



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 26 september 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Administrativt samarbete i fråga om beskattning – Direktiv 2011/16/EU – Utbyte av upplysningar på begäran – Föreläggande till en advokat att lämna upplysningar – Advokaters tystnadsplikt – Artiklarna 7 och 52.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna”

I mål C-432/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg) genom beslut av den 11 juli 2023, som inkom till domstolen den 12 juli 2023, i målet

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

mot

Administration des contributions directes,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal, samt domarna F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (referent) och M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av

- Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, genom P. Mellina och A. Steichen, avocats,
- den luxemburgska regeringen, genom A. Germeaux och T. Schell, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: franska.

- den tyska regeringen, genom J. Möller, J. Heitz och M. Hellmann, samtliga i egenskap av ombud,
- den spanska regeringen, genom L. Aguilera Ruiz, i egenskap av ombud,
- den österrikiska regeringen, genom A. Posch och J. Schmoll, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska unionens råd, genom K. Pavlaki, S. Santoro och A. Sikora-Kalèda, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Ferrand och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 30 maj 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.1 och 17.4 samt artikel 18.1 i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 2011, s. 1) och artikel 7 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) samt giltigheten av direktiv 2011/16/EU mot bakgrund av artiklarna 7 och 52.1 i stadgan.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, F SCS, en advokatbyrå grundad som kommanditbolag i Luxemburg, och Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (advokatsamfundet i Luxemburg) och, å andra sidan, Administration des contributions directes (Myndigheten för direkt beskattning, Luxemburg) angående ett beslut om föreläggande som nämnda myndighet riktat till F för att detta bolag ska överlämna upplysningar och handlingar samt angående vite som F påförts för att inte ha efterkommit beslutet om föreläggande.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2011/16/EU

- 3 Direktiv 2011/16/EU antogs för att inrätta ett system för samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter. I direktivet fastställs vilka regler och förfaranden som ska tillämpas vid utbyte av upplysningar mellan medlemsstaterna för beskattningsändamål.
- 4 I artikel 1.1 i direktivet anges följande:

”I detta direktiv fastställs de regler och förfaranden enligt vilka medlemsstaterna ska samarbeta med varandra för att utbyta sådana upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftningar i fråga om de skatter som avses i artikel 2.”

5 I artikel 3 i direktivet, med rubriken "Definitioner", föreskrivs följande:

"I detta direktiv gäller följande definitioner:

...

8) *utbyte av upplysningar på begäran*: utbyte av upplysningar baserat på en begäran som en begärande medlemsstat lämnar till en anmodad medlemsstat avseende ett specifikt fall.

..."

6 Artikel 5 i direktiv 2011/16, som är den första bestämmelsen i avsnitt I, vilket har rubriken "Utbyte av upplysningar på begäran", i kapitel II i direktivet, har följande lydelse:

"På begäran av den begärande myndigheten ska en anmodad myndighet till den begärande myndigheten lämna alla sådana upplysningar som avses i artikel 1.1 som den har tillgång till eller som den erhåller till följd av administrativa utredningar."

7 Artikel 6 i direktivet, med rubriken "Administrativa utredningar", har följande lydelse:

"1. Den anmodade myndigheten ska se till att de administrativa utredningar utförs som krävs för att få fram de upplysningar som avses i artikel 5.

...

3. För att erhålla de begärda upplysningarna eller genomföra den begärda administrativa utredningen ska den anmodade myndigheten följa samma förfaranden som den skulle ha gjort om den hade agerat på eget initiativ eller på begäran av en annan myndighet i den egna medlemsstaten.

..."

8 I artikel 17 i direktivet, med rubriken "Begränsningar", som ingår i kapitel IV, vilket har rubriken "Villkor för det administrativa samarbetet", föreskrivs följande:

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

2. Detta direktiv ska inte medföra någon skyldighet för en anmodad medlemsstat att utföra utredningar eller överlämna upplysningar, om det skulle strida mot dess lagstiftning att för egna ändamål utföra sådana utredningar eller inhämta de begärda upplysningarna.

...

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

..."

- 9 I artikel 18, med rubriken ”Skyldigheter”, som ingår i samma kapitel IV i direktiv 2011/16, föreskrivs följande:

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

2. Artikel 17.2 och 17.4 får under inga omständigheter tolkas som att den ger en medlemsstats anmodade myndighet rätt att vägra att lämna upplysningar enbart därför att dessa upplysningar innehas av en bank, annan finansiell institution, ombud, representant eller förvaltare eller på grund av att upplysningarna rör äganderätt i en person.

...”

Direktiv (EU) 2018/822

- 10 Direktiv 2011/16 har ändrats flera gånger, bland annat genom rådets direktiv (EU) 2018/822 av den 25 maj 2018 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang (EUT L 139, 2018, s. 1), genom vilket det införts en rapporteringsskyldighet för behöriga myndigheter när det gäller potentiellt aggressiva gränsöverskridande skatteplaneringsarrangemang.
- 11 I artikel 8ab.1 och 8ab.5, med rubriken ”Tillämpningsområde och villkor för obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang” i direktiv 2011/16, i dess lydelse enligt direktiv (EU) 2018/822, anges följande:

”1. Varje medlemsstat ska vidta nödvändiga åtgärder för att kräva att förmedlaren till de behöriga myndigheterna lämnar upplysningar, som de har kännedom om, äger eller kontrollerar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang, inom 30 dagar ...

...

5. Varje medlemsstat får vidta nödvändiga åtgärder för att ge förmedlare rätten till ett undantag från skyldigheten att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang om den rapporteringsskyldigheten skulle strida mot de yrkesmässiga privilegierna enligt den nationella lagstiftningen i den medlemsstaten. Under sådana omständigheter ska varje medlemsstat vidta nödvändiga åtgärder för att kräva att förmedlarna utan dröjsmål underrättar eventuella andra förmedlare eller, om ingen sådan förmedlare finns, berörda skattebetalare om deras rapporteringsskyldighet i enlighet med punkt 6.

Förmedlare får bara vara berättigade till ett undantag enligt det första stycket i den mån de bedriver verksamhet inom ramen för de relevanta nationella lagar som styr deras yrken.”

Luxemburgsk rätt

Lagen av den 29 mars 2013

- 12 I artikel 6 i loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 och 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 (lag av den 29 mars 2013 om införlivande av direktiv 2011/16 och om 1) ändring av den allmänna skattelagen och 2) upphävande av lag av den 15 mars 1979 i ändrad lydelse om internationellt administrativt samarbete i fråga om direkt beskattning) (*Mémorial* A 2013, s. 756) (nedan kallad lagen av den 29 mars 2013) anges följande:

”På begäran av den begärande myndigheten ska den luxemburgska anmodade myndigheten lämna upplysningar till förstnämnda myndighet som kan antas vara relevanta för administrationen och tillämpningen av den begärande medlemsstatens nationella lagstiftning i fråga om de skatter och avgifter som avses i artikel 1, som den anmodade myndigheten har tillgång till eller som den erhåller till följd av administrativa utredningar.”

- 13 Artikel 7.1 och 7.3 i lagen av den 29 mars 2013 har följande lydelse:

”1) Den anmodade luxemburgska myndigheten ska se till att de administrativa utredningar utförs som krävs för att få fram de upplysningar som avses i artikel 6.

...

3) För att erhålla de begärda upplysningarna eller genomföra den begärda administrativa utredningen ska den anmodade luxemburgska myndigheten följa samma förfaranden som den skulle ha gjort om den hade agerat på eget initiativ eller på begäran av en annan luxemburgsk myndighet.”

- 14 I artikel 18.2 och 18.4 i samma lag föreskrivs följande:

”2) Den anmodade luxemburgska myndigheten är inte skyldig att utföra utredningar eller överlämna upplysningar, om det strider mot dess lagstiftning att för egna ändamål utföra sådana utredningar eller inhämta de begärda upplysningarna.

...

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

Lagen av den 25 november 2014

- 15 Vad gäller förfarandenaspekterna har direktiv 2011/16 införlivats med luxemburgsk rätt genom 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 (lag av den 25 november 2014 om tillämpligt förfarande för utbyte

av upplysningar på begäran i fråga om beskattning och om ändring av lag av den 31 mars 2010 om godkännande av skatteavtal och om det tillämpliga förfarandet i fråga om utbyte av upplysningar på begäran) (*Mémorial A* 2014, s. 4170), i dess lydelse enligt lagen av den 1 mars 2019 (*Mémorial A* 2019, nr 112) (nedan kallad lagen av den 25 november 2014).

16 I artikel 1.1 i denna lag föreskrivs följande:

”Denna lag är tillämplig från och med sitt ikraftträdande på framställningar vari en behörig myndighet i en begärande stat begär upplysningar i skatteärenden med stöd av följande bestämmelser:

...

4. [Lagen av den 29 mars 2013].

...”

17 I artikel 2.1 och 2.2 i lagen av den 25 november 2014 föreskrivs följande:

”1) Respektive skattemyndighet har rätt att begära alla typer av upplysningar som behövs för att genomföra utbytet av upplysningar, såsom detta föreskrivs i skatteavtal och lagar. Upplysningarna ska begäras från den som innehar dem.

2) Den som innehar de begärda upplysningarna är skyldig att lämna ut dem. Nämda upplysningar ska lämnas ut i sin helhet, på ett precist och oförvanskat sätt inom en månad från delgivningen av beslutet med föreläggande att lämna ut de begärda upplysningarna. Denna skyldighet omfattar överlämnande av oförvanskade handlingar som upplysningarna grundas på.”

18 Artikel 3.3 och 3.5 i denna lag har följande lydelse:

”3) Om den behöriga skattemyndigheten inte innehar de begärda upplysningarna ska direktören för nämnda myndighet, eller dennes ställföreträdare, genom rekommenderad försändelse delge den som innehar upplysningarna sitt beslut om föreläggande att inkomma med de begärda upplysningarna.

...

5) Förutom förfarandet med föreläggande som föreskrivs i punkt 3 har den behöriga skattemyndigheten samma utredande befogenheter som de som tillämpas inom ramen för de beskattningsförfaranden som syftar till fastställande eller kontroll av skatter, tullar och avgifter, med alla de garantier som föreskrivs inom ramen för dem.”

Den luxemburgska skattelagen

- 19 Artikel 171.2 i loi générale des impôts du 22 mai 1931 (allmänna skattelagen av den 22 maj 1931) (*Mémorial A* 1931, nr 900), i dess ändrade lydelse (nedan kallad den luxemburgska skattelagen), har följande lydelse:

”[Den skattskyldiga personen] ska på begäran lämna in de anteckningar, böcker och handelsregister samt handlingar som är relevant för fastställande av skatten (artikel 207) samt för konsultation och kontroll.”

- 20 I artikel 175.1 och 175.2 i den luxemburgska skattelagen föreskrivs följande:

”1) Varje person som inte är skattskyldig, med undantag för personer som angetts som närstående ..., ska till skattemyndigheten även lämna in upplysningar om omständigheter som är relevanta för utövandet av skattekontrollen eller inom ramen för en skatteutredning, i syfte att fastställa skattefordringar. ...

2) Upplysningarna ska begäras och lämnas in skriftligen, förutsatt att detta är genomförbart och att undantag inte ska göras av särskilda skäl. Skattemyndigheten kan emellertid besluta att den person som är skyldig att lämna upplysningar ska inställa sig vid myndigheten.”

- 21 Artikel 177 i den luxemburgska skattelagen har följande lydelse:

”1) ... följande personer kan vägra att lämna uppgifter:

1. Svarande och advokater i brottmål.

...

3. Advokater vad gäller de uppgifter som anförtrots dem vid utövandet av deras yrke.

4. Medarbetare till de personer som avses i punkterna 1–3 vad gäller de omständigheter som kommit till deras kännedom i denna egenskap.

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

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 22 Sedan myndigheten för direkt beskattning den 28 juni 2022 hade mottagit en begäran om upplysningar enligt direktiv 2011/16 från de spanska skattemyndigheterna delgav den F ett beslut om föreläggande, för att bolaget skulle överlämna alla tillgängliga handlingar och upplysningar rörande de tjänster som det hade tillhandahållit K, ett bolag bildat enligt spansk rätt, inom ramen för förvärvet av ett företag och förvärvet av majoritetsinnehavet i ett bolag, båda två likaså bildade enligt spansk rätt.

23 Beslutet hade följande lydelse:

”...

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

– ... alla tillgängliga handlingar (uppdragsbeskrivning, avtal med klienten, rapporter, promemorior, kommunikationer, fakturor etcetera) avseende de tjänster som (F) tillhandahållit det spanska bolaget (K) i samband med:

o Investeringsgruppens (O) förvärv år 2015 av 80 procent av andelarna i (N) (faktura nr av den 4 mars 2016).

o Investeringsgruppens förvärv av ett annat spanskt företag år 2018 (faktura nr av den 13 december 2018).

– ... en detaljerad beskrivning av de ovannämnda transaktionerna, från det att bolagets (F) tjänster tagits i anspråk till dess att de slutfördes, och en förklaring av investeringsgruppens inblandning i dessa förfaranden och identifiering av dess samtalspartner (säljare, köpare och tredje part) och fakturor.

– ... en kopia av alla relevanta handlingar avseende ovanstående strecksatser.

Jag vill uppmärksamma er på att enligt artikel 2[.2] i [lagen av den 25 november 2014] ..., är den som innehar de begärda upplysningarna skyldig att lämna ut dem samt de handlingar som upplysningarna grundas på. Upplysningarna ska lämnas ut i sin helhet, på ett precist och oförvanskat sätt.

...”

24 Genom e-postmeddelande av den 8 juli 2022 svarade F att det hade agerat som juridisk rådgivare åt den grupp som K tillhör och att det därför och på grund av sin tystnadsplikt var förhindrat att lämna upplysningar om sin klient.

25 Genom e-postmeddelande av den 11 juli 2022 anmodade myndigheten för direkt beskattning, med hänvisning till artikel 2.1 och 2.2 i lagen av den 25 november 2014, F att efterkomma beslutet om föreläggande av den 28 juni 2022.

26 Genom skrivelse av den 8 augusti 2022 svarade F att det inte hade tillgång till några upplysningar som inte omfattades av tystnadsplikt enligt artikel 177.1 i den luxemburgska skattelagen och preciserade att dess mandat i det ärende som avsågs i beslutet om föreläggande inte var av skatterättslig karaktär utan endast rörde bolagsrätt.

27 Genom beslut av den 19 augusti 2022 ålade myndigheten på nytt F att vid äventyr av vite tillhandahålla de begärda upplysningarna och handlingarna och erinrade om att bolaget enligt artikel 2.2 i lagen av den 25 november 2014 var tvunget att lämna ut dessa i sin helhet, på ett precist och oförvanskat sätt.

- 28 Genom beslut av den 16 september 2022 påförde samma myndighet F vite för att inte ha efterkommit beslutet om föreläggande av den 19 augusti 2022.
- 29 F väckte den 18 oktober 2022 vid Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen, Luxemburg) talan om ändring av beslutet av den 16 september 2022 och den 25 november 2022 talan om ogiltigförklaring av beslutet om föreläggande av den 19 augusti 2022 (nedan kallat det omtvistade föreläggandet). Advokatsamfundet i Luxemburg begärde att få intervenera till stöd för F:s yrkanden inom ramen för sistnämnda talan.
- 30 Genom dom av den 23 februari 2023 avisade nämnda domstol, av tidsskäl (*ratione temporis*), talan om ogiltigförklaring och följaktligen den begäran om att få intervenera som hade inletts av advokatsamfundet i Luxemburg.
- 31 F och advokatsamfundet i Luxemburg överklagade denna dom vid Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg), som är hänskjutande domstol.
- 32 Genom dom av den 4 maj 2023 slog nämnda domstol fast att den talan om ogiltigförklaring som F hade väckt mot det omtvistade föreläggandet och den begäran om intervention som hade inletts av advokatsamfundet i Luxemburg kunde tas upp till prövning och beslutade att pröva målet.
- 33 Vad gäller prövningen i sak har den hänskjutande domstolen påpekat att F och advokatsamfundet i Luxemburg till stöd för sina argument avseende att det omtvistade föreläggandet är rättsstridigt hänvisade till artikel 17.2 och 17.4 i direktiv 2011/16 samt artikel 18.2 och 18.4 i lagen av den 29 mars 2013, genom vilken direktivet har införlivats med luxemburgsk rätt, samt att de i detta sammanhang åberopade domen av den 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies m.fl. (C-694/20, EU:C:2022:963) (nedan kallad domen i målet Orde van Vlaamse Balies m.fl.), och bestämmelser i stadgan, särskilt artikel 7.
- 34 Den hänskjutande domstolen anser att för att den ska kunna uttala sig om dessa argument och avgöra målet vid den behövs vissa klargöranden från EU-domstolen, så att den kan bedöma huruvida det omtvistade föreläggandet är förenligt med unionsrätten, och detta oberoende av huruvida F eventuellt även kan vara undantaget från skyldigheten att tillhandahålla de begärda upplysningarna och handlingarna, eller vissa av dem, enligt artikel 177 i den luxemburgska skattelagen, eftersom de råd som F gav inte avsåg ”skatteärenden” i den mening som avses i punkt 2 i nämnda artikel.
- 35 Den hänskjutande domstolen har inledningsvis påpekat att EU-domstolen i domen i målet Orde van Vlaamse Balies m.fl. ansåg att den skyldighet som införts genom artikel 8ab i direktiv 2011/16, i dess lydelse enligt direktiv 2018/822, för advokater som utformar, marknadsför eller organiserar gränsöverskridande arrangemang att informera tredje man om sin identitet, sin bedömning av innehållet i det gränsöverskridande arrangemanget och den omständigheten att han eller hon har konsulterats, samt utlämnandet av denna information till skattemyndigheten utgör ett ingrepp i rätten till respekt för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient, vilken garanteras i artikel 7 i stadgan. I förevarande fall åläggs F genom det omtvistade föreläggandet att till myndigheten för direkt beskattning lämna alla handlingar om sitt förhållande till sin klient inom ramen för upprättandet av vissa bolagsstrukturer för investering. Det förefaller följaktligen logiskt att av detta dra slutsatsen att även detta föreläggande utgör ett ingrepp i nämnda rättighet. Med beaktande av skillnaden mellan de system för informationsutbyte och de motsvarande rättsakter som avses i domen i målet Orde

van Vlaamse Balies m.fl. respektive i det mål som den hänskjutande domstolen har att pröva anser den hänskjutande domstolen emellertid att en bekräftelse av denna bedömning är nödvändig.

- 36 Den hänskjutande domstolen har vidare, för det fall skyddet enligt artikel 7 i stadgan ska tillämpas eller ett ingrepp har fastställts, påpekat att EU-domstolen i punkt 34 i domen i målet Orde van Vlaamse Balies m.fl. erinrade om att de rättigheter som stadfästs i artikel 7 inte är några absoluta rättigheter, utan måste bedömas utifrån deras funktion i samhället och att det, såsom framgår av artikel 52.1 i stadgan, enligt stadgan är tillåtet att begränsa utövandet av dessa rättigheter, under förutsättning att begränsningarna är föreskrivna i lag. Den hänskjutande domstolen har påpekat att förutom artikel 17.4 innehåller direktiv 2011/16, vad gäller utbyte av upplysningar på begäran, emellertid inte någon bestämmelse i vilken det föreskrivs en särskild ordning med specifika begränsningar av skyldigheten för en advokat att lämna upplysningar i egenskap av tredje man som innehar upplysningar. I avsaknad av bestämmelser i vilka det föreskrivs en sådan särskild ordning uppkommer följaktligen frågan om huruvida direktiv 2011/16 är förenligt med artiklarna 7 och 52.1 i stadgan.
- 37 Den hänskjutande domstolen anser vidare att om EU-domstolen skulle finna att direktiv 2011/16 är förenligt med stadgan mot bakgrund av vad som anges i ovanstående punkt, uppkommer frågan om huruvida omfattningen av den samarbetskyldighet som åligger advokater inom ramen för det utbyte av upplysningar på begäran som regleras genom detta direktiv – som beaktar inverkan av deras tystnadsplikt – kan fastställas genom bestämmelser i medlemsstaternas lagstiftning, i enlighet med hänvisningen i artikel 18.1 i nämnda direktiv. Den har preciserat att i denna situation ska artikel 177 i den luxemburgska skattelagen tillämpas i förevarande fall, i egenskap av en nationell bestämmelse som reglerar nämnda samarbetskyldighet för advokater i egenskap av tredje man.
- 38 Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att EU-domstolen i punkt 39 i domen i målet Orde van Vlaamse Balies m.fl. konstaterade att för att säkerställa iakttagandet av det väsentliga innehållet i sekretessen för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient är endast ett begränsat upphävande av denna sekretess tillåtligt. I förevarande fall har F genom det omtvistade föreläggandet ålagts att lämna ut alla handlingar om sitt förhållande till sin klient inom ramen för upprättandet av vissa bolagsstrukturer för investering. Under dessa omständigheter kan det inte uteslutas att detta föreläggande påverkar det väsentliga innehållet i rätten till respekt för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient. Eftersom nämnda föreläggande emellertid är förenligt med artikel 177 i den luxemburgska skattelagen uppkommer således även frågan huruvida såväl nämnda nationella bestämmelse som föreläggandet är förenliga med artikel 7 i stadgan.
- 39 Den hänskjutande domstolen har slutligen påpekat att för det fall att nämnda nationella bestämmelse och föreläggandet skulle anses vara oförenliga med sistnämnda bestämmelse, så skulle en sådan slutsats dock inte automatiskt leda till en ogiltigförklaring av hela nämnda föreläggande, eftersom föreläggandet utgör ett delbart beslut beroende på vilka upplysningar som begärts. Den luxemburgska domstolen skulle således kunna låta advokatens skyldighet att lämna upplysningar bestå, när det gäller upplysningar som inte anses påverka det väsentliga innehållet i rätten till respekt för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient.
- 40 Den hänskjutande domstolens prövning ska följaktligen inte begränsas till att konstatera ett eventuellt ingrepp i det väsentliga innehållet i sekretessen för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient, utan ska följas av en kontroll av huruvida andra överväganden som EU-domstolen gjorde i domen i målet Orde van Vlaamse Balies m.fl., särskilt beträffande

proportionalitetsprincipen, i förekommande fall kan avgränsa de upplysningar som med giltig verkan kan avkrävas en advokat inom ramen för ett utbyte av upplysningar på begäran som grundar sig på direktiv 2011/16.

41 Mot denna bakgrund beslutade Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Omfattas juridisk rådgivning som ges av en advokat i bolagsrättsliga frågor – i detta fall i syfte att inrätta en bolagsstruktur för investering – av det starkare skydd för kommunikation mellan advokater och deras klienter som föreskrivs i artikel 7 i stadgan?
- 2) För det fall den första frågan besvaras jakande, utgör då ett beslut av den behöriga myndigheten i en anmodad medlemsstat, som har utfärdats för att efterkomma en begäran om [utbyte av upplysningar] från en annan medlemsstat med stöd av direktiv 2011/16, genom vilket en advokat åläggs att till myndigheten i stort sett lämna alla tillgängliga handlingar om sitt förhållande till sin klient, en detaljerad beskrivning av de transaktioner som varit föremål för advokatens rådgivning, en förklaring av advokatens inblandning i dessa förfaranden och identifiering av advokatens samtalspartner, ett ingrepp i den rätt till respekt för kommunikationen mellan advokater och deras klienter som garanteras i artikel 7 i stadgan?
- 3) Om den andra frågan besvaras jakande, ska då direktiv 2011/16 anses vara förenligt med artiklarna 7 och 52.1 i stadgan, med hänsyn till att direktivet, utöver artikel 17.4 däri, inte innehåller någon bestämmelse som uttryckligen tillåter ett ingrepp i sekretessen för kommunikationen mellan advokater och deras klienter inom ramen för systemet för [utbyte av upplysningar] på begäran och i sig definierar räckvidden av begränsningen i utövandet av den berörda rättigheten?
- 4) Om den tredje frågan besvaras jakande, kan då de bestämmelser som reglerar advokaters (eller en advokatbyrås) skyldighet att samarbeta som tredje man som innehar information vid tillämpningen av den mekanism för utbyte av [upplysningar] på begäran som infördes genom direktiv 2011/16, särskilt de särskilda begränsningar som syftar till att beakta inverkan av tystnadsplikt, omfattas av bestämmelser i nationell rätt i varje medlemsstat om advokaters skyldighet att i egenskap av tredje man samarbeta vid skatteutredningar inom ramen för tillämpningen av nationell skatterätt, i enlighet med hänvisningen i artikel 18.1 i nämnda direktiv?
- 5) Om den fjärde frågan besvaras jakande, ska då en nationell bestämmelse som fastställer en skyldighet för advokater i egenskap av tredje man som innehar information att samarbeta, såsom den som är tillämplig i förevarande fall, för att vara förenlig med artikel 7 i stadgan innehålla särskilda bestämmelser som
 - säkerställer att det väsentliga innehållet i sekretessen för kommunikationen mellan advokater och deras klienter iakttas, och
 - inför särskilda villkor för att säkerställa att advokaternas skyldighet att samarbeta begränsas till vad som är lämpligt och nödvändigt för att uppnå syftet med direktiv 2011/16?

- 6) Om svaret på den femte frågan är jakande, ska då de särskilda villkoren som syftar till att säkerställa att advokaters samarbete i skatteutredningen begränsas till vad som är lämpligt och nödvändigt för att uppnå syftet med direktiv 2011/16 inbegripa en skyldighet för den behöriga myndigheten i den anmodade medlemsstaten
- att göra en fördjupad kontroll av huruvida den begärande medlemsstaten tidigare har uttömt de vanliga informationskällor som den under omständigheterna kunde ha använt för att skaffa de begärda upplysningarna, utan att riskera det önskade resultatet, i enlighet med artikel 17.1 i direktiv 2011/16, och/eller
 - att tidigare förgäves ha kontaktat andra potentiella informationsinnehavare för att slutligen kunna kontakta en advokat i dennes egenskap av potentiell informationsinnehavare, och/eller
 - att i varje enskilt fall göra en avvägning mellan, å ena sidan, målet av allmänt samhällsintresse, och, å andra sidan, rättigheterna i fråga, på så sätt att ett föreläggande mot en advokat endast kan utfärdas med giltig verkan om ytterligare villkor är uppfyllda, såsom kravet på att den ekonomiska betydelsen av den kontroll som pågår i den begärande staten är av en viss omfattning eller kan nå en viss omfattning eller kan omfattas av straffrättslig lagstiftning?”

Domstolens behörighet

- 42 Den österrikiska regeringen har uttryckt tvivel beträffande domstolens behörighet och har gjort gällande att eftersom det i direktiv 2011/16 inte anges under vilka omständigheter utredningar eller lämnande av upplysningar kan genomföras lagenligt och, framför allt, under vilka omständigheter ett rättssubjekt kan vägra att lämna upplysningar genom att åberopa sin tystnadsplikt, omfattas sådana frågor uteslutande av nationell rätt, vilket innebär att målet vid den nationella domstolen inte omfattas av direktivets, och följaktligen inte unionsrättens, tillämpningsområde.
- 43 Domstolen erinrar om att direktiv 2011/16 reglerar utbytet av upplysningar på begäran mellan medlemsstaterna och att det i artikel 18.1 i direktivet föreskrivs att den anmodade medlemsstaten ska använda de medel som den förfogar över för att inhämta de upplysningar som den begärande medlemsstaten har efterfrågat. När den anmodade medlemsstaten, till följd av en begäran om utbyte av upplysningar som inges i enlighet med avsnitt I i kapitel II i direktiv 2011/16, genomför en utredning enligt sina nationella förfaranden och riktar ett föreläggande till den som innehar upplysningar om att lämna ut dessa upplysningar, tillämpar den detta direktiv och följaktligen unionsrätten.
- 44 EU-domstolen har slagit fast att en medlemsstats antagande av en lagstiftning som preciserar formerna för det förfarande för utbyte av upplysningar på begäran som införts genom direktiv 2011/16 utgör en sådan tillämpning av unionsrätten som, såsom det framgår av artikel 51.1 i stadgan, medför att stadgan blir tillämplig, bland annat när denna lagstiftning föreskriver en möjlighet för den behöriga myndigheten att fatta ett beslut enligt vilket en person som innehar upplysningar är skyldig att lämna dessa upplysningar till myndigheten (dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkterna 45 och 46 och där angiven rättspraxis).

- 45 Under dessa omständigheter ska det konstateras att domstolen är behörig att pröva om och i vilken utsträckning bestämmelserna i stadgan utgör hinder för att en medlemsstat tillämpar nationella bestämmelser av det slag som avses i det nationella målet inom ramen för, och i syfte att verkställa, en begäran om utbyte av upplysningar som ingetts i enlighet med avsnitt I i kapitel II i direktiv 2011/16.

De två första frågorna

- 46 Den hänskjutande domstolen har ställt de två första frågorna, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 7 i stadgan ska tolkas så, att juridisk rådgivning som ges av en advokat i bolagsrättsliga frågor omfattas av det starkare skydd för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient som garanteras genom denna artikel och att ett beslut genom vilket en advokat åläggs att, med avseende på ett utbyte av upplysningar på begäran enligt direktiv 2011/16, till myndigheterna i den anmodade medlemsstaten lämna alla handlingar och upplysningar om sitt förhållande till sin klient som framkommit under nämnda rådgivning därför utgör ett ingrepp i rätten till respekt för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient, vilken garanteras genom nämnda artikel.
- 47 Domstolen erinrar om att artikel 7 i stadgan, enligt vilken var och en har rätt till respekt för sitt privatliv och familjeliv, sin bostad och sina kommunikationer, motsvarar artikel 8.1 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som undertecknades i Rom den 4 november 1950 (nedan kallad Europakonventionen) (domen i målet Orde van de Vlaamse Balies m.fl., punkt 25).
- 48 EU-domstolen ska, i enlighet med artikel 52.3 i stadgan, som syftar till att säkerställa det nödvändiga sammanhanget mellan rättigheterna i stadgan och motsvarande rättigheter enligt Europakonventionen, utan att detta inkräktar på unionsrättens autonomi, vid sin tolkning av de rättigheter som garanteras i artikel 7 i stadgan, beakta motsvarande rättigheter som garanteras i artikel 8.1 i Europakonventionen, såsom de har tolkats av Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna, till vilka hänsyn ska tas såsom lägsta tillåtna skyddsnivå (domen i målet Orde van Vlaamse Balies m.fl., punkt 26).
- 49 Såsom EU-domstolen redan har påpekat framgår det av praxis från Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna att artikel 8.1 i Europakonventionen skyddar sekretessen för all kommunikation mellan enskilda personer och ger ett starkare skydd för kommunikation mellan advokater och deras klienter. I likhet med denna bestämmelse, vars skydd inte endast omfattar försvar i brottmål utan även juridisk rådgivning, garanterar artikel 7 i stadgan med nödvändighet att juridisk rådgivning omgärdas av sekretess, med avseende på såväl dess innehåll som dess existens. De personer som anlitar en advokat kan nämligen rimligen förvänta sig att deras kommunikation förblir privat och konfidentiell. Följaktligen måste dessa personer, förutom i undantagsfall, anses ha berättigade förväntningar på att deras advokat inte utan deras samtycke kommer att lämna ut information om att klienten har konsulterat advokaten (domen i målet Orde van Vlaamse Balies m.fl., punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 50 Det särskilda skydd som artikel 7 i stadgan och artikel 8.1 i Europakonventionen tillerkänner advokaters tystnadsplikt, vilket framför allt tar sig uttryck i skyldigheter som åligger dem, motiveras av att advokaterna anförtros en grundläggande uppgift i ett demokratiskt samhälle, nämligen att försvara enskilda rättssubjekt. Denna grundläggande uppgift innebär dels ett krav, vars betydelse erkänns i samtliga medlemsstater, på att varje rättssubjekt ska ha möjlighet att fritt

vända sig till sin advokat, vars själva yrke till sin natur omfattar uppgiften att på ett oberoende sätt ge juridisk rådgivning till alla som har behov av sådan rådgivning, dels advokatens lojalitet gentemot sin klient (domen i målet Orde van Vlaamse Balies m.fl., punkt 28 och där angiven rättspraxis).

- 51 Av det ovan anförda följer att juridisk rådgivning som ges av en advokat, oavsett vilket rättsområde den avser, åtnjuter det starkare skydd som genom artikel 7 i stadgan garanteras för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient. Av detta följer att ett beslut om föreläggande av det slag som avses i det nationella målet utgör ett ingrepp i rätten till respekt för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient, vilken garanteras i nämnda artikel.
- 52 De två första frågorna ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 7 i stadgan ska tolkas så, att juridisk rådgivning som ges av en advokat i bolagsrättsliga frågor omfattas av det starkare skydd för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient som garanteras genom denna artikel och att ett beslut genom vilket en advokat åläggs att, med avseende på ett utbyte av upplysningar på begäran enligt direktiv 2011/16, till myndigheterna i den anmodade medlemsstaten lämna ut alla de handlingar och upplysningar om sitt förhållande till sin klient som har framkommit under nämnda rådgivning därför utgör ett ingrepp i rätten till respekt för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient, vilken garanteras genom nämnda artikel.

Den tredje och den fjärde frågan

- 53 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den fjärde frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida direktiv 2011/16 är ogiltigt mot bakgrund av artiklarna 7 och 52.1 i stadgan, eftersom direktivet, förutom artikel 17.4, inte innehåller någon bestämmelse som, för det första, uttryckligen tillåter ett ingrepp i sekretessen för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient inom ramen för systemet för utbyte av upplysningar på begäran och, för det andra, i sig definierar räckvidden av begränsningen i utövandet av den rättighet som garanteras genom artikel 7 i stadgan, samtidigt som det, som det följer av artikel 18.1 i direktivet, föreskrivs att medlemsstaternas nationella rätt ska avgöra i vilken mån advokaters tystnadsplikt kan utgöra hinder för en begäran om upplysningar som framställs av den anmodade medlemsstaten.
- 54 Av begäran om förhandsavgörande framgår att den hänskjutande domstolen är tveksam till huruvida direktiv 2011/16 är förenligt med artikel 52.1 i stadgan, särskilt i den del som det i denna bestämmelse föreskrivs att varje begränsning i utövandet av de rättigheter och friheter som erkänns i stadgan ska vara föreskriven i lag.
- 55 Direktiv 2011/16 rör administrativt samarbete och utbyte av upplysningar mellan medlemsstaterna i fråga om beskattning. I artikel 1.1 anges att i direktivet ”fastställs de regler och förfaranden enligt vilka medlemsstaterna ska samarbeta med varandra för att utbyta sådana upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftningar i fråga om de skatter som avses i artikel 2”.
- 56 Inom ramen för det utbyte av upplysningar på begäran som föreskrivs i avsnitt I i kapitel II i direktivet, vilket avses i förevarande mål, reglerar direktivet förbindelserna mellan den begärande medlemsstaten och den anmodade medlemsstaten samt deras ömsesidiga skyldigheter. I artikel 6.1 och 6.3 i direktivet föreskrivs således att den anmodade myndigheten ska se till att de administrativa utredningar utförs som krävs för att få fram de begärda upplysningarna och att

denna myndighet därvid ska följa samma förfaranden som den skulle ha gjort om den hade agerat på eget initiativ eller på begäran av en annan myndighet i den egna medlemsstaten. I kapitel IV i direktiv 2011/16, som rör villkoren för det administrativa samarbetet, föreskrivs i artikel 18.1 att den anmodade medlemsstaten ska använda de medel som den förfogar över för att inhämta de begärda upplysningarna.

- 57 Vad gäller utbytet av upplysningar på begäran fastställs det i direktiv 2011/16 däremot inte – till skillnad från när det gäller de andra typer av utbyte av upplysningar som direktivet reglerar, såsom obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar, vilket föreskrivs i avsnitt II i kapitel II i direktivet, i dess lydelse enligt direktiv 2018/822 – någon rapporteringsskyldighet för personer eller aktörer som har innehar upplysningar.
- 58 I artikel 17.4 i direktiv 2011/16, som rör förbindelserna mellan den anmodade medlemsstaten och den begärande medlemsstaten, föreskrivs en rätt för förstnämnda stat att vägra att lämna vissa upplysningar till sistnämnda stat, men fastställs inte vilka åtgärder som ska vidtas inom ramen för de nationella förfarandena för inhämtande av upplysningar. På samma sätt föreskrivs i artikel 17.2 i direktivet att direktivet inte medför någon skyldighet för en anmodad medlemsstat att utföra utredningar eller överlämna upplysningar, om det skulle strida mot dess lagstiftning att för egna ändamål utföra sådana utredningar eller inhämta de begärda upplysningarna. Vilka krav som ska iakttas inom ramen för de nationella förfarandena för inhämtande av upplysningar fastställs emellertid inte.
- 59 Av det ovan anförda följer att unionslagstiftaren med avseenden på det utbyte av upplysningar på begäran som föreskrivs i direktiv 2011/16 endast har fastställt de skyldigheter som medlemsstaterna har mot varandra, samtidigt som det tillåts att de inte efterkommer en begäran om upplysningar, om det strider mot deras lagstiftning att utföra de begärda utredningarna och inhämta de aktuella upplysningarna. Unionslagstiftaren har således överlåtit på medlemsstaterna att se till att de nationella förfaranden som tillämpas för att inhämta upplysningar med avseende på detta utbyte respekterar stadgan, särskilt artikel 7 i den.
- 60 Av detta följer att den omständigheten att det system för utbyte av upplysningar på begäran som föreskrivs i avsnitt I i kapitel II i direktiv 2011/16 inte inbegriper några bestämmelser om skydd för sekretessen för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient inom ramen för det inhämtande av upplysningar som åligger den anmodade medlemsstaten inte innebär att direktivet strider mot artiklarna 7 och 52.1 i stadgan. Av direktivet följer nämligen att det i överensstämmelse med artikel 51.1 i stadgan åligger varje medlemsstat att inom ramen för de nationella förfaranden som tillämpas för att inhämta uppgifter säkerställa det starkare skydd för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient som garanteras genom artikel 7 i stadgan. Varje medlemsstat ska således bland annat se till att varje eventuell begränsning i utövandet av de rättigheter som garanteras genom artikel 7 i stadgan som följer av dessa nationella förfaranden är ”föreskriven i lag” i den mening som avses i artikel 52.1 i stadgan.
- 61 Mot denna bakgrund ska den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Prövningen av de aspekter som avses i dessa frågor har inte påvisat något som mot bakgrund av artiklarna 7 och 52.1 i stadgan kan påverka giltigheten av direktiv 2011/16.

Den femte och den sjätte frågan

- 62 Sålunda framgår av begäran om förhandsavgörande medför det omtvistade föreläggandet en skyldighet för F att inkomma med alla handlingar om sitt förhållande till sin klient inom ramen för upprättandet av vissa bolagsstrukturer för investering, en detaljerad beskrivning av de transaktioner som varit föremål för F:s rådgivning, en förklaring av F:s inblandning i dessa förfaranden och identifiering av F:s samtalspartner. Skattemyndigheten fattade beslut om detta föreläggande, som utgör en upprepning av ett tidigare föreläggande med samma föremål, efter det att F hade motsatt sig att överlämna de tidigare begärda upplysningarna och handlingarna med motiveringen att ett sådant överlämnande skulle strida mot tystnadsplikten för advokater, som F är bunden av, och att rådgivningen i fråga dessutom inte var av skatterättslig karaktär. I det omtvistade föreläggandet påpekade skattemyndigheten bland annat att det ankom på F att vid äventyr av vite överlämna de tidigare begärda upplysningarna i sin helhet, på ett precist och oförvanskad sätt, och att F inte kunde åberopa tystnadsplikten. Eftersom F fortfarande inte efterkom föreläggandet, påförde skattemyndigheten slutligen bolaget vite såsom den tidigare hade förvarnat om.
- 63 Den hänskjutande domstolen har angett att med beaktande av omfattningen av de begärda upplysningarna, vilka avser innehållet i hela den ärendeakt som F innehar, bland annat detaljer om innehållet i all kommunikation mellan F och dennes klient, uppkommer framför allt frågan om huruvida ett sådant föreläggande, vilket för övrigt är förenligt med nationell rätt, bland annat artikel 177 i den luxemburgska skattelagen, utgör ett ingrepp i det väsentliga innehållet i rätten till respekt för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient, vilken omfattas av ett starkare skydd enligt artikel 7 i stadgan.
- 64 Vad gäller omfattningen av de begärda upplysningarna och den nationella lagstiftning på grundval av vilken det omtvistade föreläggandet har utfärdats och F har påförts vite, har den hänskjutande domstolen betonat att enligt artikel 177 i den luxemburgska skattelagen kan en advokat som är föremål för ett sådant föreläggande i princip vägra att lämna ut alla upplysningar, samtidigt som en advokat som uteslutande har agerat som rådgivare eller företrädare i skatteärenden måste lämna ut alla de begärda upplysningarna, såvida inte ett utlämnande av dessa upplysningar skulle utsätta klienten för risk för åtal.
- 65 Under dessa omständigheter måste det anses att den hänskjutande domstolen har ställt den femte och den sjätte frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 7 och 52.1 i stadgan ska tolkas så, att de utgör hinder för ett föreläggande av det slag som beskrivs i punkt 52 ovan, vilket grundar sig på nationell lagstiftning enligt vilken rådgivning och företräddande i skattefrågor genom en advokat inte omfattas av det starkare skydd för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient som garanteras genom artikel 7 i stadgan, såvida inte ett utlämnande av dessa upplysningar skulle utsätta klienten för risk för åtal.
- 66 Domstolen erinrar inledningsvis om att såsom det framgår av punkt 51 ovan är detta starkare skydd för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient tillämpligt oberoende av inom vilket rättsområde klienten erhåller rådgivning eller företräds.
- 67 Det ska emellertid erinras om att de rättigheter som stadfästs i artikel 7 i stadgan inte är några absoluta rättigheter, utan måste bedömas utifrån deras funktion i samhället. Sålunda framgår av artikel 52.1 i stadgan är det enligt stadgan nämligen tillåtet att begränsa utövandet av dessa rättigheter, under förutsättning att begränsningarna föreskrivs i lag, att de är förenliga med det väsentliga innehållet i dessa rättigheter och att de, med beaktande av proportionalitetsprincipen,

är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen eller mot behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juli 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers m.fl.*, C-623/22, EU:C:2024:639, punkt 134 och där angiven rättspraxis).

- 68 I förevarande fall förbjuder artikel 177.2 i den luxemburgska skattelagen att en advokat som har tillställts en begäran om att lämna upplysningar till skattemyndigheten vägrar tillgång till det som han eller hon har anförtrotts inom ramen för utövandet av sitt yrke, i den mån det rör sig om omständigheter som han eller hon har fått kännedom om i samband med rådgivning och företrädande i skatteärenden, såvida det inte rör sig om frågor som, om de besvaras, skulle utsätta advokatens huvudman för risk för åtal. Ett sådant förbud har till följd att när det gäller skatteärenden får inget innehåll i kommunikationen mellan en advokat och dennes klient, oberoende av om den skett i samband med rådgivning eller företrädande i domstol, hemlighållas för skattemyndigheten, förutom om innehållet skulle utsätta klienten för risk för åtal.
- 69 Eftersom skattemyndigheten i det omtvistade föreläggandet har upprepat kravet att F, vid äventyr av vite, ska överlämna de upplysningarna som avses i punkt 62 ovan i deras helhet, på ett precist och oförvanskad sätt, trots att F hade angett att det ansåg att den tystnadsplikt som det är bundet av hindrar att upplysningarna lämnas ut, har även det omtvistade föreläggandet, i linje med vad som föreskrivs i artikel 177 i den luxemburgska skattelagen, till följd att inget av innehållet i kommunikationen mellan F och dennes klient rörande upprättandet av bolagsstrukturer för investeringar får hemlighållas för den myndighet som utfärdat föreläggandet.
- 70 Domstolen erinrar härvid om att artikel 7 i stadgan garanterar att juridisk rådgivning som ges av en advokat omgärdas av sekretess, med avseende på såväl dess innehåll som dess existens. Personer som rådfrågar en advokat måste således rimligen kunna förvänta sig att denna kommunikation förblir privat och konfidentiell och måste förutom i undantagsfall kunna ha förtroende för att deras advokat inte utan deras samtycke kommer att lämna ut information om att de har konsulterat advokaten.
- 71 Domstolen har visserligen slagit fast att det inte kan anses att den underrättelseskyldighet som föreskrivs i artikel 8ab.5 i direktiv 2011/16, i dess lydelse enligt direktiv 2018/822, utgör ett ingrepp i det väsentliga innehållet i rätten till respekt för kommunikationen mellan advokater och deras klienter, vilken garanteras i artikel 7 i stadgan. Den kom emellertid fram till denna slutsats efter att ha påpekat att denna skyldighet endast i begränsad utsträckning medför att sekretessen för kommunikationen mellan en förmedlande advokat och dennes klient upphävs gentemot utomstående förmedlare och skattemyndigheten och, särskilt, att i denna bestämmelse föreskrivs inte någon skyldighet eller ens tillåtelse för en förmedlande advokat att utan sin klients samtycke lämna ut information om innehållet i kommunikationen (domen i målet *Orde van de Vlaamse Balies m.fl.*, punkterna 39 och 40).
- 72 Genom att nästan fullständigt utesluta innehållet i den omfattande rådgivning som advokater tillhandahåller i skatteärenden, det vill säga nästan ett helt rättsområde inom vilket advokater kan ge råd till sina klienter, från det starkare skydd som enligt artikel 7 i stadgan ska gälla för advokaters tystnadsplikt, leder artikel 177 i den luxemburgska skattelagen, som generaladvokaten påpekade i punkt 50 i sitt förslag till avgörande, till att detta skydd inom detta rättsområde förlorar sitt innehåll. I den del utgångspunkten i det omtvistade föreläggandet förefaller vara antagandet att den tystnadsplikt för advokater som följer av artikel 177 i den luxemburgska skattelagen inte kan göras gällande och att skattemyndigheten därför kan kräva in hela den ärendeakt som F innehar, bland annat detaljer om innehållet i all kommunikation mellan F och dennes klient,

trots att den omfattande rådgivning som F tillhandahållit rörande upprättandet av vissa bolagsstrukturer för investering inte enligt F rör ett skatteärende, utökar nämnda föreläggande ytterligare omfattningen av ingreppet i innehållet i den rättighet som skyddas genom artikel 7 i stadgan.

- 73 Under dessa omständigheter måste det konstateras att en nationell bestämmelse som artikel 177 i den luxemburgska skattelagen, liksom det sätt på vilket denna bestämmelse i förevarande fall har tillämpats genom det omtvistade föreläggandet, långt ifrån begränsar sig till undantagsfall och, på grund av själva omfattningen av det undantag från advokaters tystnadsplikt som tillåts när det gäller kommunikationen mellan en advokat och dennes klient, utgör ett ingrepp i det väsentliga innehållet i den rättighet som garanteras i artikel 7 i stadgan.
- 74 Av det ovan anförda följer att ett sådant föreläggande som det omtvistade föreläggandet, som grundar sig på sådan nationell lagstiftning som artikel 177.2 i den luxemburgska skattelagen, utgör ett ingrepp i det väsentliga innehållet i rätten till respekt för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient, och således ett ingrepp som inte kan motiveras.
- 75 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den femte och den sjätte frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 7 och 52.1 i stadgan ska tolkas så, att de utgör hinder för ett föreläggande av det slag som beskrivs i punkt 52 ovan, vilket grundar sig på nationell lagstiftning enligt vilken rådgivning och företrädande på skatteområdet genom en advokat inte omfattas av det starkare skydd för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient som garanteras genom artikel 7 i stadgan, såvida inte ett utlämnande av kommunikationen skulle utsätta klienten för risk för åtal.

Rättegångskostnader

- 76 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) Artikel 7 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna

ska tolkas så,

att juridisk rådgivning som ges av en advokat i bolagsrättsliga frågor omfattas av det starkare skydd för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient som garanteras genom denna artikel och att ett beslut genom vilket en advokat åläggs att, med avseende på ett utbyte av upplysningar på begäran enligt rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, till myndigheterna i den anmodade medlemsstaten lämna ut alla de handlingar och upplysningar rörande sitt förhållande till sin klient som har framkommit under nämnda rådgivning därför utgör ett ingrepp i rätten till respekt för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient, vilken garanteras genom nämnda artikel.

- 2) **Prövningen av de aspekter som avses i den tredje och den fjärde frågan har inte påvisat något som mot bakgrund av artiklarna 7 och 52.1 i stadgan om de grundläggande rättigheterna kan påverka giltigheten av direktiv 2011/16/EU.**
- 3) **Artiklarna 7 och 52.1 i stadgan om de grundläggande rättigheterna ska tolkas så, att de utgör hinder för ett föreläggande av det slag som beskrivs i punkt 1 i detta domslut, vilket grundar sig på nationell lagstiftning enligt vilken rådgivning och företräddande på skatteområdet genom en advokat inte omfattas av det starkare skydd för kommunikationen mellan en advokat och dennes klient som garanteras genom artikel 7 i stadgan, såvida inte ett utlämnande av kommunikationen skulle utsätta klienten för risk för åtal.**

Underskrifter