler i henhold til dette direktiv ved delegering i medfør af artikel 4

[...]

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:

- a) ikke alle deltagerne i ordningen er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion
- b) en eller flere af deltagerne i ordningen er samtidig skattemæssigt hjemmehørende i mere end en jurisdiktion
- c) en eller flere af deltagerne i ordningen driver forretning i en anden jurisdiktion gennem et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, og ordningen udgør en del af eller hele det pågældende faste driftssteds virksomhed
- d) en eller flere af deltagerne i ordningen udfører en aktivitet i en anden jurisdiktion uden at være skattemæssigt hjemmehørende eller oprette et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion
- e) sådanne ordninger har en mulig indvirkning på den automatiske udveksling af oplysninger eller identifikation af det reelle ejerskab.

Med henblik på denne artikels nr. 18)-25), artikel 8ab og bilag IV skal en ordning også omfatte en række ordninger. En ordning kan omfatte flere trin eller dele

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) »mellemand«: enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller tilrådgivningsstillere 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, tilrådgivningsstilling 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 mellemand 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
- 23) For så vidt angår artikel 8ab »forbundet foretagende«: en person, der er knyttet til en anden person på mindst en af følgende måder:
- a) en person medvirker ved forvaltningen af en anden persons sager i kraft af sin mulighed for at udøve en væsentlig indflydelse på den anden person
 - b) en person har en del af kontrollen over en anden person, da førstnævnte besidder en aktiebeholdning, der giver vedkommende mere end 25% af stemmerettighederne
 - c) en person deltager i en anden persons kapital i kraft af en ejendomsret, som direkte eller indirekte overstiger 25% af kapitalen
 - d) en person er berettiget til mindst 25% af en anden persons fortjenester.

Hvis mere end en person deltager, jf. litra a)-d), i ledelsen af, kontrollen med, kapitalen eller fortjenesterne i samme person, betragtes alle de pågældende personer som forbundne foretagender.

Hvis de samme personer deltager, jf. litra a)-d), i ledelsen af, kontrollen med, kapitalen eller fortjenesterne i mere end én person, betragtes alle de pågældende personer som forbundne foretagender.

For så vidt angår dette nummer skal en person, der handler sammen med en anden person for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af en enhed, anses som indehaver af deltagelse i alle stemmerettigheder eller hele kapitalen i den pågældende enhed, der er ejet af en anden person.

Ved indirekte deltagelse fastsættes opfyldelsen af kravene i litra c) ved at multiplicere procenterne i alle successive led. En person, der råder over mere end 50% af stemmerettighederne, anses for at råde over 100%.

En fysisk person, dennes ægtefælle og dennes slægtninge i opstigende eller nedstigende linje behandles som en enkelt person

24) »markedsejnet 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 markedsejnet ordning.«

8 Artikel 8ab i direktiv 2011/16, som ændret, med overskriften »Anvendelsesområde og betingelser for obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger vedrørende indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger« fastsætter:

»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.

Uanset første afsnit påhviler det også mellemmand, der er omhandlet i artikel 3, nr. 21), andet afsnit, at indgive oplysninger inden 30 dage fra dagen efter den dato, hvor de direkte eller ved hjælp af andre personer har ydet støtte, assistance eller rådgivning.

2. I tilfælde af markedsegne ordninger skal medlemsstaterne træffe de nødvendige foranstaltninger til at kræve, at mellemmanden aflægger periodisk beretning hver tredje måned, som giver en opdatering, der indeholder nye oplysninger som omhandlet i stk. 14, litra a), d), g) og h), der er blevet tilgængelige, siden den seneste beretning blev indgivet.

[...]

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 lovbaseret 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.

Mellemmand 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.

7. Den relevante skatteyder, som har indberetningspligten, indgiver oplysningerne senest 30 dage fra dagen efter den dato, hvor den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed til gennemførelse for den relevante skatteyder eller er klar til gennemførelse af den relevante skatteyder, eller når det første skridt i gennemførelsen heraf er blevet taget i relation til den relevante skatteyder, afhængigt af hvad der indtræffer først.

Hvis den relevante skatteyder er forpligtet til at indgive oplysninger om den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat, skal sådanne oplysninger kun indgives til de kompetente myndigheder i den medlemsstat, der optræder først i nedenstående liste:

- a) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende
- b) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder har et fast driftssted, der nyder godt af ordningen
- c) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder oppebærer indkomst eller genererer overskud, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har et fast driftssted i en medlemsstat
- d) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder udøver en aktivitet, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har noget fast driftssted i nogen medlemsstat.

8. Hvor der i henhold til stk. 7 er flere forpligtelser til indberetning, er den relevante skatteyder fritaget fra at skulle indgive oplysninger, hvis vedkommende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger er blevet indgivet i en anden medlemsstat.

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 mellemmand, 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.

[...]

12. Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at pålægge mellemænd og relevante skatteydere at indgive oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt blev gennemført mellem den 25. juni 2018 og den 30. juni 2020. Mellemænd og relevante skatteydere skal indgive oplysninger om disse indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger senest den 31. august 2020.

13. Den kompetente myndighed i en medlemsstat, hvor oplysningerne er indgivet i henhold til [...] stk. 1-12, skal [...] videregive de i [...] stk. 14 anførte oplysninger til de kompetente myndigheder i alle øvrige medlemsstater [...].

14. De oplysninger, som den kompetente myndighed i medlemsstaten skal videregive i henhold til stk. 13, skal eventuelt omfatte følgende:

- a) identifikation af mellemænd 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 erhvervmæssige, industrielle eller faglige hemmeligheder, en fremstillingsmetode eller oplysninger, hvis videregivelse ville stride mod almene interesser
- d) den dato, hvor det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er eller vil blive taget
- e) oplysninger om de nationale bestemmelser, der udgør grundlaget for den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning
- f) værdien af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning
- g) identifikation af den/de relevante skatteyder(e)s medlemsstat og enhver anden medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning
- h) identifikation af eventuelle andre personer i en medlemsstat, der sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning med en angivelse af, hvilke medlemsstater denne person er knyttet til.

[...]«

9 Artikel 25a i direktiv 2011/16, som ændret, med overskriften »Sanktioner« er affattet således:

»Medlemsstaterne fastsætter regler om sanktioner, der skal anvendes i tilfælde af overtrædelser af de nationale regler, der er vedtaget i medfør af dette direktiv vedrørende artikel 8aa og 8ab, og træffer

alle nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de gennemføres. Sanktionerne skal være effektive, stå i et rimeligt forhold til overtrædelsen og have afskrækkende virkning.«

- 10 Bilag IV til direktiv 2011/16, som ændret (herefter »bilag IV«), med overskriften »Kendetegn« fastsætter et kriterium om det primære formål og indeholder en liste over kategorier af kendetegn, der har følgende ordlyd:

»Del I. Kriteriet om det primære formål

Der må kun tages hensyn til de generelle kendetegn i kategori A og de særlige kendetegn i kategori B og i kategori C, stk. 1, litra b), nr. i), samt litra c) og d), hvis »kriteriet om det primære formål« er opfyldt.

Dette kriterium er opfyldt, hvis det kan fastslås, at det primære formål eller et af de vigtigste formål, som under hensyntagen til alle relevante forhold og omstændigheder en person med rimelighed kan forvente at opnå ved en ordning, består i at opnå en skattefordel.

I forbindelse med kendetegnet i kategori C, stk. 1, kan opfyldelsen af betingelserne i kategori C, stk. 1, litra b), nr. i), samt litra c) eller d), ikke i sig selv være en grund til at konkludere, at en ordning opfylder kriteriet om det primære formål.

Del II. Kategorier af kendetegn

- A. Generelle kendetegn, som kan være relevante ved kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt
1. En ordning, hvor den relevante skatteyder eller en deltager i ordningen forpligter sig til at overholde en tavshedspligt, som kan betyde, at vedkommende ikke må afsløre, hvordan ordningen/ordningerne kan sikre en skattefordel i forhold til andre mellemmand eller skattemyndighederne.
 2. En ordning, hvor mellemmanden er berettiget til et honorar (eller en rente, et vederlag for finansieringsomkostninger og andre omkostninger) for ordningen, og dette honorar fastsættes på basis af:
 - a) den skattefordel, der udledes af ordningen, eller
 - b) hvorvidt der rent faktisk drages en skattefordel af ordningen. Her pålægges mellemmanden bl.a. en forpligtelse til at refundere hele eller en del af honoraret, hvis den tilsigtede skattefordel ved ordningen ikke opnås helt eller delvist.
 3. En ordning, der i væsentlig grad har standarddokumentation og/eller -struktur og er tilgængelig for mere end én relevant skatteyder uden i væsentlig grad at skulle tilpasses til gennemførelsen.
- B. Særlige kendetegn i forbindelse med kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt
1. En ordning, hvorved en deltager i ordningen tager uberettigede skridt, som består i at erhverve en tabsgivende virksomhed, stoppe denne virksomheds hovedaktivitet og dække dens tab for at nedbringe sin skattepligt, herunder gennem en overførsel af disse underskud til en anden jurisdiktion eller ved at fremskynde anvendelsen af tabene.
 2. En ordning, der bevirker, at en indtægt omdannes til kapital, gaver eller andre former for indkomst, som beskattes lavere eller fritages fra skat.

3. En ordning, der omfatter cirkulære transaktioner, som fører til round-tripping af midler, navnlig ved at inddrage mellemænd uden andre primære kommercielle funktioner eller transaktioner, der udligner hinanden eller har andre lignende egenskaber.

C. Særlige kendetegn i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner

1. En ordning, hvor der foretages fradragsberettigede grænseoverskridende betalinger mellem to eller flere indbyrdes forbundne foretagender, og hvor mindst et af følgende forhold gør sig gældende:
 - a) modtageren er ikke skattemæssigt hjemmehørende i nogen skattejurisdiktion
 - b) modtageren er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, men denne jurisdiktion:
 - i) opkræver ikke nogen virksomhedsskat eller opkræver en virksomhedsskattesats på nul eller næsten nul procent eller
 - ii) er opført på en liste over tredjelandes jurisdiktioner, som medlemsstaterne kollektivt eller inden for rammerne af [Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD)] har vurderet som værende ikkesamarbejdsvillige.
 - c) betalingerne fritages helt fra beskatning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende
 - d) betalingerne er genstand for en præferentiel skatteordning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende.
2. Fradrag af samme afskrivninger på aktivet påberåbes i mere end en jurisdiktion.
3. Fritagelse fra dobbeltbeskatning af samme indkomst eller kapital påberåbes i mere end en jurisdiktion.
4. Der findes en ordning, som omfatter overførsel af aktiver, og hvor der i de involverede jurisdiktioner er en væsentlig forskel på det beløb, der skal betales som modydelse for aktiverne.

D. Særlige kendetegn vedrørende aftaler om automatisk udveksling af oplysninger og reelt ejerskab

1. En ordning, som kan underminere indberetningspligten i henhold til lovgivningen til gennemførelse af EU-lovgivningen eller tilsvarende aftaler om automatisk udveksling af oplysninger om Finansielle konti, herunder aftaler med tredjelande, eller som udnytter fraværet af sådan lovgivning eller sådanne aftaler. Sådanne ordninger skal mindst omfatte følgende:
 - a) anvendelse af en konto, et produkt eller en investering, som ikke er eller foregiver ikke at være en Finansiell konto, men har kendetegn, som i alt væsentligt svarer til en Finansiell kontos
 - b) overførsel af Finansielle konti eller aktiver eller anvendelse af jurisdiktioner, der ikke er bundet af den automatiske udveksling af oplysninger om Finansielle konti med den relevante skatteydere bopælsstat
 - c) omklassificering af indtægt og kapital til produkter eller betalinger, der ikke er omfattet af automatisk udveksling af oplysninger om Finansielle konti
 - d) overførsel eller konvertering af et Finansielt institut eller en Finansiell konto eller aktiverne deri til et Finansielt institut eller en Finansiell konto eller aktiver, der ikke er underlagt indberetning i henhold til den automatiske udveksling af oplysninger om Finansielle konti
 - e) anvendelse af juridiske enheder, ordninger eller strukturer, der fjerner eller har til formål at fjerne indberetning af en eller flere Kontohavere eller Kontrollerende personer i henhold til den automatiske udveksling af oplysninger om Finansielle konti

- f) ordninger, der underminerer eller udnytter svagheder i procedurerne for passende omhu, der anvendes af Finansielle institutter til at overholde deres forpligtelser til at indberette oplysninger om Finansielle konti, herunder anvendelsen af jurisdiktioner med utilstrækkelige eller svage systemer til håndhævelse af lovgivningen om bekæmpelse af hvidvaskning af penge eller med svage gennemsigtskrav for juridiske personer eller juridiske ordninger.
2. En ordning, som indebærer en uigennemskuelig juridisk eller reel ejerskabskæde med anvendelse af personer, juridiske ordninger eller strukturer:
- a) som ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, og
 - b) som er etableret, forvaltet, hjemmehørende, kontrolleret eller oprettet i enhver anden jurisdiktion end den jurisdiktion, hvor en eller flere af de reelle ejere af de aktiver, der ejes af sådanne personer, juridiske ordninger eller strukturer, er hjemmehørende, og
 - c) når de Reelle Ejere af sådanne personer, juridiske ordninger eller strukturer, som fastsat i [Europa-Parlamentets og Rådets] direktiv (EU) 2015/849 [af 20. maj 2015 om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvask af penge eller finansiering af terrorisme, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 648/2012 og om ophævelse af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/60/EF samt Kommissionens direktiv 2006/70/EF (EUT 2015, L 141, s. 73)], er gjort uidentificerbare.
- E. Særlige kendetegn vedrørende interne afregningspriser
1. En ordning, der indebærer anvendelse af ensidige safe harbour-regler.
 2. En ordning, der indebærer overførsel af immaterielle aktiver, der er svære at værdisætte. Begrebet »immaterielle aktiver, der er svære at værdisætte«, omfatter immaterielle aktiver eller rettigheder i immaterielle aktiver, for hvilke der på tidspunktet for deres overførsel mellem forbundne foretagender:
 - a) ikke findes noget pålideligt sammenligningsmateriale, og
 - b) hvor der på tidspunktet for transaktionernes indgåelse er højst usikre prognoser for de fremtidige pengestrømme eller indtægter, der forventes opnået fra de overførte immaterielle aktiver, eller hvor de antagelser, der anvendes ved værdisættelsen af de immaterielle aktiver, er højst usikre, hvilket gør det vanskeligt på tidspunktet for overførslen at forudsige de immaterielle aktivers succes i sidste ende.
 3. En ordning, som indebærer en koncernintern, grænseoverskridende overførsel af funktioner og/eller risici og/eller aktiver, hvis overdragerens eller overdragernes forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT) i en periode på tre skatteår efter overførslen udgør højst 50% af overdragerens eller overdragernes forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT), hvis overførslen ikke var blevet foretaget.«

Direktiv (EU) 2016/1164

- 11 Følgende fremgår af 11. betragtning til Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (EUT 2016, L 193, s. 1):

»Skattesystemer indeholder generelle regler om bekæmpelse af misbrug for at bekæmpe skadelig skattepraksis, som endnu ikke er omfattet af specifikke bestemmelser. Generelle regler om bekæmpelse af misbrug har således til formål at dække huller og bør ikke påvirke anvendelsen af specifikke regler om bekæmpelse af misbrug. Inden for [Den Europæiske Union] bør generelle

regler om bekæmpelse af misbrug anvendes ved arrangementer, der ikke er reelle; derudover bør skattesubjektet have ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet [...]«

- 12 Artikel 6 i direktiv 2016/1164 med overskriften »Generel regel om bekæmpelse af misbrug« bestemmer:

»1. Ved beregning af selskabsskattetilsvaret ser en medlemsstat bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

2. Med hensyn til stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

3. Hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, jf. stk. 1, beregnes skattetilsvaret i overensstemmelse med national ret.«

Direktiv 2018/822

- 13 Følgende fremgår af 2., 4., 6.-9., 14. og 18. betragtning til direktiv 2018/822:

»(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. Sådanne metoder omfatter almindeligvis aftaler, der indgås på tværs af forskellige jurisdiktioner, og hvor skattepligtige fortjenester flyttes til mere gunstige skatteordninger, eller skatteyderens samlede skattetilsvær mindskes på anden vis. Derfor oplever mange medlemsstater et betydeligt fald i deres skatteindtægter, hvilket hindrer dem i at føre vækstoffremmende skattepolitikker. 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. Det forhold, at skattemyndighederne ikke reagerer på en indberettet ordning, bør dog ikke indebære en accept af gyldigheden eller den skattemæssige behandling af denne ordning.

[...]

(4) I erkendelse af, at gennemsigtige rammer for udvikling af forretningsaktiviteter kan yde et væsentligt bidrag til at slå ned på skatteundgåelse og -unddragelse på det indre marked, er [Europa-]Kommissionen blevet opfordret til at iværksætte initiativer vedrørende obligatorisk indberetning af oplysninger om potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger, der minder om aktion 12 i OECD's projekt vedrørende udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud [BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)]. I denne forbindelse har Europa-Parlamentet efterlyst strengere foranstaltninger rettet mod mellemmand, som medvirker i ordninger, der kan føre til skatteundgåelse og -unddragelse. Det er også vigtigt at bemærke, at OECD i G7-erklæringen af 13. maj 2017 fra

Bari om bekæmpelse af skattemæssige overtrædelser og andre ulovlige finansielle strømme blev anmodet om at indlede drøftelser om muligheder for at imødegå ordninger, der er udformet med henblik på at omgå indberetning i henhold til den fælles indberetningsstandard, eller som har til formål at beskytte de reelle ejere ved hjælp af uigennemskuelige strukturer, idet der også tages hensyn til den model for oplysningspligt, som er inspireret af tilgangen til undgåelsesordninger i rapporten om BEPS-aktion 12.

[...]

- (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 [...]. [...]
- (7) Det erkendes, at indberetning af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger med større sandsynlighed vil have den ønskede afskrækkende effekt, hvis skattemyndighederne får de relevante oplysninger på et tidligt tidspunkt, dvs. før sådanne ordninger føres ud i livet. For at lette medlemsstaternes forvaltningers arbejde kan den efterfølgende automatiske udveksling af oplysninger om sådanne ordninger finde sted en gang i kvartalet.
- (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 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.
- (9) Aggressive skatteplanlægningsordninger er med årene blevet stadig mere komplekse, og de ændres og tilpasses løbende som en reaktion på defensive modforanstaltninger fra skattemyndighedernes side. I betragtning af dette ville det være mere effektivt at forsøge at optrevle potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger ved at udarbejde en liste over de egenskaber og elementer, der i særlig grad antyder, at der er tale om skatteundgåelse eller misbrug, i stedet for at definere begrebet aggressiv skatteplanlægning. Disse egenskaber og elementer benævnes også »kendetegn«.

[...]

- (14) Selv om direkte beskatning fortsat hører under medlemsstaternes beføjelser, bør der nævnes en virksomhedsskattesats på nul eller næsten nul udelukkende med henblik på en klar afgrænsning af anvendelsesområdet for det kendetegn, der omfatter ordninger [...], som [der er] pligt til at indberette [...] Der bør i øvrigt erindres om, at

grænseoverskridende aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger med det hovedformål, eller der 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 [direktiv 2016/1164].

[...]

(18) I dette direktiv overholdes de grundlæggende rettigheder og de principper, som anerkendes i navnlig Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.«

Belgisk ret

14 Ved loi du 20 décembre 2019 transposant la directive 2018/822 (lov af 20.12.2019 om gennemførelse af direktiv 2018/822) blev der foretaget ændringer i code des impôts sur les revenus 1992 (indkomstskatteloven af 1992), code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (lov om registrerings, hypotek- og retsafgifter), code des droits de succession (arveafgiftsloven) og code des droits et taxes divers (lov om forskellige skatter og afgifter) (herefter »loven af 20. december 2019«).

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Ved stævninger indleveret den 30. juni, den 1. juli og den 2. juli 2020 har sagsøgerne i hovedsagen for Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol, Belgien), som er den forelæggende ret, nedlagt påstand om hel eller delvis annullation af loven af 20. december 2019. Den forelæggende ret har forenet de pågældende sager med henblik på sagens behandling.

16 Den forelæggende ret har anført, at visse sagsøgere i hovedsagen har bestridt anvendelsesområdet for loven af 20. december 2019, for så vidt som den også finder anvendelse på andre skatter end selskabsskat. Da denne udifferentierede anvendelse udspringer af bestemmelserne i direktiv 2018/822, finder den forelæggende ret det nødvendigt at stille et første spørgsmål om dette direktivs gyldighed på grundlag af ligebehandlingsprincippet, princippet om forbud mod forskelsbehandling og chartrets artikel 20 og 21.

17 Den forelæggende ret har i øvrigt anført, at visse af sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at begreberne »ordning«, »mellemmand«, »deltager«, »forbundet foretagende« samt betegnelsen »grænseoverskridende«, de forskellige »kendetegn« og »kriteriet om det primære formål« ikke er tilstrækkeligt præcise. Da disse forskellige begreber og begreberne »markedsegnet ordning« og »skræddersyet ordning« gengiver de begreber, der er indeholdt i direktiv 2018/822, og eftersom tilsidesættelse af den ved dette direktiv indførte indberetningspligt sanktioneres med administrative bøder, der er fastsat i national ret, finder den forelæggende ret det nødvendigt at forelægge et andet præjudicielt spørgsmål om de nævnte begreber, der vedrører gyldigheden af direktiv 2018/822, henset til retssikkerhedsprincippet, det strafferetlige legalitetsprincip, der er fastsat i chartrets artikel 49, stk. 1, og retten til respekt for privatliv, der er sikret ved chartrets artikel 7.

18 Da visse af sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at bestemmelserne i loven af 20. december 2019 ikke gør det muligt med den krævede grad af præcision at fastslå, fra hvilken dato fristen for at foretage den indberetning, der er fastsat heri, begynder at løbe, og eftersom de nævnte bestemmelser i denne henseende gengiver bestemmelserne i direktiv 2018/822, finder den

forelæggende ret det nødvendigt at forelægge et tredje spørgsmål med henblik på en vurdering af gyldigheden af dette direktiv vedrørende dette aspekt, henset til chartrets artikel 7 og artikel 49, stk. 1.

- 19 Da den forelæggende ret ligeledes skal tage stilling til de klagepunkter, som visse af sagsøgerne i hovedsagen har fremført vedrørende forpligtelsen for en mellemmand, der påberåber sig tavshedspligten, til at underrette de andre mellemmand om deres indberetningspligt, er den forelæggende ret af den opfattelse, at det, inden der træffes en afgørelse om realiteten, er nødvendigt at forelægge Domstolen et fjerde præjudicielt spørgsmål vedrørende gyldigheden af den bestemmelse i direktiv 2018/822, der fastsætter denne pligt, og som svarer til det spørgsmål, der blev forelagt i sag C-694/20, der i mellemtiden har givet anledning til dom af 8. december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl. (C-694/20, EU:C:2022:963), men som vedrører alle mellemmand, der har tavshedspligt, og udelukkende med hensyn til retten til respekt for privatlivet.
- 20 Hvad endelig angår den forpligtelse til at indberette grænseoverskridende ordninger, der er fastsat i direktiv 2018/822, og som ligeledes er genstand for indsigelser fra visse af sagsøgerne i hovedsagen, har den forelæggende ret anført, at anvendelsesområdet for denne forpligtelse er udvidet, og at den kan vedrøre ordninger, som er lovlige og reelle, ikke er udtryk for misbrug og hvis primære formål ikke er skattemæssigt. Der opstår derfor det spørgsmål, om den nævnte indberetningspligt, henset til dette brede anvendelsesområde og de oplysninger, der skal indberettes, er begrundet på rimelig vis, og om den står i et rimeligt forhold til de mål, der forfølges hermed, samt om den er relevant i forhold til formålet om at sikre et velfungerende indre marked, navnlig eftersom betingelsen om, at ordningen skal være grænseoverskridende, kan hindre udøvelsen af den frie bevægelighed. I denne henseende finder den forelæggende ret det nødvendigt at forelægge et femte præjudicielt spørgsmål vedrørende gyldigheden af dette direktiv og den således indførte indberetningspligt i forhold til retten til respekt for privatlivet, der er fastsat i chartrets artikel 7.
- 21 På denne baggrund har Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Tilsidesætter [direktiv 2018/822] artikel 6, stk. 3, [TEU] samt [chartrets] artikel 20 og 21 [...] og nærmere bestemt det lighedsprincip og det princip om forbud mod forskelsbehandling, som er sikret ved disse bestemmelser, for så vidt som direktiv 2018/822 ikke begrænser forpligtelsen til at indberette indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger til selskabsskat, men lader den gælde for alle skatter, der falder ind under anvendelsesområdet for [direktiv 2011/16], hvilket efter belgisk ret omfatter ikke bare selskabsskat, men også andre direkte skatter end selskabsskat samt indirekte skatter såsom registreringsafgifter?
- 2) Tilsidesætter direktiv 2018/822 det strafferetlige legalitetsprincip, som er sikret ved [chartrets] artikel 49, stk. 1, [...] og ved artikel 7, stk. 1, i [den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, undertegnet i Rom den 4. november 1950 (herefter »EMRK«)], tilsidesætter dette direktiv det almindelige retssikkerhedsprincip, og tilsidesætter det retten til respekt for privatlivet, som er sikret ved [chartrets] artikel 7 [...] og ved [EMRK's] artikel 7 [...], for så vidt som begreberne »ordning« (og dermed begreberne »grænseoverskridende ordning«, »markedsegnet ordning« og »skræddersyet ordning«), »mellemmand«, »deltager«, »forbundet foretagende«, [betegnelsen] »grænseoverskridende«, de forskellige »kendetegn« og »princippet om det

primære formål«, der i direktiv 2018/822 anvendes til at fastlægge anvendelsesområdet for og rækkevidden af forpligtelsen til at indberette indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, ikke er tilstrækkeligt klare og præcise?

- 3) Tilsidesætter direktiv 2018/822, navnlig for så vidt som det indsætter artikel 8ab, stk. 1 og 7, i direktiv 2011/16, det strafferetlige legalitetsprincip, som er sikret ved [chartrets] artikel 49, stk. 1, [...] og ved [EMRK's] artikel 7, stk. 1 [...], og tilsidesætter dette direktiv retten til respekt for privatlivet, som er sikret ved [chartrets] artikel 7 [...] og ved [EMRK's] artikel 8 [...], for så vidt som begyndelsestidspunktet for den frist på 30 dage, inden for hvilken mellemmanden eller den relevante skatteyder skal opfylde forpligtelsen til at indberette en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, ikke er fastsat tilstrækkeligt klart og præcist?
- 4) Tilsidesætter artikel 1, nr. 2), i direktiv 2018/822 retten til respekt for privatlivet, som er sikret ved [chartrets] artikel 7 [...] og ved [EMRK's] artikel 8 [...], for så vidt som [...] den nye artikel 8ab, stk. 5, som herved blev indføjet i direktiv 2011/16, [og som bestemmer], at såfremt en medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at give mellemmand ret til en fritagelse for 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, [...] har til følge, at en mellemmand, der er underlagt tavshedspligt og strafferetlige sanktioner i henhold til lovgivningen i den nævnte medlemsstat, bliver forpligtet til at dele oplysninger, som vedkommende erfarer under udøvelsen af sit erhverv, med en anden mellemmand, der ikke er dennes klient?
- 5) Tilsidesætter direktiv 2018/822 retten til respekt for privatlivet, som er sikret ved [chartrets] artikel 7 [...] og ved [EMRK's] artikel 8 [...], for så vidt som forpligtelsen til at indberette indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger medfører et indgreb i mellemmandenes og de relevante skatteyderes ret til respekt for privatlivet, som ikke er sagligt begrundet og ikke står i rimeligt forhold til de formål, der forfølges, og som ikke er relevant i forhold til formålet om at sikre et velfungerende indre marked?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første præjudicielle spørgsmål

- 22 Med det første spørgsmål har den forelæggende ret nærmere bestemt anmodet Domstolen om at undersøge gyldigheden af direktiv 2011/16, som ændret, på grundlag af ligebehandlingsprincippet, princippet om forbud mod forskelsbehandling og chartrets artikel 20 og 21, for så vidt som dette direktiv ikke begrænser den indberetningspligt, der er fastsat i direktivets artikel 8ab, stk. 1, 6 og 7, til selskabsskat, men lader den finde anvendelse på alle skatter, der er omfattet af dets anvendelsesområde.

- 23 Hvad angår princippet om forbud mod forskelsbehandling, der er fastsat i chartrets artikel 21, skal det indledningsvis bemærkes, at det ikke fremgår, hvorledes anvendelsen uden sondring af den omhandlede angivelsespligt på de forskellige omhandlede former for skat kan vise, at der foreligger en forskelsbehandling på grundlag af en specifik faktor som dem, der er opregnet i den nævnte bestemmelse.
- 24 Det skal imidlertid bemærkes, at forbuddet mod forskelsbehandling blot er et konkret udtryk for det generelle lighedsprincip, som udgør en del af de grundlæggende principper i EU-retten, og at dette princip, der også er afspejlet i chartrets artikel 20, kræver, at ensartede situationer ikke må behandles forskelligt og forskellige situationer ikke behandles ens, medmindre forskelsbehandlingen er objektivt begrundet (jf. i denne retning dom af 17.12.2020, Centraal Israëlitisch Consistorie van België m.fl., C-336/19, EU:C:2020:1031, præmis 85 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 Spørgsmålet om den ensartede karakter af forskellige situationer skal vurderes i henhold til alle de forhold, som kendetegner dem. Disse omstændigheder skal navnlig fastlægges og vurderes på grundlag af indholdet af og formålet med den EU-retsakt, der indfører den pågældende forskellige behandling. Der skal ligeledes tages hensyn til de principper, der gælder inden for det område, som den pågældende retsakt henhører under, og de formål, der forfølges på det pågældende område (dom af 10.2.2022, OE (En ægtefælles sædvanlige opholdssted – nationalitetskriterium), C-522/20, EU:C:2022:87, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Domstolen har endvidere for så vidt angår domstolskontrollen med EU-lovgivers overholdelse af ligebehandlingsprincippet ligeledes fastslået, at ved udøvelsen af de beføjelser, som er tillagt EU-lovgiver, tilkommer der denne et vidt skøn, når den griber ind inden for et område, der indebærer valg af politisk, økonomisk og social karakter, og hvor EU-lovgiver skal foretage komplekse vurderinger. Det er således kun, såfremt en foranstaltning på dette område er åbenbart uhensigtsmæssig i forhold til det mål, som de kompetente institutioner forfølger, at en sådan foranstaltning vil kunne kendes ulovlig (dom af 10.2.2022, OE (En ægtefælles sædvanlige opholdssted – nationalitetskriterium), C-522/20, EU:C:2022:87, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 27 I det foreliggende tilfælde følger det i det væsentlige af artikel 2, stk. 1 og 2, i direktiv 2011/16, som ændret, at den indberetningspligt, der er fastsat i dette direktivs artikel 8ab, stk. 1, 6 og 7, finder anvendelse på alle former for skatter, der opkræves af en medlemsstat eller en medlemsstats territoriale eller administrative underenheder, men ikke på moms og told eller punktafgifter, der er dækket af anden EU-lovgivning om administrativt samarbejde mellem medlemsstaterne.
- 28 Det bemærkes, at denne forpligtelse udgør et led i etableringen af et internationalt samarbejde på skatteområdet til bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning, der kommer til udtryk gennem en udveksling af oplysninger mellem medlemsstater. Den nævnte forpligtelse har til formål at bidrage til bekæmpelsen af sådan aggressiv skatteplanlægning og forebyggelsen af risikoen for skatteundgåelse og skatteunddragelse (dom af 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 43 og 44 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Heraf følger, at det referencekriterium, på grundlag af hvilket det i det foreliggende tilfælde skal vurderes, om der foreligger en eventuel tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, for så vidt som direktiv 2011/16, som ændret, ikke begrænser forpligtelsen til at indberette

grænseoverskridende ordninger til kun at omfatte selskabsskat, men lader den finde anvendelse på alle skatter bortset fra moms, told og punktafgifter, er risikoen for aggressiv skatteplanlægning og for skatteundgåelse og skatteunddragelse.

- 30 Der er imidlertid intet i de sagsakter, som Domstolen råder over, der gør det muligt at konkludere, at aggressiv skatteplanlægningspraksis kun kan gennemføres på området for selskabsskat og ikke på området for andre direkte skatter, som f.eks. den indkomstskat, der finder anvendelse på fysiske personer, og på området for indirekte skatter, der – til forskel fra moms, told og punktafgifter, der er udelukket fra anvendelsesområdet for direktiv 2011/16, som ændret – ikke på samme måde som disse tre former for indirekte skatter er genstand for særlige EU-bestemmelser, i hvilken sammenhæng formålet om bekæmpelse af en sådan praksis i givet fald kan sikres mere specifikt.
- 31 I denne henseende bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 35 i forslaget til afgørelse, at selv om Kommissionens konsekvensanalyse af 21. juni 2017 (SWD(2017) 236 final), der ledsagede forslaget til ændring af direktiv 2011/16 (herefter »konsekvensanalysen«), lægger større vægt på direkte skatter, angives det ikke desto mindre heri, at enhver form for skat eller afgift kan gøres til genstand for aggressiv skatteplanlægning. Den omstændighed, at denne analyse lægger til grund, at bekæmpelsen af aggressiv skatteplanlægning på momsområdet bedre kan ske inden for rammerne af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), hvilket afspejles af, at denne sidstnævnte afgift falder uden for det materielle anvendelsesområde for direktiv 2011/16, som ændret, indebærer ikke, at bekæmpelsen af aggressiv skatteplanlægning ikke med hensyn til andre indirekte skatter på hensigtsmæssig vis kan ske ved anvendelse af indberetningspligten.
- 32 Som generaladvokaten har anført i punkt 28 i forslaget til afgørelse, vidner også OECD/G20-projektet om udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud, som EU-lovgiver har ladet sig inspirere af, således som det fremgår af fjerde betragtning til direktiv 2018/822, om, at en indberetningsordning som den, der er indført ved dette direktiv, kan omfatte en så bred vifte af skatteformer som muligt.
- 33 Under disse omstændigheder fremgår det, at de forskellige former for skatter, der er underlagt den indberetningspligt, der er fastsat i direktiv 2011/16, som ændret, henhører under sammenlignelige situationer, henset til de formål, der forfølges med dette direktiv på området for bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning og af skatteundgåelse og skatteunddragelse i det indre marked, og at en sådan anvendelse på et område, hvor EU-lovgiver råder over et vidt skøn ved udøvelsen af de beføjelser, som den er tillagt, ikke er åbenbart uhensigtsmæssig i forhold til disse formål.
- 34 Henset til ovenstående betragtninger må det konkluderes, at undersøgelsen af det aspekt, som det første spørgsmål vedrører, intet har frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af direktiv 2011/16, som ændret, på grundlag af ligebehandlingsprincippet, princippet om forbud mod forskelsbehandling og chartrets artikel 20 og 21.

Det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål

- 35 Med det andet og det tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, har den forelæggende ret anmodet Domstolen om at undersøge gyldigheden af direktiv 2011/16, som ændret, på grundlag af retssikkerhedsprincippet, det strafferetlige legalitetsprincip, der er fastsat i chartrets artikel 49, stk. 1, og retten til respekt for privatlivet, der er sikret ved chartrets artikel 7, for så vidt som begreberne »ordning« – og dermed begreberne »grænseoverskridende ordning«, »markedseget ordning« og »skræddersyet ordning« – »mellemand«, »deltager«, »forbundet foretagende«

samt betegnelsen »grænseoverskridende«, de forskellige »kendetegn«, »kriteriet om det primære formål« og endelig begyndelsestidspunktet for den frist på 30 dage, der er fastsat for opfyldelse af indberetningspligten, som dette direktiv anvender og fastsætter for at fastlægge anvendelsesområdet for og rækkevidden af denne forpligtelse, ikke er tilstrækkeligt klare og præcise.

- 36 Retssikkerhedsprincippet kræver dels, at retsreglerne er klare og præcise, dels at deres anvendelse er forudsigelig for borgerne, især når de kan have bebyrdende virkninger. Det nævnte princip kræver bl.a., at en lovgivning giver de berørte mulighed for at få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der derved pålægges dem, og at disse sidstnævnte ikke skal være i tvivl om deres rettigheder og pligter, således at de kan handle derefter (dom af 16.2.2022, Ungarn mod Parlamentet og Rådet, C-156/21, EU:C:2022:97, præmis 223 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 Disse krav kan imidlertid ikke forstås således, at de er til hinder for, at EU-lovgiver inden for en norm, som denne vedtager, anvender et abstrakt juridisk begreb, eller således at de pålægger, at en sådan abstrakt norm skal nævne de forskellige konkrete tilfælde, hvori begrebet kan finde anvendelse, for så vidt som lovgiver ikke på forhånd kan fastlægge alle disse tilfælde (dom af 16.2.2022, Ungarn mod Parlamentet og Rådet, C-156/21, EU:C:2022:97, præmis 224 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Hvad angår det strafferetlige legalitetsprincip bemærkes, at selv om direktiv 2011/16, som ændret, ikke selv fastsætter nogen sanktion for overtrædelse af indberetningspligten, fastsætter direktivets artikel 25a i denne henseende, at medlemsstaterne skal fastsætte sanktioner, der er effektive, står i et rimeligt forhold til overtrædelsen og har afskrækkende virkning, dvs. sanktioner, der kan have en strafferetlig karakter, idet den forelæggende ret i øvrigt har anført, at dette er tilfældet for så vidt angår de sanktioner, der er fastsat i belgisk ret. For så vidt kan en eventuel manglende klarhed eller præcision af de begreber og frister, som det andet og det tredje spørgsmål vedrører, idet de udgør begreber og frister, der fastlægger den adfærd, som de berørte borgere skal følge, idet de ellers vil blive pålagt sådanne sanktioner, være i strid med det strafferetlige legalitetsprincip.
- 39 Det nævnte princip, som er sikret ved chartrets artikel 49, stk. 1, og som er et særligt udtryk for det generelle retssikkerhedsprincip, indebærer nemlig bl.a., at loven klart skal definere overtrædelserne og den straf, som de medfører (dom af 8.3.2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Direkte virkning), C-205/20, EU:C:2022:168, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 Det strafferetlige legalitetsprincip er overholdt, når borgerne ud fra den relevante bestemmelses ordlyd og, om fornødent, ved hjælp af retternes fortolkning heraf kan vide, hvilke handlinger og undladelser der medfører strafansvar (dom af 5.12.2017, M.A.S. og M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Det bemærkes i øvrigt, at princippet om, at strafbare forhold og straffe skal have lovhjemmel, er en del af de forfatningsmæssige traditioner, der er fælles for medlemsstaterne, og er forankret i forskellige internationale traktater, bl.a. i EMRK's artikel 7, stk. 1. Det fremgår således af forklaringerne til chartret om grundlæggende rettigheder (EUT 2007, C 303, s. 17), at i henhold til chartrets artikel 52, stk. 3, har den ret, der er sikret ved chartrets artikel 49, samme betydning og omfang som den ret, der er sikret ved EMRK (dom af 5.12.2017, M.A.S. og M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 53 og 54).

- 42 I denne henseende fremgår det af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols (herefter »Menneskerettighedsdomstolen«) praksis vedrørende EMRK's artikel 7, at retsakters ordlyd på grund af deres nødvendigvis generelle karakter ikke kan indeholde en absolut præcisering. Det følger bl.a. heraf, at selv om anvendelsen af den lovgivningsteknik, hvorefter der opstilles generelle kategorier frem for udtømmende lister, ofte efterlader gråzoner i forbindelse med afgrænsningen af definitionen, er en sådan tvivl med hensyn til et begrænset antal tilfælde ikke i sig selv tilstrækkelig til at gøre en bestemmelse uforenelig med konventionens artikel 7, forudsat at bestemmelsen i størstedelen af tilfældene er tilstrækkeligt klar (jf. i denne retning bl.a. Menneskerettighedsdomstolens dom af 15.11.1996, *Cantoni mod Frankrig*, CE:ECHR:1996:1115JUD001786291, §§ 31 og 32).
- 43 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at princippet *nulla poena sine lege certa* ikke kan fortolkes således, at det forbyder en gradvis klarlægning af reglerne om straffeansvar ved en fortolkning i retspraksis, forudsat at en sådan fortolkning med rimelighed kunne forudses (dom af 28.3.2017, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, præmis 167 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 Henset til det ovenstående er den omstændighed, at en lovgivning henviser til vide begreber, som gradvist skal afklares, principielt ikke til hinder for, at denne lovgivning anses for at fastsætte klare og præcise regler, der gør det muligt for borgerne at forudse, hvilke handlinger og undladelser der kan gøres til genstand for sanktioner af strafferetlig karakter (jf. i denne retning dom af 5.5.2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, præmis 42). I denne henseende er det afgørende, om disse begrebers tvetydige fremtræden eller vage karakter kan fjernes ved anvendelse af de almindelige fortolkningsmetoder. Når disse begreber svarer til dem, der anvendes i relevante internationale aftaler og relevant international praksis, kan disse aftaler og denne praksis også give den ret, som skal foretage denne fortolkning, yderligere vejledning (jf. i denne retning dom af 25.11.2021, *État luxembourgeois* (Oplysninger om en gruppe af skattepligtige personer), C-437/19, EU:C:2021:953, præmis 69-71).
- 45 Endelig har Domstolen fremhævet, at den grad af forudsigelighed, der kræves, i vidt omfang afhænger af indholdet af den pågældende bestemmelse, det område, den omfatter, samt antallet af dens adressater og disses karakter. Loven kan være forudsigelig, uanset at den berørte person finder det nødvendigt at søge faglig bistand med henblik på i et efter sagens omstændigheder rimeligt omfang at kunne vurdere de følger, en bestemt handling vil kunne have. Dette gælder særligt for erhvervsdrivende, der er vant til at måtte udvise stor forsigtighed ved udøvelsen af deres erhverv. Det kan derfor af disse forventes, at de udviser særlig omhu ved vurderingen af de risici, som erhvervet indebærer (dom af 5.5.2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).
- 46 Det er i lyset af disse forudgående betragtninger, at de begreber, der er omhandlet i det andet spørgsmål, skal behandles.
- 47 Hvad i første række angår begrebet »ordning« er dette ikke genstand for en specifik definition i artikel 3 i direktiv 2011/16, som ændret, der har overskriften »Definitioner«. Dette begreb anvendes i dette direktiv enten alene eller sammen med andre ord for at danne udtrykkene »grænseoverskridende ordning«, »indberetningspligtig grænseoverskridende ordning«, »markedsejnet ordning« og »skræddersyet ordning«. Udtrykket »ordning« anvendes ligeledes i bilag IV i udtryk såsom ordning, »der bevirker, at en indtægt omdannes til kapital, gaver eller andre former for indkomst, som beskattes lavere eller fritages fra skat«, ordning, »der omfatter cirkulære transaktioner [...]«, og i sætningsleddet »hvor mellemmanden er berettiget til et honorar

[...] for ordningen, og dette honorar fastsættes på basis af den skattefordel, der udledes af ordningen«. Endelig anføres det i det nævnte direktivs artikel 3, nr. 18), at der ved udtrykket »ordning« ligeledes forstås en række ordninger, og at en ordning kan omfatte flere trin eller dele.

- 48 Det fremgår i øvrigt af anden betragtning til direktiv 2018/822, at »[m]edlemsstaterne 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«, og at »[s]ådanne metoder [almindeligvis omfatter] aftaler, der indgås på tværs af forskellige jurisdiktioner, og hvor skattepligtige fortjenester flyttes til mere gunstige skatteordninger, eller skatteyderens samlede skattetilsvær mindskes på anden vis«.
- 49 Det følger af det ovenstående, at udtrykket »ordning« skal forstås i dets sædvanlige betydning som mekanisme, transaktion, struktur eller konstruktion, der i forbindelse med direktiv 2011/16, som ændret, har til formål at gennemføre en skatteplanlægning. Henset til de mange mulige forskellige og avancerede strukturer for skatteplanlægning, som er fremhævet i anden betragtning til direktiv 2018/822, kan det ikke udelukkes, således som det i det væsentlige er anført i artikel 3, nr. 18), in fine, i direktiv 2011/16, som ændret, at en ordning i sig selv kan bestå af flere ordninger. Dette kan være tilfældet med en ordning, der indebærer en koordineret gennemførelse, bl.a. i forskellige medlemsstater eller i henhold til en tidsramme, af særskilte retlige og skattemæssige mekanismer, som ikke blot er trin eller dele af denne ordning, men som allerede individuelt og hver for sig forfølger gennemførelsen af skatteplanlægning, og som i forening forfølger gennemførelsen af en samlet skatteplanlægning.
- 50 Det skal tilføjes, at en hensyntagen til praksis inden for skatteplanlægning ved hjælp af det generiske begreb »ordning« er en veletableret fremgangsmåde, således som det bl.a. fremgår af OECD's model for oplysningspligt for at imødegå ordninger til undgåelse af den fælles indberetningsstandard og uigennemsigtige strukturer i udlandet (2018) (herefter »OECD's modelregler«), som er udarbejdet på grundlag af de anbefalinger for god praksis, der nævnes i rapporten om BEPS-aktion 12, og som EU-lovgiver har henvist til i fjerde betragtning in fine til direktiv 2018/822. I punkt 23 i kommentarerne til OECD's modelregler præciseres det, at udtrykket »ordning« er en integrerende del af definitionen af »[o]rdning til undgåelse af den fælles indberetningsstandard«, og at denne definition tilsigter at være tilstrækkeligt bred og robust til at omfatte alle ordninger, planer eller skemaer samt alle de trin og transaktioner, der er en del heraf, eller gennem hvilke denne ordning får virkning.
- 51 OBFG er af den opfattelse, at eftersom indberetningspligten omfatter enhver »indberetningspligtig ordning«, kan den omstændighed, at en sådan ordning kan bestå af en række ordninger, give anledning til usikkerhed med hensyn til omfanget af de konkrete indberetningsforpligtelser, der skal overholdes.
- 52 I denne henseende fremgår det af artikel 8ab i direktiv 2011/16, som ændret, at forpligtelsen principielt omfatter enhver »indberetningspligtig grænseoverskridende ordning«, dvs. i overensstemmelse med det nævnte direktivs artikel 3, nr. 19), enhver grænseoverskridende ordning, som indeholder mindst et af de kendetegn, der er fastlagt i bilag IV, som i henhold til samme direktivs artikel 3, nr. 20), antyder, at der er en potentiel risiko for skatteundgåelse. I denne sammenhæng er det kun, hvis og i det omfang en ordning selv er sammensat af mekanismer, der ikke blot udgør trin eller dele heraf, men som allerede individuelt og hver for sig forfølger gennemførelsen af skatteplanlægning, og som allerede udgør »indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«, dvs. ordninger, der individuelt og hver for sig indebærer en

»potentiel risiko for skatteundgåelse«, at den nævnte indberetningspligt finder anvendelse på hver af disse ordninger ud over på det relevante tidspunkt at finde anvendelse på den samlede ordning, som disse mekanismer består af. Når en »indberetningspligtig ordning« derimod består af mekanismer, der ikke opfylder disse karakteristika, består denne samme forpligtelse kun med hensyn til denne ordning og opstår først på det tidspunkt, hvor denne ordning opfylder en af de tidsmæssige betingelser, der er fastsat i artikel 8ab, stk. 1, i direktiv 2011/16, som ændret.

- 53 Henset til ovenstående betragtninger og i lyset af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 36-45, må begrebet »ordning« anses for at være tilstrækkeligt klart og præcist med hensyn til de krav, der følger af retssikkerhedsprincippet og det strafferetlige legalitetsprincip.
- 54 Hvad i anden række angår begreberne »grænseoverskridende ordning«, »markedseget ordning« og »skræddersyet ordning« er disse defineret i henholdsvis artikel 3, nr. 18), 24) og 25), i direktiv 2011/16, som ændret.
- 55 Kvalificeringen som »grænseoverskridende ordning« fastlægges i det væsentlige i artikel 3, nr. 18), i direktiv 2011/16, som ændret, under hensyn til, hvor deltageren eller deltagerne i en sådan ordning er skattemæssigt hjemmehørende, hvor beliggenheden for deltagerens eller deltagernes aktivitet er, eller hvilken indvirkning ordningen kan have på den automatiske udveksling af oplysninger eller på identifikationen af det reelle ejerskab.
- 56 Hvad for det første angår begreberne »skattemæssigt hjemsted« og »aktivitetens beliggenhed« må det konstateres, at disse ikke giver anledning til særlige forståelsesvanskeligheder.
- 57 Hvad for det andet angår begrebet »deltager i ordningen« er dette begreb, selv om det ikke specifikt er defineret i direktiv 2011/16, som ændret, imidlertid let at forstå som omfattende den »relevante skatteyder«, der er omhandlet i det nævnte direktivs artikel 3, nr. 22), og således, at det ikke umiddelbart omfatter en »mellemand« som omhandlet i samme direktivs artikel 3, nr. 21), dog med forbehold af muligheden for, at denne mellemand ud over at gennemføre de transaktioner, der er anført i den nævnte nr. 21), aktivt deltager i ordningen som relevant skatteyder.
- 58 Hvad for det tredje angår vurderingen af den »indvirkning på den automatiske udveksling af oplysninger eller identifikation af det reelle ejerskab«, som en ordning kan have, er denne tilstrækkeligt uddybet i bilag IV, for så vidt som sidstnævnte under kategori D omhandler de specifikke kendetegn vedrørende automatisk udveksling af oplysninger og reelt ejerskab. Denne kategori D indeholder i stk. 1 og 2 lister over forskellige organisations- eller funktionsformer, som kan føre til, at en ordning underminerer indberetningspligten eller ved anvendelsen af uigennemskuelige ejerskabskæder slører identiteten af de reelle ejere bag disse organisations- eller funktionsformer.
- 59 Det følger af ovenstående betragtninger, at begrebet »grænseoverskridende ordning« i dets forskellige aspekter ved undersøgelsen af bestemmelserne i direktiv 2011/16, som ændret, og henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 36-45, forekommer at være tilstrækkeligt klart og præcist i forhold til de krav, der følger af retssikkerhedsprincippet og det strafferetlige legalitetsprincip.
- 60 Det samme gælder for begreberne »markedseget ordning« og »skræddersyet ordning« – som gensidigt udelukker hinanden – hvor det første svarer til en grænseoverskridende ordning, som udformes, markedsføres, er klar til gennemførelse eller stilles til rådighed for gennemførelsen,

uden nødvendigvis at være væsentligt tilpasset, mens det sidstnævnte begreb er defineret som enhver grænseoverskridende ordning, der ikke er en markedsegnet ordning. Hvad navnlig angår udtrykket »væsentligt« skal det bemærkes, at dette belyses af kendetegn A.3 i bilag IV, hvoraf det i det væsentlige følger, at en ordning, som ikke behøver at være væsentligt tilpasset for at blive gennemført, er en ordning, der i væsentlig grad har standarddokumentation og/eller -struktur, og som kan stilles til rådighed for en flerhed af skatteydere.

- 61 I tredje række er begrebet »mellemand« udtrykkeligt defineret i artikel 3, nr. 21), første afsnit, i direktiv 2011/16 som »enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller tilrådgivningsstiller med henblik på gennemførelse eller forvalter gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning«, men er også ifølge samme bestemmelses andet afsnit defineret som »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, tilrådgivningsstilling med henblik på gennemførelsen eller forvaltning af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning«.
- 62 Det tilføjes i samme bestemmelse, at for at være mellemand skal en person opfylde mindst en af følgende fire yderligere betingelser om, at vedkommende skal være skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat, skal have et fast driftssted i en medlemsstat, hvorigennem tjenesteydelserne med hensyn til ordningen leveres, skal være etableret i eller underlagt lovgivningen i en medlemsstat eller være registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester i en medlemsstat.
- 63 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende rets tvivl navnlig vedrører begrebet »mellemand«, for så vidt som det i artikel 3, nr. 21), andet afsnit, i direktiv 2011/16, som ændret, omfatter personer, der i det væsentlige kun er medvirkende mellemmænd, eller i henhold til ordlyden af OECD's modelregler »[t]jenesteydere«, for så vidt som de kun forpligter sig til at yde »støtte, assistance eller rådgivning« (herefter »medvirkende mellemmænd«), i modsætning til de personer, der er nævnt i dette direktivs artikel 3, nr. 21), første afsnit, som udformer, markedsfører eller tilrettelægger den grænseoverskridende ordning, stiller den til rådighed med henblik på gennemførelse eller forvalter denne gennemførelse (herefter »hovedmellemmænd«), og som i disse modelregler betegnes som ordningens »[u]dvikler«.
- 64 Det skal i denne sammenhæng fastslås, at artikel 3, nr. 21), andet afsnit, i direktiv 2011/16, som ændret, med det indhold, der er nævnt i nærværende doms præmis 61, anvender en formulering, som, henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 36-45, ikke synes at mangle den nødvendige præcision for at gøre det muligt for de berørte erhvervsdrivende at identificere, om de henhører under den kategori af personer, der er underlagt indberetningspligten. Dette er navnlig tilfældet for så vidt angår begrebet person, der har »forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning«, som er af central betydning med henblik på at kunne foretage en sådan identifikation.
- 65 I fjerde række er begrebet »forbundet foretagende« defineret i artikel 3, nr. 23), i direktiv 2011/16, som ændret, der bestemmer, at et sådant foretagende for så vidt angår dette direktivs artikel 8ab er en person, der er knyttet til en anden person på en af de forskellige måder, der opregnes i

direktivets artikel 3, nr. 23), når den pågældende i overensstemmelse med visse metoder og på visse betingelser medvirker ved forvaltningen af denne anden person, har en del af kontrollen herover, deltager i denne persons kapital eller har ret til dennes fortjenester. Denne bestemmelse fastsætter ligeledes bl.a., at hvis flere personer i fællesskab deltager i ledelsen af, kontrollen med, kapitalen eller fortjenesterne i en anden eller flere andre personer, betragtes de således deltagende personer som forbundne foretagender. I bestemmelsen redegøres desuden for fremgangsmåden for hensyntagen til indirekte deltagelse, og det præciseres, at en fysisk persons ægtefælle og slægtninge i opstigende eller nedstigende linje anses for sammen med denne at udgøre en enkelt person.

- 66 Henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 36-45, opfylder en sådan bestemmelse, selv om den er affattet bredt, åbenbart de krav om klarhed og præcision, der følger af retssikkerhedsprincippet og det strafferetlige legalitetsprincip. I denne henseende bemærkes, at de bemærkninger, som OBFG i sit indlæg har fremsat til denne definition, ikke så meget vedrører denne bestemmelses eventuelle manglende klarhed, men dens rækkevidde.
- 67 For så vidt angår de kendetegn, der er indeholdt i bilag IV til direktiv 2011/16, som ændret, fremgår det i femte række i det væsentlige af niende betragtning til direktiv 2018/822, at henset til den omstændighed, at aggressive skatteplanlægningsordninger bliver stadig mere komplekse og løbende tilpasses skattemyndighedernes defensive modforanstaltninger, er det mere effektivt at forsøge at optrevle potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger ved at udarbejde en liste over de egenskaber og elementer, der udgør disse ordningers »kendetegn«, end at definere begrebet aggressiv skatteplanlægning.
- 68 I artikel 3, nr. 20), i direktiv 2011/16, som ændret, defineres et kendetegn som »et træk eller en egenskab ved en grænseoverskridende ordning, som antyder, at der er en potentiel risiko for skatteundgåelse, jf. bilag IV«.
- 69 De kendetegn, der er fastlagt i det nævnte bilag, er inddelt i forskellige kategorier, nemlig »generelle kendetegn, som kan være relevante ved kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt«, som indgår i kategori A, samt de »særlige« kendetegn, som for det første vedrører »kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt«, som er omfattet af kategori B, for det andet »grænseoverskridende transaktioner«, som er omfattet af kategori C, for det tredje »aftaler om automatisk udveksling af oplysninger og reelt ejerskab«, som er omfattet af kategori D, og for det fjerde »interne afregningspriser«, som er omfattet af kategori E.
- 70 Selv om tilstedeværelsen af visse kendetegn i en grænseoverskridende ordning er tilstrækkelig til at fastslå, at denne ordning udgør en potentiel risiko for skatteundgåelse, kan andre kendetegn, dvs. dem, der er indeholdt i kategori A og B samt i kategori C, stk. 1, litra b), nr. i), og stk. 1, litra c) og d), kun tages i betragtning, hvis »kriteriet om det primære formål« som fastlagt i del I i bilag IV er opfyldt. Dette sidstnævnte kriterium er opfyldt, hvis det »kan fastslås, at det primære formål eller et af de vigtigste formål, som under hensyntagen til alle relevante forhold og omstændigheder en person med rimelighed kan forvente at opnå ved en ordning, består i at opnå en skattefordel«.
- 71 Det må imidlertid konstateres, at de kendetegn, der således er fastlagt i bilag IV, vedrører de særlige og konkrete kendetegn ved skattebestemmelser, som uden uforholdsmæssige vanskeligheder kan identificeres af mellemmænd som omhandlet i direktiv 2011/16, som ændret, der almindeligvis er specialister på skatteområdet, eller, i mangel af en mellemand, af de skattepligtige, der selv udformer grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger.

- 72 Desuden kan definitionerne af kendetegn indeholdt i bilag IV knyttes til de detaljerede analyser, der er indeholdt i rapporten om BEPS-aktion 12 og i konsekvensanalysen.
- 73 Selv om det i øvrigt er korrekt, at kendetegnenes forskelligartethed og rækkevidde indebærer, at de dækker en heterogen gruppe af ordninger, kan denne omstændighed, således som generaladvokaten har anført i punkt 88 i forslaget til afgørelse, ikke medføre, at anvendelsen af indberetningspligten er uforudsigelig for de personer, der er underlagt denne forpligtelse.
- 74 Hvad angår OBFG's udsagn om, at kriteriet om det primære formål udgør et subjektivt kriterium, skal det bemærkes, at dette kriterium henviser til det formål, som »en person [under hensyntagen til alle relevante forhold og omstændigheder] med rimelighed kan forvente at opnå ved [denne] ordning«. Det forekommer ikke særligt vanskeligt for en mellemmand og, såfremt der ikke er en indberetningspligtig mellemmand, den relevante skatteyder at afgøre, hvorvidt det primære formål eller et af de vigtigste formål, der med rimelighed kan forventes opnået af den ordning, de udformer og/eller anvender, er af skattemæssig karakter. I denne forbindelse anføres det i rapporten om BEPS-aktion 12, at kriteriet om det primære skatteformål sammenligner størrelsen af den forventede skattefordel med alle de andre fordele, der kan følge af transaktionen, og har det fortrin, at en objektiv vurdering af skattefordelene lægges til grund.
- 75 Henset til ovenstående betragtninger og i lyset af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 36-45, må de kendetegn, der er fastlagt i bilag IV, anses for at være tilstrækkeligt klare og præcise med hensyn til de krav, der følger af retssikkerhedsprincippet og det strafferetlige legalitetsprincip.
- 76 I sjette række fastsætter artikel 8ab, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2011/16, som ændret, begyndelsestidspunktet for den frist på 30 dage, som mellemmand har til at opfylde indberetningspligten, til dagen efter, at den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, eller dagen efter at den pågældende ordning er klar til gennemførelse, eller når det første skridt i gennemførelsen af denne samme ordning er taget, afhængigt af hvad der indtræffer først.
- 77 Dette direktivs artikel 8ab, stk. 1, andet afsnit, bestemmer desuden, at »[u]anset første afsnit påhviler det også mellemmand, der er omhandlet i artikel 3, nr. 21), andet afsnit, at indgive oplysninger inden 30 dage fra dagen efter den dato, hvor de direkte eller ved hjælp af andre personer har ydet støtte, assistance eller rådgivning«.
- 78 Når indberetningspligten i mangel af en indberetningspligtig mellemmand påhviler den relevante skatteyder, bestemmes endelig i det nævnte direktivs artikel 8ab, stk. 7, i det væsentlige og med stort set samme ordlyd som den, der er anvendt i forhold til hovedmellemmand, at fristen på 30 dage begynder at løbe dagen efter den dato, hvor ordningen stilles til rådighed til gennemførelse for denne skatteyder eller er klar til gennemførelse af denne skatteyder, eller når det første skridt i gennemførelsen heraf er blevet taget i relation til den nævnte skatteyder, afhængigt af hvad der indtræffer først.
- 79 Logikken i direktiv 2011/16, som ændret, og for den indberetningspligt, som direktivet pålægger, indebærer, at det tidspunkt, hvor denne forpligtelse opstår, fastsættes. Gennemførelsen af den indberetningspligtige ordning eller ydelsen af støtte, assistance eller rådgivning udgør, således som det fremgår af de bestemmelser, der er nævnt i nærværende doms præmis 76-78, de begivenheder, som EU-lovgiver har valgt i denne henseende.

- 80 Hvad for det første angår begrebet »gennemførelse af den grænseoverskridende ordning« betegner dette, således som generaladvokaten har anført i punkt 107 i forslaget til afgørelse, og som det fremgår af almindelig sprogbrug, ordningens overgang fra udformningsfasen til den operationelle fase. Dette begreb kan ikke anses for at være upræcist eller uklart for den eller de mellemmand, der er omhandlet i artikel 3, nr. 21), første afsnit, i direktiv 2011/16, som ændret, og, i mangel af en mellemmand, for den relevante skatteyder. Disse mellemmand og, i mangel af en mellemmand, den relevante skatteyder kender den pågældende ordning og er således i stand til præcist at fastlægge det tidspunkt, hvor en sådan overgang finder sted.
- 81 Hvad for det andet angår henvisningen til ydelse af støtte, assistance eller rådgivning, der finder anvendelse på de mellemmand, der er nævnt i artikel 8ab, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2011/16, som ændret, som er de mellemmand, der er omhandlet i dette direktivs artikel 3, nr. 21), andet afsnit, skal det bemærkes, at denne ydelse kan strække sig over en vis periode.
- 82 Når dette er sagt, præciserer denne artikel 8ab, stk. 1, andet afsnit, ikke, om den frist for indberetning, som disse mellemmand råder over, begynder at løbe dagen efter den første dag eller den sidste dag i den periode, hvor støtten, assistancen eller rådgivningen ydes.
- 83 Det skal endvidere fremhæves, at den indberetningspligt, der påhviler de nævnte mellemmand, der er omhandlet i det nævnte direktivs artikel 3, nr. 21), andet afsnit, logisk først kan eksistere fra det tidspunkt, hvor den pågældende person 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 eller tilrettelæggelse af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning og derfor er en »mellemmand«, der er underlagt indberetningspligten. Dette tidspunkt kan i givet fald og afhængigt af de oplysninger, som denne person har til rådighed vedrørende den præcise karakter af den pågældende ordning, tænkes først at indtræde, efter at den pågældende er begyndt at yde støtte, assistance eller rådgivning. Det er navnlig i betragtning af denne omstændighed, at dette samme direktivs artikel 3, nr. 21), andet afsnit, præciserer, at denne 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.
- 84 Endelig må det, således som generaladvokaten har anført i punkt 109 i forslaget til afgørelse, og som det fremgår af syvende betragtning til direktiv 2018/822, lægges til grund, at tidlig indberetning af oplysninger til skattemyndighederne, dvs. inden ordningen føres ud i livet, bør foretrækkes. Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 112 i forslaget til afgørelse, skal risikoen for, at indberetningsforpligtelser skal opfyldes med hensyn til ordninger, hvis gennemførelse fortsat er usikker, imidlertid så vidt muligt begrænses, og dette kan navnlig forekomme i tilfælde af medvirkende mellemmand, som, idet de er involveret på en mindre direkte måde end hovedmellemmandene, af denne grund er mindre tilbøjelige til at modtage præcise oplysninger om, hvor langt den pågældende ordning er nået.
- 85 Under disse omstændigheder skal det udledes af såvel den førnutidsform (»har ydet«), der anvendes i artikel 8ab, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2011/16, som ændret, som af den regel, der finder anvendelse på hovedmellemmandene, hvorefter indberetningsfristen ikke løber fra begyndelsen af deres deltagelse i ordningens udformning, men først fra tidspunktet for ordningens gennemførelse, at de medvirkende mellemmands indberetningsfrist først kan begynde at løbe dagen efter den dato, hvor de har afsluttet deres støtte, assistance eller rådgivning, og senest på den i artikel 8ab, stk. 1, første afsnit, fastsatte dato, for så vidt som de er bekendt hermed. Det skal

tilføjes, at disse betragtninger ikke berører disse mellemmands mulighed for at opfylde deres anmeldelsespligt, hvis de ønsker det, selv inden den frist på 30 dage, der er fastsat herfor, begynder at løbe, herunder således fra det tidspunkt, hvor de påbegynder at yde støtte, assistance eller rådgivning.

- 86 Henset til ovenstående betragtninger og i lyset af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 36-45, skal det fastslås, at begyndelsestidspunktet for indberetningsfristen for de forskellige kategorier af mellemmand, der er omfattet af direktiv 2011/16, som ændret, samt for den relevante skatteyder, når indberetningspligten påhviler denne, er fastlagt tilstrækkeligt klart og præcist under hensyn til de krav, der følger af retssikkerhedsprincippet og det strafferetlige legalitetsprincip.
- 87 Under disse omstændigheder må det konkluderes, at undersøgelsen af det andet og det tredje spørgsmål ikke rejser tvivl om gyldigheden af direktiv 2011/16, som ændret, på grundlag af retssikkerhedsprincippet og det strafferetlige legalitetsprincip.
- 88 Hvad angår overholdelsen af chartrets artikel 7 vedrører det andet og det tredje spørgsmål nærmere bestemt spørgsmålet om, hvorvidt de begreber og frister, der er omhandlet i disse spørgsmål, uafhængigt af spørgsmålet om overholdelse af tavshedspligten er tilstrækkeligt præcise til, at det indgreb i den berørte mellemmands og den relevante skatteydere privatliv, som indberetningspligten indebærer, i sig selv er tilstrækkeligt præcist fastlagt, henset til de oplysninger, som denne indberetning skal indeholde.
- 89 Eftersom chartrets artikel 7, således som generaladvokaten har anført i punkt 123 i forslaget til afgørelse, ikke pålægger en strengere forpligtelse end chartrets artikel 49 med hensyn til kravet om, at de anvendte begreber og de fastsatte frister skal være klare eller præcise, skal det fastslås, at det indgreb i den berørte mellemmands og den relevante skatteydere privatliv, som indberetningspligten indebærer, i sig selv er tilstrækkeligt præcist fastlagt, henset til de oplysninger, som denne indberetning skal indeholde. Denne betragtning berører imidlertid ikke undersøgelsen af, om indgrebet går ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte de formål af almen interesse, som forfølges med direktiv 2011/16, som ændret, der er genstand for det femte præjudicielle spørgsmål.
- 90 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det konkluderes, at undersøgelsen af de aspekter, som det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål vedrører, intet har frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af direktiv 2011/16, som ændret, på grundlag af retssikkerhedsprincippet, det strafferetlige legalitetsprincip, der er fastsat i chartrets artikel 49, stk. 1, og retten til respekt for privatlivet, der er sikret ved chartrets artikel 7.

Det fjerde præjudicielle spørgsmål

- 91 Det fjerde spørgsmål vedrører indberetningspligten fastsat i artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, og svarer til det spørgsmål, der med hensyn til advokater blev stillet i den sag, der gav anledning til dom af 8. december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl. (C-694/20, EU:C:2022:963). Dette spørgsmål vedrører i det foreliggende tilfælde mellemmand, der ikke er advokater, og som er undergivet tavshedspligt i henhold til national ret.

Indledende bemærkninger om rækkevidden af artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret

- 92 Forud for undersøgelsen af dette spørgsmål skal der tages stilling til Kommissionens indlæg, der blev gentaget i retsmødet, hvorefter medlemsstaternes mulighed for i henhold til artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, at erstatte indberetningspligten med en underretningspligt ikke er blevet indført i forhold til alle erhvervsdrivende, der er undergivet tavshedspligt i medfør af national ret, men kun i forhold til de af dem, som kan sidestilles med advokater, idet de i henhold til national ret har kompetence til at repræsentere parter i retssager. Kommissionen har tilføjet, at EU-lovgiver, henset til de forskellige nationale retssystemer, har ønsket at overlade fastlæggelsen af disse erhvervsdrivende til hver enkelt medlemsstats skøn.
- 93 Rådet for Den Europæiske Union har i sit skriftlige indlæg og i retsmødet ligeledes anført, at det for så vidt angår tavshedspligten ikke er begrundet at indrømme mellemænd, der ikke er advokater, den samme beskyttelse som advokater. I denne henseende har Rådet bl.a. i det væsentlige gjort gældende, at den mulighed for at erstatte de pligter, der er fastsat i artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, kun er blevet tillagt medlemsstaterne med henblik på at gøre det muligt for dem at opfylde de krav, der følger af chartret og af Menneskerettighedsdomstolens og Domstolens praksis.
- 94 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at der hvad angår fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til denne bestemmelses ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den lovgivning, som den er en del af (dom af 20.10.2022, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Udsendelse af et offer for menneskehandel), C-66/21, EU:C:2022:809, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).
- 95 Hvad angår ordlyden af artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, bemærkes, at sprogversionerne af denne bestemmelse er forskellige. Den engelske sprogversion anvender udtrykket »legal professional privilege«, som i EU-retlig sammenhæng, og således som Kommissionen har gjort gældende, skal anses for at henvise til tavshedspligten for advokater og andre erhvervsdrivende, der kan sidestilles med disse, for så vidt som de i medfør af gældende national ret har beføjelse til at sikre en klients retlige repræsentation for de nationale domstole. To sprogversioner, nemlig den maltesiske og den rumænske, indeholder en bogstavelig oversættelse af dette engelske udtryk (henholdsvis »privilemiuq profesionali legali« og »privilegiu profesional legal«). I den græske sprogversion henvises der udtrykkeligt til »advokatens tavshedspligt i henhold til national ret« (το δικηγορικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας). De 18 øvrige sprogversioner indeholder derimod udtryk, der i det væsentlige henviser til den tavshedspligt, der finder anvendelse i henhold til national ret, uden henvisning til advokatens tavshedspligt. Disse øvrige sprogversioner kan således vedrøre erhverv (såsom skatterådgiver, notar, revisor, regnskabsfører, bankierfirma), som i medfør af national ret er underlagt tavshedspligt, men som a priori ikke i medfør heraf har beføjelse til at udøve retlig repræsentation.
- 96 Hvad angår ottende betragtning til direktiv 2018/822 vedrørende indsættelsen af artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16 indeholder denne i de 22 sprogversioner de samme terminologiske afvigelser samt følgende supplerende særegenheder. I den græske sprogversion af denne betragtning henvises der til tavshedspligten i almindelighed (το επαγγελματικό απόρρητο), uden at nævne advokatens tavshedspligt, således som det er tilfældet i den græske sprogversion af artikel 8ab, stk. 5. Omvendt henviser den danske version af den nævnte betragtning til advokater, idet det anføres, at indberetningspligten ikke kan pålægges på grund af »fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt«, mens advokater ikke nævnes i den danske sprogversion af den nævnte artikel 8ab, stk. 5.

- 97 Det følger af det ovenstående, at en ordlydsfortolkning af artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, ikke gør det muligt klart og entydigt at fastlægge rækkevidden for så vidt angår de erhverv, der kan være berørt af den mulighed, som direktiv 2011/16, som ændret, giver medlemsstaterne for at erstatte indberetningspligten med en underretningspligt.
- 98 Hvad angår den sammenhæng, hvori direktiv 2011/16, som ændret, indgår, og de formål, der forfølges hermed, bemærkes for det første, således som det fremgår af anden betragtning til direktiv 2018/822, at direktivet har til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne effektivt at beskytte deres nationale beskatningsgrundlag mod den erosion, der følger af, at de skattepligtige personer anvender særligt avancerede metoder til skatteplanlægning. Det fremgår ligeledes af denne betragtning, at for at sikre en sådan effektiv beskyttelse er det vigtigt, at medlemsstaterne indhenter omfattende og relevante oplysninger om potentielt aggressive skatteordninger, så de umiddelbart kan reagere på skadelig skattepraksis og lukke eventuelle smuthuller ved at vedtage lovgivning eller foretage målrettede risikovurderinger og skatterevisioner. Som det fremgår af fjerde og ottende betragtning til dette direktiv, har det i øvrigt ligeledes til formål at sikre et velfungerende indre marked ved at bekæmpe skatteundgåelse og skatteunddragelse i det indre marked. For at nå hvert af disse mål har EU-lovgiver, således som det fremgår af sjette til ottende betragtning til det nævnte direktiv, anset det for afgørende at pålægge mellemmand obligatorisk meddelelse af oplysninger om potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger ved hjælp af indberetninger.
- 99 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 202-204 i forslaget til afgørelse, ville en fortolkning af artikel 8ab i direktiv 2011/16, hvorefter medlemsstaterne gives mulighed for at fritage alle mellemmand, såsom bl.a. skatterådgivere, notarer, revisorer, regnskabsførere eller bankierfirmaer, fra at foretage en sådan indberetning, for så vidt som disse er underlagt tavshedspligt i medfør af gældende national ret, potentielt medføre, at der rejses tvivl om selve effektiviteten af den indberetningsordning, som EU-lovgiver således har indført.
- 100 For det andet skal det i lighed med det af Kommissionen anførte, og som generaladvokaten har anført i punkt 206 i forslaget til afgørelse, bemærkes, at direktiv 2011/16, som ændret, og navnlig indberetningspligten og underretningspligten, som er indført ved direktivets artikel 8ab, er nøje inspireret af OECD-dokumenter og navnlig af regel 2.4 i OECD's modelregler.
- 101 Af denne regel, der har overskriften »Betingelser, hvorunder en mellemmand er fritaget for indberetning«, fremgår det således, at fritagelsen for indberetning, som er begrundet i de regler om tavshedspligt, der er fastsat i national ret, kun finder anvendelse, »for så vidt som indberetningen forudsætter, at indholdet af fortrolige udvekslinger mellem en advokat eller en anden godkendt retlig repræsentant afsløres [attorney, solicitor or other admitted legal representative i den engelske sprogversion], som fastlagt i artikel 26 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst«.
- 102 Punkt 80 i del III i OECD's modelregler med overskriften »Bemærkninger« angiver i samme retning, at »[b]estemmelserne om obligatorisk indberetning af oplysninger medfører ikke, at en advokat eller en anden godkendt retlig repræsentant [»attorney, solicitor or other admitted legal representative« i den engelske sprogversion] skal afsløre oplysninger, der er beskyttet af tavshedspligten eller af andre tilsvarende faglige forpligtelser med hensyn til fortrolighed«.

- 103 Kommentarerne til artikel 26 i den af OECD vedtagne modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue henviser ligeledes i punkt 19.4 til beskyttelsen af fortrolig kommunikation mellem en klient og en »advokat eller en anden godkendt retlig repræsentant [»attorney, solicitor or other admitted legal representative« i den engelske sprogversion]«.
- 104 Det fremgår af det ovenstående, at de forarbejder, der lå til grund for affattelsen af direktiv 2011/16, som ændret, for så vidt angår indberetningspligten og underretningspligten i det væsentlige kun vedrører beskyttelsen af tavshedspligten for advokater og andre erhvervsdrivende, der i lighed med denne har beføjelse til at udøve retlig repræsentation.
- 105 For det tredje skal det fastslås, at henvisningen i artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, til en tavshedspligt, der finder anvendelse »i henhold til national lovgivning«, skyldes den omstændighed, at selv om den øgede beskyttelse af korrespondancen mellem en advokat og dennes klient allerede er sikret på EU-plan på grundlag af chartrets artikel 7 og 47, er de nærmere bestemmelser for denne beskyttelse og navnlig de betingelser og begrænsninger, hvorunder andre erhvervsdrivende, der har tavshedspligt, i givet fald kan påberåbe sig en tilsvarende beskyttelse, reguleret i national ret. I denne henseende fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at visse medlemsstater har udvidet hvervet bestående i at sikre retlig repræsentation til at omfatte andre erhverv end advokater.
- 106 Selv om det således er begrundet, således som det er fastsat i artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, at medlemsstaterne i denne sammenhæng råder over en skønsmargen ved udøvelsen af deres mulighed for at erstatte indberetningspligten med underretningspligten for at gøre det muligt for dem at tage hensyn til andre erhverv end advokaterhvervet, som de har bemyndiget til at sikre retlig repræsentation, forholder det sig ikke desto mindre således, at denne skønsmargen ikke har til formål at give de nævnte medlemsstater mulighed for at udvide denne erstatning af forpligtelser til erhverv, der ikke sikrer en sådan repræsentation.
- 107 Det skal i øvrigt tilføjes, at en anden fortolkning af artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, og af medlemsstaternes mulighed for at erstatte indberetningspligten med underretningspligten ville risikere at skabe forvridninger mellem medlemsstaterne, idet visse medlemsstaters vide udøvelse af denne mulighed i forhold til erhverv, der er underlagt tavshedspligt, men som ikke sikrer retlig repræsentation, ville kunne føre til en flytning af potentielt aggressive skatteplanlægningsaktiviteter til deres område, hvilket dermed ville skade effektiviteten og ensartetheden på EU-plan af bekæmpelsen af skatteundgåelse og skatteunddragelse på det indre marked.
- 108 Henset til ovenstående betragtninger må det fastslås, at medlemsstaternes mulighed for at erstatte indberetningspligten med underretningspligten kun er mulig i medfør af artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, i forhold til erhvervsdrivende, der i lighed med advokater i henhold til national ret er beføjet til at udøve retlig repræsentation.
- 109 Tilbage står imidlertid spørgsmålet om, det, således som Domstolen allerede har fastslået med hensyn til forholdet mellem en advokat og dennes klient, i dom af 8. december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl. (C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 19 in fine og 27), forholder sig således, at selve eksistensen af forholdet mellem en erhvervsdrivende, der ikke er advokat, men har beføjelse til at sikre retlig repræsentation, og dennes klient skal forblive hemmelig i forhold til tredjemand med den konsekvens, at en sådan erhvervsdrivende end ikke kan pålægges en subsidier underretningspligt, for så vidt som dette over for tredjemand afslører, at der består et forhold mellem denne erhvervsdrivende og dennes klient.

- 110 Det er dette sidste spørgsmål, der i det væsentlige skal besvares inden for rammerne af behandlingen af det fjerde præjudicielle spørgsmål.

Behandling af spørgsmålet

- 111 Med det fjerde spørgsmål har den forelæggende ret nærmere bestemt anmodet Domstolen om at undersøge gyldigheden af artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, på grundlag af chartrets artikel 7, for så vidt som medlemsstaternes anvendelse af denne artikel 8ab, stk. 5, medfører, at en mellemmand, der ikke er advokat, men som er beføjet til at sikre retlig repræsentation, når denne er fritaget for den i dette direktivs artikel 8ab, stk. 1, fastsatte indberetningspligt på grund af den tavshedspligt, som den pågældende er underlagt, straks skal underrette enhver anden mellemmand, som ikke er den pågældendes klient, om de indberetningsforpligtelser, der påhviler vedkommende i henhold til det nævnte direktivs artikel 8ab, stk. 6.
- 112 I denne henseende bemærkes indledningsvis, at chartrets artikel 7, hvori det anerkendes, at enhver har ret til respekt for sit privatliv og familieliv, sit hjem og sin kommunikation, svarer til artikel EMRK's 8, stk. 1 (dom af 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 25).
- 113 I overensstemmelse med chartrets artikel 52, stk. 3, der skal sikre den nødvendige sammenhæng mellem de rettigheder, som er indeholdt i chartret, og de tilsvarende rettigheder, der er sikret ved EMRK, dog uden at dette berører EU-rettens autonomi, skal Domstolen derfor i den fortolkning, som den foretager af de rettigheder, der er sikret ved chartrets artikel 7, tage hensyn til de tilsvarende rettigheder, der er sikret ved EMRK's artikel 8, stk. 1, som fortolket af Menneskerettighedsdomstolen, som tærskel for minimumsbeskyttelse (dom af 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 26).
- 114 Som Domstolen allerede har bemærket, fremgår det af Menneskerettighedsdomstolens praksis, at EMRK's artikel 8, stk. 1, beskytter fortroligheden af korrespondancen mellem enkeltpersoner og tildeler korrespondancen mellem advokater og deres klienter en forstærket beskyttelse (jf. i denne retning Menneskerettighedsdomstolens dom af 6.12.2012, Michaud mod Frankrig, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 og 118). I lighed med denne bestemmelse, som ikke alene beskytter opgaver i forbindelse med klientens forsvar, men også juridisk rådgivning, garanterer chartrets artikel 7 nødvendigvis fortroligheden af denne rådgivning, både med hensyn til indholdet heraf og med hensyn til dens eksistens. Som påpeget af Menneskerettighedsdomstolen kan personer, der konsulterer en advokat, nemlig med rimelighed forvente, at deres korrespondance forbliver privat og fortrolig (Menneskerettighedsdomstolens dom af 9.4.2019, Altay mod Tyrkiet (nr. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49). Bortset fra i ekstraordinære situationer skal disse personer derfor med rette kunne have tillid til, at deres advokat ikke uden deres samtykke over for nogen person afslører, at de har konsulteret vedkommende (dom af 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 27).
- 115 Som Domstolen ligeledes har fastslået, er den særlige beskyttelse, som chartrets artikel 7 og EMRK's artikel 8, stk. 1, yder med hensyn til advokaters tavshedspligt, og som først og fremmest kommer til udtryk i forpligtelser, der påhviler disse, begrundet i det forhold, at advokater er betroet en grundlæggende opgave i et demokratisk samfund, nemlig forsvaret af borgerne (Menneskerettighedsdomstolens dom af 6.12.2012, Michaud mod Frankrig, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 og 119). Denne grundlæggende opgave er forbundet

med dels kravet om, at alle skal have adgang til frit at henvende sig til en advokat, der ifølge sin stilling grundlæggende har til opgave at yde uafhængig juridisk rådgivning til enhver, der har behov herfor, hvilket krav anerkendes som væsentligt i alle medlemsstaterne, dels det tilsvarende krav om advokatens loyalitet over for sin klient (dom af 8.12.2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl., C-694/20, EU:C:2022:963, præmis 28).

- 116 Det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 114 og 115, at fortroligheden af forholdet mellem en advokat og dennes klient er omfattet af en helt særlig beskyttelse, som skyldes den særlige stilling, som advokaten indtager i medlemsstaternes retssystem, og den grundlæggende opgave, som advokaten er betroet, og som anerkendes af alle medlemsstaterne. Det var på baggrund af disse betragtninger, at Domstolen i dom af 8. december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl. (C-694/20, EU:C:2022:963), fastslog, at indberetningspligten, når den pålægges en advokat, tilsidesætter chartrets artikel 7.
- 117 I denne henseende skal det endelig bemærkes, at kravene til den uafhængige advokats stilling og status, der skal opfyldes af den juridiske rådgiver, hvorfra den korrespondance udgår, der kan være beskyttet, skyldes den opfattelse, at advokatens rolle er at indgå i retsplejen, og at det er advokatens opgave i fuld uafhængighed og i retsplejens overordnede interesse at yde den juridiske bistand, som klienten har behov for. Modstykket til denne beskyttelse er reglerne om god advokatskik, der pålægges og varetages i almenhedens interesse. En sådan opfattelse genspejler de juridiske traditioner, der er fælles for medlemsstaterne, og genfindes også i Unionens retsorden, hvilket fremgår af artikel 19 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol (dom af 14.9.2010, Akzo Nobel Chemicals og Akcros Chemicals mod Kommissionen m.fl., C-550/07 P, EU:C:2010:512, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 118 I lyset af disse betragtninger og den særlige plads, som de tillægger advokaterhvervet i samfundet og af hensyn til en forsvarlig retspleje skal det fastslås, at den løsning, der for så vidt angår advokater således kan udledes af dom af 8. december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl. (C-694/20, EU:C:2022:963), kun kan udstrækkes til personer, der udøver deres erhvervsmæssige virksomhed under en af de faglige titler, der er nævnt i artikel 1, stk. 2, litra a), i direktiv 98/5.
- 119 Hvad angår andre erhvervsdrivende, der, selv om de i givet fald er bemyndiget af medlemsstaterne til at sikre retlig repræsentation, ikke opfylder de ovennævnte kendetegn, som f.eks. universitetsprofessorer i visse medlemsstater, er der følgelig intet, der gør det muligt at konkludere, at artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, er ugyldig i forhold til chartrets artikel 7, for så vidt som indberetningspligten, når medlemsstaten har erstattet den med en underretningspligt, har til følge, at tilstedeværelsen af en forbindelse i form af konsultation mellem den underrettede mellemmand og dennes kunde bringes til den underrettede mellemmands og i sidste ende skattemyndighedernes kendskab.
- 120 Under disse omstændigheder skal det fjerde spørgsmål besvares med, at ugyldigheden af artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret, henset til chartrets artikel 7, som fastslået af Domstolen i dom af 8. december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl. (C-694/20, EU:C:2022:963), kun gælder for personer, der udøver deres erhvervsmæssige virksomhed under en af de faglige titler, der er nævnt i artikel 1, stk. 2, litra a), i direktiv 98/5.

Det femte præjudicielle spørgsmål

- 121 Med dette spørgsmål har den forelæggende ret nærmere bestemt anmodet Domstolen om at undersøge gyldigheden af artikel 8ab, stk. 1, 6 og 7, i direktiv 2011/16, som ændret, i forhold til den ret til respekt for privatlivet, der er sikret ved chartrets artikel 7, for så vidt som disse bestemmelser medfører, at de mellemmand, der ikke er omfattet af den fritagelse, der er omhandlet i dette direktivs artikel 8ab, stk. 5, og, såfremt der ikke findes en indberetningspligtig mellemmand, den relevante skatteyder, forpligtes til at foretage den indberetning, der er fastsat i det nævnte direktivs artikel 8ab, stk. 1.
- 122 I denne henseende har den forelæggende ret navnlig anført, at denne indberetningspligt kan vedrøre grænseoverskridende ordninger, der er lovlige og reelle og ikke er udtryk for misbrug, og hvis primære formål ikke er af skattemæssig karakter.
- 123 Det femte spørgsmål vedrører således en eventuel tilsidesættelse ved denne forpligtelse af retten til beskyttelse af privatlivets fred, der i det væsentlige følger af, at forpligtelsen til at indberette en ordning, der ganske vist forfølger en skattefordel, men gør dette på lovlig vis, der ikke er udtryk for misbrug, begrænser den skattepligtiges frihed til at vælge den mindst bebyrdende skattemetode og mellemmandens mulighed for at udforme denne og rådgive den skattepligtige herom.
- 124 Som anført i nærværende doms præmis 112 og 113, svarer chartrets artikel 7 i denne henseende til EMRK's artikel 8, stk. 1, og Domstolen tager i overensstemmelse med chartrets artikel 52, stk. 3, ved fortolkningen af de rettigheder, der er sikret ved denne artikel 7, hensyn til de tilsvarende rettigheder, der er sikret ved denne artikel 8, stk. 1, som fortolket af Menneskerettighedsdomstolen.
- 125 I denne sammenhæng har Domstolen fastslået, at bestemmelser, der pålægger eller tillader videregivelse af personoplysninger såsom fysiske personers navn, bopæl eller finansielle midler til en offentlig myndighed, i mangel af disse fysiske personers samtykke og uanset den efterfølgende anvendelse af de omhandlede oplysninger, skal kvalificeres som et indgreb i deres privatliv og dermed som en begrænsning af den ret, der er sikret ved chartrets artikel 7, med forbehold af deres eventuelle begrundelse (dom af 18.6.2020, Kommissionen mod Ungarn (Foreningers gennemsigtighed), C-78/18, EU:C:2020:476, præmis 124).
- 126 Det fremgår i øvrigt af Menneskerettighedsdomstolens praksis, at begrebet privatliv er et vidt begreb, som omfatter begrebet personlig selvstændighed. Menneskerettighedsdomstolen har nærmere bestemt fastslået, at »[EMRK's artikel 8] beskytter retten til personlig udvikling, hvad enten det er i form af personlighedsudvikling eller personlig autonomi, der afspejler et vigtigt princip, der ligger til grund for fortolkningen af garantierne i [denne bestemmelse]«. Den har fastslået, at denne bestemmelse »omfatter enhver persons ret til at finde sammen med andre med henblik på at indgå og udvikle forhold til dem og til sin omverden, dvs. retten til et »socialt privatliv«, og [at den samme bestemmelse] kan omfatte erhvervmæssige aktiviteter eller aktiviteter, der finder sted i en offentlig sammenhæng« (Menneskerettighedsdomstolens dom af 18.1.2018, FNASS m.fl. mod Frankrig, CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, § 153 og den deri nævnte retspraksis). Den har således bl.a. bemærket, at der ikke er nogen principiel grund til at anse begrebet »privatlivets fred« for at udelukke erhvervs- eller forretningsmæssige aktiviteter, og at en fortolkning af det nævnte begreb, hvorefter det omfatter sådanne aktiviteter, opfylder genstanden for og hovedformålet med EMRK's artikel 8, nemlig at beskytte individet mod

vilkårlige indgreb fra offentlige myndigheders side (jf. i denne retning Menneskerettighedsdomstolens dom af 16.12.1992, Niemietz mod Tyskland, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, §§ 29 og 31).

- 127 Det følger af det ovenstående, at begrebet privatliv er et vidt begreb, som omfatter begrebet personlig selvstændighed, som i det mindste omfatter enhver persons frihed til at tilrettelægge sit liv og sine aktiviteter, såvel personlige som erhvervs- eller forretningsmæssige. Domstolen har imidlertid også bemærket, at der skal tages hensyn til Menneskerettighedsdomstolens praksis, hvoraf det fremgår, at den ret til indgreb, der er tilladt i medfør af EMRK's artikel 8, stk. 2, meget vel kan række videre for så vidt angår erhvervs- eller forretningsmæssige aktiviteter end i andre tilfælde (jf. i denne retning dom af 22.10.2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, præmis 29).
- 128 I det foreliggende tilfælde skal det fremhæves, at de erhvervsdrivendes frihed til at tilrettelægge deres aktiviteter på en sådan måde, at deres skattebyrde begrænses, bl.a. afspejles i 11. betragtning til direktiv 2016/1164, hvoraf det i det væsentlige fremgår, at selv om generelle regler om bekæmpelse af misbrug bør anvendes ved arrangementer, der ikke er reelle, skal skattesubjektet derudover have ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet. Formålet med den omhandlede indberetning er i øvrigt, som det fremgår af 2. betragtning til direktiv 2018/822, bl.a. at gøre det muligt for skattemyndighederne og de nationale lovgivere at reagere umiddelbart på forskelle eller smuthuller i de nationale lovgivninger, som ofte ligger til grund for udviklingen af grænseoverskridende skatteordninger med henblik på at mindske de skattepligtiges skattebyrde.
- 129 Den omhandlede indberetningspligt indebærer, at skattemyndighederne, sammen med identifikationsoplysningerne om de berørte personer, modtager oplysninger om den omhandlede grænseoverskridende ordning. Disse oplysninger, som kan udledes af artikel 8ab, stk. 14, i direktiv 2011/16, som ændret, indeholder bl.a. en sammenfatning af indholdet af denne ordning og oplysninger om de nationale bestemmelser, der udgør grundlaget for den nævnte ordning. Herved udgør den nævnte forpligtelse som sådan et indgreb i retten til respekt for privatliv og kommunikation, som fører til, at myndighederne får kendskab til resultatet af arbejde i forbindelse med skatteudformning og skattetænkning, der i forbindelse med personlige, erhvervs- eller forretningsmæssige aktiviteter udføres af den skattepligtige selv eller, som oftest, af en eller flere mellemmand som omhandlet i dette direktivs artikel 3, nr. 21).
- 130 Den nævnte forpligtelse kan således, for så vidt som den giver skattemyndighederne mulighed for hurtigt at afhjælpe de lovgivningsmæssige forskelle og mangler, som ligger til grund for de grænseoverskridende ordninger, mindske de skattepligtiges interesse i at anvende skatteordninger, hvis effektive anvendelsesperiode kan blive afkortet tilsvarende.
- 131 Denne samme forpligtelse kan derfor afholde såvel de nævnte skattepligtige som deres rådgivere fra at udforme og gennemføre grænseoverskridende skatteplanlægningsmekanismer, der, selv om de er lovlige, er baseret på eksisterende forskelle mellem de forskellige nationale lovgivninger, der finder anvendelse.
- 132 Heraf følger, at indberetningspligten, for så vidt som den bl.a. omfatter sådanne ordninger, indebærer en begrænsning af de skattepligtiges og mellemmandenes frihed til at tilrettelægge deres personlige, erhvervs- eller forretningsmæssige aktiviteter og derfor udgør et indgreb i retten til respekt for privatlivet, som er sikret ved chartrets artikel 7.

- 133 Spørgsmålet er derfor, om dette indgreb kan begrundes.
- 134 Det bemærkes, 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 Unionen, eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder (jf. i denne retning dom af 6.10.2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, præmis 63 og 64).
- 135 Hvad i første række angår kravet om, at enhver begrænsning i udøvelsen af de grundlæggende rettigheder skal være fastlagt i lovgivningen, indebærer dette, at den retsakt, som tillader et indgreb i disse rettigheder, selv skal definere rækkevidden af begrænsningen i udøvelsen af den pågældende rettighed, idet det for det første skal præciseres, at dette krav ikke udelukker, at den pågældende begrænsning formuleres så åbent, at den kan tilpasses forskellige situationer og ændrede omstændigheder. For det andet kan Domstolen om nødvendigt ved fortolkning præcisere den konkrete rækkevidde af begrænsningen både med hensyn til selve ordlyden af den omhandlede EU-lovgivning og med hensyn til dens almindelige opbygning og de formål, den forfølger, som fortolket i lyset af de grundlæggende rettigheder, der er sikret ved chartret (dom af 21.6.2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, præmis 114 og den deri nævnte retspraksis).
- 136 I denne henseende bemærkes, at i artikel 8ab, stk. 1, i direktiv 2011/16, som ændret, udtrykkeligt fastsætter, at hver medlemsstat skal træffe 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. I mangel af en indberetningspligtig mellemmand påhviler denne forpligtelse den relevante skatteyder ifølge dette direktivs artikel 8ab, stk. 6. Begrebet »indberetningspligtig grænseoverskridende ordning« er desuden defineret i det nævnte direktivs artikel 3, nr. 19), i forbindelse med de kendetegn, der er anført i bilag IV. Endelig kan indholdet af den nævnte forpligtelse udledes af artikel 8ab, stk. 14, i direktiv 2011/16, som ændret.
- 137 Under disse omstændigheder må det fastslås, at kravet om, at begrænsningen af udøvelsen af de grundlæggende rettigheder skal være fastlagt i lovgivningen, er opfyldt.
- 138 Hvad i anden række angår kravet om respekt for det væsentligste indhold af retten til respekt for privatlivet, som er sikret ved chartrets artikel 7, skal det bemærkes, at en forpligtelse som den i hovedsagen omhandlede, der udelukkende vedrører meddelelse af oplysninger, der afslører udformningen og gennemførelsen af en potentielt aggressiv skatteordning, uden overhovedet direkte at påvirke muligheden for hverken en sådan udformning eller en sådan gennemførelse, ikke kan anses for at gøre indgreb i det væsentligste indhold af de berørte personers ret til respekt for privatlivet.
- 139 Hvad angår proportionalitetsprincippet skal det i tredje række indledningsvis kontrolleres, at underretningspligten som fastsat i artikel 8ab, stk. 1, 6 og 7, i direktiv 2011/16, som ændret, forfølger et mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen. I bekræftende fald skal det dernæst for det første sikres, at denne pligt er egnet til at opfylde dette mål, for det andet, at det indgreb i den grundlæggende ret til respekt for privatlivet, som kan følge af denne underretningspligt, er begrænset til det strengt nødvendige i den forstand, at målet ikke med

rimelighed kan nås lige så effektivt ved andre midler, der griber mindre ind i denne ret, og for det tredje, for så vidt som dette faktisk er tilfældet, at dette indgreb ikke er uforholdsmæssigt eller giver anledning til uforholdsmæssige ulemper i forhold til dette mål, hvilket indebærer en afvejning mellem vigtigheden af målet og alvoren af det nævnte indgreb (jf. i denne retning dom af 22.11.2022, Luxembourg Business Registers, C-37/20 og C-601/20, EU:C:2022:912, præmis 64 og 66).

- 140 Hvad angår kravet om, at begrænsningen af en grundlæggende rettighed skal forfølge et mål af almen interesse, bemærkes, at ændringen af direktiv 2011/16 ved direktiv 2018/822 udgør et led i et internationalt samarbejde på skatteområdet til bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning, der kommer til udtryk gennem en udveksling af oplysninger mellem medlemsstater. I denne henseende fremgår det bl.a. af anden, fjerde, ottende og niende betragtning til direktiv 2018/822, at indberetnings- og underretningspligten som indført ved artikel 8ab i direktiv 2011/16, som ændret, har til formål at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning og at bidrage til at forebygge risikoen for skatteundgåelse og skatteunddragelse.
- 141 Bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning og forebyggelse af risikoen for skatteundgåelse og skatteunddragelse udgør således 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 og den deri nævnte retspraksis).
- 142 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt den indberetningspligt, der er fastsat i artikel 8ab, stk. 1, 6 og 7, i direktiv 2011/16, som ændret, er egnet til at nå disse mål, bemærkes, således som EU-lovgiver bl.a. har fremhævet i anden, sjette og syvende betragtning til direktiv 2018/822, at fremsendelse til de nationale skattemyndigheder af detaljerede oplysninger om grænseoverskridende skatteordninger, navnlig de oplysninger, der er nævnt i dette direktivs artikel 8ab, stk. 14, på det tidlige stadium, der er fastsat i det nævnte direktivs artikel 8ab, stk. 1, i særlig grad kan gøre det muligt for medlemsstaterne at reagere umiddelbart på skadelig skattepraksis, selv hvis den måtte være lovlig, og afhjælpe eventuelle forskelle eller smuthuller i de nationale lovgivninger, der kan fremme udviklingen af en sådan praksis.
- 143 Hvad angår kravet om, at det indgreb i den grundlæggende ret til respekt for privatlivet, der kan følge af denne indberetningspligt, skal være begrænset til det strengt nødvendige i den forstand, at det forfulgte mål ikke med rimelighed kan nås lige så effektivt ved andre midler, der griber mindre ind i denne ret, bemærkes, at den nævnte pligt er et særligt effektivt middel til bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning og forebyggelse af risikoen for skatteundgåelse og skatteunddragelse. Ved at pålægge mellemmand og, i mangel af sådanne, den relevante skatteyder på et meget tidligt tidspunkt at fremsende oplysninger til skattemyndighederne om grænseoverskridende ordninger, der indeholder et af de kendetegn, der fremgår af bilag IV, giver EU-lovgiver således medlemsstaterne mulighed for at reagere præcist og hurtigt, eventuelt på en koordineret måde, på aggressive skatteplanlægningsmekanismer, hvilket den efterfølgende undersøgelse og kontrol af skattedispositioner ikke tillader i samme grad.
- 144 I øvrigt vedrører de oplysninger, der skal gives i forbindelse med indberetningen, således som de fremgår af artikel 8ab, stk. 14, i direktiv 2011/16, som ændret, identifikation af mellemmand og relevante skatteydere samt i givet fald af de virksomheder, der er tilknyttet disse skatteydere, og af de kendetegn, der er anført i bilag IV. De indeholder desuden en sammenfatning af den pågældende grænseoverskridende ordning og i givet fald en abstrakt beskrivelse af de pågældende forretningsaktiviteter eller ordninger, uden videregivelse af erhvervs-mæssige eller

andre hemmeligheder. De angiver datoen for gennemførelsen af den pågældende grænseoverskridende ordning, de nationale bestemmelser, der udgør grundlaget herfor og den nævnte ordnings værdi. De identificerer den eller de medlemsstater, som sandsynligvis vil blive berørt af ordningen, samt eventuelle andre personer i en medlemsstat, der sandsynligvis vil blive berørt heraf.

- 145 Disse oplysninger synes ikke at gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt for at give medlemsstaterne mulighed for at opnå en tilstrækkelig forståelse af den relevante grænseoverskridende ordning og for at kunne handle hurtigt, enten udelukkende på grundlag af de meddelte oplysninger eller ved at kontakte de relevante mellemmand eller skatteydere med henblik på at indhente yderligere oplysninger.
- 146 Det skal endvidere fremhæves, at det fremgår af artikel 8ab, stk. 1, i direktiv 2011/16, som ændret, at indberetningspligten for mellemmanden og, i mangel af en sådan, for den relevante skatteyder kun vedrører de oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer. Denne pligt indebærer derfor ikke en forpligtelse for den omfattede person til at foretage undersøgelser og søge oplysninger ud over omfanget af de oplysninger, som den pågældende allerede kontrollerer.
- 147 Endelig bemærkes, at de oplysninger, som medlemsstaternes skattemyndigheder opnår i medfør af indberetningspligten, adskiller sig fra de oplysninger, hvis udveksling mellem medlemsstaterne allerede er organiseret ved direktiv 2011/16 og de fem ændringer heraf, der er foretaget før direktiv 2018/822, såvel ved karakteren af de oplysninger, der meddeles i denne forbindelse, som ved de nærmere regler herfor. Til forskel fra de mekanismer til automatisk udveksling af oplysninger, der er fastsat i disse tidligere versioner af direktiv 2011/16, giver den version af direktivet, der følger af direktiv 2018/822, således medlemsstaterne både tidligt og målrettet oplysninger om konkrete skatteordninger, der indebærer en potentiel risiko for skatteundgåelse, og om udviklerne og modtagerne heraf, hvilket i betydelig grad kan øge effektiviteten af bekæmpelsen af aggressiv skatteplanlægning og forebyggelsen af risikoen for skatteundgåelse og skatteunddragelse.
- 148 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt det indgreb i retten til beskyttelse af privatlivets fred, som indberetningspligten indebærer, er uforholdsmæssigt og ikke står i et rimeligt forhold til det forfulgte mål af almen interesse, skal det bemærkes, at selv om dette indgreb ganske vist ikke er ubetydeligt, udgør bekæmpelsen af aggressiv skatteplanlægning og forebyggelsen af risikoen for skatteundgåelse og skatteunddragelse vigtige formål, og ikke alene beskyttelsen af medlemsstaternes beskatningsgrundlag og dermed af medlemsstaternes skatteindtægter og skabelsen af et miljø med retfærdig beskatning på det indre marked afhænger heraf, således som det fremhæves i anden og sjette betragtning til direktiv 2018/822, men også opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og en effektiv skatteopkrævning, hvorom Domstolen har fastslået, at de udgør lovlige formål (jf. i denne retning dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 56 og 67 og den deri nævnte retspraksis). Under disse omstændigheder gør den omstændighed, at indberetningspligten i givet fald kan finde anvendelse på lovlige grænseoverskridende ordninger med henblik på og på de betingelser, der er nævnt i nærværende doms præmis 139-147, det ikke muligt at fastslå, at den nævnte pligt er uforholdsmæssig, hverken i forhold til den skatteyder, der drager fordel af den omhandlede ordning, eller i forhold til den mellemmand, der har udformet den.
- 149 Det følger af ovenstående betragtninger, at begrænsningen af retten til beskyttelse af privatlivets fred, forstået som retten for enhver til at tilrettelægge sit privatliv, som den indberetningspligt, der er fastsat i artikel 8ab, stk. 1, 6 og 7, i direktiv 2011/16, som ændret, indebærer, er begrundet.

- 150 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det konkluderes, at undersøgelsen af de aspekter, som det femte spørgsmål vedrører, intet har frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af direktiv 2011/16, som ændret, på grundlag af retten til respekt for privatlivet, der er sikret ved chartrets artikel 7.

Sagsomkostninger

- 151 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

- 1) **Undersøgelsen af det aspekt, som det første præjudicielle spørgsmål vedrører, har intet frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af 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, på grundlag af ligebehandlingsprincippet, princippet om forbud mod forskelsbehandling og artikel 20 og 21 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.**
- 2) **Undersøgelsen af de aspekter, som det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål vedrører, har intet frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af direktiv 2011/16, som ændret ved direktiv 2018/822, på grundlag af retssikkerhedsprincippet, det strafferetlige legalitetsprincip, der er fastsat i artikel 49, stk. 1, i chartret om grundlæggende rettigheder, og retten til respekt for privatlivet, der er sikret ved dette charters artikel 7.**
- 3) **Ugyldigheden af artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret ved direktiv 2018/822, henset til artikel 7 i chartret om grundlæggende rettigheder, som fastslået af Domstolen i dom af 8. december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl. (C-694/20, EU:C:2022:963), gælder kun for personer, der udøver deres erhvervmæssige virksomhed under en af de faglige titler, der er nævnt i artikel 1, stk. 2, litra a), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 98/5/EF af 16. februar 1998 om lettelse af adgangen til varig udøvelse af advokaterhvervet i en anden medlemsstat end den, hvor beskikkelsen er opnået.**
- 4) **Undersøgelsen af de aspekter, som det femte præjudicielle spørgsmål vedrører, har intet frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af direktiv 2011/16, som ændret ved direktiv 2018/822, på grundlag af retten til respekt for privatlivet, der er sikret ved artikel 7 i chartret om grundlæggende rettigheder.**

Underskrifter