DÓMUR DÓMSTÓLSINS

29. september 2026*

(*Þjónustufrelsi – 36. gr. EES-samningsins – skatteftirlit – trúnaðarskylda lögmanna*)

Mál E-28/25,

BEIÐNI, samkvæmt 34. gr. samningsins milli EFTA-ríkjanna um stofnun eftirlitsstofnunar og dómstóls, um ráðgefandi álit EFTA-dómstólsins, frá Héraðsdómi Reykjavíkur, í máli sem þar er til meðferðar

Skatturinn

gegn

ADVEL lögmönnum ehf.,

DÓMSTÓLLINN,

skipaður dómurunum Páli Hreinssyni, forseta, Bernd Hammerman og Michael Reiertsen, framsögumanni

Dómritari: Ólafur Jóhannes Einarsson,

hefur, með tilliti til skriflegra greinargerða frá:

- Skattinum („sóknaraðili“), í fyrirsvari sem umboðsmenn eru Fanney Rós Þorsteinsdóttir og Ásta Sóllilja Sigurbjörnsdóttir;

- ADVEL lögmenn ehf. („varnaraðili“), í fyrirsvari eru Dóra Sif Tynes og Hrafnhildur Kristinsdóttir, lögmenn;

- Eftirlitsstofnun EFTA („ESA“), í fyrirsvari sem umboðsmenn eru Sigurbjörn Bernharð Edvardsson, David Pérez de Lamo og Melpo-Menie Joséphidès, og

- framkvæmdastjórn Evrópusambandsins („framkvæmdastjórnin“), í fyrirsvari sem umboðsmenn eru Wim Roels og Felix Ronkes Agerbeek

og munnlegs málflutnings fulltrúa sóknaraðila, Fanneyjar Rósar Þorsteinsdóttur; fulltrúa varnaraðila Dóru Sifjar Tynes, fulltrúa ESA, Sigurbjarnar Bernharðs

* Beiðni um ráðgefandi álit á íslensku.

Edvardssonar; og fulltrúa framkvæmdastjórnarinnar, Wim Roels, sem fram fór 12. maí 2026,

kveðið upp svofelldan

D Ó M

I INNGANGUR

1 Beiðnin um ráðgefandi álit snýst um það hvort það samrýmist EES-rétti, sérstaklega 36. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið („EES-samningsins“ eða „EES“) að lögmönnum sé gert að verða við beiðni skattyfirvalda um að láta þeim í té skrá yfir umbjóðendur sína. Meginspurningin er hvort slík löggjöf aðildarríkis geti talist réttlætanleg með hliðsjón af trúnaðarskyldu lögmanna sem nýtur verndar samkvæmt EES-rétti.

2 Beiðnin er hluti af málarekstri fyrir landsdómstólnum þar sem sóknaraðili hefur farið fram á úrskurð þess efnis að varnaraðili láti sér í té skrá yfir þá umbjóðendur sína sem lögmannsstofan hafi veitt skattaráðgjöf eða aðra þjónustu á árunum 2019 til 2024, varðandi umráð, beina eða óbeina eignaraðild umbjóðendanna að rekstri félaga, sjóða eða stofnana sem skráð eru erlendis eða eiga erlendar eignir. Skráin skuli innihalda nafn og kennitölu umbjóðendanna.

II LÖGGJÖF

EES-réttur

3 Í 3. gr. EES-samningsins segir:

> *Samningsaðilar skulu gera allar viðeigandi almennar eða sérstakar ráðstafanir til að tryggja að staðið verði við þær skuldbindingar sem af samningi þessum leiðir.*
>
> *Þeir skulu varast ráðstafanir sem teflt geta því í tvísýnu að markmiðum samnings þessa verði náð.*
>
> *Þeir skulu enn fremur auðvelda samvinnu innan ramma samnings þessa.*

4 Í 36. gr. EES-samningsins segir:

> 1. *Innan ramma ákvæða samnings þessa skulu engin höft vera á frelsi ríkisborgara aðildarríkja EB og EFTA-ríkja til að veita þjónustu á yfirráðasvæði samningsaðila enda þótt þeir hafi staðfestu í öðru aðildarríki EB eða EFTA-ríki en sá sem þjónustan er ætluð.*
>
> 2. *Í IX.–XI. viðauka eru sérstök ákvæði um frelsi til að veita þjónustu.*

Landsréttur

5 Í 1., 4. og 5. mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt segir:

> *Öllum aðilum, bæði framtalsskyldum og öðrum, er skylt að láta skattyfirvöldum í té ókeypis og í því formi, sem óskað er, allar nauðsynlegar upplýsingar og gögn er þau beiðast og unnt er að láta þeim í té. Skiptir ekki máli í því sambandi hvort upplýsingarnar varða þann aðila sem beiðninni er beint til eða þau skipti annarra aðila við hann er hann getur veitt upplýsingar um og varða skattlagningu þeirra aðila eða eftirlit með eða rannsókn á henni. Hafi aðili beint eða óbeint minnst helming eignarhalds eða er með stjórnunarleg yfirráð í dótturfélagi eða útibúi í öðrum ríkjum er honum jafnframt skylt að veita upplýsingar um viðskipti dótturfélags eða útibús við aðila skattskylda skv. I. kafla og félög, sjóði og stofnanir í lágskattaríkjum sem 1. mgr. 57. gr. a laganna tekur til. Með skattyfirvöldum í þessari grein er átt við ríkisskattstjóra og skattrannsóknarstjóra.*
>
> *Fjármálafyrirtæki, endurskoðendur, lögmenn og aðrir aðilar skulu halda sérstaka skrá yfir þá viðskiptavini sína sem þau veita skattaráðgjöf eða aðra þjónustu, sem snertir umráð eða beina eða óbeina eignaraðild viðskiptavinanna að rekstri félaga, sjóða eða stofnana sem skráð eru erlendis eða eignir þar. Er þeim skylt að láta skattyfirvöldum í té umrædda skrá er þau beiðast þess.*
>
> *Ákvæði annarra laga um trúnaðar- og þagnarskyldu víkja fyrir ákvæðum þessarar greinar.*

6 Í 22. gr. laga nr. 77/1998 um lögmenn segir:

> *Lögmaður ber þagnarskyldu um hvaðeina sem honum er trúað fyrir í starfi sínu. Starfsmaður lögmanns er einnig bundinn þagnarskyldu um slík trúnaðarmál sem hann kann að komast að vegna starfa sinna.*
>
> *Áður en lögmaður tekur að sér verk ber honum að vekja athygli þess sem til hans leitar ef hann telur einhverja hættu á að hagsmunirnir sem í húfi eru kunni að rekast á hagsmuni hans sjálfs, venslamanna sinna eða annars umbjóðanda, eða að samsvarandi tormerki geti risið við rækslu starfans.*

Mannréttindasáttmáli Evrópu

7 Í 8. gr. Mannréttindasáttmála Evrópu („MSE“), sem ber yfirskriftina: „Friðhelgi einkalífs og fjölskyldu“ segir:

> *1. Sérhver maður á rétt til friðhelgi einkalífs síns, fjölskyldu, heimilis og bréfaskipta.*
>
> *2. Opinber stjórnvöld skulu eigi ganga á rétt þennan nema samkvæmt því sem lög mæla fyrir um og nauðsyn ber til í lýðræðislegu þjóðfélagi vegna þjóðaröryggis, almannaheilla eða efnalegrar farsældar þjóðarinnar, til þess að firra glundroða*

eða glæpum, til verndar heilsu manna eða siðgæði eða réttindum og frelsi annarra.

ESB-réttur

8 Í 7. gr. Réttindaskrá Evrópusambandsins (OJ 2016 C 202, bls. 389), sem ber yfirskriftina „Friðhelgi einkalífs og fjölskyldu“, segir:

Sérhver maður á rétt til friðhelgi einkalífs síns, fjölskyldu, heimilis og samskipta.

III MÁLAVEXTIR OG MEÐFERÐ MÁLSINS

9 Með bréfi frá 5. maí 2025 fór sóknaraðili þess á leit við varnaraðila að hann léti sér í té skrá yfir umbjóðendur sína, með vísan til 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt. Beiðnin laut að skrá yfir umbjóðendur sem varnaraðili hefði veitt skattaráðgjöf eða aðra þjónustu sem snerti umráð, beina eða óbeina eignaraðild umbjóðendanna að rekstri félaga, sjóða eða stofnana sem skráð eru erlendis eða eignir þar, á árunum 2019-2024. Skyldi skráin innihalda nafn umbjóðanda og kennitölu.

10 Í svari sínu frá 20. maí 2025 hafnaði varnaraðili beiðninni um að veita umbeðnar upplýsingar og vísaði, meðal annars, til hins almenna eðlis beiðninnar og þess að þær upplýsingar sem óskað væri eftir féllu innan friðhelgi einkalífs sem verndað væri bæði samkvæmt stjórnarskrá Íslands og MSE. Varnaraðili beindi málinu til Lögmannafélags Íslands sem tjáði sóknaraðila, í bréfi frá 3. júní 2025, að beiðnin væri hvorki rökstudd né afmörkuð með nokkrum hætti og kynni því að orka tvímælis andspænis trúnaðarskyldu lögmanna.

11 Sóknaraðili ítrekaði beiðni sína til varnaraðila hinn 27. júní 2025 og fór fram á afhendingu skrárinnar. Álit Lögmannafélags Íslands breytti engu varðandi afstöðu sóknaraðila til túlkunar 94. gr. laga um tekjuskatt og benti hann á að ákvæðið gengi framar lagaákvæðum um þagnar- og trúnaðarskyldu starfsstétta.

12 Í svari varnaraðila, dags. 20. ágúst 2025, hélt hann fast við neitun sína um að verða við beiðninni þar sem sér þætti verulegur vafi leika á því hvort ákvæði 94. gr. laga um tekjuskatt gengi gegn rétti umbjóðenda lögmanna til trúnaðar og bryti þar með gegn þagnarskyldu lögmanna.

13 Hinn 30. september 2025 skaut sóknaraðili málinu til Héraðsdóms Reykjavíkur og krafðist úrskurðar um að sér yrði veittur aðgangur að umbeðnum gögnum.

14 Í greinargerð varnaraðila frá 27. október 2025 var þess krafist að leitað yrði ráðgefandi álits EFTA-dómstólsins.

15 Hinn 22. desember 2025 beindi Héraðsdómur Reykjavíkur eftirfarandi spurningu til EFTA-dómstólsins:

Er það samrýmanlegt samningnum um Evrópska efnahagssvæðið, einkum 36. gr. um þjónustufrelsi, að víkja til hliðar þagnarskyldu lögmanna samkvæmt 22. gr. laga nr. 77/1998 um lögmenn á grundvelli beiðni skattyfirvalda um afhendingu skrár sem lögmönnum ber að halda samkvæmt 4. gr. 94. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt án þess að sú beiðni tengist tiltekinni rannsókn sem beinist að tilteknum skjólstæðingi eða skjólstæðingum lögmanns?

16 Vísað er til skriflegra athugasemda sem birtar hafa verið á vefsíðu EFTA-dómstólsins þar sem nánar er gerð grein fyrir þeim röksemdum og tillögum að svörum sem dómstólnum bárust. Röksemdir aðilanna verða hvorki nefndar né raktar hér á eftir að öðru leyti en því sem forsendur dómsins krefjast.

IV SVAR DÓMSTÓLSINS

17 Spurning landsdómstólsins lýtur að því hvort EES-réttur, og þá sérstaklega 36. gr. EES-samningsins, girði fyrir að lögmannsstofu sé skylt að afhenda skrá yfir umbjóðendur sína sem hún hefur veitt skattaráðgjöf eða aðra þjónustu varðandi umráð, beina eða óbeina eignaraðild umbjóðendanna að rekstri félaga, sjóða eða stofnana sem skráð eru erlendis eða varðandi erlendar eignir. Nánar tiltekið spyr landsdómstóllinn hvort víkja megi til hliðar trúnaðar- og þagnarskyldu lögmanna samkvæmt lögum nr. 77/1998 án þess að nokkurt samband sé milli beiðni skattyfirvaldsins og tiltekinnar rannsóknar sem beinist að tilteknum umbjóðanda eða umbjóðendum lögmannsins.

18 Í upphafi bendir EFTA-dómstóllinn á að við mat á því hvort ákvæði landsréttar falli undir einn eða fleiri þætti fjórfrelsisins sem tryggt er samkvæmt EES-samningnum, sé viðtekin dómaframkvæmd að taka skuli mið af markmiði ákvæðis landsréttar sem um ræðir. Þá mun umdeild ráðstöfun að jafnaði aðeins verða metin með hliðsjón af einum þætti fjórfrelsisins ef ráða má af atvikum málsins að annar þáttur megi teljast hafa minni háttar þýðingu og megi því skoða samhliða hinum. EFTA-dómstóllinn tekur einnig mið af atvikum hvers einstaks máls sem rekið er fyrir landsdómstólnum við mat á því hvort það falli undir gildissvið einhverra þessara ákvæða (sjá dóm frá 20. nóvember 2024 í máli *Bygg & Industri Norge*, E-2/24, 42. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

19 Þar sem mál þetta varðar skyldur lögmanna til að afhenda skrá með nöfnum umbjóðenda sem þeir hafa veitt skattaráðgjöf og aðra þjónustu, sem þeim ber skylda til að halda samkvæmt landslögum, telur EFTA-dómstóllinn nægjanlegt að spurningunni sé svarað með hliðsjón af þjónustufrelsi samkvæmt 36. gr. EES-samningsins.

20 Í 1. mgr. 36. gr. EES-samningsins er kveðið á um að engin höft skuli vera á frelsi ríkisborgara aðildarríkja EB og EFTA-ríkja til að veita þjónustu á yfirráðasvæði samningsaðila enda þótt þeir hafi staðfestu í öðru aðildarríki EB eða EFTA-ríki en sá sem þjónustan er ætluð. Í því sambandi er rétt að taka fram að samkvæmt orðalagi 1. mgr. 36. gr. EES-samningsins á ákvæðið ekki við um aðstæður sem algerlega takmarkast við eitt EES-ríki (sjá dóm í máli *Bygg & Industri Norge*, E-2/24, sem vísað er til hér að framan, 45. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

21 Samkvæmt viðtekinni dómaframkvæmd skulu allar ráðstafanir sem banna, hindra eða gera nýtingu þjónustufrelsisins minna aðlaðandi teljast takmarkanir á þeim rétti. Ekki skiptir máli hvort slíkar takmarkanir séu settar af heimaríkinu eða gistiríkinu. 36. gr. EES-samningsins á einnig við um sérhvert ákvæði landsréttar sem torveldar veitingu þjónustu milli EES-ríkja samanborið við þjónustu sem aðeins er veitt innan eins þeirra (sjá dóm frá 5. desember 2024 í máli *K (heilbrigðisþjónusta yfir landamæri)*, E-15/23, 56. og 57. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

22 EFTA-dómstóllinn telur rétt að greina á milli fjögurra aðstæðna þar sem þjónustufrelsi á við þegar þjónusta er veitt yfir landamæri. Í fyrsta lagi, þegar þjónustuveitandinn fer yfir landamæri til að bjóða þjónustuna. Í öðru lagi, þegar þjónustuþeginn fer yfir landamæri til að þiggja þjónustuna. Í þriðja lagi, aðstæður þar sem bæði þjónustuveitandi og þjónustuþegi fara yfir landamæri áður en þjónustan er veitt. Í fjórða lagi, aðstæður þar sem þjónustan sjálf fer yfir landamæri (sjá dóm í máli *Bygg & Industri Norge*, E-2/24, sem vísað er til hér að framan, 50. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

23 Í málinu er óumdeilt að samkvæmt 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt er lögmönnum gert að halda sérstaka skrá yfir þá umbjóðendur sína sem þeir veita skattaráðgjöf eða aðra þjónustu „sem snertir umráð eða beina eða óbeina eignaraðild viðskiptavinanna að rekstri félaga, sjóða eða stofnana sem skráð eru erlendis eða eignir þar," og láta hana skattyfirvöldum í té er þau beiðast þess.

24 Af beiðni landsdómstólsins má ráða að hin sérstaka skrá tekur ekki til allra umbjóðenda lögmanns, heldur einungis þeirra sem þiggja þjónustu sem veitt er yfir landamæri, til dæmis vegna þess að hún snertir umráð, beina eða óbeina eignaraðild að lögaðila sem skráður er í öðru EES-ríki. Í skriflegri greinargerð og við munnlegan málflutning féllst sóknaraðili á að 36. gr. EES-samningsins eigi við í málinu sem rekið er fyrir landsdómstólnum. Hann benti á að skyldan samkvæmt ákvæði 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt eigi sérstaklega við um þjónustu sem snertir fyrirtæki, sjóði eða stofnanir sem skráð eru erlendis, eða erlendar eignir. Ákvæðið eigi því við um þjónustu sem fer yfir landamæri með einhverjum hætti og falli þar af leiðandi undir 36. gr. EES-samningsins.

25 Skylda, líkt og sú sem á reynir í málinu sem rekið er fyrir landsdómstólnum, þar sem lögmönnum er gert að halda sérstaka skrá og láta skattyfirvöldum í té, sé þess óskað, með lista yfir umbjóðendur sem þeir veita skattaráðgjöf eða aðra þjónustu, sem snertir umráð, beina eða óbeina eignaraðild umbjóðendanna að rekstri félaga, sjóða eða stofnana sem skráð eru erlendis eða eignir þar, kann að gera veitingu slíkrar þjónustu milli EES-ríkja minna aðlaðandi en veiting þjónustu sem er aðeins bundin við eitt EES-ríki.

26 Samkvæmt viðtekinni dómaframkvæmd er aðeins heimilt að takmarka þjónustufrelsi með ákvæðum sem rökstyðja má með vísan til brýnna almannahagsmuna, teljast viðeigandi til að tryggja að hið lögmæta markmið náist og að meðalhófs sé gætt með tilliti til markmiðsins (sjá dóm frá 5. maí 2021 í máli *Criminal Proceedings against N*, E-8/20, 91. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

27 Þegar ráðstafanir EES-ríkis takmarka einhvern þátt fjórfrelsisins, sem tryggt er samkvæmt EES-samningnum, með vísan til brýnna almannahagsmuna sem viðurkenndir eru samkvæmt EES-rétti, skulu slíkar ráðstafanir samrýmast þeim grundvallarréttindum sem njóta verndar sem meginreglur EES-réttar (sjá dóm frá 19. apríl 2016 í máli *Holship*, E-14/15, 123. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

28 Í því sambandi áréttar EFTA-dómstóllinn að ákvæði MSE og Réttindaskrár Evrópusambandsins, sem og dómar Mannréttindadómstóls Evrópu („MDE“) og Evrópudómstólsins, séu mikilvægar réttarheimildir þegar skorið skal úr um að hvaða marki tiltekin grundvallarréttindi teljist til meginreglna EES-réttar (sjá dóm frá 7. maí 2025 í sameinuðum málum *TC and AA*, E-1/24 og E-7/24, 52. til 55. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

29 Rétturinn til friðhelgi einkalífs og fjölskyldu er jafnframt tryggður samkvæmt 1. mgr. 8. gr. MSE, sem innan Evrópusambandsins er áréttaður í 7. gr. Réttindaskrár Evrópusambandsins (sjá dóm í sameinuðum málum *TC and AA*, E-1/24 og E-7/24, sem vísað er til hér að framan, 56. mgr.).

30 Það leiðir af dómaframkvæmd MDE og Evrópudómstólsins að rétturinn til friðhelgi einkalífs verndar trúnað í öllum samskiptum einstaklinga og kveður á um aukna vernd samskipta lögmanna og umbjóðenda þeirra. Verndin nær ekki aðeins til málsvarnar heldur einnig til lögfræðiráðgjafar og nauðsynlegur hluti ráðgjafarinnar er að leynd ríki um hana, bæði hvað varðar innihald hennar og að hún hafi átt sér stað. Einstaklingar sem leita til lögmanns mega með réttu vænta þess að samskipti þeirra séu einkamál og að trúnaður ríki um þau. Það er því einungis í sérstökum undantekningartilvikum, að víkja má frá réttmætum væntingum þeirra um að lögmaður muni ekki, án þeirra samþykkis, upplýsa neinn um að þeir hafi leitað til hans eða hennar (samanber dóm frá 8. desember 2022 í máli *Orde van Vlaamse Balies and Others*, C-694/20, EU:C:2022:963, 27. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

31 Hin sérstaka vernd sem þagnarskylda lögmanna felur í sér, sem fellur undir réttinn til friðhelgi einkalífs og leggur fyrst og fremst skyldur á lögmenn, er rökstudd með vísan til grundvallarhlutverks lögmanna í lýðræðissamfélagi, nánar tiltekið að halda uppi vörnum fyrir aðila dómsmála. Það grundvallarhlutverk er háð því skilyrði sem viðurkennt er í öllum EES-ríkjum, annars vegar, að sérhver einstaklingur geti, án hindrana, haft samráð við lögmann, sem getur, eðli starfa síns vegna, veitt óháða lögfræðiráðgjöf til þeirra sem á þurfa að halda og, hins vegar, skyldu lögmannsins til að vinna af heilindum í þágu umbjóðandans (samanber dóm í máli *Orde van Vlaamse Balies and Others*, C-694/20, sem vísað er til hér að framan, 28. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

32 Í 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt er mælt fyrir um skyldu lögmanna til að halda sérstaka skrá yfir umbjóðendur sína sem þeir hafa veitt „skattaráðgjöf eða aðra þjónustu“, sem snertir „umráð eða beina eða óbeina eignaraðild viðskiptavinanna að rekstri félaga, sjóða eða stofnana sem skráð eru erlendis eða eignir þar“ og láta hana skattyfirvöldum í té er þau beiðast þess. Í 5. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt er trúnaðar-

og þagnarskyldu lögmanna, sem mælt er fyrir um í 22. gr. laga nr. 77/1998, sérstaklega vikið til hliðar.

33 EFTA-dómstóllinn bendir á að skattaráðgjöf eða önnur þjónusta samkvæmt 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt geti náð til óháðrar lögfræðiráðgjafar sem fellur undir þagnarskyldu lögmanna (sjá dóm frá 9. ágúst 2024 í máli *X (um þagnarskyldu)*, E-10/23, 70. mgr. og samanber dóm í máli *Orde van Vlaamse Balies and Others*, C-694/20, sem vísað er til hér að framan, 28. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

34 Það er enn fremur óhjákvæmileg afleiðing skyldunnar sem kveðið er á um í 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt að skattyfirvöld fái vitneskju um viðskiptasamband lögmanns og umbjóðanda og almennt inntak ráðgjafarinnar, þ.e. að um sé að ræða skattaráðgjöf eða aðra þjónustu sem snertir umráð, beina eða óbeina eignaraðild umbjóðanda að rekstri félaga, sjóða eða stofnana sem skráð eru erlendis eða eignir þar.

35 Við slíkar aðstæður og að svo miklu leyti sem engin vitneskja er fyrir hendi hjá skattyfirvöldum um viðskiptasamband lögmanns og umbjóðanda eða almennt eðli ráðgjafarinnar, telst beiðni samkvæmt 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt íhlutun í friðhelgi samskipta lögmanna og umbjóðenda, sem tryggður er að EES-rétti.

36 Samkvæmt framansögðu er það landsdómstólsins að kanna hvort slík íhlutun í friðhelgi samskipta lögmanna og umbjóðenda þeirra sé réttlætanleg.

37 Það er viðurkennd dómaframkvæmd að grundvallarréttindi njóti ekki öll skilyrðislausrar verndar, heldur verði að meta þau með hliðsjón af hlutverki þeirra í samfélaginu. Heimilt sé því að takmarka þau, að því gefnu að slíkar takmarkanir hafi verið leiddar í lög og að kjarni réttindanna sé virtur. Enn fremur, að því gættu að meðalhófsreglan sé virt, má aðeins takmarka réttindin ef takmarkanirnar eru nauðsynlegar og raunverulega stefni að markmiðum tengdum almannahagsmunum sem viðurkenndir eru af EES-rétti eða þörf á að vernda réttindi og frelsi annarra (sjá dóm í sameinuðum málum *TC and AA*, E-1/24 og E-7/24, sem vísað er til hér að framan, 82. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

38 Í því samhengi telur EFTA-dómstóllinn rétt að benda á að það sé hlutverk landsdómstólsins, sem leysir endanlega úr málinu, að leggja mat á málsatvik og skýra ákvæði landsréttar og hvort þau samrýmist EES-rétti. Í anda samvinnu við landsdómstóla getur EFTA-dómstóllinn þó veitt þeim allar þær leiðbeiningar sem hann telur nauðsynlegar til að svara álitsbeiðni landsdómstólsins með gagnlegum hætti (sjá dóm frá 28. apríl 2026 í máli *Redd Ullevål Sykehus*, E-17/25, 41. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

39 Í fyrsta lagi, að því er varðar kröfuna um að leiða verði hvers kyns takmarkanir á grundvallarréttindum í lög, bendir EFTA-dómstóllinn á að 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt kveði sérstaklega á um skyldu lögmanna til að skrá og afhenda skattyfirvöldum, óski þau þess, lista yfir þá umbjóðendur sem þeir hafa veitt tiltekna þjónustu. Þar að auki er í 5. mgr. 94. gr. laganna kveðið á um að þessi skráningar- og afhendingarskylda gangi framar ákvæðum annarra laga um þagnarskyldu og trúnað, þar

á meðal 22. gr. laga nr. 77/1998. Samkvæmt framansögðu virðist lagaáskilnaðarreglan uppfyllt.

40 Í öðru lagi, að því er varðar virðingu fyrir megininntaki réttarins til friðhelgi samskipta lögmanna og umbjóðenda þeirra, bendir dómstóllinn á að skyldan til að skrá og afhenda skattyfirvöldum, sé þess óskað, lista yfir tiltekna umbjóðendur feli aðeins í sér takmarkaða afléttingu trúnaðar í samskiptum lögmanns og umbjóðanda hans. Sérstaklega þar sem umrætt ákvæði felur hvorki í sér skyldu né heimild fyrir lögmanninn til að deila með skattyfirvöldum upplýsingum um efni samskiptanna, án samþykkis umbjóðanda síns. Samkvæmt framansögðu virðist skyldan til að skrá og afhenda lista yfir umbjóðendur, sé þess óskað, ekki grafa undan megininntaki réttarins til friðhelgi samskipta lögmanna og umbjóðenda þeirra (samanber dóm í máli *Orde van Vlaamse Balies and Others*, C-694/20, sem vísað er til hér að framan, 39. og 40. mgr.).

41 Í þriðja lagi, að því er varðar meðalhófsregluna, þá er gerð krafa samkvæmt þeirri meginreglu að takmörkunum sé haldið innan marka þess sem viðeigandi og nauðsynlegt telst til að ná þeim lögmætu markmiðum sem stefnt er að eða til að vernda réttindi og frelsi annarra. Þegar valið stendur á milli fleiri viðeigandi ráðstafana skal grípa til þeirrar sem telst minnst íþyngjandi. Þar að auki er óheimilt að stefna að markmiði í þágu almannahagsmuna nema tekið sé tillit til þess að það samrýmist þeim grundvallarréttindum sem ráðstöfunin hefur áhrif á, með því að vega markmiðið sem stefnt er að í þágu almannahagsmuna á móti þeim réttindum sem um ræðir, svo að unnt sé að tryggja að ókostirnir við ráðstöfunina séu ekki óhóflegir miðað við markmiðið sem stefnt sé að (samanber dóm í máli *Orde van Vlaamse Balies and Others*, C-694/20, sem vísað er til hér að framan, 41. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

42 Samkvæmt beiðni landsdómstólsins er hið almenna markmið íslensku laganna skatteftirlit. Samkvæmt lögskýringargögnum sem ESA vísar til í skriflegum athugasemdum sínum var 94. gr. laga um tekjuskatt sett til að efla eftirfylgni skatteftirlits og vinna gegn skattsvikum. Að auki heldur sóknaraðili því fram að rökin fyrir löggjöfinni hafi einnig verið þörf skattyfirvalda til að öðlast sem fyrst vitneskju um stórtæka skattahagræðingu.

43 EFTA-dómstóllinn bendir á að það að koma í veg fyrir skattasniðgöngu, skattsvik og að berjast gegn stórtækri skattahagræðingu séu allt hagsmunir sem geta réttlætt takmarkanir á þagnarskyldu lögmanna (samanber dóm í máli *Orde van Vlaamse Balies and Others*, C-694/20, sem vísað er til hér að framan, 44. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

44 Við fyrstu sýn virðist beiðni samkvæmt 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt vel til þess fallin að ná umræddum markmiðum.

45 Það er því landsdómstólsins að meta hvort sú athöfn sem á reynir í málinu sem rekið er fyrir honum, það er beiðni sóknaraðila um upplýsingar, takmarkist við það sem nauðsynlegt telst, í þeim skilningi að markmiðinu sem stefnt er að verði ekki hæfilega náð með jafnskilvirkum hætti með öðrum aðferðum sem hefðu í för með sér minni skerðingu á grundvallarréttindum um friðhelgi samskipta lögmanna og umbjóðenda

þeirra (samanber dóm í máli *Orde van Vlaamse Balies and Others*, C-694/20, sem vísað er til hér að framan, 42. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

46 Í því sambandi bendir EFTA-dómstóllinn á að þeim rökstuðningi sem EES-ríki geta notað sem réttlætingu skuli fylgja greining á nauðsyn þeirra ráðstafanna sem gripið hefur verið til og sérstök sönnunargögn sem styðja rökin sem að baki þeim búa (sjá dóm í máli *Bygg & Industri Norge*, E-2/24, sem vísað er til hér að framan, 133. mgr.).

47 Með tilliti til skriflegra athugasemda málsaðila bendir EFTA-dómstóllinn á að þær upplýsingar sem sóknaraðili sækist eftir virðast vera aðgengilegar eftir öðrum leiðum. Líkt og framkvæmdastjórnin benti á við munnlegan málflutning, virðist 1. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt meðal annars gera ráð fyrir að fara megi fram á afhendingu upplýsinganna frá skattskyldu aðilunum sjálfum. Við munnlegan málflutning benti ESA jafnframt á að slíkar upplýsingar megi einnig nálgast í gegnum alþjóðlega og tvíhliða samninga um skattamál. Þegar sóknaraðili var spurður um það við munnlegan málflutning virtist hann fallast á að umræddar upplýsingar mætti nálgast úr hendi skattskyldra aðila á Íslandi eða í gegnum samstarf OECD-ríkja, skattasamstarf Norðurlanda o.s.frv.

48 EFTA-dómstóllinn bendir jafnframt á að verulegur hluti þeirra upplýsinga sem unnt er að afla samkvæmt 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt virðist ekki beinlínis tengjast markmiðinu með upplýsingaöfluninni og að engin frekari skilyrði sem takmarka aðgang að slíkum umframupplýsingum sé að finna í ákvæðinu. Landsdómstóllinn verður því að meta hvort mögulega megi ná þeim markmiðunum sem stefnt er að með vægari aðferðum sem veita myndu skattyfirvöldum aðgang að afmörkuðum upplýsingum sem eru ekki úr hófi. Ef landsdómstóllinn kemst að þeirri niðurstöðu, verður að telja svo víðtæka upplýsingabeiðni á grundvelli 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt ganga lengra en nauðsynlegt er til að fyrirbyggja skattasniðgöngu, skattsvik og skattahagræðingu.

49 Í því sambandi upplýsti sóknaraðili EFTA-dómstólinn, við munnlegan málflutning, um að 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt hafi einungis verið beitt einu sinni á þeim sautján árum sem liðin eru frá gildistöku hennar, í málinu sem hér er til meðferðar, og að undanfarandi áhættugreining hafi verið gerð af skattyfirvöldum í tengslum við upplýsingabeiðnina. EFTA-dómstóllinn telur þetta benda til þess að skattyfirvöld geti, í flestum tilvikum, nálgast þær upplýsingar sem sóknaraðili leitast við að fá aðgang að, með því að óska eftir þeim frá lögmönnum eftir öðrum leiðum. Það bendi til þess að aðrar aðferðir kunni að vera betur til þess fallnar að ná markmiðunum sem stefnt er að með 4. mgr. 94. gr. laga um tekjuskatt sem hefðu í för sér minni skerðingu á grundvallarréttindum um friðhelgi samskipta lögmanna og umbjóðenda þeirra. Engu að síður eru möguleikar á að nálgast slíkar upplýsingar undir því komnir hvernig fyrirkomulagi um gagnkvæma aðstoð í skattamálum er háttað milli Íslands og þess ríkis sem í hlut á og að það kunni að hafa áhrif á matið á því hvort umrædd athöfn teljist nauðsynleg, sem sé landsdómstólsins að meta.

50 Komist landsdómstóllinn að þeirri niðurstöðu að athöfnin hafi gengið lengra en brýn nauðsyn og meðalhóf réttlæti, áréttar EFTA-dómstóllinn að það sé samofið markmiðum EES-samningsins að landsdómstólum sé skylt að skýra landslög, eins og þeim er

framast unnt, til samræmis við EES-rétt. Landsdómstólum beri því að beita viðurkenndum lögskýringaraðferðum landsréttar, eftir fremstu getu, til að ná því markmiði sem stefnt er að samkvæmt EES-rétti (sjá dóm frá 19. febrúar 2026 í máli *Saga Subsea*, E-6/25, 61. mgr. og dómaframkvæmd sem þar er vísað til).

51 Í ljósi framangreinds verður að svara spurningu landsdómstólsins með þeim hætti að 36. gr. EES-samningsins, skýrð með hliðsjón af réttinum til friðhelgi einkalífs, sem felur einnig í sér vernd samskipta lögmanna og umbjóðenda þeirra, girðir fyrir að lögmönnum sé skylt, samkvæmt beiðni skattyfirvalda, að upplýsa um nöfn og kennitölur allra umbjóðenda sem þeir hafa veitt skattaráðgjöf eða aðra þjónustu sem snertir umráð, beina eða óbeina eignaraðild viðskiptavinanna að rekstri félaga, sjóða eða stofnana sem skráð eru erlendis eða eignir þar, að því marki sem ekki er kveðið á um slíka athöfn í lögum og hún gengur lengra en brýn nauðsyn og meðalhóf krefja, með tilliti til þess markmiðs að tryggja skilvirkt skatteftirlit, berjast gegn stórtækri skattahagræðingu eða að koma í veg fyrir hættuna á skattasniðgöngu og skattsvikum.

V MÁLSKOSTNAÐUR

52 Þar sem um er að ræða mál sem er hluti af málarekstri fyrir landsdómstólnum kemur það í hlut þess dómstóls að kveða á um kostnað málsaðila. Aðrir sem lagt hafa fram athugasemdir til EFTA-dómstólsins skulu bera sinn málskostnað sjálfir.

Með vísan til framangreindra forsendna lætur

DÓMSTÓLLINN

uppi svohljóðandi ráðgefandi álit um spurninguna sem Héraðsdómur Reykjavíkur vísaði til dómstólsins:

> **36. gr. EES-samningsins, skýrð með hliðsjón af réttinum til friðhelgi einkalífs, sem felur einnig í sér vernd samskipta lögmanna og umbjóðenda þeirra, girðir fyrir að lögmönnum sé skylt, samkvæmt beiðni skattyfirvalda, að upplýsa um nöfn og kennitölur allra umbjóðenda sem þeir hafa veitt skattaráðgjöf eða aðra þjónustu sem snertir umráð, beina eða óbeina eignaraðild viðskiptavinanna að rekstri félaga, sjóða eða stofnana sem skráð eru erlendis eða eignir þar, að því marki sem ekki er kveðið á um slíka athöfn í lögum og hún gengur lengra en brýn nauðsyn og meðalhóf krefja, með tilliti til þess markmiðs að tryggja skilvirkt skatteftirlit, berjast gegn stórtækri skattahagræðingu eða að koma í veg fyrir hættuna á skattasniðgöngu og skattsvikum.**

Páll Hreinsson Bernd Hammermann Michael Reiertsen

Kveðið upp í heyranda hljóði í Lúxemborg 29. september 2026.

Ólafur Jóhannes Einarsson
Dómritari

Páll Hreinsson
Forseti