DAVID KLEIST

Klargörande från EU-domstolen om rätten till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare vid tillämpning av DAC6

EU-domstolen har i en dom meddelad den 8 december 2022 prövat hur undantaget från rapporteringsskyldigheten enligt DAC6 för vissa så kallade förmedlare som tillhandahåller juridisk rådgivning och den därmed förenade skyldigheten att underrätta andra förmedlare om deras rapporteringsskyldighet förhåller sig till primärrätten. Domen är av intresse, såväl specifikt för tillämpningen av DAC6 som för rätten till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare i allmänhet.

1 INLEDNING

I en dom som meddelades den 8 december 2022, C-694/20 *Orde van Vlaamse Balies m.fl.*,[1] har EU-domstolen prövat hur undantaget från rapporteringsskyldigheten enligt DAC6 för vissa så kallade förmedlare som tillhandahåller juridisk rådgivning och den därmed förenade skyldigheten att underrätta andra förmedlare om deras rapporteringsskyldighet förhåller sig till primärrätten. Närmare bestämt gäller frågan om skyldigheten att underrätta andra förmedlare är förenlig med artiklarna 7 och 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, som innefattar en rätt till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare.

Bakgrunden till rapporteringsskyldigheten är 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. Genom den nya versionen av direktiv 2011/16/EU, benämnd DAC6, har bland annat skatterådgivare ålagts att lämna upplysningar till skattemyndigheterna när de lämnar råd om vissa typer av transaktioner och det har också införts regler som möjliggör utbyte av sådana upplysningar mellan myndigheterna i medlemsstaterna.

1 Dom av den 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies m.fl. mot Vlaamse Regering*, C-694/20, EU:C:2022:963.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

Med hänsyn till rätten till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare gäller enligt artikel 8ab.5 DAC6 att varje medlemsstat får vidta nödvändiga åtgärder för att ge rätt 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 (i skatteförfarandelagen används i stället uttrycket rådgivare) utan dröjsmål underrättar eventuella andra förmedlare eller, om ingen sådan förmedlare finns, berörda skattebetalare (i skatteförfarandelagen används i stället uttrycket användare) om deras rapporteringsskyldighet. Med andra ord får enligt DAC6 en medlemsstat medge undantag från rapporteringsskyldigheten med hänsyn till nationella regler om skydd för kommunikation med juridiska rådgivare, men då ska medlemsstaten kräva att undantagna förmedlare underrättar eventuella andra förmedlare om deras rapporteringsskyldighet. C-694/20 *Orde van Vlaamse Balies m.fl.* handlar om giltigheten av kravet i DAC6 på att underrätta andra förmedlare om deras skyldighet att rapportera. Domen är av intresse, såväl specifikt för tillämpningen av DAC6 som för rätten till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare i allmänhet.

2 REGLERINGEN I SKATTEFÖRFARANDELAGEN

I enlighet med artikel 8ab.5 DAC6 framgår av 33 b kap. 18 § skatteförfarandelagen (SFL) att uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang endast ska lämnas i den utsträckning rådgivaren inte är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av tystnadsplikten för advokater. Rådgivare i den mening som avses i 33 b kap. SFL kan exempelvis vara en revisor, advokat eller skattejurist som utformat, marknadsfört, organiserat eller tillhandahållit ett rapporteringspliktigt arrangemang (jfr 33 b kap. 6 § SFL). Av 33 b kap. 5 § SFL framgår indirekt att som rådgivare kan även räknas en juridisk person, exempelvis arbetsgivaren till en sådan revisor, advokat eller skattejurist. Undantaget i 33 b kap. 18 § SFL kan följaktligen omfatta såväl advokater som advokatbolag.

När det på grund av tystnadsplikten för advokater eller liknande bestämmelser i någon annan medlemsstat inte finns någon rådgivare som kan lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget blir enligt 33 b kap. 13 § första stycket SFL användaren rapporteringsskyldig. Med användare avses enligt 33 b kap. 9 § SFL en person som tillhandahålls ett rapporte-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

ringspliktigt arrangemang, är redo att genomföra ett rapporteringspliktigt arrangemang eller har påbörjat genomförandet av ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Om en uppgiftsskyldig rådgivare är förhindrad att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang på grund av tystnadsplikten för advokater, ska rådgivaren enligt 33 b kap. 22 § första stycket SFL snarast informera samtliga andra rådgivare avseende arrangemanget om rådgivares skyldighet att lämna uppgifter. Av andra stycket framgår att om det inte finns någon annan rådgivare som är skyldig att lämna uppgifterna om det rapporteringspliktiga arrangemanget eller om samtliga andra rådgivare är förhindrade att lämna uppgifterna på grund av tystnadsplikten för advokater eller motsvarande regler i någon annan medlemsstat, ska den uppgiftsskyldige rådgivaren informera användaren av arrangemanget om användarens skyldighet att lämna uppgifter.

Rådgivaren, eller i förekommande fall användaren, ska enligt 33 b kap. 16 § SFL lämna identifikationsuppgifter för rådgivaren och användaren samt ange vilket eller vilka kännetecken som gör arrangemanget rapporteringspliktigt. Vidare ska en beskrivning av arrangemanget och en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet lämnas. Därutöver ska bland annat uppgift om det datum då arrangemanget påbörjades eller ska genomföras lämnas, liksom uppgift om de nationella bestämmelser som utgör grunden för arrangemanget, värdet av arrangemanget och identifikationsuppgifter för andra personer som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget. Uppgifter ska emellertid enligt 33 b kap. 17 § SFL bara lämnas i den utsträckning som den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till uppgifterna. En advokat eller ett advokatbolag ska dock som nämnts endast lämna uppgifter i den utsträckning denne inte är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av tystnadsplikten för advokater.

Enligt betänkandet till grund för lagstiftningen skulle en advokat alltid lämna uppgifter om vilket eller vilka kännetecken som låg till grund för rapporteringsplikten. Advokatsamfundet anförde att utredningens förslag om att advokater ska lämna uppgifter till Skatteverket om sin rådgivning i ett skatteärende skulle undergräva det för rättsstaten grundläggande skyddet för advokatens tystnadsplikt rörande information som rör hans eller hennes verksamhet och att de föreslagna reglerna urholkade advokatsekretessen oaktat de undantag utredningen föreslog, till exempel vad

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

avser klientens identitet.[2] Som en följd av kritiken ändrades undantaget så att inte heller uppgifter om vilket eller vilka kännetecken som ligger grund till för rapporteringsplikten behöver uppges, om detta kommer i konflikt med tystnadsplikten för advokater.

Lagtexten kan tolkas så att en advokat i varje enskilt fall ska göra en bedömning av vilka uppgifter som kan lämnas. Om advokaten å ena sidan lämnar för lite upplysningar till Skatteverket kan det bli fråga om sanktioner i form av så kallad rapporteringsavgift. Om advokaten å andra sidan lämnar för mycket upplysningar, exempelvis information som innebär att Skatteverket genom en jämförelse med uppgifter som kommit in från användaren kan koppla ihop advokaten och dennes klient, bryter advokaten mot sin tystnadsplikt enligt lag och de advokatetiska reglerna.

Advokatsamfundet gör dock en annan tolkning av bestämmelsen. Enligt Advokatsamfundet måste allt som anförtrotts advokaten i dennes egenskap av rådgivare enligt 33 b kap. 6 § SFL anses ha skett inom ramen för advokatverksamheten och således omfattas av tystnadsplikten. Med undantag för den situationen att klienten samtyckt till att uppgifterna lämnas av advokaten, får en advokat därför enligt Advokatsamfundet anses förhindrad enligt 33 b kap. 18 § SFL att lämna uppgifter enligt 33 b kap. 16 § SFL. Enligt denna tolkning av lagtexten ska advokaten alltså inte göra en bedömning i varje enskilt fall av vilka uppgifter som kan lämnas, utan helt avstå från att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang.[3]

Om man ser till lagtexten i SFL isolerad är den tolkning som Advokatsamfundet gör långt ifrån självklar. Enligt SFL ska uppgifter lämnas *i den utsträckning* detta inte hindras av tystnadsplikten för advokater, vilket ger intryck av att vissa uppgifter kan lämnas utan att detta strider mot tystnadsplikten. Oavsett om det skulle vara möjligt att lämna vissa uppgifter i anonymiserad form utan att bryta mot tystnadsplikten är Advokatsamfundets hållning enligt min mening förståelig. Genom den tolkning Advokatsamfundet gör undviks dilemmat som det innebär att i varje enskilt fall avgöra exakt vilka uppgifter som ska lämnas respektive inte får lämnas och därigenom de risker för upprätthållandet av tystnadsplikten som är förknippade med att en sådan bedömning görs i det enskilda fallet.

2 Remissyttrande från Advokatsamfundet av den 24 april 2019 avseende SOU 2018:91, s. 3.

3 Sveriges advokatsamfund, Vägledning avseende frågor som berör advokatens tystnadsplikt, fastställd den 12 juni 2012 och uppdaterad den 11 juni 2020 (”Advokatsamfundets vägledning om advokatens tystnadsplikt”), s. 43–44.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

Om en advokat eller ett advokatbolag på grund av tystnadsplikten är förhindrad att lämna de uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang som anges i 33 b kap. 16 § SFL ska som nämnts advokaten eller advokatbolaget enligt 33 b kap. 22 § första stycket SFL snarast informera samtliga andra rådgivare avseende arrangemanget om rådgivares skyldighet att lämna uppgifter.

Advokatsamfundet framhåller att tystnadsplikten gäller även i förhållande till andra rådgivare. Den begränsning i advokatens uppgiftslämning med hänvisning till advokatens tystnadsplikt som i förhållande till Skatteverket stadgas i 33 b kap. 18 § SFL måste därför enligt Advokatsamfundet anses gälla även i förhållande till andra rådgivare. Advokatsamfundet anser att advokaten bör kunna fullgöra sin informationsplikt gentemot andra rådgivare genom att advokaten informerar om denna skyldighet på allmänt sätt, till exempel genom att advokaten på sin webbplats, i e-post eller på liknande sätt anger att andra rådgivare kan vara skyldiga att rapportera arrangemang till Skatteverket.[4]

Exempelvis anges följande i Advokatfirman Vinges allmänna villkor:

> När det gäller EU:s direktiv om automatiskt utbyte av upplysningar som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang (DAC 6) kan vi med hänsyn till vår tystnadsplikt varken rapportera några sådana arrangemang till skattemyndigheterna eller informera andra rådgivare om deras skyldighet att rapportera dem till skattemyndigheterna om det inte är så att ni uttryckligen instruerar oss att göra det och därmed befriar oss från vår tystnadsplikt. Om ni instruerar oss att rapportera ett arrangemang till skattemyndigheterna betraktar vi det som en del av vårt uppdrag för er.[5]

Motsvarande formuleringar finns att läsa på de andra stora advokatbyråernas hemsidor. Inte heller den tolkning som Advokatsamfundet gör i detta avseende är given om man ser till utformningen av lagtexten. Bestämmelsen i 33 b kap. 22 § första stycket SFL ger intryck av att en informationsskyldighet i förhållande till andra rådgivare föreligger i det enskilda fallet, medan den informationslämning som Advokatsamfundet förespråkar är generell och sker utan anpassning till det enskilda fallet. Med hänsyn till att det kan antas stå i strid med tystnadsplikten att lämna specifik information om ett uppdrag till andra rådgivare är Advokatsamfundets tolkning av lagtexten dock enligt min mening rimlig. Advokatsamfundets tolkning

4 Ibid, s. 44.

5 https://www.vinge.se/allmanna-villkor/, 2023-06-02.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

har en nära koppling till den rättsfråga som behandlades i C-694/20 *Orde van Vlaamse Balies m.fl.* och det finns följaktligen anledning att återkomma till den längre fram i artikeln.

3 GENERELLT OM RÄTTEN TILL KONFIDENTIELL KOMMUNIKATION MED JURIDISKA RÅDGIVARE

Innan vi går närmare in på omständigheterna i målet från EU-domstolen kan det vara av värde att fundera lite över varför alla stater som kan betecknas som rättsstater har lagstiftning som skyddar kommunikation med juridiska rådgivare från insyn. Kortfattat kan sägas att det i en rättsstat måste vara möjligt för enskilda att ta reda på vilka rättigheter och skyldigheter de har enligt lag. I en rättsstat utövas den offentliga makten under lagarna, så att den enskilde skyddas mot godtycklig maktutövning, och så att den enskilde har möjlighet att förutse de rättsliga konsekvenserna av sina handlingar. Tillgång till juridisk rådgivning är i många fall en förutsättning för att kunna ta reda på vilka rättigheter och skyldigheter som föreligger enligt lag och därmed för att idealet om förutsebar rättstillämpning ska kunna realiseras, och – kan det hävdas – tillgång till juridisk rådgivning är bara möjlig om kommunikationen mellan rådgivaren och klienten skyddas från insyn. Detta synsätt bygger på ett antagande om att klienten kanske låter bli att lämna relevant information till rådgivaren eller helt avstår från att söka juridisk rådgivning om klienten inte kan lämna uppgifter till rådgivaren utan att behöva oroa sig för att uppgifterna förs vidare och om rådgivarens inte kan delge klienten sin bedömning utan insyn från utomstående.

Rätten till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare är också nära kopplad till grundläggande rättigheter som rätten till skydd för privatliv och rätten till en rättvis rättegång. Samtidigt som rätten till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare är betydelsefull i relation till nämnda rättsstatsideal och grundläggande rättigheter kan konstateras att den begränsar tillgången till bevisning. I det enskilda fallet kan en öppen redovisning av kommunikationen ge en domstol eller myndighet ett bättre underlag för sitt beslut. Det finns följaktligen även skäl som talar emot att skydda kommunikation med juridiska rådgivare, och i vissa fall har dessa skäl ansetts motivera inskränkningar i skyddet. Olika avvägningar kan göras i detta avseende och som en följd kan avgränsningarna av skyddet skilja sig åt i olika stater. Exempelvis gäller i Sverige att skyddet primärt avser kommunikation med advokater och deras biträden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

Kommunikation med andra juridiska rådgivare har ett svagare skydd. Det finns dock andra stater som ger ett motsvarande skydd även för kommunikation med andra juridiska rådgivare, till exempel genom att jurister vid konsultbyråer (och i vissa stater även bolagsjurister) tillåts vara medlemmar i samma sammanslutning som jurister verksamma på advokatbyråer och omfattas av samma reglering.[6]

Skyddets betydelse för rätten till en rättvis rättegång innebär att det har särskilt stor relevans vid process i domstol. I Sverige kan till exempel det så kallade frågeförbudet i 36 kap. 5 § rättegångsbalken (RB) utgöra hinder för att höra en advokat som vittne. Det finns även ett beslagsförbud i 27 kap. 2 § RB som innebär att en skriftlig handling inte får tas i beslag om den kan antas innehålla uppgifter som advokaten inte får höras som vittne om, ett förbud mot genomsökning av handlingar på distans i 28 kap. 10 c § RB som omfattar motsvarande uppgifter och ett undantag från editionsplikten i 38 kap. 2 § RB för personer som avses i 36 kap. 5 § RB, till exempel advokater, vad gäller skriftliga handlingar som personen inte får höras som vittne om, som även gäller för det fall att handlingen innehas av klienten.

Rätten till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare har också stor betydelse när det gäller enskildas skyldigheter att lämna upplysningar till myndigheter. Typiskt sett finns en rätt för enskilda att undanta handlingar som innehåller kommunikation med en juridisk rådgivare från myndighetsgranskning. Exempelvis gäller enligt 47 kap. 2 § första stycket SFL att handlingar som inte får tas i beslag enligt rättegångsbalken inte heller får granskas av Skatteverket vid revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök. Vidare gäller enligt 47 kap. 2 § andra stycket SFL att en handling som har ett betydande skyddsintresse ska undantas från granskning om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Det finns alltså två olika grunder för att undanta kommunikation med juridiska rådgivare från Skatteverkets granskning. Den första undantagsmöjligheten hänvisar till regleringen i rättegångsbalken och omfattar kommunikation med advokater och deras biträden. Den andra undantagsgrun-

6 Frågan om det är motiverat att kommunikation med jurister på andra konsultbyråer än advokatbyråer inte åtnjuter samma skydd har emellanåt varit föremål för diskussion, se till exempel Shaughnessy, Patricia, *Affärsjuridisk rådgivning och sekretesskydd för klientens hemligheter*, Juridisk Tidskrift 1999, nr 3, s. 768–776.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

den, som kan omfatta kommunikation med andra juridiska rådgivare än advokater och deras biträden, förutsätter att det i det enskilda fallet finns (i) ett betydande skyddsintresse, (ii) särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och (iii) att skyddsintresset är större än handlingens betydelse för kontrollen. Den andra undantagsgrunden har följaktligen inte samma starka ställning som undantaget för kommunikation med advokater och deras biträden.

Skyddets nära koppling till vissa grundläggande rättigheter gör att dess omfattning kan påverkas av instrument som Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (stadgan) och Europakonventionen för mänskliga rättigheter (EKMR). För svenskt vidkommande innebär det att rätten till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare i viss mån styrs av och måste bedömas med beaktande av rättspraxis från EU-domstolen och Europadomstolen, exempelvis C-694/20 *Orde van Vlaamse Balies m.fl.*

4 NÄRMARE OM C-694/20 *ORDE VAN VLAAMSE BALIES M.FL.*

I målet prövades som sagt undantaget från rapporteringsskyldigheten enligt DAC6 för vissa förmedlare som tillhandahåller juridisk rådgivning och den därmed förenade skyldigheten att underrätta andra förmedlare om deras rapporteringsskyldighet. Enligt den flamländska lagstiftningen fick undantaget från rapporteringsskyldigheten inte verkan förrän förmedlaren hade underrättat övriga förmedlare, eller skattebetalaren om ingen rapporteringsskyldig förmedlare fanns.[7] Målet föranleddes av en begäran om förhandsavgörande i ett mål mellan å ena sidan *Orde van Vlaamse Balies* (det flamländska advokatsamfundet), *Belgian Association of Tax Lawyers* och tre advokater, och å andra sidan *Vlaamse Regering* (flamländska regeringen, Belgien). Målet avgjordes i stor avdelning, det vill säga med 15 domare, vilket visar på att frågorna som behandlades ansågs ha särskilt stor betydelse.

Det kan noteras att uttrycket advokater används i den svenska översättningen av domen för att beteckna medlemmar i det flamländska advokatsamfundet, men även för att beteckna medlemmar i den belgiska sammanslutningen för skattejurister som inte nödvändigtvis hade räknats som advokater enligt svenska regler. I den engelska versionen av domen

7 C-694/20 *Orde van Vlaamse Balies m.fl.*, p. 10.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

används uttrycket ”lawyer”, som har en vidare innebörd än uttrycket ”advokat” på svenska. Att uttrycket ”advokat” används i samband med att domen refereras behöver följaktligen inte med nödvändighet innebära att domens följdverkningar begränsar sig till kommunikation med advokater och deras biträden, eftersom EU-domstolen inte tagit ställning till den avgränsning av skyddet för kommunikation med juridiska rådgivare som gäller i Sverige.

Enligt sökandena var det omöjligt för en advokat att fullgöra underrättelseskyldigheten utan att åsidosätta sin tystnadsplikt. Sökandena framhöll också att skyldigheten inte heller är nödvändig för att säkerställa att gränsöverskridande arrangemang rapporteras, eftersom klienten, oavsett om denne biträds av en advokat eller inte, själv kan underrätta övriga förmedlare och begära att de ska fullgöra sin rapporteringsskyldighet.[8]

Den hänskjutande domstolen (den belgiska författningsdomstolen, *Grondwettelijk Hof*) påpekade att de uppgifter som en advokat ska lämna till den behöriga myndigheten i fråga om sina klienter skyddas av tystnadsplikt, om dessa uppgifter avser verksamhet som hör till advokatens särskilda uppdrag att försvara eller företräda en klient i domstol och att lämna juridisk rådgivning. Domstolen framhöll också att redan den omständigheten att en advokat anlitas är en uppgift som omfattas av tystnadsplikten och att detsamma i än högre grad gäller beträffande en advokats klients identitet samt att de uppgifter som skyddas av tystnadsplikten gentemot offentliga myndigheter även är skyddade i förhållande till andra aktörer, såsom andra förmedlare.[9]

I enlighet härmed ställde den nationella domstolen 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 8ab.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, så ska denna medlemsstat kräva att förmedlarna utan dröjsmål underrättar eventuella andra förmedlare eller, om ingen sådan förmedlare finns, berörda skattebetalare om deras rapporteringsskyldighet, eftersom

8 Ibid, p. 13.
9 Ibid, p. 14.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

> 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?[10]

I den ställda frågan berörs såväl skyldigheten att underrätta andra förmedlare som skyldigheten att underrätta skattebetalaren. EU-domstolen inledde med att avgränsa frågan till att enbart handla om skyldigheten att underrätta andra förmedlare, eftersom det inte föreligger någon tystnadsplikt gentemot en skattebetalare som är den förmedlande advokatens klient.[11]

Den hänskjutande domstolen önskade en prövning av bestämmelsen i DAC6 mot bakgrund av artikel 7 och artikel 47 i stadgan, vilka motsvarar artikel 8.1 och artikel 6.1 i EKMR. Enligt artikel 8.1 EKMR har var och en rätt till respekt för sitt privatliv och familjeliv, sin bostad och sina kommunikationer. Artikel 6.1 EKMR garanterar rätten till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol. Vid sin tolkning av stadgan ska EU-domstolen, i enlighet med artikel 52.3 i stadgan, beakta motsvarande rättigheter i EKMR, såsom de har tolkats av Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna, till vilka hänsyn ska tas såsom lägsta tillåtna skyddsnivå. Det finns således en koppling mellan rätten till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare enligt EKMR och motsvarande rättighet enligt stadgan. Av detta följer också att rättspraxis från Europadomstolen har betydelse för EU-domstolens tolkning av de bestämmelser i stadgan som har bäring på rätten till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare.[12]

EU-domstolen konstaterade att skyldigheten för förmedlande advokater att underrätta andra förmedlare, som inte är deras klienter, om den rapporteringsskyldighet som föreligger innebär att de andra förmedlarna, och indirekt också skattemyndigheten, får kännedom om den förmedlande advokatens identitet, om dennes bedömning att arrangemanget i fråga är rapporteringspliktigt och om att denna advokat har konsulterats i frågan, vilket utgör ett ingrepp i den rätt till respekt för kommunikation mellan advokater och deras klienter som stadgas i artikel 7 i stadgan.[13] EU-dom-

10 Ibid, p. 17.
11 Ibid, p. 18–20.
12 Ibid, p. 25–26.
13 Ibid, p. 29–31.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

stolen gick därefter vidare till att pröva om huruvida dessa ingrepp kunde vara motiverade. Domstolen erinrade i detta sammanhang om att de rättigheter som stadfästs i artikel 7 i stadgan inte är några absoluta rättigheter, utan måste bedömas utifrån deras funktion i samhället. Såsom framgår av artikel 52.1 i stadgan är det 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 Europeiska unionen eller mot behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter.[14]

Kortfattat kan sägas att EU-domstolen kom fram till att kravet i DAC6 på att underrätta andra förmedlare om deras rapporteringsskyldighet föll på att det inte var proportionerligt i förhållande till rapporteringsskyldighetens syfte, nämligen att förebygga risken för skatteflykt och skatteundandragande. Denna slutsats följer av att andra förmedlare är rapporteringsskyldiga oavsett om en sådan underrättelse skett och endast undantas från skyldigheten att lämna upplysningar om de kan bevisa att samma upplysningar redan har lämnats av en annan förmedlare. Dessutom ska en förmedlare som på grund av tystnadsplikten enligt nationell rätt är undantagen från rapporteringsskyldigheten likväl underrätta sin klient om den rapporteringsskyldighet som åligger denne enligt direktivet. Kravet i DAC6 på att underrätta andra förmedlare om deras rapporteringsskyldighet ansågs därför inte vara nödvändigt för att uppnå de eftersträvade målen.[15]

Det är värt att notera att EU-domstolen i enlighet med den hänskjutande domstolens fråga berör såväl artikel 7 som artikel 47 i stadgan. I artikel 7 regleras skyddet för privatlivet och familjelivet. Enligt denna artikel har var och en rätt till respekt för sitt privatliv och familjeliv, sin bostad och sina kommunikationer. Av bestämmelsen följer således ett skydd för kommunikation med juridiska rådgivare, oavsett om rådgivningen har samband med en rättegång, eftersom kommunikation med en juridisk rådgivare kan förväntas innehålla uppgifter av personligt eller ekonomiskt känslig natur, som det skulle inkräkta på den personliga integriteten att föra vidare till någon annan. Artikel 47 ingår i stadgans avdelning om rättsskipning.

14 Ibid, p. 33–34.
15 Ibid, p. 41–50.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

I artikel 47 regleras rätten till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk prövning i domstol. Enligt artikel 47.1 har var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol. Enligt artikel 47.2 har var och en rätt att inom skälig tid få sin sak prövad i en rättvis och offentlig rättegång och inför en oavhängig och opartisk domstol som har inrättats enligt lag.

EU-domstolen har i tidigare mål, som avgjordes innan stadgan trädde i kraft, slagit fast att det finns ett EU-rättsligt grundat skydd för kommunikation med juridiska rådgivare i situationer där rådgivningen har samband med en rättegång,[16] men har inte tagit ställning till om ett sådant skydd gäller även utan ett sådant samband. Intrycket av dessa avgöranden är att det har handlat om att hitta en minsta gemensam nämnare för skyddet i medlemsstaterna, som sedan fått ligga till grund för det EU-rättsligt grundade skyddet.

I förevarande mål uppkommer underrättelseskyldigheten i ett tidigt skede, utanför ramen för ett domstolsförfarande eller förberedelserna inför ett sådant. Underrättelseskyldigheten utgör således enligt EU-domstolen inte något ingrepp i rätten till en rättvis rättegång, som garanteras i artikel 47 i stadgan. Däremot är kravet på att underrätta andra förmedlare om deras rapporteringsskyldighet enligt domstolen ogiltigt mot bakgrund av artikel 7 i stadgan, i den mån medlemsstaternas tillämpning av bestämmelsen innebär att advokater som agerar som förmedlare, trots att de är undantagna från rapporteringsskyldigheten på grund av den tystnadsplikt som de är bundna av, ändå är skyldiga att underrätta andra förmedlare, som inte är deras klienter, om den rapporteringsskyldighet som åligger dem.[17] Av avgörandet framgår således att den EU-rättsligt grundade rätten till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare omfattar såväl juridisk rådgivning inom ramen för ett domstolsförfarande eller förberedelserna inför ett sådant som juridisk rådgivning utan samband med rättegång. Detta är ett betydelsefullt klargörande, som är i linje med rätts-

16 Se t.ex. dom av den 18 maj 1982, *Australian Mining & Smelting Europe Ltd mot kommissionen*, C-155/79, EU:C:1982:157, dom av den 14 september 2010, *Akzo Nobel Chemicals Ltd och Akcros Chemicals Ltd mot kommissionen*, C-550/07 P, EU:C:2010:512, och dom av den 26 juni 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl. mot ministerrådet*, C-305/05, EU:C:2007:383.

17 C-694/20 *Orde van Vlaamse Balies m.fl.*, p. 63–66.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

praxis från Europadomstolen.[18] Det följer av artikel 51 i stadgan att denna EU-rättsligt grundade rätt till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare aktualiseras när medlemsstaterna tillämpar unionsrätten.[19] Det kan exempelvis handla om tillämpning av nationell lagstiftning som implementerar EU-rätt, som i det aktuella fallet.

5 SLUTSATSER

Redan av tidigare avgöranden från EU-domstolen framgår att EU-rätten innefattar en rätt till konfidentiell kommunikation med juridiska rådgivare. Genom C-694/20 *Orde van Vlaamse Balies m.fl.* klargörs dock att detta skydd gäller oavsett om den juridiska rådgivningen har samband med en rättegång. Detta EU-rättsligt grundade skydd ska tas i beaktande när medlemsstaterna tillämpar unionsrätten, exempelvis när de tillämpar nationell lagstiftning som implementerar EU-rätt.

Mer specifikt innebär avgörandet att en förmedlare som på grund av tystnadsplikten för advokater eller motsvarande reglering är förhindrad att lämna upplysningar till skattemyndigheten om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte kan åläggas att i stället underrätta eventuella övriga förmedlare som inte är klienter till advokaten om deras rapporteringsskyldighet, eftersom detta skulle innebära att brott mot advokatens tystnadsplikt gentemot sin klient. I den del DAC6 ställer ett sådant krav, och följaktligen även i den del SFL gör det, är regleringen ogiltig.

Däremot innebär EU-rätten inte något hinder mot att en advokat åläggs att upplysa sin klient om rapporteringsskyldigheten. Det finns alltså inget hinder mot att i lagstiftningen ställa krav på att en advokat ska upplysa en skattebetalare om dennes rapporteringsskyldighet, om skattebetalaren är advokatens klient. Det finns inte heller något hinder mot att ställa krav på att en advokat som är förmedlare ska upplysa en annan förmedlare om dennes rapporteringsskyldighet, om den andra förmedlaren (och inte skattebetalaren) är advokatens klient.

För medlemsstater som har implementerat ett krav på underrättelse av eventuella andra förmedlare finns alltså anledning att nu se över lag-

18 Se t.ex. *Schönenberger och Durmaz mot Schweiz*, serie A nr 137, dom meddelad den 20 juni 1988; *Niemietz mot Tyskland*, serie A nr 251-B, dom meddelad den 16 december 1992; *Sallinen m.fl. mot Finland*, nr 50882/99, dom meddelad den 27 september 2005; och *Michaud mot Frankrike*, nr 12323/11, dom meddelad den 6 december 2012.

19 Se även dom av den 26 februari 2013, *Åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, p. 19–22.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

stiftningen. Det kan i detta sammanhang noteras att den tyska lagstiftningen på området föreskriver att rapporteringsskyldigheten ska gå över på skattebetalaren, om förmedlaren omfattas av tystnadsplikt och informerar skattebetalaren om detta.[20] Följaktligen finns inte något krav i den tyska lagstiftningen på underrättelse av eventuella andra förmedlare. Den tyska lagstiftaren har gjort bedömningen att DAC6 inte kräver att rapporteringsskyldigheten i första hand måste gå över till andra förmedlare, utan att även en övergång av rapporteringsskyldigheten till skattebetalaren är förenlig med direktivet.[21] Den tyska lagstiftningen behöver följaktligen inte ändras för att stämma överens med EU-rätten så som den uttolkats av EU-domstolen i det aktuella avgörandet.

För svenskt vidkommande innebär domen att kravet i 33 b kap. 22 § första stycket SFL på underrättelse av andra rådgivare inte kan upprätthållas. EU-domstolens avgörande kan sägas bekräfta Advokatsamfundets bedömning, nämligen att tystnadsplikten gäller även i förhållande till andra rådgivare och att någon underrättelse av andra rådgivare i det enskilda fallet inte sker. Advokatsamfundets tolkning av lagen – att en advokat kan fullgöra sin informationsplikt gentemot andra rådgivare genom att informera om rapporteringsskyldigheten på allmänt sätt, till exempel genom att på sin webbplats, i e-post eller på liknande sätt ange att andra rådgivare kan vara skyldiga att rapportera arrangemang till Skatteverket – blir därmed oproblematisk.

Att ingen skyldighet föreligger att underrätta andra rådgivare, som inte är klienter till advokaten, påverkar dock inte skyldigheten att underrätta användare eller rådgivare som är klienter till advokaten om deras rapporteringsskyldighet. Som EU-domstolen konstaterat gäller inte tystnadsplikten i förhållande till advokatens klient.

Enligt Advokatsamfundet bör även informationsplikten i förhållande till användaren av arrangemanget (klienten) kunna fullgöras genom att advokaten informerar klienten om klientens skyldighet på allmänt sätt, till exempel på advokatbyråns webbplats, i e-post eller i sina allmänna villkor.[22] EU-domstolens avgörande ger inte svar på frågan om en underrättelse till advokatens klient om dennes rapporteringsskyldighet kan full-

20 § 138f st. 6 Abgabenordning.

21 Münster, Elena, och Fehling, Daniel, *Das Vorabentscheidungsersuchen C-694/20 (Orde van Vlaamse Balies ea) und die Bedeuting der EU-Grundrechtecharta für die direkten Steuern*, Internationales Steuerrecht, 2021(16), s. 623.

22 Advokatsamfundets vägledning om advokatens tystnadsplikt, s. 45.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43

göras genom en sådan allmän hänvisning, utan anpassning till det enskilda fallet, eller om underrättelsen måste vara specifik och riktad direkt till klienten.

Vad gäller rapporteringsskyldigheten i allmänhet måste enligt Advokatsamfundet allt som anförtrotts advokaten i dennes egenskap av rådgivare anses ha skett inom ramen för advokatverksamheten och således omfattas av tystnadsplikten. Med undantag för den situationen att klienten samtyckt till att uppgifterna lämnas av advokaten, får en advokat därför enligt Advokatsamfundet anses förhindrad enligt 33 b kap. 18 § SFL att lämna uppgifter enligt 33 b kap. 16 § SFL. Enligt denna tolkning av lagtexten ska advokaten alltså inte göra en bedömning i varje enskilt fall av vilka uppgifter som kan lämnas, utan helt avstå från att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. EU-domstolens avgörande ger inte heller svar på frågan om Advokatsamfundets bedömning i detta avseende håller.

Det återstår många intressanta frågor rörande DAC6 att besvara. Nya domar på detta område är att vänta. Ännu så länge får vi ge oss till tåls, men det finns anledning att se fram emot flera, spännande avgöranden.

David Kleist är professor i skatterätt vid Göteborgs universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:43