



# Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

26. september 2024\*

»Præjudiciel forelæggelse – administrativt samarbejde på beskatningsområdet – direktiv 2011/16/EU – udveksling af oplysninger efter anmodning – påbud til en advokat om at meddele oplysninger – advokaters tavshedspligt – artikel 7 og artikel 52, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder«

I sag C-432/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Luxembourg) ved afgørelse af 11. juli 2023, indgået til Domstolen den 12. juli 2023, i sagen

**F SCS,**

**Ordre des avocats du barreau de Luxembourg**

mod

**Administration des contributions directes,**

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: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Ordre des avocats du barreau de Luxembourg ved advokats P. Mellina og A. Steichen,
- den luxembourgske regering ved A. Germeaux og T. Schell, som befuldmægtigede,

\* Processprog: fransk.

- den tyske regering ved J. Möller, J. Heitz og M. Hellmann, som befuldmægtigede,
- den spanske regering ved L. Aguilera Ruiz, som befuldmægtiget,
- den østrigske regering ved A. Posch og J. Schmoll, som befuldmægtigede,
- Rådet for Den Europæiske Union ved K. Pavlaki, S. Santoro og A. Sikora-Kaléda, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Ferrand og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 30. maj 2024, afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 1 og 4, og artikel 18, stk. 1, 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) samt artikel 7 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«) og gyldigheden af direktiv 2011/16, henset til chartrets artikel 7 og artikel 52, stk. 1.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side F SCS, et advokatfirma, der er oprettet som kommanditselskab i Luxembourg, og Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (advokatsamfundet i Luxembourg, herefter »OABL«) og på den anden side administration des contributions directes (skatteforvaltningen, Luxembourg) vedrørende en afgørelse om påbud, som sidstnævnte har rettet til F med henblik på fremlæggelse af oplysninger og dokumenter, samt en bøde, som F er blevet pålagt for ikke at have efterkommet dette påbud.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

##### *Direktiv 2011/16*

- 3 Ved direktiv 2011/16 blev der indført en ordning for samarbejde mellem medlemsstaternes skattemyndigheder og fastsat de regler og procedurer, der skal anvendes ved udveksling af oplysninger på skatteområdet mellem medlemsstaterne.
- 4 Direktivets artikel 1, stk. 1, bestemmer:  
»Dette direktiv fastsætter de regler og procedurer, hvorefter medlemsstaterne skal samarbejde indbyrdes med henblik på at udveksle de oplysninger, som kan forudses at være relevante for administrationen og håndhævelsen af medlemsstaternes nationale love vedrørende de i artikel 2 omhandlede skatter.«

5 Direktivets artikel 3 med overskriften »Definitioner« fastsætter:

»I dette direktiv forstås ved:

[...]

8) »udveksling af oplysninger efter anmodning«: udveksling af oplysninger foranlediget af en anmodning fra den bistandssøgende medlemsstat til den bistandssøgte medlemsstat i et konkret tilfælde

[...]«

6 Artikel 5 i direktiv 2011/16, som er den første bestemmelse i direktivets kapitel II, afdeling I, med overskriften »Udveksling af oplysninger efter anmodning«, har følgende ordlyd:

»Efter anmodning fra den bistandssøgende myndighed meddeler den bistandssøgte myndighed den bistandssøgende myndighed enhver oplysning som omhandlet i artikel 1, stk. 1, som den er i besiddelse af, eller som den indhenter i forbindelse med administrative undersøgelser.«

7 Denne forordnings artikel 6 med overskriften »Administrative undersøgelser« har følgende ordlyd:

»1. Den bistandssøgte myndighed lader foretage de administrative undersøgelser, der er nødvendige for at indhente de oplysninger, der er omhandlet i artikel 5.

[...]

3. Når den bistandssøgte myndighed fremskaffer de ønskede oplysninger eller foretager den ønskede administrative undersøgelse, benytter den samme fremgangsmåde, som hvis den handlede på eget initiativ eller efter anmodning fra en anden myndighed i sin egen medlemsstat.

[...]«

8 Samme direktivs artikel 17 med overskriften »Begrænsninger«, som er indeholdt i kapitel IV med overskriften »Betingelser for det administrative samarbejde«, bestemmer:

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

2. Dette direktiv forpligter ikke en bistandssøgt medlemsstat til at foretage undersøgelser eller meddele oplysninger, hvis det ville være i strid med dens lovgivning at foretage sådanne undersøgelser eller indhente de efterspurgte oplysninger til eget brug.

[...]

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

[...]«

- 9 Artikel 18 med overskriften »Forpligtelser« i samme kapitel IV i direktiv 2011/16 bestemmer:

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

2. Artikel 17, stk. 2 og 4, kan under ingen omstændigheder fortolkes således, at de gør det muligt for en bistandssøgt myndighed i en medlemsstat at afslå at levere oplysninger, udelukkende fordi oplysningerne skal indhentes hos en bank, en anden finansiel institution, en forvalter eller en person, der handler som repræsentant eller betroet person, eller fordi oplysningerne vedrører en persons ejerskabsinteresser.

[...]«

#### *Direktiv 2018/822*

- 10 Direktiv 2011/16 er blevet ændret flere gange, bl.a. ved Rådets direktiv (EU) 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (EUT 2018, L 139, s. 1), som indførte en pligt til indberetning hos de kompetente myndigheder af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger.
- 11 Artikel 8ab i direktiv 2011/16, som ændret ved direktiv 2018/822, med overskriften »Anvendelsesområde og betingelser for obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger vedrørende indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger« bestemmer i stk. 1 og 5:

»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 [...]

[...]

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.

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

### **Luxembourgsk ret**

#### *Lov af 29. marts 2013*

- 12 Artikel 6 i loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs [lov af 29.3.2013 om gennemførelse af direktiv 2011/16 og om 1) ændring af den almindelige skattelov, 2) ophævelse af ændringsloven af 15.3.1979 om international administrativ bistand på området for direkte skatter] (*Mémorial* A 2013, s. 756) (herefter »lov af 29. marts 2013«) bestemmer:

»Efter anmodning fra den bistanðssøgende myndighed meddeler den bistanðssøgte luxembourgske myndighed den førstnævnte myndighed de oplysninger, som kan forudses at være relevante for administrationen og håndhævelsen af den bistanðssøgende stats nationale lovgivning vedrørende de i artikel 1 omhandlede skatter og afgifter, og som den er i besiddelse af eller indhenter i forbindelse med administrative undersøgelser.«

- 13 Artikel 7, stk. 1 og 3, i lov af 29. marts 2013 har følgende ordlyd:

»(1) Den bistanðssøgte luxembourgske myndighed lader foretage de administrative undersøgelser, der er nødvendige for at indhente de oplysninger, der er omhandlet i artikel 6.

[...]

(3) Når den bistanðssøgte luxembourgske myndighed fremskaffer de ønskede oplysninger eller foretager den ønskede administrative undersøgelse, benytter den samme fremgangsmåde, som hvis den handlede på eget initiativ eller efter anmodning fra en anden luxembourgske myndighed.«

- 14 Denne lovs artikel 18, stk. 2 og 4, fastsætter:

»(2) Den bistanðssøgte luxembourgske myndighed er ikke forpligtet til at foretage undersøgelser eller videregive oplysninger, når gennemførelsen af sådanne undersøgelser eller indsamlingen af de pågældende oplysninger til egne formål er i strid med dens lovgivning.

[...]

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

#### *Lov af 25. november 2014*

- 15 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (lov af 25.11.2014 om proceduren for udveksling af oplysninger

efter anmodning på skatteområdet og om ændring af lov af 31.3.2010 om godkendelse af beskatningsoverenskomster og om fastsættelse af den procedure, der finder anvendelse i forbindelse med udveksling af oplysninger efter anmodning) (*Mémorial* A 2014, s. 4170), som ændret ved lov af 1. marts 2019 (*Mémorial* A 2019, nr. 112) (herefter »lov af 25. november 2014«), gennemførte direktiv 2011/16 i luxembourgsk ret for så vidt angår direktivets proceduremæssige aspekter.

16 Denne lovs artikel 1, stk. 1, bestemmer:

»Denne lov finder fra sit ikrafttrædelsestidspunkt anvendelse på anmodninger om udveksling af oplysninger i skatteanliggender, der fremsættes af den kompetente myndighed i en bistandsøgende medlemsstat i henhold til:

[...]

4. [lov af 29. marts 2013]

[...]«

17 Artikel 2, stk. 1 og 2, i lov af 25. november 2014 bestemmer:

»(1) Skattemyndighederne har ret til at indhente enhver oplysning, der er fremsat anmodning om i henhold til bestemmelser i konventioner og love om udveksling af oplysninger, hos den, der er i besiddelse af disse oplysninger.

(2) Den person, som er i besiddelse af oplysningerne, har pligt til at afgive de ønskede oplysninger i deres fulde, præcise og uændrede form inden for en frist på en måned fra det tidspunkt, hvor afgørelsen med påbud om at afgive de ønskede oplysninger blev meddelt. Denne pligt omfatter fremsendelse i uændret form af dokumenter, som indeholder de pågældende oplysninger.«

18 Denne lovs artikel 3, stk. 3 og 5, har følgende ordlyd:

»(3) Er den kompetente skattemyndighed ikke i besiddelse af de ønskede oplysninger, meddeler den kompetente skattemyndigheds direktør eller dennes befuldmægtigede ved anbefalet brev rettet til den, som er i besiddelse af oplysningerne, en afgørelse om påbud om at afgive de ønskede oplysninger.

[...]

(5) Foruden påbudsproceduren i henhold til stk. 3 har den kompetente skattemyndighed de samme undersøgelsesbeføjelser som dem, der iværksættes i forbindelse med skattesager med henblik på fastsættelse af eller kontrol med skatter, told og afgifter med alle de deri fastsatte garantier.«

AO

19 § 171 i loi générale des impôts du 22 mai 1931 (den såkaldte »Abgabenordnung« (*Mémorial A* 1931, nr. 900), med senere ændringer (herefter »AO«), bestemmer i stk. 2:

»[Den skattepligtige] skal efter anmodning forevise notater, bøger og virksomhedsregistre samt de dokumenter, der er relevante for skatteansættelsen (§ 207), med henblik på tilsyn og kontrol.«

20 AO's § 175, stk. 1 og 2, bestemmer:

»(1) Enhver person, der ikke er afgiftspligtig, med undtagelse af personer, der er udpeget som nærtstående [...], skal også give skattekontrolmyndigheden oplysninger om forhold, der er relevante for udførelsen af skattekontrollen eller i forbindelse med en skatteundersøgelse med henblik på fastlæggelse af skattefordringer. [...]

(2) Anmodninger om oplysninger fremsættes skriftligt og oplysninger indgives skriftligt, for så vidt som det er praktisk muligt, og undtagelser af særlige grunde ikke er påkrævet. Skatte- og afgiftsmyndigheden kan dog bestemme, at den person, der er forpligtet til at afgive oplysningerne, skal give møde.«

21 § 177 i AO har følgende ordlyd:

»(1) [Følgende] kan [...] nægte at give adgang [til oplysninger]:

1. forsvarere og advokater, for så vidt som de har handlet i straffesager

[...]

3. advokater for så vidt angår det, de er blevet betroet under udøvelsen af deres erhverv

4. medarbejdere hos de personer, der er nævnt i punkt 1-3 ovenfor, for så vidt angår faktiske omstændigheder, som de har fået kendskab til i denne egenskab.

2. Denne bestemmelse finder ikke anvendelse på de personer, der er omhandlet i punkt 3 og 4, for så vidt som der er tale om faktiske omstændigheder, som de har fået kendskab til i forbindelse med rådgivning eller repræsentation i skattesager, medmindre der er tale om spørgsmål, hvis bekræftende eller benægtende besvarelse ville udsætte deres fuldmagtsgivere for en risiko for strafforfølgning.«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

22 Efter at have modtaget en anmodning om oplysninger i henhold til direktiv 2011/16 fra de spanske skattemyndigheder, fremsendte skatteforvaltningen den 28. juni 2022 en afgørelse om påbud til F med henblik på fremlæggelse af alle tilgængelige dokumenter og oplysninger vedrørende de tjenesteydelser, som F havde leveret i forbindelse med, at K, der er et spansk selskab, erhvervede en spansk virksomhed og en majoritetsandel i et andet selskab, der ligeledes var stiftet i henhold til spansk ret.

23 Denne afgørelse var formuleret således:

»[...]

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

– [...] al foreliggende dokumentation (opgavebeskrivelse, kontrakter med klienten, rapporter, notater, meddelelser, fakturaer osv.) vedrørende de ydelser, som [F] har leveret til det spanske selskab [K] i forbindelse med:

o investeringsgruppen [O]’s erhvervelse af 80% af kapitalandelene i [N] i 2015 (faktura nr. [...] af 4.3.2016)

o gruppens erhvervelse af et andet spansk selskab i 2018 (faktura nr. [...] af 13.12.2018)

– [...] en detaljeret beskrivelse af forløbet af de ovennævnte transaktioner fra det tidspunkt, hvor firmaet [F] blev antaget til at udføre opgaverne, og til deres afslutning samt en redegørelse for firmaets medvirken i disse processer og angivelse af dets samarbejdspartnere (sælgere, købere og tredjeparter) og fakturaerne

– [...] kopi af alle relevante dokumenter vedrørende de foregående led.

Jeg vil gerne gøre Dem opmærksom på, at ihændeholderen af oplysningerne i henhold til artikel 2[, stk. 2,] i [lov af 25. november 2014] [...] har pligt til at afgive de ønskede oplysninger samt de dokumenter, som disse oplysninger er baseret på, i deres fulde, præcise og uændrede form.

[...]«

24 Ved e-mail af 8. juli 2022 svarede F, at firmaet havde handlet som advokat for den koncern, som K var en del af, og at det af denne grund og på grund af den tavshedspligt, som påhvilede firmaet, ikke var i stand til at meddele oplysninger om sin klient.

25 Ved e-mail af 11. juli 2022 opfordrede skatteforvaltningen under henvisning til artikel 2, stk. 1 og 2, i lov af 25. november 2014 F til at efterkomme afgørelsen om påbud af 28. juni 2022.

26 Ved skrivelse af 8. august 2022 svarede F, at det ikke var i besiddelse af oplysninger, der ikke var omfattet af tavshedspligten i henhold til AO’s § 177, stk. 1, idet firmaet præciserede, at dets fuldmagt i forbindelse med de sagsakter, der var beskrevet i påbuddet, ikke var af skattemæssig karakter, men udelukkende vedrørte selskabsretten.

27 Ved afgørelse af 19. august 2022 pålagde nævnte forvaltning på ny F, under bødeansvar, at fremlægge de ønskede oplysninger og dokumenter, idet forvaltningen henviste til, at meddelelse af disse i deres fulde, præcise og uændrede form var obligatorisk i henhold til artikel 2, stk. 2, i lov af 25. november 2014.

28 Ved afgørelse af 16. september 2022 pålagde samme forvaltning F en skattebøde for ikke at have efterkommet afgørelsen om påbud af 19. august 2022.

- 29 F anlagde sag ved Tribunal administratif (Luxembourg) (forvaltningsdomstolen i Luxembourg) den 18. oktober 2022 med påstand om ændring af afgørelsen af 16. september 2022 og den 25. november 2022 med påstand om annullation af afgørelsen om påbud af 19. august 2022 (herefter »det omtvistede påbud«). OABL anmodede om tilladelse til at intervenere til støtte for F i den anden sag.
- 30 Ved dom af 23. februar 2023 afviste denne retsinstant annullationssøgsmålet og følgelig OABL's interventionsbegæring fra realitetsbehandling ratione temporis.
- 31 F og OABL har iværksat appel til prøvelse af denne dom ved Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Luxembourg), som er den forelæggende ret.
- 32 Ved dom af 4. maj 2023 fastslog denne retsinstant, at F's annullationssøgsmål til prøvelse af det omtvistede påbud og OABL's interventionsbegæring kunne antages til realitetsbehandling, og besluttede selv at træffe afgørelse i sagen.
- 33 Hvad angår realiteten har den forelæggende ret anført, at sagsøgeren og intervenienten for retten har fremført deres argumentation vedrørende ulovligheden af det omtvistede påbud med henvisning til artikel 17, stk. 2 og 4, i direktiv 2011/16 og artikel 18, stk. 2 og 4, i lov af 29. marts 2013, der gennemfører direktivet i luxembourgsk ret, og at de i denne forbindelse har påberåbt sig dom af 8. december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl. (C-694/20, herefter »dommen i sagen Orde van Vlaamse Balies m.fl.«, EU:C:2022:963), samt chartrets bestemmelser, navnlig dettes artikel 7.
- 34 I denne henseende er den forelæggende ret af den opfattelse, at det med henblik på dens stillingtagen til denne argumentation og dens afgørelse i den tvist, der er indbragt for den, er nødvendigt, at Domstolen foretager visse præciseringer, for at den forelæggende ret kan vurdere, om det omtvistede påbud er foreneligt med EU-retten, uanset om F i det foreliggende tilfælde i givet fald også kan fritages for forpligtelsen til at fremlægge de ønskede oplysninger og dokumenter eller visse af disse i henhold til AO's § 177, for så vidt som den rådgivning, som firmaet har givet, ikke er blevet ydet »på skatteområdet« som omhandlet i denne bestemmelses stk. 2.
- 35 Den forelæggende ret har således indledningsvis anført, at Domstolen i dommen i sagen Orde van Vlaamse Balies m.fl. fastslog, at den forpligtelse, der er indført ved artikel 8ab i direktiv 2011/16, som ændret ved direktiv 2018/822, over for en advokat, som udformer, markedsfører eller tilrettelægger en grænseoverskridende ordning, til over for en tredjemand at oplyse sin identitet, sin vurdering af indholdet af den grænseoverskridende ordning og den omstændighed, at advokaten er blevet konsulteret, samt videregivelsen til skattemyndighederne af disse oplysninger, indebærer et indgreb i retten til respekt for kommunikationen mellem advokaten og dennes klient, som er sikret ved chartrets artikel 7. I det foreliggende tilfælde pålægger det omtvistede påbud F at give skatteforvaltningen al dokumentation vedrørende firmaets forhold til dets klient i forbindelse med oprettelsen af visse investeringsselskabsstrukturer. Det forekommer derfor logisk heraf at udlede, at dette påbud også indebærer et indgreb i denne ret. Henset til forskellen mellem de ordninger for udveksling af oplysninger og de dertil svarende dokumenter, der omhandles i henholdsvis dommen i sagen Orde van Vlaamse Balies m.fl. og i den sag, der verserer for den, er den forelæggende ret imidlertid af den opfattelse, at en bekræftelse af denne analyse er nødvendig.

- 36 Denne retsinstant har dernæst anført – for det tilfælde, at beskyttelsen i chartrets artikel 7 finder anvendelse, og det lægges til grund, at der foreligger et indgreb – at Domstolen i præmis 34 i dommen i sagen Orde van Vlaamse Balies m.fl. bemærkede, at de rettigheder, der sikret ved denne artikel 7, ikke er absolutte rettigheder, men skal ses i sammenhæng med deres funktion i samfundet, og at chartret, således som det fremgår af dettes artikel 52, stk. 1, tillader begrænsninger i udøvelsen af disse rettigheder, for så vidt som disse begrænsninger bl.a. er fastlagt i lovgivningen. Den forelæggende ret har imidlertid anført, at direktiv 2011/16, ud over dette direktivs artikel 17, stk. 4, ikke indeholder nogen bestemmelse vedrørende udveksling af oplysninger efter anmodning, som foreskriver en bestemt ordning, der omfatter konkrete begrænsninger af en advokats pligt til at levere oplysninger i sin egenskab af tredjepart, der er i besiddelse deraf. I fraværet af bestemmelser, der foreskriver en sådan bestemt ordning, opstår følgelig spørgsmålet om, hvorvidt direktiv 2011/16 er i overensstemmelse med chartrets artikel 7 og artikel 52, stk. 1.
- 37 Den forelæggende ret er i øvrigt af den opfattelse, at såfremt Domstolen måtte fastslå, at direktiv 2011/16 er i overensstemmelse med chartret ud fra den synsvinkel, der er nævnt i den foregående præmis, opstår spørgsmålet om, hvorvidt omfanget af den samarbejdspligt, der påhviler advokater i forbindelse med udveksling af oplysninger efter anmodning som reguleret ved dette direktiv, idet der samtidig tages hensyn til betydningen af den tavshedspligt, som de er underlagt, kan fastlægges af de retlige bestemmelser i hver enkelt medlemsstat i overensstemmelse med henvisningen i det nævnte direktivs artikel 18, stk. 1. Den forelæggende ret har præciseret, at i så tilfælde finder AO's § 177 anvendelse i det foreliggende tilfælde som en national bestemmelse, der regulerer denne samarbejdspligt for advokater som tredjemænd.
- 38 I denne henseende har den forelæggende ret endvidere anført, at Domstolen i præmis 39 i dommen i sagen Orde van Vlaamse Balies m.fl. fastslog, at det for at sikre respekten for det væsentligste indhold af retten til respekt for kommunikationen mellem en advokat og dennes klient kun er tilladt at ophæve denne fortrolighed i begrænset omfang. I den foreliggende sag pålægger det omtvistede påbud F at fremlægge al dokumentation vedrørende firmaets forhold til dets klient i forbindelse med oprettelsen af visse investeringssekselskabsstrukturer. Under disse omstændigheder kan det ikke udelukkes, at dette påbud berører det væsentligste indhold af retten til respekt for kommunikationen mellem en advokat og dennes klient. Da påbuddet imidlertid er i overensstemmelse med AO's § 177, opstår også spørgsmålet om, hvorvidt såvel den nævnte nationale bestemmelse som dette påbud er i overensstemmelse med chartrets artikel 7.
- 39 Endelig har den forelæggende ret anført, at i tilfælde af manglende overholdelse af sidstnævnte bestemmelse medfører en sådan konklusion imidlertid ikke automatisk annullation af det nævnte påbud i sin helhed, eftersom dette udgør en afgørelse, der kan opdeles i de oplysninger, der er anmodet om. Den luxembourgiske retsinstant kan således lade advokatens pligt til at give oplysninger, som ikke anses for at påvirke det væsentligste indhold af retten til respekt for dennes kommunikation med sin klient, bestå.
- 40 Følgelig bør den forelæggende rets prøvelse ikke begrænses til en konstatering af et eventuelt indgreb i det væsentligste indhold af fortroligheden i kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, men bør omfatte en efterprøvelse af, om andre betragtninger, som Domstolen anførte i dommen i sagen Orde van Vlaamse Balies m.fl., navnlig vedrørende proportionalitetsprincippet, i givet fald kan afgrænse de oplysninger, som gyldigt kan kræves af en advokat i forbindelse med udveksling af oplysninger efter anmodning på grundlag af direktiv 2011/16.

- 41 På denne baggrund har Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Luxembourg) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er en advokats juridiske rådgivning på det selskabsretlige område – i den foreliggende sag udarbejdelse af en investeringsrelateret selskabsstruktur – omfattet af den forstærkede beskyttelse af kommunikationen mellem advokater og deres klienter i medfør af [chartrets] artikel 7?
  - 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, udgør en afgørelse truffet af den kompetente myndighed i en bistandssøgt medlemsstat, der er udstedt med henblik på at efterkomme en anmodning om udveksling af oplysninger efter anmodning fra en anden medlemsstat på grundlag af direktiv 2011/16 vedrørende et påbud til en advokat om at udlevere stort set al dokumentation vedrørende [advokatens forhold til dennes klient, en detaljeret beskrivelse af de transaktioner, der var genstand for [advokatens] rådgivning, en redegørelse for advokatens medvirken i denne proces og identiteten af dennes samarbejdspartnere til [myndigheden], da et indgreb i retten til respekt for kommunikationen mellem advokater og deres klienter, som er sikret ved chartrets artikel 7?
  - 3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende, er direktiv 2011/16 da i overensstemmelse med chartrets artikel 7 og artikel 52, stk. 1, for så vidt som direktivet, bortset fra dets artikel 17, stk. 4, ikke indeholder nogen bestemmelse, der formelt tillader indgreb i fortroligheden af kommunikation mellem advokater og deres klienter inden for rammerne af ordningen for udveksling af oplysninger efter anmodning og selv definerer rækkevidden af begrænsningen af udøvelsen af den pågældende rettighed?
  - 4) Såfremt det tredje spørgsmål besvares bekræftende, kan ordningen vedrørende samarbejdspligten for advokater (eller et advokatfirma) i deres egenskab af tredjeparter, der er i besiddelse af oplysninger, i forbindelse med anvendelsen af ordningen for udveksling af oplysninger efter anmodning, der blev indført ved direktiv 2011/16, herunder de specifikke begrænsninger med henblik på at tage hensyn til betydningen af deres tavshedspligt, da være reguleret af bestemmelserne i hver enkelt medlemsstats nationale ret vedrørende samarbejdspligten for advokater i deres egenskab af tredjeparter i forbindelse med skatteundersøgelser i henhold til den nationale skattelovgivning, jf. henvisningen i det nævnte direktivs artikel 18, stk. 1?
  - 5) Såfremt det fjerde spørgsmål besvares bekræftende, skal en national retsforordning vedrørende ordningen for samarbejdspligten for advokater i deres egenskab af tredjeparter, der er i besiddelse af oplysninger, som den, der finder anvendelse i den foreliggende sag, for at være i overensstemmelse med chartrets artikel 7, da indeholde særlige bestemmelser, der:
    - sikrer respekten for det væsentligste indhold af fortroligheden af kommunikation mellem advokaten og dennes klient, og
    - fastsætter særlige bestemmelser med henblik på at sikre, at advokaters samarbejdspligt begrænses til det, der er passende og nødvendigt for opfyldelsen af målet med direktiv 2011/16?

- 6) Såfremt det femte spørgsmål besvares bekræftende, skal de særlige bestemmelser med henblik på at sikre, at advokaters samarbejdspligt i forbindelse med en skatteundersøgelse begrænses til det, der er passende og nødvendigt for opfyldelsen af målet med direktiv 2011/16, da omfatte en forpligtelse for den kompetente myndighed i den bistandssøgte medlemsstat til:
- at foretage en forstærket kontrol med henblik på at fastslå, om den bistandssøgende medlemsstats forudgående har udtømt de sædvanlige informationskilder, som den efter omstændighederne kunne have anvendt til at indhente de ønskede oplysninger uden fare for, at disse mål bringes i fare, jf. artikel 17, stk. 1, i direktiv 2011/16, og/eller
  - forudgående at have henvendt sig forgæves til andre potentielle indehavere af oplysninger for endelig som sidste udvej at kunne henvende sig til en advokat i dennes egenskab af potentiel indehaver af oplysninger, og/eller
  - i hvert enkelt tilfælde at foretage en afvejning mellem på den ene side målet af almen interesse og på den anden side de pågældende rettigheder på en sådan måde, at et påbud om at afgive oplysninger kun kan udstedes gyldigt over for en advokat, såfremt yderligere betingelser, såsom kravet om, at den økonomiske interesse, der er genstand for en pågående kontrol i den bistandssøgende stat, har eller kan have en vis betydning eller kan henhøre under strafferetten, er opfyldt?«

### **Om Domstolens kompetence**

- 42 Den østrigske regering har udtrykt tvivl om Domstolens kompetence, idet den i det væsentlige har gjort gældende, at eftersom direktiv 2011/16 ikke angiver de betingelser, hvorunder undersøgelser eller meddelelser lovligt kan gennemføres, og navnlig under hvilke betingelser en borger kan nægte at afgive oplysninger under påberåbelse af en tavshedspligt, afhænger sådanne spørgsmål udelukkende af national ret, således at tvisten i hovedsagen ikke er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde og dermed heller ikke af EU-rettens anvendelsesområde.
- 43 Det bemærkes, at direktiv 2011/16 fastsætter bestemmelser om udveksling af oplysninger efter anmodning mellem medlemsstaterne og i denne forbindelse i artikel 18, stk. 1, bestemmer, at den bistandssøgte medlemsstat træffer foranstaltninger til at indhente de ønskede oplysninger, som den bistandssøgende medlemsstat anmoder om. Når den bistandssøgte medlemsstat efter en anmodning om udveksling af oplysninger i henhold til afdeling I i kapitel II i direktiv 2011/16 gennemfører en undersøgelse i overensstemmelse med sine nationale procedurer og giver indehaveren af oplysninger et påbud om at meddele disse oplysninger, gennemfører den således dette direktiv og dermed EU-retten.
- 44 I denne henseende har Domstolen fastslået, at det udgør en sådan gennemførelse af EU-retten, der, som det fremgår af chartrets artikel 51, stk. 1, indebærer, at chartret finder anvendelse, når en medlemsstat vedtager en lovgivning, som fastsætter reglerne for den procedure for udveksling af oplysninger efter anmodning, som er indført ved direktiv 2011/16, bl.a. når det fastsættes i denne lovgivning, at den kompetente myndighed kan træffe en afgørelse, hvorved den pålægger en person, der er i besiddelse af oplysninger, at fremlægge disse (dom af 6.10.2020, *État luxembourgeois* (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 45 og 46 og den deri nævnte retspraksis).

45 Under disse omstændigheder må det fastslås, at Domstolen har kompetence til at undersøge, om og i hvilket omfang chartrets bestemmelser er til hinder for, at en medlemsstat anvender nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede inden for rammerne af og med henblik på gennemførelsen af en anmodning om udveksling af oplysninger i henhold til afdeling I i kapitel II i direktiv 2011/16.

### De to første præjudicielle spørgsmål

46 Med de to første spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om chartrets artikel 7 skal fortolkes således, at juridisk rådgivning fra en advokat på det selskabsretlige område er omfattet af anvendelsesområdet for den skærpede beskyttelse af kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, som er sikret ved denne artikel, således at en afgørelse, der pålægger en advokat at fremlægge al dokumentation og alle oplysninger om advokatens forhold til sin klient vedrørende en sådan konsultation til forvaltningen i den bistandssogte medlemsstat med henblik på den udveksling af oplysninger efter anmodning, der er fastsat i direktiv 2011/16, udgør et indgreb i den ret til respekt for kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, som er sikret ved den nævnte artikel.

47 Det bemærkes, at chartrets artikel 7, som for enhver person anerkender retten til respekt for vedkommendes privatliv og familieliv, dennes hjem og kommunikation, svarer til artikel 8, stk. 1, i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, undertegnet i Rom den 4. november 1950 (herefter »EMRK«) (dommen i sagen Orde van de Vlaamse Balies m.fl., præmis 25).

48 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 ved den fortolkningen 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, således som fortolket af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol, som tærskel for minimumsbeskyttelse (dommen i sagen Orde van Vlaamse Balies m.fl., præmis 26).

49 Som Domstolen allerede har fastslået, fremgår det af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis, at EMRK's artikel 8, stk. 1, beskytter fortroligheden af korrespondancen mellem enkeltpersoner og tildeler korrespondancen mellem advokater og deres klienter en skærpet beskyttelse. 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. Personer, der konsulterer en advokat, kan nemlig med rimelighed forvente, at deres kommunikation forbliver privat og fortrolig. 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 (dommen i sagen Orde van Vlaamse Balies m.fl., præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

50 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, er begrundet i det forhold, at advokater er betroet en grundlæggende opgave i et demokratisk samfund, nemlig forsvaret af borgerne. 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 (dommen i sagen *Orde van Vlaamse Balies m.fl.*, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

- 51 Det følger af ovenstående betragtninger, at juridisk rådgivning fra advokater, uanset hvilket retsområde den vedrører, er omfattet af den skærpede beskyttelse, som chartrets artikel 7 sikrer kommunikationen mellem en advokat og dennes klient. Det følger heraf, at en afgørelse om påbud som den i hovedsagen omhandlede udgør et indgreb i retten til respekt for kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, som er sikret ved denne artikel.
- 52 De to første spørgsmål skal derfor besvares med, at chartrets artikel 7 skal fortolkes således, at juridisk rådgivning fra en advokat på det selskabsretlige område er omfattet af anvendelsesområdet for den skærpede beskyttelse af kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, som er sikret ved denne artikel, således at en afgørelse, der pålægger en advokat at give forvaltningen i den anmodede medlemsstat – med henblik på udveksling af oplysninger efter anmodning som fastsat i direktiv 2011/16 – den fulde dokumentation og information vedrørende den pågældendes forhold til sin klient i forbindelse med en sådan konsultation, udgør et indgreb i den ret til respekt for kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, som er sikret ved den nævnte artikel.

### **Det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål**

- 53 Med det tredje og det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2011/16 er ugyldigt, henset til chartrets artikel 7 og artikel 52, stk. 1, for så vidt som dette direktiv ud over artikel 17, stk. 4, ikke indeholder nogen bestemmelse, der dels udtrykkeligt tillader et indgreb i kommunikationen mellem en advokat og dennes klient inden for rammerne af ordningen om udveksling af oplysninger efter anmodning, dels selv definerer rækkevidden af begrænsningen af udøvelsen af den ret, der er sikret ved chartrets artikel 7, samtidig med at det, som det fremgår af nævnte direktivs artikel 18, stk. 1, bestemmes, at medlemsstaternes lovgivning skal afgøre, i hvilket omfang advokatens tavshedspligt kan være til hinder for en anmodning om oplysninger fremsat af den anmodede medlemsstat.
- 54 I denne henseende fremgår det bl.a. af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret nærer tvivl om, hvorvidt direktiv 2011/16 overholder chartrets artikel 52, stk. 1, navnlig for så vidt som denne bestemmelse fastsætter, at enhver begrænsning i udøvelsen af de rettigheder og friheder, der anerkendes ved chartret, skal være fastlagt i lovgivningen.
- 55 Direktiv 2011/16 vedrører administrativt samarbejde og udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne på beskatningsområdet. Direktivets artikel 1, stk. 1, bestemmer, at det »fastsætter de regler og procedurer, hvorefter medlemsstaterne skal samarbejde indbyrdes med henblik på at udveksle de oplysninger, som kan forudses at være relevante for administrationen og håndhævelsen af medlemsstaternes nationale love vedrørende de i artikel 2 omhandlede skatter.«

- 56 I forbindelse med den udveksling af oplysninger efter anmodning, der er fastsat i dette direktivs kapitel II, afdeling I, som omhandles i den foreliggende sag, fastlægger det nævnte direktiv forholdet mellem den bistandssøgende medlemsstat og den bistandssøgte medlemsstat og deres gensidige forpligtelser. Samme direktivs artikel 6, stk. 1 og 3, bestemmer således, at den bistandssøgte myndighed lader foretage de administrative undersøgelser, der er nødvendige for at indhente de ønskede oplysninger, og at denne myndighed i denne forbindelse benytter den samme fremgangsmåde, som hvis den handlede på eget initiativ eller efter anmodning fra en anden myndighed i sin egen medlemsstat. I kapitel IV i direktiv 2011/16 om betingelserne for det administrative samarbejde fastsætter dette direktivs artikel 18, stk. 1, at den bistandssøgte medlemsstat træffer foranstaltninger til at indhente de ønskede oplysninger.
- 57 Direktiv 2011/16 fastsætter derimod ikke med henblik på udveksling af oplysninger efter anmodning og til forskel fra andre former for udveksling af oplysninger, som det regulerer, såsom den obligatoriske automatiske udveksling af oplysninger, der er fastsat i afdeling II i kapitel II i dette direktiv, som ændret ved direktiv 2018/822, nogen indberetningspligt for personer eller erhvervsdrivende, der er i besiddelse af oplysninger.
- 58 Hvad angår artikel 17, stk. 4, i direktiv 2011/16 fastsætter denne bestemmelse, selv om den vedrører forholdet mellem den bistandssøgte medlemsstat og den bistandssøgende medlemsstat og fastsætter førstnævnte medlemsstats ret til at afslå at videregive visse oplysninger til den anden, ikke, hvad der skal foretages inden for rammerne af de nationale procedurer for indsamling af oplysninger. Dette direktivs artikel 17, stk. 2, bestemmer ligeledes, at direktivet ikke forpligter den bistandssøgte medlemsstat til at foretage undersøgelser eller meddele oplysninger, hvis disse undersøgelser eller indsamlingen af disse oplysninger ville være i strid med medlemsstatens lovgivning, hvis de blev foretaget til dens egne formål. Imidlertid fastsætter bestemmelsen ikke de krav, der skal overholdes i forbindelse med de nationale procedurer for indsamling af oplysninger.
- 59 Det følger af ovenstående betragtninger, at EU-lovgiver med henblik på den udveksling af oplysninger efter anmodning, der er fastsat i direktiv 2011/16, alene har fastsat de forpligtelser, som medlemsstaterne har over for hinanden, samtidig med at den har givet dem mulighed for at undlade at efterkomme en anmodning om oplysninger, hvis gennemførelsen af de undersøgelser, der anmodes om, eller indsamlingen af de omhandlede oplysninger er i strid med deres lovgivning. EU-lovgiver har således bl.a. overladt det til medlemsstaterne at sikre, at deres nationale procedurer for indsamling af oplysninger med henblik på denne udveksling er i overensstemmelse med chartret, navnlig dets artikel 7.
- 60 Det følger heraf, at den omstændighed, at den ordning for udveksling af oplysninger efter anmodning, der er fastsat i afdeling I i kapitel II i direktiv 2011/16, ikke indeholder bestemmelser om beskyttelse af fortroligheden i kommunikationen mellem en advokat og dennes klient i forbindelse med den indsamling af oplysninger, som påhviler den bistandssøgte medlemsstat, ikke indebærer, at dette direktiv tilsidesætter chartrets artikel 7 og artikel 52, stk. 1. Det følger nemlig af det nævnte direktiv, at det i overensstemmelse med chartrets artikel 51, stk. 1, påhviler hver medlemsstat inden for rammerne af de nationale procedurer, der gennemføres med henblik på denne indsamling, at sikre en skærpet beskyttelse af kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, som er sikret ved chartrets artikel 7. Hver medlemsstat skal således bl.a. sikre, at enhver eventuel begrænsning i udøvelsen af de rettigheder, der er sikret ved denne artikel 7, som følge af disse nationale procedurer, er »fastlagt i lovgivningen« som omhandlet i chartrets artikel 52, stk. 1.

61 Under disse omstændigheder skal det tredje og det fjerde spørgsmål besvares med, at undersøgelsen af de aspekter, som disse spørgsmål vedrører, intet har frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af direktiv 2011/16, henset til chartrets artikel 7 og artikel 52, stk. 1.

### **Det femte og det sjette præjudicielle spørgsmål**

62 Som det fremgår af oplysningerne i forelæggelsesafgåelsen, forpligter det omtvistede påbud F til at fremlægge al dokumentation vedrørende firmaets forhold til sin klient i forbindelse med oprettelsen af visse investeringsselskabsstrukturer, en detaljeret beskrivelse af de transaktioner, der således var genstand for firmaets rådgivning, en forklaring på dets inddragelse i disse processer og identifikation af dets samtalepartnere. Dette påbud, som udgør en gentagelse af et tidligere påbud med samme genstand, blev vedtaget af skatteforvaltningen, efter at F havde modsat sig at fremsende de oplysninger og dokumenter, der tidligere var blevet krævet, idet firmaet gjorde gældende, at en sådan meddelelse ville tilsidesætte tavshedspligten for advokater, som F er bundet af, og at den pågældende rådgivning i det foreliggende tilfælde desuden ikke var af fiskal karakter. I det omtvistede påbud oplyste skatteforvaltningen bl.a. F om, at det under bødeansvar påhvilede firmaet at meddele de oplysninger, der tidligere var anmodet om, i deres fulde, præcise og uændrede form, uden at det kunne påberåbe sig tavshedspligten. Da F stadig ikke efterkom dette påbud, pålagde skatteforvaltningen endelig firmaet den således bebudede bøde.

63 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at henset til omfanget af de ønskede oplysninger, som i det væsentlige vedrører indholdet af alle F's sagsakter, herunder navnlig detaljerne vedrørende indholdet af al kommunikation mellem firmaet og dets klient, opstår først og fremmest spørgsmålet om, hvorvidt et sådant påbud, som i øvrigt er i overensstemmelse med national ret, og navnlig med AO's § 177, gør indgreb i det væsentligste indhold af retten til respekt for kommunikationen mellem advokater og deres klienter, som er omfattet af den skærpede beskyttelse i henhold til chartrets artikel 7.

64 Hvad angår omfanget af de ønskede oplysninger og den nationale retstilstand, på grundlag af hvilken det omtvistede påbud og den efterfølgende bøde, som F blev pålagt, således blev udstedt, har den forelæggende ret samtidig fremhævet, at AO's § 177 har til følge, at en advokat, der er adressat for et sådant påbud, i princippet kan nægte at meddele enhver oplysning, men at advokaten, når denne handler som rådgiver eller repræsentant udelukkende inden for det skatteretlige område, skal afgive alle de ønskede oplysninger, medmindre advokaten ved meddelelsen af disse oplysninger risikerer at udsætte sin klient for strafferetlig forfølgning.

65 Under disse omstændigheder må det lægges til grund, at den forelæggende ret med det femte og det sjette spørgsmål, som skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om chartrets artikel 7 og artikel 52, stk. 1, skal fortolkes således, at de er til hinder for et påbud som det, der er beskrevet i nærværende doms præmis 52, der er støttet på en national lovgivning, hvorefter en advokats rådgivning og repræsentation på skatteområdet ikke, medmindre der er risiko for strafferetlig forfølgning af klienten, er omfattet af den skærpede beskyttelse af kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, som er sikret ved chartrets artikel 7.

66 I denne henseende bemærkes indledningsvis, at denne skærpede beskyttelse af kommunikationen mellem en advokat og dennes klient finder anvendelse, således som det fremgår af denne doms præmis 51, uafhængigt af det retsområde, inden for hvilket rådgivningen eller repræsentationen gives klienten.

- 67 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 chartret nemlig begrænsninger i udøvelsen af disse rettigheder, for så vidt som disse begrænsninger er fastlagt i lovgivningen og respekterer de nævnte rettigheders væsentligste indhold, og for så vidt som disse begrænsninger under iagttagelse af proportionalitetsprincippet er nødvendige og faktisk svarer til mål af almen interesse, der er anerkendt af Den Europæiske Union, eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder (jf. i denne retning dom af 29.7.2024, Belgian Association of Tax Lawyers m.fl., C-623/22, EU:C:2024:639, præmis 134 og den deri nævnte retspraksis).
- 68 I det foreliggende tilfælde forbyder AO's § 177, stk. 2, en advokat, der er omfattet af en anmodning om meddelelse af oplysninger til myndighederne, at nægte adgang til det, som den pågældende er blevet betroet under udøvelsen af sit erhverv, for så vidt som der er tale om forhold, som vedkommende har fået kendskab til i forbindelse med sin rådgivning eller repræsentation i skattesager, og medmindre der er tale om spørgsmål, hvis besvarelse ville udsætte klienten for en risiko for strafferetlig forfølgning. Et sådant forbud har således til følge, at intet af indholdet af korrespondancen mellem en advokat og dennes klient på skatteområdet, uanset om den har fundet sted under rådgivning eller i forbindelse med repræsentation i forbindelse med en retssag, ud over det indhold, som kunne udsætte klienten for en risiko for strafferetlig forfølgning, kan holdes fortroligt i forhold til forvaltningen.
- 69 For sin del har det omtvistede påbud, i tråd med hvad der således er fastsat i AO's § 177, idet det gentager kravet om, under bødeansvar, at de oplysninger, der er nævnt i denne doms præmis 62, meddeles i deres fulde, præcise og uændrede form, efter at F havde gjort gældende, at den tavshedspligt, som firmaet er bundet af, forhindrede en sådan fremlæggelse, også til følge, at intet af indholdet af den korrespondance, der har fundet sted mellem F og dets klient vedrørende etableringen af de pågældende investeringsselskabsstrukturer, kan hemmeligholdes i forhold til den myndighed, der er ansvarlig for påbuddet.
- 70 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at chartrets artikel 7 sikrer fortroligheden af juridisk rådgivning fra en advokat for så vidt angår dens eksistens og indhold. Personer, der konsulterer en advokat, kan således med rimelighed forvente, at deres kommunikation forbliver privat og fortrolig, og, bortset fra særlige tilfælde, have tillid til, at deres advokat ikke uden deres samtykke vil afsløre over for nogen, at de rådfører sig med advokaten.
- 71 Domstolen har ganske vist i denne henseende bl.a. fastslået, at den meddelelsespligt, der er fastsat i artikel 8ab, stk. 5, i direktiv 2011/16, som ændret ved direktiv 2018/822, ikke kan anses for at gribe ind i det væsentligste indhold af retten til respekt for kommunikationen mellem advokater og klienter, som er fastsat i chartrets artikel 7. Domstolen nåede imidlertid frem til denne konklusion efter at have bemærket, at denne forpligtelse kun i begrænset omfang medførte, at fortroligheden af kommunikationen mellem en advokat og dennes klient blev ophævet i forhold til en tredjemand, der optrådte som mellemmand, og skatteforvaltningen, og navnlig at denne bestemmelse ikke fastsatte en pligt eller blot en tilladelse til, at en advokat, der optræder som mellemmand, uden samtykke fra sin klient deler oplysninger om indholdet af denne kommunikation (dommen i sagen Orde van de Vlaamse Balies m.fl., præmis 39 og 40).
- 72 I det foreliggende tilfælde medfører AO's § 177, således som generaladvokaten har anført i punkt 50 i forslaget til afgørelse, idet denne bestemmelse næsten fuldstændigt undtager indholdet af advokaternes konsultationer ydet på skatteområdet – dvs. et helt retsområde, inden for hvilken advokater kan rådgive deres klienter – fra den skærpede beskyttelse, som advokaters

tavshedspligt i henhold til chartrets artikel 7 skal være omfattet af, at denne beskyttelse tømmes for sit væsentligste indhold inden for dette retsområde. Det omtvistede påbud udvider yderligere omfanget af indgrebet i det væsentligste indhold af den rettighed, der er beskyttet ved chartrets artikel 7, for så vidt som det synes at tage udgangspunkt i den forudsætning, at det forhold, at advokaters tavshedspligt ikke kan gøres gældende i henhold til AO's § 177, bemyndiger skattemyndighederne til at kræve meddelelse af alle de sagsakter, som F er i besiddelse af, herunder navnlig detaljerne med hensyn til indholdet af al kommunikation mellem firmaet og dets klient, selv om den rådgivning, som det ydede vedrørende oprettelsen af visse investeringsforeninger, ifølge firmaet ikke vedrørte skatteområdet.

- 73 Under disse omstændigheder må det fastslås, at en national bestemmelse som AO's § 177 ligesom den anvendelse, der er gjort af bestemmelsen i det foreliggende tilfælde i form af det omtvistede påbud, på ingen måde begrænser sig til særlige situationer, men på grund af selve omfanget af den undtagelse fra advokatens tavshedspligt, som bestemmelsen og dens anvendelse tillader for så vidt angår kommunikationen mellem advokaten og dennes klient, udgør et indgreb i det væsentligste indhold af den rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 7.
- 74 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at et påbud som det omtvistede påbud, der er udstedt på grundlag af en national lovgivning som AO's § 177, stk. 2, indebærer et indgreb i det væsentligste indhold af retten til respekt for korrespondancen mellem en advokat og dennes klient og dermed et indgreb, som ikke kan begrundes.
- 75 Henset til det ovenstående skal det femte og det sjette spørgsmål besvares med, at chartrets artikel 7 og artikel 52, stk. 1, skal fortolkes således, at de er til hinder for et påbud som det, der er beskrevet i nærværende doms præmis 52, der er støttet på en national lovgivning, hvorefter en advokats rådgivning og repræsentation på skatteområdet ikke, medmindre der er risiko for strafferetlig forfølgning af klienten, er omfattet af den skærpede beskyttelse af kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, som er sikret ved denne artikel 7.

### **Sagsomkostninger**

- 76 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) Artikel 7 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder**

**skal fortolkes således, at**

**juridisk rådgivning fra en advokat på det selskabsretlige område er omfattet af anvendelsesområdet for den skærpede beskyttelse af kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, som er sikret ved denne artikel, således at en afgørelse, der pålægger en advokat at give forvaltningen i den anmodede medlemsstat – med henblik på udveksling af oplysninger efter anmodning som fastsat i Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF – den fulde dokumentation og information**

vedrørende den pågældendes forhold til sin klient i forbindelse med en sådan konsultation, udgør et indgreb i den ret til respekt for kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, som er sikret ved den nævnte artikel.

- 2) Undersøgelsen af de aspekter, som det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål vedrører, har intet frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af direktiv 2011/16, henset til artikel 7 og artikel 52 i chartret om grundlæggende rettigheder.
- 3) Artikel 7 og artikel 52, stk. 1, i chartret om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at de er til hinder for et påbud som det, der er beskrevet i nærværende domskonklusions punkt 1, der er støttet på en national lovgivning, hvorefter en advokats rådgivning og repræsentation på skatteområdet ikke, medmindre der er risiko for strafferetlig forfølgning af klienten, er omfattet af den skærpede beskyttelse af kommunikationen mellem en advokat og dennes klient, som er sikret ved denne artikel 7.

Underskrifter