



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ATHANASIOS RANTOS
föredraget den 5 april 2022¹

Mål C-694/20

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

(begäran om förhandsavgörande från Grondwettelijk Hof (Författningsdomstolen, Belgien))

”Begäran om förhandsavgörande – Administrativt samarbete i fråga om beskattning – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Artiklarna 7 och 47 – Automatiskt och obligatoriskt utbyte av upplysningar i förbindelse med rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang – Advokaters tystnadsplikt – Undantag från rapporteringsskyldigheten för förmedlare – Begäran om giltighetsbedömning”

I. Inledning

1. Det nu aktuella målet rör fråga om hur omfattande skydd som ges tystnadsplikten för advokater som i egenskap av förmedlare deltar i utformningen av skatteupplägg och hur långt dessa advokaters rapporterings- och anmälningsskyldigheter sträcker sig inom ramen för tillämpningen av direktiv 2011/16/EU.²

2. Den nu aktuella begäran om förhandsavgörande avser en bedömning av giltigheten av artikel 8ab.5 i direktiv 2011/16, vilken infördes genom direktiv 2018/822³ (nedan kallad den omtvistade bestämmelsen). I denna bestämmelse anges att en förmedlare som är advokat och undantagen rapporteringsskyldighet på grund av sin tystnadsplikt ska underrätta eventuella andra förmedlare om deras rapporteringsskyldighet mot bakgrund av artiklarna 7 och 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).

¹ Originalspråk: franska.

² Rådets direktiv 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) (nedan kallat direktiv 2011/16). Lösningen i detta mål kommer att bli avgörande för mål C-398/21 (Conseil national des barreaux m.fl.), vilket har vilandeförklarats i väntan på att detta mål ska avgöras. Tolkningsfrågan i detta mål rör nämligen samma bestämmelser i direktiv 2011/16 och vilar på samma grund som den begäran om förhandsavgörande som framställts av Conseil d'Etat (Högsta Förvaltningsdomstolen, Frankrike) i mål C-398/21.

³ Rådets direktiv 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) (nedan kallat direktiv 2018/822).

3. Begäran har framställts av Grondwettelijk Hof (Författningsdomstolen, Belgien) med anledning av talan om fullständig eller delvis inhibition av ett flamländskt dekret om införlivande av den omtvistade bestämmelsen och om ändring av de flamländska bestämmelserna om administrativt samarbete i fråga om beskattning. Talan har väckts av Orde van Vlaamse Balies (flamländska advokatsamfundet, Belgien) och den oregistrerade sammanslutningen Belgian Association of Tax Lawyers (nedan kallade sökandena).

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Direktiv 2011/16 antogs för att inrätta ett system för samarbete mellan medlemsstaternas nationella skattemyndigheter. I direktivet fastställs vilka regler och förfaranden som ska tillämpas vid utbyte av upplysningar för beskattningsändamål.

5. Genom direktiv 2018/822 infördes en skyldighet att rapportera potentiellt aggressiva gränsöverskridande skattearrangemang⁴ till de behöriga myndigheterna. I skälen 2, 6, 8 och 18 i detta direktiv anges följande:

”(2) Medlemsstaterna finner det allt svårare att skydda sina nationella skattebaser från att urholkas eftersom skatteplaneringsstrukturerna har utvecklats till att bli synnerligen sofistikerade och ofta drar fördel av den ökade rörligheten för både kapital och personer på den inre marknaden. ... Det är därför avgörande att medlemsstaternas skattemyndigheter får fullständiga och relevanta uppgifter om potentiellt aggressiva skattearrangemang. Sådan information skulle göra det möjligt för dessa myndigheter att snabbt reagera mot skadlig skattepraxis och täppa till kryphål genom att anta lagstiftning eller göra lämpliga riskbedömningar och skatterevisioner. ...

...

(6) Rapportering av upplysningar om potentiellt aggressiva gränsöverskridande skatteplaneringsarrangemang kan effektivt bidra till de insatser som görs för att skapa ett klimat med rättvis beskattning på den inre marknaden. Mot denna bakgrund skulle en skyldighet för förmedlare att informera skattemyndigheterna ... utgöra ett steg i rätt riktning.

...

...

(8) För att säkerställa en väl fungerande inre marknad och för att förhindra kryphål i den föreslagna ramen för regler bör skyldigheten att lämna upplysningar också gälla alla aktörer som vanligen deltar i utformningen, marknadsföringen, anordnandet eller hanteringen av genomförandet av en gränsöverskridande transaktion eller en serie därav, samt de som tillhandahåller hjälp eller råd. Det bör inte bortses från att rapporteringsskyldigheten i vissa fall inte kan göras gällande för en förmedlare på grund av yrkesmässiga privilegier, eller om det inte finns någon förmedlare, till exempel därför att skattebetalaren själv utformar och inför ett system. Under sådana omständigheter är det av avgörande betydelse att skattemyndigheterna inte går miste om möjligheten att få information om

⁴ Denna fotnot rör endast den grekiska versionen av förevarande förslag till avgörande.

skattearrangemang som potentiellt kan vara kopplade till aggressiv skatteplanering. Det skulle därför vara nödvändigt att föra över rapporteringsskyldigheten till den skattebetalare som gynnas av arrangemangen i sådana fall.

...

(18) Detta direktiv står i överensstämmelse med de grundläggande rättigheter och principer som erkänns särskilt i [stadgan].”

6. I artikel 3 i direktiv 2011/16, som har rubriken ”Definitioner”, anges följande, i led 18–22, 24 och 25, i deras lydelse enligt artikel 1 led 1 b i direktiv 2018/822:

”18. *gränsöverskridande arrangemang*: ett arrangemang som rör antingen mer än en medlemsstat eller en medlemsstat och ett tredjeland, om minst ett av följande villkor är uppfyllt:

...

19. *rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang*: varje gränsöverskridande arrangemang som innehåller minst ett av de kännetecken som anges i bilaga IV.

20. *kännetecken*: en karaktäristik eller egenskap i ett gränsöverskridande arrangemang som utgör en indikation på en potentiell risk för skatteflykt som förtecknas i bilaga IV.

21. *förmedlare*: en person som utformar, marknadsför, organiserar eller tillgängliggör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang för genomförande eller som förvaltar genomförandet. Med förmedlare avses också en person som, med beaktande av relevanta fakta och omständigheter och på grundval av de upplysningar som finns att tillgå och den relevanta sakkunskap och förståelse som krävs för att tillhandahålla sådana tjänster, vet eller skäligen kan förväntas veta att hon eller han har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, tillhandahålla hjälp, bistånd eller rådgivning med avseende på utformning, marknadsföring, organisation, tillgängliggörande för genomförande eller förvaltning av genomförande av ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang. Varje person ska ha rätt att tillhandahålla bevis för att en sådan person inte visste eller skäligen inte kunde förväntas veta att den personen deltog i ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang. I detta syfte får den personen hänvisa till alla relevanta fakta och omständigheter samt alla tillgängliga upplysningar och sina relevanta sakkunskaper och insikter. För att vara förmedlare ska en person uppfylla minst ett av följande ytterligare villkor:

- a) Ha sin skatterättsliga hemvist i en medlemsstat.
- b) Ha ett fast driftställe i en medlemsstat genom vilket tjänster avseende arrangemanget tillhandahålls.
- c) Vara registrerad i eller regleras av lagstiftningen i en medlemsstat.
- d) Vara registrerad hos en yrkesorganisation på området för juridisk rådgivning, skatterådgivning eller konsulttjänster i en medlemsstat.

22. *berörd skattebetalare*: en person för vilken ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang tillgängliggörs för genomförande eller som är redo att genomföra ett

rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang eller som har genomfört det första steget i ett sådant arrangemang.

...

24. *marknadsförbart arrangemang*: ett gränsöverskridande arrangemang som utformas, marknadsförs, är redo för genomförande eller tillgängliggörs för genomförande utan att behöva anpassas i väsentlig omfattning.

25. *anpassat arrangemang*: varje gränsöverskridande arrangemang som inte är ett marknadsförbart arrangemang.”

7. När det gäller rapporteringsskyldighet och åberopande av tystnadsplikt anges följande i artikel 8ab i direktiv 2011/16, vilken införts genom artikel 1 led 2 i direktiv 2018/822:

”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 räknat från

- a) dagen efter det att det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget tillgängliggörs för genomförande, eller
- b) dagen efter det att det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget är redo för genomförande, eller
- c) när det första steget i genomförandet av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget har tagits,

beroende på vilket som inträffar först.

...

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.

6. Om det inte finns någon förmedlare eller om förmedlaren underrättar den berörda skattebetalaren eller en annan förmedlare om tillämpningen av ett undantag i enlighet med punkt 5, ska varje medlemsstat vidta nödvändiga åtgärder för att kräva att den andra underrättade förmedlaren eller, om ingen sådan finns, den berörda skattebetalaren, ska vara skyldig att lämna upplysningar om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang.

...

9. Om det finns mer än en förmedlare ska varje medlemsstat vidta nödvändiga åtgärder för att kräva att samtliga förmedlare som deltar i samma rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang ska vara skyldiga att lämna upplysningar om det arrangemanget. En förmedlare ska endast undantas från skyldigheten att lämna upplysningar om denne, i enlighet med nationell lagstiftning, kan bevisa att samma upplysningar som avses i punkt 14 redan har lämnats av en annan förmedlare.

...

14. De upplysningar som den behöriga myndigheten i en medlemsstat ska lämna [till de behöriga myndigheterna i alla andra medlemsstater] enligt punkt 13 ska omfatta följande, beroende på vad som är tillämpligt:

- a) Identiteten på förmedlare och berörda skattebetalare, inklusive deras namn, födelsedatum och födelseort (när det gäller en fysisk person), skatterättslig hemvist, skatteregistreringsnummer och, när så är lämpligt, personer som är anknutna företag till den berörda skattebetalaren.
- b) Uppgifter om de kännetecken som anges i bilaga IV som gör det gränsöverskridande arrangemanget rapporteringspliktigt.
- c) En sammanfattning av innehållet i det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget, inbegripet en hänvisning till det namn som allmänt används, om sådant finns, och en beskrivning i abstrakta termer av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang, som inte leder till att det röjs någon affärshemlighet, företagshemlighet eller yrkeshemlighet, eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt, eller upplysning vars lämnande skulle strida mot allmän ordning.

...”

B. Belgisk rätt

8. I den flamländska regionen (Belgien) har direktiv 2011/16 införlivats genom decretet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (dekret om administrativt samarbete i fråga om beskattning) av den 21 juni 2013 (*Belgisch Staatsblad* av den 26 juni 2013, s. 40587) (nedan kallat dekretet av den 21 juni 2013).

9. Detta dekret ändrades genom decretet tot wijziging van het decretet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (dekret om ändring av dekret av den 21 juni 2013 i den del det avser automatiskt och obligatoriskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning i förbindelse med rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang) av den 26 juni 2020 (*Belgisch Staatsblad* av den 3 juli 2020, s. 49170) (nedan kallat dekretet av den 26 juni 2020), genom vilket direktiv 2018/822 har införlivats.

10. Kapitel 2 avsnitt 2 underavsnitt 2 i dekretet av den 21 juni 2013 reglerar förmedlares eller berörda skattebetalares skyldighet att lämna upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang.

11. I artikel 11/6 i detta dekret, i dess lydelse enligt artikel 14 i dekretet av den 26 juni 2020, fastställs förhållandet mellan rapporteringsskyldigheten och vissa förmedlares tystnadsplikt. Artikel 8ab.5 och 8ab.6 i direktiv 2011/16 har införlivats genom denna artikel. I artikel 11/6 i dekret av den 21 juni 2013 föreskrivs följande i punkt 1:

”Om en förmedlare omfattas av tystnadsplikt ska förmedlaren

1° skriftligen och tillsammans med en motivering underrätta den andra förmedlaren eller de andra förmedlarna om att han eller hon inte kan fullgöra sin rapporteringsskyldighet, varvid rapporteringsskyldigheten automatiskt övergår till den andra förmedlaren eller de andra förmedlarna,

2° skriftligen och tillsammans med en motivering underrätta berörd eller berörda skattebetalare, för det fall det inte finns någon annan förmedlare, om att skattebetalaren eller skattebetalarna har en rapporteringsskyldighet.

Undantaget från rapporteringsskyldigheten får inte verkan förrän en förmedlare har fullgjort den skyldighet som avses i [första stycket].

...”

12. I artikel 11/7 i dekret av den 21 juni 2013, i dess lydelse enligt artikel 15 i dekretet av den 26 juni 2020, anges följande:

”... om förmedlaren underrättar berörda skattebetalare eller en annan förmedlare om tillämpningen av ett undantag enligt artikel 11/6 [första stycket], ankommer det på den andra, underrättade förmedlaren eller, om ingen annan förmedlare är inblandad, på berörd skattebetalare att lämna upplysningar om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang.”

III. Målet vid den nationella domstolen, giltighetsfrågan och förfarandet vid domstolen

13. Sökandena har, genom ansökan av den 31 augusti respektive den 1 oktober 2020, yrkat att den hänskjutande domstolen ska besluta om inhibition av dekretet av den 26 juni 2020 samt ogiltigförklara hela eller en del av dekretet.

14. Den hänskjutande domstolen beslutade om inhibition, fram till den dag då dom meddelas i målen om ogiltigförklaring, för det första av artikel 11/6.1 första stycket i dekretet av den 21 juni 2013, i dess lydelse enligt artikel 14 i dekretet av den 26 juni 2020, enbart i den del den ålägger en advokat som uppträder som förmedlare en skyldighet att underrätta en annan förmedlare som inte är klient till advokaten och för det andra av artikel 11/6.3 i dekretet av den 21 juni 2013, i dess lydelse enligt artikel 14 i dekretet av den 26 juni 2020, enbart i den del den föreskriver att advokaten inte får göra gällande tystnadsplikt när det gäller den periodiska rapporteringsskyldigheten för marknadsförbara gränsöverskridande arrangemang, i den mening som avses i artikel 11/4 i dekretet av den 21 juni 2013.

15. Mot denna bakgrund beslutade den hänskjutande domstolen att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Åsidosätter artikel 1 led 2 i direktiv 2018/822 rätten till en rättvis rättegång i artikel 47 i stadgan och rätten till respekt för privatlivet i artikel 7 i stadgan, genom att det i den nya artikel 8a.5 i direktiv 2011/16 föreskrivs att om en medlemsstat vidtar nödvändiga åtgärder för att ge förmedlare rätt till ett undantag från skyldigheten att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang om rapporteringsskyldigheten skulle strida mot de yrkesmässiga privilegierna enligt den nationella lagstiftningen i den medlemsstaten, ska denna medlemsstat kräva att förmedlarna utan dröjsmål underrättar eventuella andra förmedlare eller, om ingen sådan förmedlare finns, berörda skattebetalare om deras rapporteringsskyldighet, eftersom denna skyldighet får till följd att en advokat som uppträder som förmedlare förpliktas att dela uppgifter som denne har fått kännedom om under utövandet av sin yrkesverksamhet – nämligen att försvara eller företräda sin klient inför domstol och tillhandahålla juridisk rådgivning, även utanför en rättstvist – med andra förmedlare som inte är klienter till advokaten?”

16. Skriftliga yttranden har inkommit från sökandena, från den belgiska, den tjeckiska, den franska och den lettiska regeringen samt från Europeiska kommissionen och från Europeiska unionens råd. Alla de som inkommit med skriftliga yttranden, med undantag av den tjeckiska och lettiska regeringen, yttrade sig också vid förhandlingen, vilken ägde rum i den stora avdelningen, den 25 januari 2022.

IV. Bedömning

A. Inledande synpunkter

17. Direktiv 2011/16 – även kallat DAC 6 – är ett led i insatserna för att motverka aggressiv skatteplanering och ligger i linje med de åtgärder som vidtagits globalt av Organisationen för samarbete och ekonomisk utveckling (OECD) för att öka insynen i fråga om beskattning och motverka skatteflykt och skatteundandragande.

18. I direktivet föreskrivs mot den bakgrunden ett automatiskt utbyte av upplysningar om gränsöverskridande skattearrangemang genom att skatteförmedlare har ålagts en rapporteringsskyldighet i syfte att avskräcka från utformning eller användning av aggressiva skatteplaneringsupplägg.

19. Vilka gränsöverskridande arrangemang som ska vara föremål för utbyte av upplysningar enligt detta direktiv fastställs med hänvisning till en förteckning över särskilda egenskaper som betecknas som ”kännetecken” och anges i bilaga IV till direktiv 2018/822.

20. Genom direktiv 2018/822 infördes ett nytt inslag i syfte att förverkliga målet att motverka aggressiv skatteplanering, en skyldighet att rapportera till skattemyndigheterna som numera åligger alla förmedlare på grund av den centrala roll de spelar vid utformningen av aggressiva skatteplaneringsarrangemang, något som har fastställts bland annat av OECD. Denna rapporteringsskyldighet övergår till skattebetalaren enbart i det fallet att det inte finns några sådana förmedlare eller om förmedlarna är förhindrade att rapportera. Av detta följer att rapporteringsskyldigheten för skattebetalaren infördes som en sista utväg, med hänsyn till att

unionslagstiftaren gjorde den enligt min mening riktiga bedömningen att rapporteringssystemet inte skulle ha blivit lika effektivt om det ankom på skattebetalaren att själv rapportera till skattemyndigheterna om sitt beslut att teckna sig för ett aggressivt arrangemang.

21. Det är alltså förmedlarens inblandning som utgör hörnstenen i detta system, och alla former av begränsningar av systemets funktion skulle kunna äventyra själva kärnan i målen i direktiv 2011/16. Dessa mål får emellertid inte förverkligas på ett sådant sätt att de grundläggande rättigheterna i stadgan åsidosätts. Det finns alltså anledning att undersöka om det system som infördes genom direktiv 2011/16, och de ändringar som infördes genom direktiv 2018/822, kan medföra ett sådant åsidosättande.

22. Innan jag går in på den rättsliga bedömningen av den omtvistade bestämmelsens förenlighet med artiklarna 7 och 47 i stadgan är det viktigt att klargöra vad som kännetecknar den anmälningsskyldighet som åligger advokater som uppträder som förmedlare.

23. För det första tycks unionslagstiftaren ha haft för avsikt att skydda tystnadsplikten för advokater, dels genom att undanta dem från rapporteringsplikten⁵, dels genom att begränsa innehållet i de upplysningar som en advokat som uppträder som förmedlare ska lämna till en annan förmedlare i händelse av undantag⁶. Tystnadsplikt och undantag från rapporteringsskyldigheten kan emellertid endast göras gällande av advokater som verkar "inom gränserna för den relevanta nationella lagstiftning som reglerar deras yrke".⁷ Av detta följer att en advokat som verkar utanför det nationella regelverket för advokatycket i princip inte kan göra gällande tystnadsplikt och då har samma ställning som alla andra förmedlare som inte är undantagna rapporteringsskyldigheten.

24. För det andra ska det påpekas att för det fall att en advokat som uppträder som förmedlare verkligen omfattas av undantaget, ska advokaten anmäla detta till de andra förmedlarna och underrätta dem om deras rapporteringsskyldighet. Om det inte finns någon annan förmedlare som berörs av det aktuella gränsöverskridande arrangemanget kan det i ett sådant fall inte vara fråga om brott mot tystnadsplikten om en advokat som uppträder som förmedlare underrättar berörd skattebetalare, i detta fall advokatens klient, om sitt undantag. Bedömningen nedan ägnas därför endast åt den anmälningsskyldighet som en advokat som uppträder som förmedlare har gentemot en annan förmedlare som inte är hans eller hennes klient.⁸

25. Det framgår redan klart och tydligt av artikel 8ab.1 i direktiv 2011/16 att en eventuell annan förmedlare också omfattas av rapporteringsskyldigheten. Även om det finns flera förmedlare, ankommer det enligt punkt 9 i denna artikel på var och en av dem att fullgöra denna skyldighet, såvida en förmedlare inte visar att nämnda skyldighet redan har fullgjorts av en annan förmedlare. Att en annan förmedlare underrättas enligt den omtvistade bestämmelsen innebär med andra ord inte att det uppkommer någon ny rapporteringsskyldighet för den person (förmedlare) som underrättas.

⁵ Se den omtvistade bestämmelsen och skäl 8 i direktiv 2018/822.

⁶ Se artikel 8ab.6 i direktiv 2011/16.

⁷ Se den omtvistade bestämmelsen.

⁸ Jag vill i detta avseende påminna om att Grondwettelijk Hof (Författningsdomstolen, Belgien) i beslutet om hänskjutande beslutade om inhibition av artikel 11/6.1 första stycket i dekretet av den 21 juni 2013, i dess lydelse enligt dekretet av den 26 juni 2020, "enbart i den del den ålägger en advokat som uppträder som förmedlare en skyldighet att underrätta en annan förmedlare som inte är hans eller hennes klient".

26. För det tredje fastställs det inte på något sätt i den omtvistade bestämmelsen i vilken form och på vilket sätt denna anmälningsskyldighet ska fullgöras och inte heller exakt vad de upplysningar som ska lämnas ska innehålla. Det är nämligen tillräckligt att det framgår av de upplysningar som lämnas vilket gränsöverskridande arrangemang de hänför sig till och att den andra berörda förmedlaren påminns om sin rapporteringsskyldighet.⁹

27. För det fjärde och slutligen vill jag påpeka att de andra förmedlarna, som på detta sätt underrättas om advokatens inblandning och som inte själva omfattas av tystnadsplikt, i och med sin egen rapporteringsskyldighet enligt artikel 8ab.1 i direktiv 2011/16, ändå ska underrätta skattemyndigheten inte bara om förekomsten av det gränsöverskridande arrangemanget och om den berörda skattebetalaren, utan också om att advokaten är inblandad i egenskap av förmedlare. Det framgår i detta avseende av artikel 8ab.9 andra stycket och artikel 8ab.14 i direktivet att förmedlarnas identitet är en av de uppgifter som ska lämnas för att rapporteringsskyldigheten ska anses vara fullgjord.

B. Huruvida den omtvistade bestämmelsen är förenlig med artiklarna 7 och 47 i stadgan

28. Den hänskjutande domstolen har ställt frågan om den omtvistade bestämmelsen är giltig och vill få klarhet i huruvida bestämmelsen utgör ett åsidosättande av den tystnadsplikt för advokater som säkerställs genom artiklarna 7 och 47 i stadgan.

29. Sökandena i det nationella målet har anfört att anmälningsskyldigheten, särskilt vad gäller andra förmedlare, innebär att tystnadsplikten för advokater åsidosätts, i strid med såväl artikel 7 som artikel 47 i stadgan. De har således gjort gällande att advokaters tystnadsplikt är ett väsentligt inslag i rätten till respekt för privatlivet och rätten till en rättvis rättegång och att det nödvändiga förtroendeförhållandet mellan klienten och dennes advokat endast kan upprätthållas om klienten är garanterad att det som han eller hon anförtror advokaten inte kommer att lämnas ut. Tystnadsplikten för advokater omfattar redan det faktum att en advokat anlitas. En advokat får därför inte förse tredje part eller en myndighet med information om ett gränsöverskridande arrangemang, även om advokaten endast varit inblandad genom att lämna ett utlåtande.

30. Den belgiska, den tjeckiska, den franska och den lettiska regeringen samt kommissionen och rådet har för sin del anfört att anmälningsskyldigheten är förenlig med artiklarna 7 och 47 i stadgan och att den omtvistade bestämmelsen följaktligen inte medför något åsidosättande av tystnadsplikten.

31. Jag vill inledningsvis understryka att såväl EU-domstolen som Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (nedan kallad Europadomstolen) vid flera tillfällen har uttalat sig om räckvidden av tystnadsplikten för advokater. EU-domstolen har således medgett att denna tystnadsplikt utgör en av de allmänna principer i unionsrätten som bygger på gemensamma värderingar och på författningstraditioner som är gemensamma för medlemsstaterna.¹⁰

⁹ Rapporteringsplikten enligt den omtvistade bestämmelsen tycks inte kräva att en advokat som uppträder som förmedlare ska låta den andra förmedlaren ta del av andra upplysningar som advokatförmedlaren besitter om den berörda klienten. I den belgiska införlivandebestämmelsen tycks fallet vara ett annat. I den belgiska lagstiftningen ställs det nämligen krav på ytterligare motivering till att en advokat som uppträder som förmedlare inte kan fullgöra sin rapporteringsplikt på grund av tystnadsplikt. Tolkningsfrågan avser dock inte den belgiska införlivandebestämmelsen utan huruvida den omtvistade bestämmelsen är förenlig med artiklarna 7 och 47 i stadgan.

¹⁰ Dom av den 18 maj 1982, AM & S Europe/kommissionen (155/79, EU:C:1982:157, punkt 18).

32. Jag vill även framhålla att regeln om tystnadsplikt mellan en advokat och advokatens klient enligt Europadomstolens praxis garanteras både i artikel 6 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som undertecknades i Rom den 4 november 1950 (nedan kallad Europakonventionen), och i artikel 8 i samma konvention.¹¹

33. Domstolen har även klargjort att även om det fortfarande är den nationella lagstiftningen i varje medlemsstat som reglerar omfattningen av och formerna för skyddet för advokaters tystnadsplikt, så ska själva principen om detta skydd, enligt artikel 52.3 i stadgan, och enligt domstolens praxis rörande dess tillämpning, även anses vara garanterad med dubbelt stöd av artiklarna 7 och 47 i stadgan.

34. Artikel 52.3 i stadgan syftar också till att säkerställa det nödvändiga sambandet mellan rättigheterna i stadgan och motsvarande rättigheter enligt Europakonventionen, utan att detta inkräktar på unionsrättens autonomi. Domstolen ska således se till att dess tolkning av artiklarna 7 och 47 i stadgan garanterar en skyddsnivå som tar hänsyn till skyddsnivån enligt artiklarna 6 och 8 i Europakonventionen.¹²

1. Strider den omtvistade bestämmelsen mot artikel 47 i stadgan?

35. Det ska till att börja med påpekas att artikel 47 i stadgan garanterar rätten till en rättvis rättegång och inbegriper rätten för var och en, vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter kränkts, att få information, låta sig försvaras och företrädas.

36. Enligt domstolens fasta praxis består rätten till en rättvis rättegång enligt Europakonventionen av flera delar, bland annat rätten till försvar, principen om jämlikhet i medel, rätten till domstolsprövning och rätten till en advokat i såväl tvistemål som brottmål.¹³

37. Förhållandet mellan sekretessen för korrespondens mellan en advokat och advokatens klient, å ena sidan, och rätten till en rättvis rättegång, å andra sidan, har klargjorts av domstolen i ett mål med stora likheter med det nu aktuella målet. I målet *Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.* uppkom frågan om sekretessen för korrespondens var förenlig med skyldigheten att samarbeta med nationella myndigheter som har till uppgift att bekämpa penningtvätt.¹⁴ Domstolen slog i detta avseende fast att de verksamheter som omfattades av rapporteringsskyldigheterna var av sådan art att de hänförde sig till ett sammanhang som *saknade koppling till ett rättsligt förfarande* och att dessa verksamheter följaktligen inte ingick i tillämpningsområdet för rätten till en rättvis rättegång.¹⁵

¹¹ Se särskilt Europadomstolen, 16 december 1992, *Niemietz mot Tyskland*, EC:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37, och, beträffande rätten till respekt för privatlivet, Europadomstolen, 24 juli 2008, *André m.fl. mot Frankrike*, EC:ECHR:2008:0724JUD001860303, § 36, och Europadomstolen, 6 december 2012, *Michaud mot Frankrike* (nedan kallad *Michaud-domen*), EC:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117–119.

¹² Dom av den 15 juli 2021, kommissionen/Polen (*Disciplinära förfaranden gentemot domare*) (C-791/19, EU:C:2021:596, punkt 165 och där angiven rättspraxis).

¹³ Dom av den 26 juni 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.* (C-305/05, nedan kallad *domen Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.*, EU:C:2007:383, punkt 31).

¹⁴ Artikel 2a led 5 i rådets direktiv 91/308/EEG av den 10 juni 1991 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för tvättning av pengar (EGT L 166, 1991, s. 77; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 68) avsåg advokater som för klientens räkning hjälper till vid planering eller genomförande av vissa typer av transaktioner som huvudsakligen är av finansiell karaktär eller avser fast egendom eller handlar i en klients namn och för dennes räkning vid sådana transaktioner.

¹⁵ *Domen Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.*, punkterna 33 och 35.

38. När det närmare bestämt gäller sekretessen för utbyten mellan en advokat och advokatens klient, å ena sidan, och rätten till försvar, å andra sidan, uttalade domstolen att "[o]m en advokat var skyldig, *inom ramen för ett rättsligt förfarande eller förberedelserna inför ett sådant*, att samarbeta med de offentliga myndigheterna genom att lämna över information till dem som advokaten erhållit vid juridisk rådgivning i samband med ett sådant förfarande, skulle vederbörande inte kunna utföra sitt uppdrag som rådgivare, försvarare och ombud för sin klient på ett adekvat sätt. Det skulle medföra att klienten nekades sina rättigheter enligt artikel 6 i Europakonventionen."¹⁶

39. Europadomstolen har dessutom medgett att ett åsidosättande av tystnadsplikten när det gäller en advokat kan få återverkningar för god rättskipning och därmed de rättigheter som garanteras genom artikel 6 i Europakonventionen.¹⁷

40. Denna rättspraxis från EU-domstolen och Europadomstolen innebär till att börja med att rätten till en rättvis rättegång per definition förutsätter en koppling till ett rättsligt förfarande och att den inte kan särskiljas från förekomsten av ett domstolssammanhang.

41. I det nu aktuella målet är det inte styrkt att det finns en sådan koppling. I det sammanhang som berörs av direktiv 2011/16 uppträder förmedlaren inte som ombud för sin klient i en tvist med skatteförvaltningen. Även om rådgivningen kan ge upphov till en tvist med skatteförvaltningen i ett senare skede, betyder det inte att råden har lämnats "inom ramen för klientens rätt till försvar och i dennes intresse", i den mening som avses i domstolens praxis.

42. Vidare framstår det som än mer uppenbart att det inte finns någon koppling till ett rättsligt förfarande när det gäller den omtvistade bestämmelsen, eftersom anmälningsskyldigheten antas ha uppkommit i ett tidigare skede, innan det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget genomfördes och således vid en tidpunkt då det i princip inte skulle ha kunnat uppstå någon tvist med skatteförvaltningen.

43. Att det inte finns någon koppling till ett rättsligt förfarande bekräftas också av de mål som eftersträvas i direktiv 2011/16, vilka huvudsakligen är av förebyggande karaktär. I skäl 2 i direktiv 2018/822 anges det klart och tydligt att informationsutbytet just är avsett att göra det möjligt för dessa myndigheter "att snabbt reagera mot skadlig skattepraxis och täppa till kryphål genom att anta lagstiftning eller göra lämpliga riskbedömningar och skatterevisioner."

44. Vidare vill jag påpeka att den rapporteringsskyldighet som föreskrivs i direktiv 2011/16 rör en laglig verksamhet som därmed i princip inte är föremål för en tvist, åtminstone inte i det inledande skedet av rapporteringen. Av detta följer att det är ännu mer uppenbart än i målet *Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.* att det inte finns någon koppling till ett rättsligt förfarande, eftersom rapporteringsskyldigheten i det nu aktuella fallet gäller verksamhet som till skillnad mot penningtvätt inte direkt strider mot någon tillämplig lag.

45. Jag anser, mot bakgrund av det ovan anförda, att den omständigheten att andra förmedlare underrättas om skyldigheten att underrätta en utomstående förmedlare inte kan inkräkta på de rättigheter som skyddas genom artikel 47 i stadgan, eftersom denna skyldighet inte är en del av ett rättsligt förfarande och följaktligen inte omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse.¹⁸

¹⁶ Domen *Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.*, punkt 32. Min kursivering.

¹⁷ Se Europadomstolen, 16 december 1992, *Niemietz mot Tyskland*, EC:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37.

¹⁸ Detsamma gäller för alla andra skyldigheter att underrätta skattemyndigheterna som uppstår för denna utomstående förmedlare.

2. Strider den omtvistade bestämmelsen mot artikel 7 i stadgan?

46. Rättigheterna i artikel 7 i stadgan motsvarar rättigheterna i artikel 8 i Europakonventionen.¹⁹ I artikel 7 i stadgan anges att var och en har rätt till respekt för sitt privatliv och familjeliv, sin bostad och sina kommunikationer.

47. I detta avseende framgår det av Europadomstolens praxis att tystnadsplikten för advokater skyddas särskilt genom artikel 8 i Europakonventionen.²⁰

48. Vad beträffar tillämpningen av artikel 7 i stadgan vill jag således framhålla att skyddet för tystnadsplikten enligt artikel 8 i Europakonventionen inte enbart avser verksamhet som rör försvar av en klient i domstol. Skyddet har en större dimension (och en bredare räckvidd), i den meningen att det även skyddar en advokats förhållande till sin klient utanför ett domstolssammanhang (trots den omständigheten att detta skydd är mer tvingande för verksamheter med koppling till detta uppdrag).

49. Artikel 8 i Europakonventionen syftar således till att skydda sekretessen för all korrespondens mellan enskilda personer och ger ett starkare skydd för utbyten mellan advokater och deras klienter. Skyddet omfattar dessutom juridisk rådgivning, och sekretessen för sådan rådgivning skyddas inte bara med avseende på dess innehåll (oavsett form) utan även med avseende på dess förekomst.²¹

50. I Michaud-domen uttalade sig Europadomstolen om skyldigheten för advokater att rapportera sina klienters misstänkta verksamhet till de behöriga myndigheterna inom ramen för de franska bestämmelserna för införlivande av direktiv 2005/60/EG²² och huruvida denna skyldighet var förenlig med Europakonventionen.

51. I denna dom framhöll Europadomstolen att ”den skyldighet att rapportera misstanke som påförts advokater innebär att de tvingas förse en administrativ myndighet med upplysningar om en annan person som de innehar på grund av utbyten som de haft med denna person, och därför utgör denna skyldighet ett ingripande i deras rätt till respekt för sin korrespondens” och ”även ett ingripande i deras rätt till respekt för ’privatlivet’, eftersom detta begrepp inbegriper såväl yrkesmässig som kommersiell verksamhet ...”.²³

52. Europadomstolen fann emellertid att ingreppet i privatlivet var motiverat med hänsyn till att skyldigheten att rapportera misstanke endast avsåg ”*verksamheter som låg långt från advokaternas försvarsuppdrag och var jämförbara med verksamhet som bedrivs av andra yrkesutövare som omfattas av denna skyldighet*”, nämligen finansiella transaktioner eller fastighetstransaktioner,²⁴ och att advokater inte hade denna skyldighet ”om verksamheten i fråga hänförde sig till ett domstolsförfarande, oavsett om de uppgifter som de hade tillgång till hade mottagits eller erhållits före, under eller efter detta förfarande, däribland inom ramen för rådgivning om hur ett sådant förfarande kan inledas eller undvikas, och inte heller om de tillhandahåller juridisk rådgivning,

¹⁹ Se förklaringarna till stadgan om de grundläggande rättigheterna (EUT C 303, 2007, s. 17).

²⁰ Michaud-domen, §§ 118 och 119.

²¹ Michaud-domen, §§ 118 och 119.

²² Europaparlamentets och rådets direktiv av den 26 oktober 2005 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt och finansiering av terrorism (EUT L 309, 2005, s. 15).

²³ Michaud-domen, § 91.

²⁴ Michaud-domen, § 127. Min kursivering.

såvida den inte tillhandahållits i penningtvättssyfte eller för att finansiera terrorism eller med vetskap om att klienten efterfrågar rådgivningen i penningtvättssyfte eller för att finansiera terrorism”²⁵.

53. Det följer av Europadomstolens praxis att skyddet för tystnadsplikt enligt artikel 8 i Europakonventionen inte omfattar all advokatverksamhet.

54. Å ena sidan finns alltså de verksamheter som traditionellt sett ingår i advokatens uppdrag och som därför omfattas av tystnadsplikt. En advokat som ger råd till sin klient i ett rättsligt förfarande eller vid förberedelser inför ett sådant förfarande kan naturligtvis göra gällande tystnadsplikt. Detsamma gäller när en klient vänder sig till sin advokat för särskild juridisk rådgivning.

55. Å andra sidan finns det fall där en advokat kan uppträda utanför sin vanliga roll, att företräda en klient eller ge juridisk rådgivning, varvid den verksamhet som advokaten bedriver ska likställas med verksamhet som bedrivs av andra yrkesutövare. Verksamhetens art kan i sådana fall inte motivera skyddet för tystnadsplikten, vilken, såsom förklaras ovan, har en mycket specifik funktion i ett demokratiskt samhälle, nämligen att göra det möjligt för advokaten att fullgöra sitt grundläggande uppdrag, det vill säga att försvara enskilda rättssubjekt.

56. Denna åtskillnad är emellertid inte absolut och den kan ge upphov till svårigheter vid den praktiska tillämpningen – vilket detta fall visar – särskilt i vissa fall där advokaten har en mer nyanserad roll. I det nu aktuella fallet har parterna intagit olika ståndpunkter i fråga om advokatens roll som förmedlare i ett gränsöverskridande arrangemang.

57. Sökandena i det nationella målet har å ena sidan anfört att en advokat alltid måste kunna göra gällande sin tystnadsplikt, oavsett vilken typ av verksamhet som advokaten utövar i egenskap av förmedlare, enbart mot bakgrund av sin ställning som advokat. Advokaten har således varken någon rapporteringsskyldighet eller någon underordnad skyldighet att underrätta en utomstående förmedlare om sitt undantag.

58. Några medlemsstater (däribland Konungariket Belgien och Republiken Lettland) har i stället anfört att verksamhet som förmedlare inte är en advokatverksamhet, vilket motiverar förmedlarens rapporterings- och anmälningsskyldigheter.

59. En läsning av direktiv 2011/16 tycks nämligen tala för att tjänster som en advokat tillhandahåller i egenskap av förmedlare i princip inte är hänförliga till sådan verksamhet som normalt hör till advokatycket, vilket är försvar och juridisk bedömning. En advokat som uppträder som förmedlare ska således vid första påseendet likställas med andra förmedlare av vilka vissa kanske inte omfattas av tystnadsplikt.²⁶

60. Jag anser att det är tveksamt om en advokat som ensam eller med hjälp av andra yrkesutövare upprättar ett gränsöverskridande arrangemang och sedan erbjuder det till skattebetalare nödvändigtvis agerar inom ramen för sitt yrke. Särskilt den omständigheten att advokaten kan

²⁵ Michaud-domen, § 127. Min kursivering.

²⁶ Det är först i ett senare skede som direktiv 2011/16 föreskriver en möjlighet för medlemsstaterna att medge undantag för en advokat som uppträder som förmedlare när det gäller skyldigheten att lämna upplysningar enligt artikel 8ab.1 i detta direktiv, om denna skyldighet framkallar ett åsidosättande av tystnadsplikten enligt nationell rätt.

vara inblandad i utformningen av detta arrangemang innan det marknadsförs gentemot en klient, talar enligt min mening för att det inte finns en sådan koppling som krävs mellan advokaten och advokatens klient för att det ska vara motiverat att skydda tystnadsplikten.²⁷

61. Advokater kan till exempel gå utanför ”ramen för de relevanta nationella lagar som styr deras yrken” och därigenom gå miste om undantaget från rapporteringsskyldigheten om advokaterna utformar ”marknadsförbara” gränsöverskridande arrangemang²⁸ som till sin karaktär, till skillnad från ett ”anpassat arrangemang”,²⁹ är så beskaffat att det kan genomföras utan att behöva anpassas på något betydande sätt. Det är tänkbart att en advokat, utan att ha något rådgivande förhållande till en klient, utformar ett marknadsförbart gränsöverskridande arrangemang som advokaten sedan sprider, antingen direkt till skattebetalare eller genom en förmedlare som svarar för spridningen. I detta fall är det inte uteslutet att advokaten verkar utanför ramen för de relevanta nationella lagar som styr advokatycket, vilket innebär att advokaten omfattas av rapporteringsskyldigheten (som alla andra förmedlare) så snart arrangemanget har slutförts, i enlighet med bestämmelserna i artikel 8ab.1 i direktiv 2011/16.

62. Att betrakta detta som den enda definitionen av en advokat som uppträder som förmedlare vore emellertid att bortse från den rådgivande roll som advokaten kan behöva inta inom ramen för den juridiska bedömningen av ett gränsöverskridande arrangemang.

63. Om en advokats förmedlarverksamhet aldrig kunde anses hänförlig till juridisk rådgivningsverksamhet, så uppkommer frågan varför direktiv 2011/16 föreskriver ett skydd för advokaters tystnadsplikt genom den undantagsmekanism som föreskrivs i den omtvistade bestämmelsen. Jag menar att det finns två skäl till att unionslagstiftaren gjorde detta val.

64. För det första är tystnadsplikten inte harmoniserad på EU-nivå, och därför är direktiv 2018/822 avsett att på detta sätt undvika alla eventuella konflikter med nationella bestämmelser och samtidigt säkerställa att de grundläggande principerna i stadgan respekteras.³⁰

65. För det andra är det i praktiken långt ifrån enkelt att göra åtskillnad mellan verksamhet som en advokat bedriver inom ramen för ”det normala utövandet av advokatuppdraget” och annan verksamhet som denne bedriver. Det är således fullt tänkbart att en advokat, till och med inom ramen för det aktuella gränsöverskridande arrangemanget, av sin klient ombeds bedöma det förberedda arrangemanget och härigenom måste tillhandahålla juridisk rådgivning. I ett sådant fall bör advokaten kunna göra gällande fullständig tystnadsplikt, eftersom han eller hon tillhandahåller juridisk rådgivning till en skattebetalare som berörs av arrangemanget.

66. Vid ett ”anpassat arrangemang” kan det till exempel inte uteslutas att en advokat som uppträder som förmedlare, i den mening som avses i direktiv 2018/822, verkar inom ramen för sitt yrke genom att ge juridisk rådgivning, så som i allmänhet sker vid all eventuell utformning eller förvaltning som en advokat utför åt sin klient, vad gäller alla former av civilrättsliga eller handelsrättsliga kontrakt eller avtal, bolagsrättsliga eller socialrättsliga upplägg, eller vilken juridisk strategi som helst.

²⁷ Enligt artikel 8ab.1 i direktiv 2011/16 uppkommer rapporteringsplikten redan i och med utformningen av produkten i fråga.

²⁸ Se artikel 3 led 24 i direktiv 2011/16.

²⁹ Se artikel 3 led 25 i direktiv 2011/16.

³⁰ Se skäl 18 i direktiv 2018/822.

67. Jag anser således att det är just på grund av svårigheten att på förhand utesluta att en advokat som uppträder som förmedlare kan behöva tillhandahålla juridisk rådgivning i det ovan angivna exemplet som advokater i direktiv 2011/16 har undantagits rapporteringsskyldigheten, så att tystnadsplikten för advokater inte ska åsidosättas.

68. Av det ovan anförda följer att det visserligen inte alltid är lätt att göra åtskillnad mellan olika verksamheter som bedrivs av en advokat – vilka ibland kan vara komplexa och odelbara – men att det förefaller möjligt att särskilja sådana fall där en advokat som uppträder ”som advokat” borde kunna göra gällande tystnadsplikt och följaktligen undantas från rapporteringsskyldigheten från sådana fall där detta skydd inte ska föreligga. Det finns således anledning att försäkra sig om att den definition som används för tystnadsplikten inte blir alltför vid, utan i stället omfattar verksamhet som bedrivs av en advokat som uppträder som förmedlare och därvid sträcker sig betydligt längre än till de specifika uppgifterna att företräda och tillhandahålla rådgivning, och därigenom undantar advokaten från vissa rapporteringsskyldigheter, trots att han eller hon utövar samma verksamhet som förmedlare från andra yrkeskategorier. Å andra sidan skulle en alltför snäv definition innebära en risk för ett oacceptabelt intrång i förhållandet mellan advokaten och advokatens klient.

69. Det är särskilt viktigt att denna åtskillnad görs inom ramen för tillämpningen av direktiv 2018/822, så att jämvikten mellan, å ena sidan, kravet att skydda tystnadsplikten för advokater, vilket intar en särskilt plats i varje rättsstat och, å andra sidan, målet att motverka aggressiv skatteplanering, vilket utgör ett av de främsta verktygen för att förhindra att skattebaser urholkas.

70. Även om det främst är den nationella domstolen som ska fastställa denna åtskillnad, inte minst med hänsyn till att tystnadsplikten inte är harmoniserad på EU-nivå, ska detta således göras med beaktande av de faktorer som anges ovan.

a) Huruvida anmälningsskyldigheten enligt den omtvistade bestämmelsen är förenlig med artikel 7 i stadgan

71. Jag ska nu mot bakgrund av ovanstående överväganden undersöka om den omtvistade bestämmelsen är förenlig med artikel 7 i stadgan.

72. Den omtvistade bestämmelsen föreskriver – för det fall att en advokat som uppträder som förmedlare omfattas av ett undantag för sin klient – att denna advokat ska underrätta de andra förmedlarna om deras rapporteringsskyldigheter enligt artikel 8ab.6 i direktiv 2011/16. Anmälningsskyldigheten omfattar således i kraft av själva sakförhållandet (*ipso facto*), förutom skyldigheten att ange det berörda gränsöverskridande arrangemanget och att de utomstående förmedlarna ska påminnas om sina rapporteringsskyldigheter, att identiteten på den advokat som anmält undantag ska anges.

73. För det första är den omtvistade bestämmelsen endast tillämplig i det fallet att den advokat som uppträder som förmedlare och den utomstående förmedlaren känner varandra på grund av sitt gemensamma deltagande i det gränsöverskridande arrangemanget.

74. Skyldigheten att underrätta andra förmedlare avser alltså inte ett sådant fall där den advokat som uppträder som förmedlare inte känner till att en annan förmedlare deltar i det gränsöverskridande arrangemanget, om skattebetalaren till exempel har begärt rådgivning från olika förmedlare separat. Om den person som fullgör informationsskyldigheten inte känner till

den andra förmedlaren, så kan vederbörande hursomhelst inte underrätta denna förmedlare över huvud taget. En advokat som uppträder som förmedlare och som fullgör sin informationsskyldighet är alltså inte skyldig att leta efter förmedlare av det aktuella arrangemanget som han eller hon inte har kännedom om. I ett sådant fall ska advokaten meddela den berörda skattebetalaren, det vill säga klienten, till vilken rapporteringsskyldigheten övergår, varvid det inte uppkommer några problem med avseende på tystnadsplikt.

75. För att inte inkräkta på skyddet för tystnadsplikten ställer direktiv 2011/16, för det andra, mycket begränsade krav på innehållet i den information som en advokat som uppträder som förmedlare ska lämna till en annan förmedlare i händelse av ett undantag. Denna information ska således endast innehålla upplysningar om att advokaten omfattas av undantaget och att rapporteringsskyldigheten till följd av detta åligger den andra förmedlaren. Den anmälningsskyldighet som föreskrivs i den omtvistade bestämmelsen innebär inte att upplysningar om innehållet, advokatens juridiska bedömning eller om advokatens kommunikation med sin klient behöver lämnas ut.³¹

76. Jag vill för det tredje påpeka att det till exempel kan vara så att alla förmedlare som varit inblandade i utformningen av ett gränsöverskridande arrangemang i samförstånd, och med den berörda skattebetalarens medgivande (eller till och med genom skattebetalarens försorg), har deltagit tillsammans i alla steg i anordnandet av arrangemanget och samtidigt har tagit upp frågan om rapportering till skattemyndigheterna och sina respektive skyldigheter.³² Det kan inte heller uteslutas att en förmedlare, vilken under alla omständigheter har en rapporteringsskyldighet, (redan) har dragit slutsatsen att det aktuella arrangemanget är rapporteringspliktigt innan advokaten (som förmedlaren har upprättat arrangemanget med) har underrättat förmedlaren om sitt undantag och påmint vederbörande om hans eller hennes rapporteringsskyldighet. De kriterier som ligger till grund för rapporteringsskyldigheten anges under alla omständigheter i direktiv 2011/16, så att andra eventuella förmedlare och till med skattebetalaren själv ska kunna "erkänna" ett rapporteringspliktigt skatteupplägg. I dessa fall – och med förbehåll för nationella bestämmelser om advokaters tystnadsplikt – skulle man kunna anse att tystnadsplikten inte har åsidosatts.³³ Den omständigheten att en advokat som uppträder som förmedlare endast är skyldig att upplysa en annan förmedlare om det undantag som advokaten omfattas av och om vilket ärende det rör sig om talar för det.³⁴

77. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att den omtvistade bestämmelsen vid första påseendet inte medför något åsidosättande av de rättigheter som skyddas enligt artikel 7 i stadgan i och med att de upplysningar som advokaten ska lämna till andra förmedlare, däribland advokatens namn, redan har lämnats ut till den andra förmedlaren.

78. Det kan dock inte uteslutas att det i vissa fall – oavsett huruvida advokaten som uppträder som förmedlare och den andra förmedlaren känner varandra – kan uppstå ett intrång i rätten till privatliv.

³¹ Se artikel 8ab.14 c i direktiv 2011/16.

³² Så skulle exempelvis vara fallet om klienten själv "häver" tystnadsplikten genom att inkludera andra förmedlare i sina kontakter med advokaten.

³³ Som jag ser det skulle detta scenario kunna närma sig det scenariot där en advokat tillsammans med andra yrkesutövare (såsom en notarie, en banktjänsteman, en revisor, en fastighetsmäklare eller någon annan rådgivare) erbjuder sina tjänster till en klient i ett gemensamt projekt och där denna klient då kan bjuda in dem att kommunicera direkt och "obehindrat" sinsemellan, inbegripet när det rör klientens skyldigheter gentemot offentliga myndigheter. Den omständigheten att advokaten påminner någon av dessa yrkesutövare om en rapporteringsskyldighet som vederbörande (eller de övriga yrkesutövarna) kan omfattas av för att säkerställa intressen (som är gemensamma med klientens) bör inte ge upphov till några problem sett till tystnadsplikten, naturligtvis med förbehåll för de nationella bestämmelser som reglerar dessa yrken (däribland advokatyrket).

³⁴ Se ovan punkt 75.

79. För det första finns det skäl att erinra om att artikel 8 i Europakonventionen skyddar juridisk rådgivning inte enbart med avseende på dess innehåll, utan även med avseende på dess förekomst.³⁵ Tystnadsplikten för en advokat, vilken vilar på det förtroendeförhållande som advokaten har till sin klient, innebär att advokaten inte för någon får avslöja förekomsten av förhållandet och än mindre innehållet i deras kommunikation (såvida klienten inte har gett sitt uttryckliga medgivande).³⁶

80. Om advokaten således är undantagen från den rapporteringsskyldighet som åligger förmedlare, följer det naturligtvis av advokatens förtroendeförhållande till sin klient och advokatens tystnadsplikt gentemot klienten att advokaten i första hand borde kunna underrätta klienten. Det finns även skäl att framhålla att det är advokatens yrkesmässiga skyldighet att underrätta klienten om de rättsliga skyldigheter som åligger advokaten, och att advokatens yrkesansvar kan göras gällande om denna skyldighet åsidosätts.

81. För det andra omfattar tystnadsplikten inte endast kommunikationen mellan en klient och klientens advokat, utan även den juridiska rådgivning som advokaten ger. Även om advokaten och den andra förmedlaren känner varandra – på grund av sitt gemensamma deltagande i det aktuella arrangemanget –, förhåller det sig således ändå så att advokaten, genom att underrätta den andra förmedlaren om sitt undantag, låter denna förmedlare ta del av sin bedömning avseende huruvida det aktuella arrangemanget innehåller egenskaper (kännetecken) som anges i bilaga IV till direktiv 2018/822 och följaktligen ska rapporteras som ett gränsöverskridande arrangemang. Denna bedömning är resultatet av en saklig och juridisk bedömning, vilket är kärnan i en advokats rådgivande verksamhet. Av detta följer att denna bedömning är skyddad av tystnadsplikt och att advokaten endast får lämna ut den till klienten.

82. För det tredje finns det en risk att det alternativ som granskas i punkt 76 i förevarande förslag till avgörande inte kan överföras i alla fall, även om advokaten och den andra förmedlaren eller de andra förmedlarna känner varandra till följd av sitt deltagande i utformningen av det gränsöverskridande arrangemanget. Så blir i synnerhet fallet om flera förmedlare är inblandade i olika skeden av utformningen av det aktuella arrangemanget och dessa olika förmedlare har deltagit i varierande grad i det gränsöverskridande arrangemanget beroende på deras respektive roller.³⁷

83. Av detta följer att direktiv 2011/16 visserligen är avsett att begränsa ingreppen i tystnadsplikten men att sådana ingrepp ändå kommer att fastställas i vissa fall.

b) Motiveringen av den omtvistade bestämmelsen

84. Enligt domstolens fasta praxis utgör de grundläggande rättigheterna inte några absoluta rättigheter utan de kan begränsas, under förutsättning att begränsningarna faktiskt svarar mot de mål av allmänintresse som eftersträvas med den aktuella åtgärden och att de inte, i förhållande till det eftersträlvade målet, medför ett oproportionerligt och icke godtagbart ingrepp som påverkar själva kärnan i de garanterade rättigheterna.³⁸

³⁵ Se ovan punkt 49.

³⁶ Naturligtvis med undantag av det fallet att den efterfrågade rådgivningen syftar till att klienten ska begå ett brott, i vilket fall den advokat som får kännedom om detta dels inte får bidra till detta brott genom sin rådgivning, dels kan befrias från sin tystnadsplikt.

³⁷ Det kan således förhålla sig så, att de olika förmedlarna har deltagit i olika skeden av utformningen av det aktuella arrangemanget och att de inte alla är lika inblandade i arrangemanget, varvid det finns en informationsasymmetri mellan förmedlarna.

³⁸ Dom av den 13 september 2018, UBS Europe m.fl. (C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

85. Jag ska därför undersöka huruvida den aktuella anmälningsskyldigheten föreskrivs i lag, eftersträvar ett av unionen erkänt mål av allmänintresse, är nödvändig för att nå detta mål och iakttar proportionalitetsprincipen.

86. För det första föreskrivs det uttryckligen i lag, i detta fall i den omtvistade bestämmelsen, att en advokat som uppträder som förmedlare ska anmäla sitt undantag från rapporteringsskyldigheten till en annan förmedlare som har deltagit i samma gränsöverskridande arrangemang.

87. Jag anser i detta avseende att anmälningsskyldigheten föreskrivs i en tillräckligt tydlig och exakt bestämmelse.³⁹

88. För det andra är det allmänintresse som eftersträvas genom unionsrätten i det nu aktuella fallet att motverka aggressiv skatteplanering, vilket är föremål för ett internationellt skattesamarbete och tar sig uttryck i ett informationsutbyte mellan medlemsstaterna.

89. Jag vill i detta avseende erinra om att det är utrett i fast rättspraxis att förebyggande av risken för skattebedrägeri och skatteundandragande utgör ett mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen.⁴⁰ Samma sak gäller insatser för att motverka upplägg i missbrukssyfte, om huvudsyftet med de aktuella transaktionerna är att eftersträva en skattefördel.⁴¹

90. Domstolen har också medgett att ”behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och tredjeland” kan utgöra ett sådant skäl som kan motivera en restriktion för den fria rörligheten för kapital bland annat när syftet med de nationella åtgärder som är i fråga är ”att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium”.⁴²

91. I direktiv 2018/822 eftersträvas visserligen inte uttryckligen målet att motverka skattebedrägeri på grund av att skattebedrägeri är ”en olaglig verksamhet”. Det framgår emellertid klart och tydligt av skälen 2, 4, 8 och 9 i detta direktiv att syftet med de skyldigheter som åläggs förmedlare är att skydda de nationella skattebaserna från att urholkas genom övervakning av ”potentiellt aggressiva skatteplaneringsarrangemang”. Syftet med den rapporteringsskyldighet som föreskrivs i direktivet är dels att göra det lättare att anpassa skattelagstiftningen till skatteplaneringsmetoder som visserligen är lagliga men aggressiva, dels att i slutändan, och på ett sätt som är kopplat till det ovan anförda, avskräcka från utformningen av sådana arrangemang.⁴³

92. Jag menar att ett ingrepp i rätten till respekt för privatlivet visserligen kan vara berättigat med hänsyn till det mål som eftersträvas med direktiv 2018/822. Ingreppet måste emellertid vara nödvändigt och proportionerligt.

³⁹ Det är naturligtvis de nationella domstolarnas sak att bedöma om de nationella genomförandebestämmelserna är av samma karaktär.

⁴⁰ Dom av den 6 oktober 2020, *État luxembourgeois* (Domstolsskydd mot begäranden om upplysningar enligt skatterätt) (C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkterna 86–88 och där angiven rättspraxis).

⁴¹ Se dom av den 22 november 2017, *Cussens m.fl.* (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

⁴² Se dom av den 26 februari 2019, *X* (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 72 och där angiven rättspraxis).

⁴³ Jag noterar även att det i skäl 14 i direktiv 2018/822 preciseras att ”gränsöverskridande arrangemang för aggressiv skatteplanering med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt omfattas av den allmänna regeln mot missbruk i artikel 6 i [rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (EUT L 193, 2016, s. 1)]”.

93. Därför ska jag nu, för det tredje, undersöka om den aktuella anmälningsskyldigheten är nödvändig för att uppnå målet att motverka aggressiv skatteplanering och om den är förenlig med proportionalitetsprincipen.

94. Jag vill för det första erinra om att unionslagstiftaren ansåg att anmälningsskyldigheten skulle begränsas till ett absolut minimum och därför fastställde garantier för tystnadsplikten.

95. Den omtvistade bestämmelsen är således endast tillämplig i vissa specifika fall, nämligen i de fall där de andra förmedlarna faktiskt samarbetar med en advokat som uppträder som förmedlare med den skattebetalande klientens medgivande.⁴⁴ Vidare begränsas ingreppet i advokatens tystnadsplikt ytterligare genom omfattningen och innehållet i de upplysningar som en advokat som uppträder som förmedlare ska lämna till den andra förmedlaren vilka denna förmedlare redan – till stor del – känner till.⁴⁵

96. Jag anser, för det andra, att den omtvistade bestämmelsen gör det möjligt att säkerställa effektivitet i systemet för rapportering av gränsöverskridande arrangemang till skattemyndigheterna. Trots att de andra förmedlarna, oberoende av en eventuell anmälan från advokaten som uppträder som förmedlare, fortfarande är skyldiga att rapportera till skattemyndigheterna enligt artikel 8ab.1 i direktiv 2011/16, innebär den anmälningsskyldighet som föreskrivs i den omtvistade bestämmelsen att det kan säkerställas att skattemyndigheterna erhåller de upplysningar som krävs för att bedöma det gränsöverskridande arrangemanget. Mekanismen gör det med andra ord möjligt att dels medvetandegöra övriga förmedlare om att de måste fullgöra sin rapporteringsskyldighet, dels att säkerställa att gränsöverskridande arrangemang som riskerar att inte rapporteras verkligen rapporteras.

97. Jag anser ändå att det även finns anledning, för att kunna göra en fullständig bedömning av den omtvistade bestämmelsens förenlighet med artikel 7 i stadgan, att beakta de andra förmedlarnas underordnade skyldighet att lämna ut namnet på den advokat som uppträder som förmedlare till skattemyndigheterna.

3. Strider det mot artikel 7 i stadgan att namnet på en advokat som uppträder som förmedlare, och som omfattas av tystnadsplikt, lämnas ut till skattemyndigheterna inom ramen för förmedlarnas och skattebetalarens rapporteringsskyldighet?

98. Den hänskjutande domstolens tvivel i frågan om direktiv 2011/16 är förenligt med stadgan rör endast den omtvistade bestämmelsen och inte förfarandet för att (i ett senare skede) lämna upplysningar om det gränsöverskridande arrangemanget till skattemyndigheterna. Jag anser emellertid att frågan om utlämnande av namnet på en advokat som uppträder som förmedlare och gör gällande tystnadsplikt är precis lika relevant sett till artikel 7 i stadgan.

99. Europadomstolen har nämligen slagit fast att det utgör ett ingrepp i rätten till respekt för privatlivet att ålägga en advokat att till en administrativ myndighet lämna ut upplysningar om en annan person vilka advokaten innehar på grund av att han eller hon har haft ett utbyte med denna person.⁴⁶

⁴⁴ Se ovan punkterna 73 och 74.

⁴⁵ Se ovan punkt 75.

⁴⁶ Michaud-domen, § 91.

100. I det nu aktuella fallet kommer upplysningar om att det förekommit en kommunikation mellan en advokat och advokatens skattebetalande klient (och följaktligen advokatens namn) att lämnas ut till skattemyndigheterna antingen av skattebetalaren själv eller av en annan förmedlare, även för det fall att advokaten är undantagen skyldigheten att underrätta skattemyndigheterna.

101. Jag vill erinra om att de andra underrättade förmedlarna, vilka således har fått kännedom om advokatens inblandning och vilka själva inte har tystnadsplikt, på grund av sin egen rapporteringsskyldighet enligt artikel 8ab.1 i direktiv 2011/16, ska underrätta skatteförvaltningen både om förekomsten av det gränsöverskridande arrangemanget och om den berörda skattebetalaren och om att advokaten som uppträder som förmedlare är inblandad. Det framgår av artikel 8ab.9 andra stycket och artikel 8ab.14 i direktivet att förmedlarnas identitet är en av de upplysningar som ska lämnas för att rapporteringsskyldigheten ska fullgöras.

102. Jag anser därför att den omtvistade bestämmelsen inkräktar på det förstärkta skyddet för advokaters utbyte med sina klienter enligt artikel 8 i Europakonventionen. Därmed ska det undersökas huruvida den aktuella skyldigheten verkligen föreskrivs i lag, eftersträvar ett av unionen erkänt mål av allmänintresse, är nödvändig för att nå detta mål och iakttar proportionalitetsprincipen.

103. Vad beträffar de två första kriterier som ska beaktas, hänvisar jag till bedömningen ovan rörande den omtvistade bestämmelsen, vilken i tillämpliga delar är giltig även för artikel 8ab.9 andra stycket och artikel 8ab.14 i direktiv 2011/16.⁴⁷

104. Bedömningen nedan rör således enbart frågan huruvida det är nödvändigt att en annan förmedlare eller skattebetalaren lämnar ut advokatens namn till skattemyndigheterna för att målet att motverka aggressiv skatteplanering ska nås och huruvida proportionalitetsprincipen iakttas.

105. Med hänsyn till de upplysningar som skattemyndigheterna har mottagit, har de all information som behövs för att bedöma de gränsöverskridande arrangemangen i fråga. De får således ingen väsentlig information om arrangemanget i fråga genom att erhålla namnet på advokaten.

106. Skattemyndigheterna kan dessutom, med stöd av sina kontroll- och tillsynsbefogenheter, begära eventuella ytterligare upplysningar (utöver de upplysningar de mottagit i rapporteringen), antingen av skattebetalaren själv eller av förmedlare som inte har tystnadsplikt.

107. Identiteten på den advokat som uppträder som förmedlare är för övrigt en onödig upplysning för dem, eftersom tystnadsplikten enligt vad som för övrigt anges i direktiv 2011/16 undantar advokaten i fråga från alla rapporteringsskyldigheter i fråga om det gränsöverskridande arrangemanget. Alla försök från skatteförvaltningen att begära in upplysningar från en advokat som uppträder som förmedlare skulle med andra ord mötas av tystnadsplikten (såvida inte klienten har gett advokaten rätt att svara) och kan endast verkningsfullt riktas mot skattebetalaren eller, eventuellt, mot andra förmedlare som inte har tystnadsplikt.

⁴⁷ Se ovan punkterna 86–91.

108. Vid förhandlingen anförde vissa medlemsstater och kommissionen att behovet av att säkerställa effektivitet i kontrollen av förmedlare som är inblandade i gränsöverskridande arrangemang motiverade att skattemyndigheterna underrättades om advokatens namn. När det gäller advokater är syftet med denna åtgärd således att kontrollera om en advokat har fullgjort sina skyldigheter enligt direktiv 2018/822 och om advokaten har fog för att åberopa tystnadsplikt.

109. Direktiv 2018/822 är visserligen avsett att säkerställa att förmedlarna, på grund av sin centrala roll i anordnandet av gränsöverskridande arrangemang, är skyldiga att lämna nödvändiga upplysningar till skattemyndigheterna, men dess huvudsakliga mål är ändå att motverka aggressiv skatteplanering.

110. Detta mål vilar på den möjlighet som skattemyndigheterna numera har att få den information som krävs för att bedöma gränsöverskridande arrangemang, utbyta dessa uppgifter mellan medlemsstaterna och anpassa sina skattelagar i enlighet med detta. Målet är uppfyllt så snart dessa upplysningar har erhållits – oavsett om de har lämnats av en förmedlare eller av en skattebetalare – och det kräver ingen kunskap om namnet på den advokat som är inblandad om denne åberopat tystnadsplikt, och inte heller någon kontroll av huruvida advokaten haft fog för att göra gällande sin tystnadsplikt.

111. Direktiv 2018/822 är även avsett att skydda advokaters tystnadsplikt och de allmänna principerna i stadgan.⁴⁸ Det skulle strida mot detta mål att ålägga de andra förmedlarna och skattebetalaren en skyldighet att uppge namnet på advokaten.

112. Det vore således paradoxalt att erkänna advokatens tystnadsplikt och av det skälet undanta honom eller henne från rapporteringsskyldigheten, för att sedan inkräkta på denna rättighet genom att föreskriva att advokatens namn, som en indirekt följd av den rapporteringsskyldighet som åligger andra förmedlare (och skattebetalaren), ska lämnas ut till skattemyndigheterna. Dessutom framgår det inte av någon bestämmelse i direktiv 2018/822 att det är avsett att kontrollera om en advokat har rätt till tystnadsplikt.

113. Jag anser därför att det visserligen inte kan uteslutas att en medlemsstat enligt nationell rätt (och enligt de yrkesetiska regler som gäller för advokater) faktiskt kan göra en sådan kontroll – till exempel vid misstanke om att en advokat är inblandad i bedrägeriverksamhet – men att denna kontroll inte har någon rättslig grund i direktiv 2018/822.

114. Därmed anser jag att andra förmedlare och skattebetalare, inom ramen för tillämpningen av artikel 8ab.9 i direktiv 2011/16, måste kunna fullgöra sina rapporteringsskyldigheter genom ett abstrakt system där advokatens identitet inte behöver anges.⁴⁹

115. Genom en sådan lösning skulle proportionalitetsprincipen också respekteras, i och med att den skulle vara begränsad till vad som är absolut nödvändigt för att uppnå de mål som eftersträvas i direktiv 2018/822.

116. Ett abstrakt system som inte inbegriper advokatens namn skulle nämligen göra det möjligt att nå målet att motverka aggressiv skatteplanering, samtidigt som tystnadsplikten och rätten till privatlivet enligt artikel 7 i stadgan iakttas. Jag menar att den föreslagna lösningen också skulle säkerställa effektivitet i systemet för rapportering av gränsöverskridande arrangemang till skattemyndigheterna, utan att nämnda myndigheter hindras från att motta alla nödvändiga

⁴⁸ Se skäl 18 i direktiv 2018/822.

⁴⁹ En avidentifiering av advokatens namn skulle kunna vara en lämplig lösning.

upplysningar om de aktuella skattearrangemangen (varvid advokatens namn inte ingår bland dessa upplysningar av de skäl som beskrivs i punkterna 105–107 i förevarande förslag till avgörande).

117. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att det strider mot artikel 7 i stadgan att advokatens identitet är en av de upplysningar som ska lämnas för att rapporteringsskyldigheten, såsom denna definieras i artikel 8ab.9 andra stycket och i 8ab.14 i direktiv 2011/16, ska vara fullgjord om denna advokat är undantagen rapporteringsskyldigheten på grund av tystnadsplikt. Jag anser inte, med hänsyn till det eftersträvade målet, att det ingrepp i skyddet för privatlivet som följer av den omtvistade bestämmelsen medför ett oproportionerligt och icke godtagbart ingrepp som påverkar själva kärnan i de garanterade rättigheterna, såvida namnet på den advokat som uppträder som förmedlare inte lämnas ut till skattemyndigheterna.

V. Förslag till avgörande

118. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar giltighetsfrågan från Grondwettelijk Hof (Belgiens författningsdomstol) på följande sätt:

Artikel 8ab.5 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2018/822, genom vilken det föreskrivs att en advokat som uppträder som förmedlare och som genom att göra gällande sin tystnadsplikt är undantagen rapporteringsskyldigheten utan dröjsmål ska underrätta en eventuell annan förmedlare om dennes rapporteringsskyldighet enligt punkt 6 i samma artikel, utgör inget åsidosättande av rätten till respekt för privatlivet enligt artikel 7 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, förutsatt att namnet på denna advokat inte lämnas ut till skattemyndigheterna inom ramen för fullgörandet av rapporteringsskyldigheten enligt artikel 8ab.9 andra stycket och 8ab.14 i nämnda direktiv.