



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

25. november 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – administrativt samarbejde på beskatningsområdet – direktiv 2011/16/EU – artikel 1, stk. 1, artikel 5 og artikel 20, stk. 2 – anmodning om oplysninger – afgørelse om påbud om at meddele oplysninger – nægtelse af at efterkomme påbuddet – sanktion – de ønskede oplysningers »forventede relevans« – manglende individuel identifikation ved navn af de berørte skattepligtige personer – begrebet »identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes« – begrundelse for anmodningen om oplysninger – rækkevidde – Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – artikel 47 – ret til effektive retsmidler til prøvelse af afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger – artikel 52, stk. 1 – begrænsning – overholdelse af rettighedens væsentligste indhold«

I sag C-437/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Luxembourg) ved afgørelse af 23. maj 2019, indgået til Domstolen den 31. maj 2019, i sagen

État luxembourgeois

mod

L,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af formanden for Anden Afdeling, A. Prechal, som fungerende formand for Tredje Afdeling, og dommerne J. Passer, F. Biltgen, L.S. Rossi (refererende dommer) og N. Wahl,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– L ved avocats F. Trevisan og P. Mellina,

* Processprog: fransk.

- den luxembourgske regering ved C. Schiltz, T. Uri og A. Germeaux, som befuldmægtigede,
- Irland ved M. Browne, G. Hodge, J. Quaney og A. Joyce, som befuldmægtigede, bistået af S. Horan, BL,
- den græske regering ved K. Georgiadis, M. Tassopoulou og Z. Chatzipavlou, som befuldmægtigede,
- den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,
- den franske regering først ved A.-L. Desjonquères og C. Mosser, derefter ved A.-L. Desjonquères, som befuldmægtigede,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Galluzzo,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- den finske regering ved M. Pere, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen først ved W. Roels og N. Gossement, derefter ved W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. juni 2021,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«) og af artikel 1, stk. 1, artikel 5 og artikel 20, stk. 2, litra a), i Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF (EUT 2011, L 64, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem État luxembourgeois og L, der er et luxembourgsk selskab, vedrørende lovligheden af en bøde, som dette selskab er blevet pålagt, fordi det har nægtet at meddele visse oplysninger efter en anmodning om udveksling af oplysninger mellem medlemsstater på skatteområdet.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Følgende fremgår af første, anden og sjette til niende betragtning til direktiv 2011/16:

- »(1) Medlemsstaternes behov for gensidig bistand på beskatningsområdet stiger kraftigt i takt med globaliseringen. Den voldsomme udvikling i skatteydernes mobilitet, antallet af grænseoverskridende transaktioner og internationaliseringen af de finansielle instrumenter gør det vanskeligt for medlemsstaterne at ansætte skatter korrekt. Dette stigende problem påvirker skattesystemernes funktion og resulterer i dobbeltbeskatning, hvilket i sig selv ansporer til skattesvig og skatteunddragelse [...]
- (2) Det er derfor ikke muligt for den enkelte medlemsstat at forvalte sit interne skattesystem, navnlig hvad angår direkte skatter, uden at modtage oplysninger fra andre medlemsstater. For at afhjælpe de negative virkninger heraf er det tvingende nødvendigt at etablere et nyt administrativt samarbejde mellem medlemsstaternes skattemyndigheder. Der er behov for instrumenter, der kan skabe tillid mellem medlemsstaterne ved, at der indføres de samme regler, forpligtelser og rettigheder i alle medlemsstater.

[...]

- (6) [...] Dette nye direktiv anses i den forbindelse for at være det rette instrument til at sikre et effektivt administrativt samarbejde.
- (7) Dette direktiv bygger på resultaterne fra [Rådets] direktiv 77/799/EØF [af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT 1977, L 336, s. 15)], men fastlægger klarere og mere præcise regler for det administrative samarbejde mellem medlemsstaterne, når det er nødvendigt for at opnå et bredere administrativt samarbejde mellem medlemsstaterne, især om udveksling af oplysninger. Klarere regler skulle også gøre det muligt især at dække alle juridiske og fysiske personer i Unionen og tage hensyn til det stadig større antal juridiske ordninger, herunder ikke alene traditionelle ordninger som f.eks. truster, stiftelser og investeringsfonde, men også alle nye instrumenter, som eventuelt oprettes af skatteborgere i medlemsstaterne.
- (8) [...] Kontakten mellem tjenesterne bør [...] gøres mere direkte, så samarbejdet kan blive hurtigere og mere effektivt. [...]
- (9) Medlemsstaterne bør udveksle oplysninger om konkrete tilfælde, hvis en anden medlemsstat anmoder om det, og bør foretage de nødvendige undersøgelser for at tilvejebringe disse oplysninger. Det er meningen, at standarden »forventet relevans« skal muliggøre udveksling af oplysninger om skatteanliggender i den størst mulige udstrækning, men samtidig præcisere, at det ikke står medlemsstaterne frit for at benytte såkaldte »fishing expeditions« eller at anmode om oplysninger, der højst sandsynligt ikke er relevante for en given skatteydere skatteanliggender. Selv om artikel 20 i dette direktiv indeholder proceduremæssige krav, skal disse bestemmelser fortolkes bredt for ikke at hindre en effektiv udveksling af oplysninger.«

4 Artikel 1 i direktiv 2011/16 med overskriften »Genstand« bestemmer i stk. 1:

»Dette direktiv fastsætter de regler og procedurer, hvorefter medlemsstaterne skal samarbejde indbyrdes med henblik på at udveksle de oplysninger, som kan forudses at være relevante for administrationen og håndhævelsen af medlemsstaternes nationale love vedrørende de i artikel 2 omhandlede skatter.«

5 Direktivets artikel 3 med overskriften »Definitioner« fastsætter:

»I dette direktiv forstås ved:

[...]

11) »person«:

a) en fysisk person

b) en juridisk person

c) når der i henhold til gældende lovgivning er mulighed for det, en sammenslutning af personer, der kan udføre retshandler, men som ikke har status som juridisk person, eller

d) ethvert andet retligt arrangement uanset art og form, med eller uden status som juridisk person, der ejer eller forvalter aktiver, hvoraf der, herunder af indkomst afledt deraf, skal svares en skat, der er omfattet af dette direktiv

[...]«

6 Nævnte direktivs artikel 5 med overskriften »Procedure for udveksling af oplysninger efter anmodning« bestemmer:

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

7 Samme direktivs artikel 20 med overskriften »Standardformularer og elektroniske formater« har følgende ordlyd:

»1. Anmodninger om oplysninger og om administrative undersøgelser i henhold til artikel 5 og de relevante svar, bekræftelser, anmodninger om supplerende baggrundsmateriale, afvisninger og afslag i henhold til artikel 7 fremsendes så vidt muligt ved hjælp af en standardformular, som Kommissionen vedtager efter proceduren i artikel 26, stk. 2.

Standardformularerne kan ledsages af rapporter, attester og andre dokumenter eller af bekræftede kopier eller uddrag af sådanne dokumenter.

2. Standardformularen i stk. 1 skal mindst omfatte følgende oplysninger, der opgives af den bistandssøgende myndighed:

a) identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes

b) det skattemæssige formål med at søge oplysningerne.

Den bistandssøgende myndighed kan i det omfang, det er kendt, og i overensstemmelse med internationale udviklinger opgive navn og adresse på enhver person, der anses for at være i besiddelse af de ønskede oplysninger samt ethvert element, der kan lette den bistandssøgte myndigheds indsamling af oplysninger.

[...]«

Luxembourgsk ret

Lov af 29. marts 2013

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

»Efter anmodning fra den bistandssøgende myndighed fremsender den bistandssøgte luxembourgske myndighed den førstnævnte myndighed de oplysninger, som kan forudses at være relevante for administrationen og håndhævelsen af den bistandssøgende stats nationale lovgivning vedrørende [...] skatter og afgifter, og som den er i besiddelse af eller indhenter i forbindelse med administrative undersøgelser.«

Lov af 25. november 2014

- 9 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (lov af 25.11.2014 om fastsættelse af proceduren for udveksling af oplysninger efter anmodning i skatteanliggender og om ændring af lov af 31.3.2010 om godkendelse af skatteoverenskomsterne og om den procedure, der skal anvendes herpå vedrørende udveksling af oplysninger efter anmodning) (*Mémorial* A 2014, s. 4170, herefter »lov af 25. november 2014«) finder navnlig anvendelse på de anmodninger om udveksling af oplysninger, der er omhandlet i artikel 6 i den i den foregående præmis nævnte lov af 29. marts 2013.

- 10 Artikel 2 i lov af 25. november 2014 har følgende ordlyd:

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

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

[...]«

- 11 Denne lovs artikel 3 fastsatte følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen:

»(1) Den kompetente skattemyndighed kontrollerer, at anmodningen om udveksling af oplysninger overholder de formelle krav. Anmodningen om udveksling af oplysninger overholder de formelle krav, hvis den indeholder en angivelse af retsgrundlaget og af den kompetente myndighed, der har fremsat anmodningen, samt de øvrige ved konvention eller lov påkrævede angivelser.

[...]

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

[...]«

- 12 Nævnte lovs artikel 5, stk. 1, bestemmer:

»Afgives de ønskede oplysninger ikke inden for en måned fra meddelelsen af påbuddet om at afgive de ønskede oplysninger, kan den, som er i besiddelse af oplysningerne, pålægges en administrativ skattebøde på højst 250 000 EUR. Beløbet fastsættes af den kompetente skattemyndigheds direktør eller dennes befuldmægtigede.«

- 13 Samme lovs artikel 6 havde følgende ordlyd i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen:

»(1) Anmodningen om udveksling af oplysninger og påbuddet, som er omhandlet i artikel 3, stk. 1 og 3, kan ikke gøres til genstand for prøvelse.

(2) Den person, som er i besiddelse af oplysningerne, kan anlægge søgsmål ved tribunal administratif [(forvaltningsdomstol)] med påstand om ændring af de i artikel 5 nævnte afgørelser. Søgsmålet skal anlægges inden for en frist på en måned efter afgørelsens meddelelse til ihændeleveren af de ønskede oplysninger. Søgsmålet har opsættende virkning. [...]«

Lov af 1. marts 2019

- 14 Loi du 1er mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale (lov af 1.3.2019 om ændring af lov af 25.11.2014 om fastsættelse af proceduren for udveksling af oplysninger efter anmodning i skatteanliggender) (*Mémorial* A 2019, s. 112, herefter »lov af 1. marts 2019«) trådte i kraft den 9. marts 2019.

15 Artikel 6, stk. 1 og 2, i lov af 25. november 2014, som ændret ved lov af 1. marts 2019, bestemmer:

»(1) Den person, som er i besiddelse af oplysningerne, kan anlægge søgsmål ved tribunal administratif [(forvaltningsdomstol)] med påstand om annullation af den afgørelse om påbud, som er omhandlet i artikel 3, stk. 3. [...]

(2) Søgsmål til prøvelse af påbuddet som omhandlet i artikel 3, stk. 3, og den i artikel 5 omhandlede afgørelse skal anlægges inden for en frist på en måned efter afgørelsens meddelelse til ihændehaveren af de ønskede oplysninger. Søgsmålet har opsættende virkning. [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 Den 27. april 2017 rettede de franske skattemyndigheder bl.a. på grundlag af direktiv 2011/16 en anmodning om oplysninger til de luxembourgske skattemyndigheder (herefter »anmodningen om oplysninger af 27. april 2017«).

17 I denne anmodning var det angivet, at F, der er et civilretligt ejendomsselskab efter fransk ret, er en juridisk person i den bistandssøgende stat, og at L, der er et selskab efter luxembourgsk ret, er både F's indirekte moderselskab og en juridisk person i den bistandssøgte stat. Hvad angår det skattemæssige formål med anmodningen præciserede de franske skattemyndigheder, at F ejede en fast ejendom i Frankrig, og at L ligeledes direkte ejede en anden fast ejendom i Frankrig. I denne henseende var det i anmodningen anført, at fysiske personer, der direkte eller indirekte ejer fast ejendom beliggende i Frankrig, i henhold til fransk lovgivning skal angive disse ejendomme, og at de franske skattemyndigheder ønskede at få oplyst identiteten på L's aktionærer og retmæssige ejere.

18 Den 28. februar 2018 efterkom direktøren for administration des contributions directes (myndigheden for direkte skatter, Luxembourg) anmodningen om oplysninger af 27. april 2017, idet vedkommende rettede en afgørelse til L med påbud om senest den 5. april 2018 at fremsende oplysninger vedrørende perioden fra den 1. januar 2012 til den 31. december 2016 angående forskellige forhold, nemlig navne og adresser på L's aktionærer samt selskabets direkte og indirekte retmæssige ejere, uanset de mellemliggende strukturer, fordelingen af aktiekapitalen i selskabet og en kopi af registret over andelene heri (herefter »afgørelsen om påbud af 28. februar 2018«). Det var i afgørelsen præciseret, at den i overensstemmelse med artikel 6 i lov af 25. november 2014 i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, ikke kunne gøres til genstand for prøvelse.

19 Den 5. april 2018 indgav L en formel administrativ klage til prøvelse af denne afgørelse. Ved afgørelse af 4. juni 2018 erklærede direktøren for myndigheden for direkte skatter, at klagen ikke kunne antages til realitetsbehandling. L har anlagt et annullationssøgsmål til prøvelse af sidstnævnte afgørelse, som nu verserer for tribunal administratif (forvaltningsdomstol, Luxembourg).

20 Den 6. august 2018 tilstillede direktøren for myndigheden for direkte skatter L en afgørelse, hvorved det blev konstateret, at L ikke havde efterkommet afgørelsen om påbud af 28. februar 2018 og derfor blev pålagt en administrativ skattebøde i overensstemmelse med artikel 5 i lov af 25. november 2014 (herefter »sanktionsafgørelsen af 6. august 2018«).

- 21 Ved stævning indleveret til justitskontoret ved tribunal administratif (forvaltningsdomstol) den 5. september 2018 anlagde L søgsmål med principal påstand om ændring af den nævnte afgørelse, subsidiært annulation heraf.
- 22 Ved dom af 18. december 2018 annullerede tribunal administratif (forvaltningsdomstol) den nævnte afgørelse med den begrundelse, at der består en modsætning mellem på den ene side identiteten af den skattepligtige, der er angivet i afgørelsen om påbud af 28. februar 2018, og på den anden side de i anmodningen om oplysninger af 27. april 2017 indeholdte forklarende angivelser med hensyn til formålet med at søge oplysningerne, således at der fortsat består tvivl vedrørende identiteten af den skattepligtige, der er omfattet af denne anmodning. Ifølge tribunal administratif (forvaltningsdomstol) førte disse forklarende angivelser nemlig til den konklusion, at den undersøgelse, som de franske skattemyndigheder foretager, ikke er rettet mod F – som imidlertid er nævnt i anmodningen om oplysninger af 27. april 2017 som det selskab, der er genstand for denne undersøgelse – men snarere mod de fysiske personer, der er de økonomisk begunstigede i L, som i henhold til fransk ret er underlagt en forpligtelse til at angive, at de ejer fast ejendom beliggende i Frankrig. Denne usikkerhed, der vedrører identiteten af den skattepligtige person, som anmodningen vedrører, medførte, at de ønskede oplysninger skulle anses for åbenbart at være uden enhver forventet relevans.
- 23 Ved stævning indleveret til justitskontoret ved Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Luxembourg) den 21. december 2018 har État luxembourgeois iværksat appel til prøvelse af denne dom.
- 24 I forelæggelsesafgørelsen har Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) i modsætning til, hvad tribunal administratif (forvaltningsdomstol) fastslog, for det første anført, at hvad angår den forventede relevans af de ønskede oplysninger består der ikke et modsætningsforhold mellem identiteten af den skattepligtige person, der er angivet i afgørelsen om påbud af 28. februar 2018, og det skattemæssige formål, der forfølges med anmodningen om oplysninger af 27. april 2017.
- 25 Det følger nemlig af det samlede indhold af denne anmodning, at F og L er de juridiske personer, der er berørt af den skatteundersøgelse, der pågår i den bistandssøgende stat, i deres egenskab af selskaber, der ejer fast ejendom beliggende i Frankrig. Henset til den indberetningspligt, der påhviler fysiske personer, der er aktionærer og økonomisk begunstigede i sådanne selskaber i henhold til fransk lovgivning, er Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) af den opfattelse, at en sådan undersøgelse gyldigt kan udstrækkes til at omfatte fastlæggelsen af disse fysiske personers identitet, idet det præciseres, at aktionærerne og de økonomisk begunstigede i L, henset til den omhandlede selskabsstruktur, ligeledes er de økonomisk begunstigede i F. Det følger heraf, at de ønskede oplysninger ikke åbenlyst er blottet for enhver forventet relevans ud fra dette synspunkt.
- 26 Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) har imidlertid anført, at anmodningen om oplysninger af 27. april 2017 ikke indeholder en individuel identifikation ved navn af aktionærerne i og de retmæssige ejere af L, men henviser til disse personer som en gruppe af personer, der er omfattet af en samlet betegnelse på grundlag af fælles kriterier, som er afgrænset af den bistandssøgende myndighed.
- 27 I overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2011/16, således som disse blev fortolket af Domstolen i dom af 16. maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), er angivelsen af identiteten på den skattepligtige person, der er genstand for undersøgelsen i den

bistandssøgende stat, et element, som anmodningen om oplysninger obligatorisk skal indeholde for at begrunde den forventede relevans af de ønskede oplysninger, hvilken relevans udgør en betingelse for, at en sådan anmodning er lovlig.

- 28 Selv om direktiv 2011/16 ikke på anden måde præciserer indholdet af denne forpligtelse til at identificere den skattepligtige person, der er omfattet af undersøgelsen i den bistandssøgende stat, er det ifølge Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) ikke tilstrækkeligt med henblik på at overholde det i nævnte direktiv fastsatte krav om identifikation, at det vil være muligt at fastlægge identiteten af denne skattepligtige. Identifikationen af en person forudsætter således ifølge begrebets almindelige betydning, at der er angivet tilstrækkelige oplysninger til, at der er mulighed for en individualisering.
- 29 Begrebet den skattepligtige persons »identitet« som omhandlet i samme direktiv bør dermed fortolkes således, at anmodningen om oplysninger i sig selv allerede skal indeholde tilstrækkelige oplysninger til, at det er muligt individuelt at identificere den eller de skattepligtige personer, der er berørt af undersøgelsen i den bistandssøgende stat, og at det ikke er tilstrækkeligt, at der i denne anmodning blot er angivet fælles elementer, der gør det muligt at identificere en mere eller mindre omfattende gruppe af uidentificerede personer med henblik på netop at indhente de oplysninger, der er nødvendige for at identificere disse personer.
- 30 Det fremgår ganske vist af dom af 16. maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), at der ved fortolkningen af begrebet »identitet« ligeledes skal tages hensyn til artikel 26 i Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udviklings (OECD) modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue samt de dertil hørende kommentarer. I den affattelse heraf, der følger af en ajourføring efter vedtagelsen af direktiv 2011/16, gør disse kommentarer det muligt at lægge til grund, at en anmodning om oplysninger vedrørende en gruppe skattepligtige personer, der ikke er individuelt identificeret, ikke desto mindre kan opfylde betingelsen om forventet relevans, når der er tale om en målrettet undersøgelse vedrørende en begrænset gruppe, der er koncentreret om kontrollen med overholdelsen af en specifik retlig forpligtelse, og ikke en undersøgelse, der har karakter af generel skattekontrol.
- 31 Selv hvis det antages, at de efterfølgende ændringer af de nævnte kommentarer finder anvendelse og er relevante for fortolkningen af dette direktiv, for så vidt som de afspejler en udvikling i fortolkningen af den generelle regel om den forventede relevans af de ønskede oplysninger, har Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) imidlertid ikke desto mindre rejst tvivl om, hvorvidt denne udvikling kan medføre, at der ses bort fra det i nævnte direktiv fastsatte krav om individuel identifikation af den skattepligtige person, der er berørt af undersøgelsen.
- 32 Hvad for det andet angår udøvelsen af retten for den person, der er i besiddelse af oplysninger, til prøvelse af en afgørelse om påbud om meddelelse af oplysninger, som er truffet over for den pågældende, har Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) anført, at L i det foreliggende tilfælde i mangel af direkte retsmidler til prøvelse af en sådan afgørelse har anlagt sag til prøvelse af sanktionsafgørelsen af 6. august 2018 med henblik på indirekte at anfægte lovligheden af afgørelsen om påbud af 28. februar 2018.
- 33 Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) har i denne forbindelse fremhævet, at artikel 6, stk. 2, i lov af 25. november 2014 tillægger dette søgsmål opsættende virkning med hensyn til fuldbyrdelsen af sanktionsafgørelsen af 6. august 2018, indtil der er truffet endelig afgørelse i nævnte søgsmål. Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) har

imidlertid bemærket, at L efter en eventuel endelig anerkendelse af lovligheden af afgørelsen om påbud af 28. februar 2018 og sanktionsafgørelsen af 6. august 2018 efter afgørelsen af det nævnte søgsmål ville være forpligtet til både at meddele de ønskede oplysninger og betale bøden.

- 34 Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) har imidlertid konstateret, at i en sådan situation har den person, der er i besiddelse af oplysninger, kun fået kendskab til minimumsoplysningerne vedrørende bl.a. det skattemæssige formål med anmodningen om oplysninger, der ligger til grund for afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger som omhandlet i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16, i forbindelse med dennes søgsmål til prøvelse af sanktionsafgørelsen truffet som følge af manglende efterkommelse af dette påbud. Denne person har således på intet tidspunkt haft en passende frist til med fuldt kendskab til disse minimumsoplysninger at beslutte, om den pågældende ville efterkomme afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger.
- 35 Der opstår dermed et spørgsmål om, hvorvidt retten til effektive retsmidler, der er fastsat i chartrets artikel 47, indebærer, at den person, der er i besiddelse af oplysninger, efter en eventuel endelig anerkendelse af gyldigheden af afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger og afgørelsen om en sanktion for manglende efterkommelse af dette påbud, skal indrømmes en vis frist til at efterkomme afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger, og at sanktionen kun kan håndhæves, hvis denne person ikke har efterkommet påbuddet inden for denne frist.
- 36 På denne baggrund har Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16 fortolkes således, at en anmodning om udveksling af oplysninger fra en myndighed i en bistandssøgende medlemsstat, som blot definerer de skattepligtige, der er omfattet af anmodningen om udveksling i deres egenskab af aktionærer og [økonomisk begunstigede] i relation til en juridisk person, uden at disse skattepligtige først er blevet identificeret individuelt [ved navn] af den bistandssøgende myndighed, overholder det krav om angivelse af identiteten, der er fastsat i denne bestemmelse?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal samme direktivs artikel 1, stk. 1, og artikel 5 da fortolkes således, at iagttagelsen af kravet om forventet relevans indebærer, at den bistandssøgende medlemsstats myndigheder – med henblik på at godtgøre, at der ikke er tale om en »fishing expedition« til trods for den manglende individuelle identifikation af de berørte skattepligtige – på grundlag af klare og tilstrækkelige forklaringer skal kunne støtte sig på, at den foretager en målrettet undersøgelse af en begrænset gruppe af personer og ikke en undersøgelse, der har karakter af generel skattekontrol, og at denne undersøgelse er begrundet i en rimelig mistanke om manglende overholdelse af en specifik retlig forpligtelse?
- 3) Skal [chartrets] artikel 47 [...] fortolkes således, at når:
- en retsundergiven, som pålægges en administrativ bøde af den kompetente myndighed i den bistandssøgte medlemsstat på grund af manglende overholdelse af et administrativt påbud om at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling af oplysninger mellem nationale skattemyndigheder i henhold til direktiv 2011/16, hvilket påbud ikke i sig selv kan gøres til genstand for prøvelse inden for rammerne af et søgsmål i henhold til den

bistandssøgte medlemsstats nationale ret, anfægter lovligheden af dette påbud inden for rammerne af et søgsmål anlagt til prøvelse af afgørelsen om bødepålæg, og

- vedkommende først har fået kendskab til det minimum af oplysninger, der er fastsat i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16, i forbindelse med det søgsmål, der er anlagt til prøvelse af afgørelsen om bødepålæg,

skal denne retsundergivne – efter at det inden for rammerne af søgsmålet anlagt til prøvelse af afgørelsen om bødepålæg er blevet endeligt fastslået, at påbuddet om at afgive oplysninger og afgørelsen om pålæggelse af sanktioner er gyldige – indrømmes en udsættelse med betalingen af bøden med henblik på, efter således at have fået kendskab til oplysningerne vedrørende den forventede relevans, som er blevet endeligt bekræftet af den kompetente domstol, at kunne efterkomme påbuddet om at afgive oplysninger?»

Retsforhandlingerne for Domstolen

- 37 Ved afgørelse truffet af Domstolens præsident den 15. januar 2020 blev retsforhandlingerne i den foreliggende sag udsat i medfør af artikel 55, stk. 1, litra b), i Domstolens procesreglement indtil afsigelsen af dommen i de forenede sager C-245/19 og C-246/19, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet).
- 38 Dom af 6. oktober 2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet) (C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795), blev meddelt den forelæggende ret i nærværende sag med henblik på at klarlægge, om denne ret ønskede at opretholde sin anmodning om præjudiciel afgørelse. Ved skrivelse af 16. november 2020, indgået til Domstolens Justitskontor den 17. november 2020, meddelte den forelæggende ret Domstolen, at den ønskede at opretholde denne anmodning. Ved afgørelse truffet af Domstolens præsident den 19. november 2020 blev det følgende besluttet at genoptage behandlingen af nærværende sag.
- 39 Den 2. februar 2021 blev parterne i hovedsagen og de øvrige berørte, der er omfattet af artikel 23 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol, i henhold til procesreglementets artikel 61, stk. 1, anmodet om at besvare nærmere angivne spørgsmål skriftligt. Sagsøgte i hovedsagen, den luxembourgske regering, Irland, den græske, den spanske, den franske, den italienske, den polske og den finske regering samt Europa-Kommissionen har besvaret disse spørgsmål.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet spørgsmål

- 40 Med det første og det andet spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 1, stk. 1, artikel 5 og artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16 skal fortolkes således, at en anmodning om oplysninger skal anses for at vedrøre oplysninger, som ikke åbenlyst forekommer at være blottet for enhver forventet relevans, når de personer, der undersøges eller efterforskes som omhandlet i sidstnævnte bestemmelse, ikke er individuelt identificeret ved navn i denne anmodning, men hvor den bistandssøgende myndighed på

grundlag af klare og tilstrækkelige forklarende angivelser har godtgjort, at den foretager en målrettet undersøgelse af en begrænset gruppe af personer, der er begrundet i en rimelig mistanke om manglende overholdelse af en specifik retlig forpligtelse.

- 41 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det for det første bemærkes, at Domstolen allerede har udtalt, at det følger af artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16, at den forventede relevans af de oplysninger, som en medlemsstat anmoder en anden medlemsstat om at meddele den, udgør en betingelse, som enhver anmodning om oplysninger skal opfylde for at udløse en forpligtelse for den bistandssøgte medlemsstat til at efterkomme den, og samtidig en betingelse for, at den afgørelse om påbud om at meddele oplysninger, som denne medlemsstat retter til en person, der er i besiddelse af disse oplysninger, og den sanktion, som pålægges denne person som følge af manglende efterkommelse af denne afgørelse, er lovlige (jf. i denne retning dom af 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 74).
- 42 I denne henseende fremgår det af ordlyden af niende betragtning til direktiv 2011/16, at formålet med denne betingelse om forventet relevans af de ønskede oplysninger er at gøre det muligt for den bistandssøgende myndighed at anmode om og indhente enhver oplysning, som den med rimelighed anser for relevant med henblik på sin undersøgelse, uden dog at tillade den klart at gå ud over rammerne for denne undersøgelse eller at pålægge den bistandssøgte myndighed en uforholdsmæssig byrde (jf. i denne retning dom af 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 68, og af 6.10.2020, *État luxembourgeois* (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 110).
- 43 Henset til den ordning med samarbejde mellem skattemyndigheder, som er oprettet ved direktiv 2011/16, der, således som det fremgår af anden, sjette og ottende betragtning hertil, er baseret på regler, der tager sigte på at skabe tillid mellem medlemsstaterne, og muliggør et effektivt og hurtigt samarbejde, skal den bistandssøgte myndighed principielt udvise tillid til den bistandssøgende myndighed og antage, at en anmodning om oplysninger, som fremsættes over for den, er såvel i overensstemmelse med den bistandssøgende myndigheds nationale ret som nødvendig for dennes undersøgelse. Under alle omstændigheder kan den bistandssøgte myndighed ikke sætte sin egen vurdering af de ønskede oplysningers eventuelle anvendelighed i stedet for den bistandssøgende myndigheds (jf. i denne retning dom af 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 77).
- 44 Selv om den bistandssøgende myndighed, der står for den undersøgelse, der har givet anledning til anmodningen om oplysninger, dermed råder over en skønsmargen til, alt efter sagens omstændigheder, at vurdere den forventede relevans af de ønskede oplysninger, kan den imidlertid ikke anmode den bistandssøgte myndighed om oplysninger uden nogen som helst relevans for undersøgelsen (jf. i denne retning dom af 6.10.2020, *État luxembourgeois* (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 112 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 Oplysninger, der anmodes om i forbindelse med »fishing expeditions« som dem, der er nævnt i niende betragtning til direktiv 2011/16, kan således under alle omstændigheder ikke anses for at kunne »forudses at være relevante« som omhandlet i dette direktivs artikel 1, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 6.10.2020, *État luxembourgeois* (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 113 og 114).

- 46 Den bistandssøgte myndighed skal derfor efterprøve, om begrundelsen for den anmodning om oplysninger, som den bistandssøgende myndighed har rettet til den, er tilstrækkelig til at fastslå, at de omhandlede oplysninger ikke er blottet for enhver forventet relevans med hensyn til identiteten af den skattepligtige person, som er genstand for den undersøgelse, der har givet anledning til anmodningen, med hensyn til, hvad der tjener den pågældende undersøgelse, og – hvis det er nødvendigt at indhente de pågældende oplysninger hos en person, der er i besiddelse af dem – med hensyn til denne sidstnævntes identitet (dom af 6.10.2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 115 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 I denne henseende fremgår det af niende betragtning til direktiv 2011/16, at de elementer, som er relevante med henblik på denne kontrol, og som skal angives af den bistandssøgende myndighed, bl.a. omfatter dem, der er nævnt i direktivets artikel 20, stk. 2, litra a) og b), nemlig identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes, og det skattemæssige formål med at søge oplysningerne (jf. i denne retning dom af 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 79).
- 48 På denne baggrund skal det fastslås, at det følger af artikel 1, stk. 1, sammenholdt med artikel 5 og artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16, således som fortolket i Domstolens praksis nævnt i nærværende doms præmis 41-47, at angivelsen af »identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes« som omhandlet i sidstnævnte bestemmelse, udgør et af de elementer, som begrundelsen for anmodningen om oplysninger nødvendigvis skal indeholde med henblik på at gøre det muligt for den bistandssøgte myndighed at fastslå, at de ønskede oplysninger ikke forekommer at være blottet for enhver forventet relevans, og således med henblik på at udløse den bistandssøgte stats forpligtelse til at efterkomme denne anmodning.
- 49 For det andet bemærkes, at der ikke i artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16 henvises til national ret med henblik på, hvilken betydning der skal tillægges begrebet »identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes«.
- 50 Dette begreb skal således anses for at være et selvstændigt EU-retligt begreb, som skal fortolkes ens på Unionens område, under hensyntagen til ikke alene denne bestemmelses ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. i denne retning dom af 22.6.2021, Venezuela mod Rådet (Berørt tredjeland), C-872/19 P, EU:C:2021:507, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 51 Hvad indledningsvis angår ordlyden af artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16 bemærkes, at begrebet »identitet« i sin almindelige betydning betegner alle de oplysninger, der gør det muligt at individualisere en person uden blot at identificere personen individuelt ved dennes navn, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 46 og 47 i forslaget til afgørelse.
- 52 Hvad dernæst angår den sammenhæng, hvori nævnte bestemmelse indgår, skal det for det første fremhæves, at dette direktivs artikel 3, nr. 11), definerer begrebet »person« bredt, for så vidt som det ikke kun omfatter fysiske personer, men også juridiske personer, sammenslutninger af personer, der kan udføre retshandler, eller ethvert andet retligt arrangement uanset art og form, med eller uden status som juridisk person.
- 53 Denne definition omfatter derfor også en samlet gruppe af juridiske personer, hvis identitet ikke kan fastlægges på grundlag af personoplysninger såsom dem, der henhører under en fysisk persons civilstand. Med henblik på efterprøvelsen af det element, der vedrører identiteten af den

person, der undersøges eller efterforskes som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 46 og 47, skal disse personer følgelig kunne identificeres ved hjælp af en række særskilte kendetegn af faktisk og retlig art.

- 54 For det andet bemærkes, at i overensstemmelse med niende betragtning til direktiv 2011/16, og eftersom standarden »forventet relevans« af de ønskede oplysninger skal muliggøre udveksling af oplysninger om skatteanliggender i den størst mulige udstrækning, skal de procedurmæssige krav, der er indeholdt i dette direktivs artikel 20, fortolkes bredt for ikke at hindre en effektiv udveksling af oplysninger.
- 55 Kravet i nævnte direktivs artikel 20, stk. 2, litra a), hvorefter der i anmodningen om oplysninger skal angives begrundelselementer vedrørende identiteten af de personer, der undersøges eller efterforskes, skal følgelig ligeledes fortolkes bredt, således at det ikke nødvendigvis kræves, at disse personer identificeres individuelt ved navn.
- 56 Hvad endelig angår målene med direktiv 2011/16 har Domstolen allerede fastslået, at målet om bekæmpelse af international skattesvig og skatteunddragelse, der forfølges med direktivet, bl.a. kommer til udtryk i dets artikel 5-7 ved indførelsen af en procedure for udveksling af oplysninger efter anmodning, der muliggør et effektivt og hurtigt samarbejde mellem de kompetente nationale myndigheder med henblik på at indhente oplysninger i forbindelse med undersøgelser, der vedrører en given skattepligtig person (jf. i denne retning dom af 6.10.2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 86 og 89 og den deri nævnte retspraksis).
- 57 Med henblik herpå fremgår det af syvende betragtning til direktivet, at det bygger på resultaterne fra direktiv 77/799, men fastlægger klarere og mere præcise regler for det administrative samarbejde mellem medlemsstaterne, når det er nødvendigt for at opnå et bredere administrativt samarbejde mellem disse (jf. i denne retning dom af 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 47). Det fremgår navnlig af denne betragtning, at disse regler skulle gøre det muligt især at dække alle juridiske og fysiske personer i Unionen og tage hensyn til det stadig større antal juridiske ordninger, som eventuelt oprettes af skatteborgere i medlemsstaterne.
- 58 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 52 i forslaget til afgørelse, ville en fortolkning af begrebet »identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes«, som svarer til et forbud mod enhver anmodning om oplysninger, der ikke vedrører personer, der er individuelt identificeret ved navn af den bistandssøgende myndighed, henset til den stigende kompleksitet af de eksisterende finansielle og retlige konstruktioner, risikere at fratage det middel til samarbejde, som anmodningen om oplysninger udgør, sin effektive virkning, og ville således være i strid med det mål om bekæmpelse af international skattesvig og skatteunddragelse, som dette middel tilsigter at opnå.
- 59 En sådan fortolkning ville nemlig være ensbetydende med at forbyde enhver anmodning om oplysninger som den i hovedsagen omhandlede, der inden for rammerne af en skatteundersøgelse, hvis anvendelsesområde allerede er fastlagt af den bistandssøgende myndighed, har til formål at individualisere medlemmerne af en begrænset gruppe af personer, der mistænkes for at have begået den hævdede overtrædelse eller undladelse, ved hjælp af en samlet række fælles egenskaber eller kendetegn, der adskiller dem fra andre.

- 60 I denne henseende bemærkes imidlertid, at anmodningen om oplysninger ligesom afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger er blevet henholdsvis fremsat og truffet i den indledende fase af denne undersøgelse eller efterforskning, hvis formål er at indhente oplysninger, som den bistandssøgende myndighed antageligt ikke har præcist og fuldstændigt kendskab til (dom af 6.10.2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 121).
- 61 Det følger derfor af en ordlyds-, sammenhængs- og formålsfortolkning af begrebet »identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes« som omhandlet i artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16, at dette begreb ikke alene omfatter navn og andre personlige oplysninger, men også en helhed af særlige egenskaber eller kendetegn, der gør det muligt at identificere den eller de personer, der er genstand for denne undersøgelse eller efterforskning.
- 62 Det følger heraf, at angivelsen af »identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes« som omhandlet i denne bestemmelse som et af de elementer, der nødvendigvis skal være indeholdt i begrundelsen for anmodningen om oplysninger for at gøre det muligt for den bistandssøgte myndighed at godtgøre, at de ønskede oplysninger ikke forekommer blottet for enhver forventet relevans som omhandlet i nærværende doms præmis 48, ikke alene kan omfatte personer, der identificeres individuelt ved navn af den bistandssøgende myndighed, men også en begrænset gruppe af personer, der kan identificeres ud fra en samlet række fælles egenskaber eller kendetegn, der adskiller dem fra andre.
- 63 Det skal imidlertid bemærkes, at det fremgår af den praksis fra Domstolen, der er nævnt i nærværende doms præmis 44 og 45, at den bistandssøgende myndighed, selv om den råder over en skønsmargin til at vurdere den forventede relevans af de ønskede oplysninger, dog ikke kan anmode den bistandssøgte myndighed om oplysninger med henblik på en »fishing expedition« som den i niende betragtning til direktiv 2011/16 omhandlede, idet disse oplysninger ikke kan anses for at kunne »forudses at være relevante« som omhandlet i dette direktivs artikel 1, stk. 1.
- 64 Hvad således angår en anmodning om oplysninger, som ikke vedrører personer, der er individuelt identificeret ved navn, skal det for det tredje præciseres, hvilke elementer den bistandssøgende myndighed skal give den bistandssøgte myndighed for at godtgøre, at der ikke anmodes om oplysningerne med henblik på en sådan »fishing expedition«, således at oplysningerne ikke forekommer at være blottet for enhver forventet relevans som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 46. Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 54 i forslaget til afgørelse, er risikoen for en »fishing expedition« særligt overhængende, når anmodningen om oplysninger vedrører en gruppe af skattepligtige personer, der ikke er individuelt identificeret ved navn.
- 65 I denne henseende bemærkes indledningsvis, at det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 47, at begrundelselementerne vedrørende »identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes« som omhandlet i artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16, supplerer de elementer, der vedrører denne anmodnings skattemæssige formål som omhandlet i dette direktivs artikel 20, stk. 2, litra b).
- 66 Det følger dernæst af niende betragtning til direktiv 2011/16, sammenholdt med direktivets artikel 20, således som disse fortolkes i den praksis fra Domstolen, der er nævnt i nærværende doms præmis 42-45, at en bistandssøgende myndighed hverken kan anmode om oplysninger, der åbenbart går ud over rammerne for den skatteundersøgelse, som den er ved at foretage, eller pålægge den bistandssøgte myndighed en uforholdsmæssig byrde.

- 67 Under disse omstændigheder skal det fastslås, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 58-62 i forslaget til afgørelse, at den bistandssøgende myndighed for det første skal give en så detaljeret og fuldstændig beskrivelse som muligt af den gruppe af skattepligtige, der er genstand for en undersøgelse eller efterforskning, ved at præcisere samtlige de egenskaber og kendetegn, der er fælles for de personer, der er en del heraf, for at gøre det muligt for den bistandssøgte myndighed at identificere disse personer, for det andet skal redegøre for de specifikke skattemæssige forpligtelser, der påhviler disse personer, og for det tredje skal redegøre for grundene til, at disse personer mistænkes for at have begået de undladelser eller overtrædelser, der er genstand for undersøgelsen eller efterforskningen.
- 68 Som generaladvokaten har anført i punkt 64 i forslaget til afgørelse, synes begrundelsen for den i hovedsagen omhandlede anmodning om oplysninger, således som den fremgår af redegørelsen for de faktiske omstændigheder, der er indeholdt i forelæggelsesafgørelsen og gengivet i denne doms præmis 17, at opfylde de krav, der er anført i nærværende doms foregående præmis, hvilket det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve inden for rammerne af en samlet vurdering af denne anmodnings indhold.
- 69 Endelig skal det tilføjes, at denne fortolkning af bestemmelserne i direktiv 2011/16 svarer til fortolkningen af begrebet »forventet relevans« af de ønskede oplysninger, der er anvendt i artikel 26, stk. 1, i OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue, således som denne fremgår af kommentarerne til denne artikel, som blev vedtaget af OECD-Rådet den 17. juli 2012.
- 70 Domstolen har nemlig allerede bemærket, at begrebet »forventet relevans« af de ønskede oplysninger, der bl.a. fremgår af niende betragtning til direktiv 2011/16, afspejler det begreb, der er anvendt i denne modeloverenskomsts artikel 26, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 67).
- 71 I denne henseende bemærkes, at det fremgår af punkt 5.1 og 5.2 i kommentarerne til modelbeskatningsoverenskomstens artikel 26, at »en anmodning om oplysninger ikke udgør en fishing expedition, blot fordi den ikke præciserer navn eller adresse (eller begge) på den skattepligtige person, som er genstand for en undersøgelse eller efterforskning«, forudsat at den bistandssøgende stat i anmodningen har angivet »andre oplysninger, der er tilstrækkelige til at muliggøre identifikation af den skattepligtige person«. Det præciseres endvidere i disse punkter, at betingelsen om forventet relevans af de ønskede oplysninger ligeledes kan opfyldes i »tilfælde vedrørende flere skattepligtige personer (uanset om de er identificeret ved navn eller på anden måde)«.
- 72 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at artikel 1, stk. 1, artikel 5 og artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16 skal fortolkes således, at en anmodning om oplysninger skal anses for at vedrøre oplysninger, som ikke åbenlyst forekommer at være blottet for enhver forventet relevans, når de personer, der undersøges eller efterforskes som omhandlet i sidstnævnte bestemmelse, ikke er individuelt identificeret ved navn i denne anmodning, men hvor den bistandssøgende myndighed på grundlag af klare og tilstrækkelige forklarende angivelser har godtgjort, at den foretager en målrettet undersøgelse af en begrænset gruppe af personer, der er begrundet i en rimelig mistanke om manglende overholdelse af en specifik retlig forpligtelse.

Det tredje spørgsmål

Domstolens kompetence

- 73 Den luxembourgske regering har implicit bestridt, at Domstolen har kompetence til at besvare det tredje spørgsmål. Denne regering har i det væsentlige gjort gældende, at dette spørgsmål vedrører rent interne aspekter angående den tidsmæssige anvendelse af nationale processuelle regler og følgelig ikke har nogen tilknytning til EU-retten. Da chartrets artikel 47 imidlertid kun finder anvendelse på en national tvist, hvis denne tvist har en tilstrækkelig tilknytning til EU-retten, falder dette spørgsmål uden for Domstolens kompetence.
- 74 I denne henseende bemærkes, at lov af 25. november 2014, for så vidt som den præciserer reglerne for den procedure for udveksling af oplysninger efter anmodning, som er indført ved direktiv 2011/16, herunder bl.a. reglerne vedrørende fuldbyrdelse og kontrol af lovligheden af afgørelser om påbud om at meddele oplysninger og sanktionsafgørelser i forbindelse med manglende efterkommelse af påbud, der vedtages med henblik på at sikre, at denne procedure fungerer effektivt, udgør en gennemførelse af dette direktiv og dermed henhører under EU-rettens anvendelsesområde (jf. i denne retning dom af 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 34-41, og af 6.10.2020, *État luxembourgeois* (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 45 og 46).
- 75 Det følger heraf, at chartrets artikel 47 finder anvendelse i overensstemmelse med chartrets artikel 51, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 42 og 50, og af 6.10.2020, *État luxembourgeois* (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 46), og at Domstolen har kompetence til at behandle det tredje spørgsmål.

Formaliteten

- 76 Den luxembourgske regering har ligeledes rejst tvivl om, hvorvidt det tredje spørgsmål kan antages til realitetsbehandling. Denne regering er for det første af den opfattelse, at selv om den person, der er i besiddelse af oplysninger, i henhold til artikel 6, stk. 1, i lov af 25. november 2014 i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, kun havde ret til at anlægge sag til prøvelse af sanktionsafgørelsen truffet på grund af manglende efterkommelse af afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger, blev det ved lov af 1. marts 2019 indført, at der kan anlægges et annulationssøgsmål til prøvelse af sidstnævnte afgørelse.
- 77 Da lov af 1. marts 2019 fastsætter procedureregler, finder den således anvendelse på eksisterende situationer fra tidspunktet for dens ikrafttræden. For så vidt som denne lov finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, er det tredje spørgsmål følgelig ikke relevant for løsningen af denne tvist, eftersom den person, der er i besiddelse af oplysninger, i medfør af den nævnte lov nu har ret til at anlægge et annulationssøgsmål til prøvelse af afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger med henblik på direkte at anfægte lovligheden heraf.
- 78 For det andet har denne regering gjort gældende, at i det foreliggende tilfælde havde det selskab, der er i besiddelse af oplysninger, selv i henhold til lov af 25. november 2014 i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, en ret til effektive retsmidler, der gjorde det muligt for selskabet at anfægte lovligheden af afgørelsen om påbud af 28. februar 2018 direkte.

- 79 Som det fremgår af denne doms præmis 19, anlagde dette selskab sideløbende med søgsmålet til prøvelse af sanktionsafgørelsen af 6. august 2018 et søgsmål med påstand om annullation af afgørelsen truffet af direktøren for myndigheden for direkte skatter, hvorved den formelle administrative klage, som selskabet havde indgivet til prøvelse af afgørelsen om påbud af 28. februar 2018, blev afvist fra realitetsbehandling. Dette annullationssøgsmål, hvorom det er ubestridt, at det ikke har opsættende virkning med hensyn til sidstnævnte afgørelse, verserer i øjeblikket for tribunal administratif (forvaltningsdomstol), som har besluttet at udsætte sagen på Domstolens besvarelse af de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt i nærværende sag.
- 80 I denne henseende bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at det inden for rammerne af samarbejdet mellem Domstolen og de nationale retter i henhold til artikel 267 TEUF udelukkende tilkommer de nationale retter, for hvilke tvisten er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af de konkrete omstændigheder i hver sag at vurdere såvel, om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at de kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, de forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (dom af 18.5.2021, Asociația »Forumul Judecătorilor Din România« m.fl., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 og C-397/19, EU:C:2021:393, præmis 115 og den deri nævnte retspraksis).
- 81 Heraf følger, at der foreligger en formodning for, at spørgsmål om EU-retten er relevante. Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om et præjudicielt spørgsmål fremsat af en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 18.5.2021, Asociația »Forumul Judecătorilor Din România« m.fl., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 og C-397/19, EU:C:2021:393, præmis 116 og den deri nævnte retspraksis).
- 82 Som det fremgår af selve ordlyden af artikel 267 TEUF, skal den præjudicielle afgørelse, der anmodes om, navnlig være »nødvendig« for, at den forelæggende ret kan »[afsige] sin dom« i den sag, der verserer for den. Den præjudicielle procedure forudsætter således bl.a., at der reelt verserer en retssag for den nationale domstol, og at denne domstol skal træffe en afgørelse, hvis udfald kan påvirkes af den præjudicielle afgørelse (dom af 18.5.2021, Asociația »Forumul Judecătorilor Din România« m.fl., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 og C-397/19, EU:C:2021:393, præmis 117 og den deri nævnte retspraksis).
- 83 Hvad i det foreliggende tilfælde for det første angår det direkte retsmiddel til prøvelse af afgørelser om påbud om at meddele oplysninger, som er indført ved lov af 1. marts 2019, skal det fastslås, at denne lov, således som den forelæggende ret har anført i sit svar om opretholdelse af den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, ikke finder anvendelse på tvisten i hovedsagen. Tvisten ligger således forud for ikrafttrædelsen af denne lov og udspringer ikke af et søgsmål anlagt til prøvelse af en afgørelse om påbud om at meddele oplysninger, men et søgsmål anlagt til prøvelse af en senere sanktionsafgørelse truffet som følge af manglende efterkommelse af dette påbud.
- 84 Hvad for det andet angår det annullationssøgsmål, der er nævnt i denne doms præmis 79, er det tilstrækkeligt at bemærke – således som den luxembourgske regering selv har anført i sit svar på Domstolens spørgsmål til skriftlig besvarelse – at dette annullationssøgsmål, såfremt det lægges til grund, at det kan antages til realitetsbehandling, under alle omstændigheder vil være uden

genstand efter en eventuel endelig indirekte anerkendelse af lovligheden af afgørelsen om påbud af 28. februar 2018 og sanktionsafgørelsen af 6. august 2018 inden for rammerne af løsningen af tvisten i hovedsagen.

- 85 Under disse omstændigheder er besvarelsen af det tredje spørgsmål fortsat relevant og nødvendig for afgørelsen af den tvist, der er indbragt for den forelæggende ret som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 80-82, således at dette spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

Realiteten

- 86 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at en person, der er i besiddelse af oplysninger, og som:

- er blevet pålagt en administrativ bøde for manglende efterkommelse af en afgørelse om påbud om at meddele oplysninger inden for rammerne af en udveksling mellem nationale skattemyndigheder i henhold til direktiv 2011/16, som ikke i sig selv kan gøres til genstand for et søgsmål i henhold til den bistandssøgte medlemsstats nationale ret, og
- indirekte har anfægtet lovligheden af denne afgørelse inden for rammerne af et søgsmål anlagt til prøvelse af en sanktionsafgørelse truffet som følge af manglende efterkommelse af dette påbud, og som dermed først har fået kendskab til de minimumsoplysninger, der er omhandlet i dette direktivs artikel 20, stk. 2, under retsforhandlingerne i forbindelse med dette søgsmål,

efter den endelige anerkendelse af lovligheden af de nævnte afgørelser truffet over for den pågældende skal indrømmes en udsættelse med betalingen af bøden med henblik på, efter således at have fået kendskab til elementerne vedrørende den forventede relevans af de ønskede oplysninger, som er blevet endeligt bekræftet af den kompetente domstol, at kunne efterkomme afgørelsen om påbud om at meddele disse oplysninger.

- 87 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det for det første bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at beskyttelsen af såvel fysiske som juridiske personer mod offentlige myndigheders vilkårlige eller uforholdsmæssige indgreb i forhold af privat karakter udgør et generelt EU-retligt princip. En juridisk person kan således påberåbe sig denne beskyttelse som en rettighed sikret ved EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 47, stk. 1, med henblik på ved retsinstanserne at anfægte en bebyrdende retsakt såsom en afgørelse om påbud om meddelelse af oplysninger eller en sanktionsafgørelse truffet som følge af manglende efterkommelse af dette påbud (dom af 6.10.2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 57 og 58 og den deri nævnte retspraksis).
- 88 Det følger heraf, at en juridisk person, over for hvem den kompetente nationale myndighed har truffet sådanne afgørelser, såsom sagsøgte i hovedsagen, skal indrømmes den ret til effektive retsmidler, som er sikret ved chartrets artikel 47, når der foreligger sådanne afgørelser, idet udøvelsen heraf kun kan begrænses af medlemsstaterne, hvis betingelserne fastsat i chartrets artikel 52, stk. 1, er opfyldt (jf. i denne retning dom af 6.10.2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 59, 60 og 64).

- 89 For det andet bemærkes, at Domstolen allerede har udtalt, at den nationale ret, ved hvilken der er anlagt et søgsmål til prøvelse af en administrativ bøde, som en borger er blevet pålagt som følge af manglende efterkommelse af en afgørelse om påbud om at meddele oplysninger, skal have mulighed for at undersøge, om nævnte afgørelse er lovlig, for at kravene i chartrets artikel 47 er opfyldt. En borger, der er blevet pålagt en bøde som følge af manglende efterkommelse af en afgørelse, hvorved denne pålægges at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling af oplysninger mellem nationale skattemyndigheder i henhold til direktiv 2011/16, har følgelig ret til at anfægte lovligheden af denne afgørelse (dom af 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 56 og 59).
- 90 I denne sammenhæng har Domstolen for det første fastslået, at effektiviteten af den domstolsprøvelse, som sikres ved chartrets artikel 47, kræver, at den begrundelse, som den bistandssøgende myndighed angiver, sætter den nationale ret i stand til at udøve en legalitetsprøvelse af anmodningen om oplysninger. Henset til den skønsmargen, som den bistandssøgende myndighed råder over som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 42 og 44, skal de begrænsninger, der gælder for den bistandssøgte myndigheds kontrol, som er anført i nærværende doms præmis 43 og 46, anses for på samme måde at finde anvendelse på domstolsprøvelsen. Retten skal således udelukkende efterprøve, at afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger er baseret på en tilstrækkeligt begrundet anmodning fra den bistandssøgende myndighed vedrørende oplysninger, som ikke forekommer åbenlyst blottet for enhver forventet relevans under hensyn til de elementer, der er omhandlet i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16 vedrørende identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes, og det skattemæssige formål med at søge oplysningerne (jf. i denne retning dom af 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 84-86).
- 91 For det andet har Domstolen præciseret, at selv om retten i den bistandssøgte medlemsstat med henblik på at kunne udøve domstolsprøvelsen bør kunne få adgang til den anmodning om oplysninger, som den bistandssøgende medlemsstat har fremsendt til den bistandssøgte medlemsstat, er det ikke nødvendigt for den pågældende borger for at have adgang til en retfærdig rettergang vedrørende betingelsen om forventet relevans af de ønskede oplysninger at have adgang til anmodningen om oplysninger i dennes helhed. Med henblik herpå er det tilstrækkeligt, at den pågældende inden for rammerne af sit søgsmål anlagt til prøvelse af afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger og sanktionsafgørelsen truffet som følge af manglende efterkommelse af dette påbud får adgang til det i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16 omhandlede minimum af oplysninger, nemlig identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes, og det skattemæssige formål med at søge oplysningerne (jf. i denne retning dom af 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 92, 99 og 100).
- 92 Det skal imidlertid i denne henseende fremhæves, at effektiviteten af den domstolsprøvelse, der er sikret ved chartrets artikel 47, kræver, at adressaten for en afgørelse, der er truffet over for den pågældende af en administrativ myndighed, skal kunne få kendskab til den begrundelse, som afgørelsen er baseret på, enten ved at læse selve afgørelsen eller i en meddelelse af begrundelsen på vedkommendes begæring, uden at dette berører den kompetente rets beføjelse til at kræve af den omhandlede myndighed, at denne meddeler begrundelsen, såvel for at sætte den pågældende i stand til at forsvare sine rettigheder under de bedst mulige betingelser og at afgøre, om sagen bør prøves af de kompetente retsinstanser, på grundlag af et fuldt kendskab til sagen, som for at sætte disse retsinstanser fuldt ud i stand til at udøve en legalitetsprøvelse af den omhandlede nationale afgørelse (dom af 24.11.2020, *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 og C-226/19, EU:C:2020:951, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

- 93 En afgørelse om påbud om at meddele oplysninger skal således ikke alene være baseret på en anmodning om oplysninger, der er gyldig, henset til den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 41-47, men også være behørigt begrundet, således at adressaten for denne afgørelse kan forstå rækkevidden heraf og har mulighed for at beslutte, om den pågældende vil modsætte sig afgørelsen ad rettens vej.
- 94 Domstolen har desuden ligeledes bemærket, at det følger af fast retspraksis, at det væsentligste indhold af retten til effektive retsmidler, som er fastsat i chartrets artikel 47, bl.a. er, at den person, som er tillagt denne ret, skal have adgang til en retsinstans, der har kompetence til at sikre overholdelsen af de rettigheder, som EU-retten sikrer vedkommende, og som med henblik herpå kan undersøge alle faktiske og retlige forhold, der er relevante for at afgøre den tvist, der er indbragt for den, uden at den pågældende er tvunget til at overtræde en regel eller en retslig forpligtelse og derved udsætte sig selv for en hermed forbundet sanktionsrisiko (jf. i denne retning dom af 6.10.2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 66).
- 95 Med hensyn til den samme nationale lovgivning som den, der finder anvendelse i tvisten i hovedsagen, har Domstolen allerede fastslået, at det kun er i det tilfælde, at en person, som er adressat for en afgørelse om påbud om at meddele oplysninger, dels ikke efterkommer afgørelsen, dels efterfølgende pålægges en sanktion af denne grund, at den pågældende har mulighed for at anfægte den nævnte afgørelse indirekte inden for rammerne af det søgsmål, som den pågældende kan anlægge til prøvelse af en sådan sanktion (dom af 6.10.2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 67).
- 96 Når der er truffet en afgørelse om påbud om at meddele oplysninger, som er vilkårlig eller uforholdsmæssig, har en sådan person således ikke adgang til en retsinstans, medmindre den pågældende tilsidesætter afgørelsen ved ikke at efterkomme påbuddet heri og ved således at udsætte sig for den sanktion, som knytter sig til den manglende efterkommelse. Denne person kan derfor ikke anses for at have adgang til en effektiv retsbeskyttelse (dom af 6.10.2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 68).
- 97 Domstolen har følgelig fastslået, at den nævnte nationale lovgivning, for så vidt som den i forhold til en person, som er i besiddelse af oplysninger, og over for hvem den kompetente nationale myndighed træffer afgørelse om påbud om at meddele disse oplysninger, udelukker muligheden for at anlægge et direkte søgsmål til prøvelse af denne afgørelse, ikke respekterer det væsentligste indhold af den ret til effektive retsmidler, som er sikret ved chartrets artikel 47, og at chartrets artikel 52, stk. 1, derfor er til hinder for en sådan lovgivning (dom af 6.10.2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet), C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 69).
- 98 Under disse omstændigheder og med henblik på at sikre effektiviteten af denne rettigheds væsentligste indhold under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, skal adressaten for afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger, når lovligheden af dette påbud eventuelt er blevet bekræftet af den kompetente ret, gives mulighed for at efterkomme afgørelsen inden for den frist, der oprindeligt var fastsat herfor i national ret, uden at dette medfører

opretholdelse af den sanktion, som den pågældende var nødt til at pådrage sig for at kunne udøve sin ret til effektive retsmidler. Det er kun, hvis adressaten ikke efterkommer den samme afgørelse inden for denne frist, at den pålagte sanktion lovligt kan håndhæves.

99 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at en person, der er i besiddelse af oplysninger, og som:

- er blevet pålagt en administrativ bøde for manglende efterkommelse af en afgørelse om påbud om at meddele oplysninger inden for rammerne af en udveksling mellem nationale skattemyndigheder i henhold til direktiv 2011/16, som ikke i sig selv kan gøres til genstand for et søgsmål i henhold til den bistandssøgte medlemsstats nationale ret, og
- indirekte har anfægtet lovligheden af denne afgørelse inden for rammerne af et søgsmål anlagt til prøvelse af en sanktionsafgørelse truffet som følge af manglende efterkommelse af dette påbud, og som dermed først har fået kendskab til de minimumsoplysninger, der er omhandlet i dette direktivs artikel 20, stk. 2, under retsforhandlingerne i forbindelse med dette søgsmål,

efter den endelige anerkendelse af lovligheden af de nævnte afgørelser truffet over for den pågældende skal gives mulighed for at efterkomme afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger inden for den frist, der oprindeligt var fastsat herfor i national ret, uden at dette medfører opretholdelse af den sanktion, som den pågældende var nødt til at pådrage sig for at kunne udøve sin ret til effektive retsmidler. Det er kun, hvis personen ikke efterkommer denne afgørelse inden for denne frist, at den pålagte sanktion lovligt kan håndhæves.

Sagsomkostninger

100 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 1, stk. 1, artikel 5 og artikel 20, stk. 2, i Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF skal fortolkes således, at en anmodning om oplysninger skal anses for at vedrøre oplysninger, som ikke åbenlyst forekommer at være blottet for enhver forventet relevans, når de personer, der undersøges eller efterforskes som omhandlet i sidstnævnte bestemmelse, ikke er individuelt identificeret ved navn i denne anmodning, men hvor den bistandssøgende myndighed på grundlag af klare og tilstrækkelige forklarende angivelser har godtgjort, at den foretager en målrettet undersøgelse af en begrænset gruppe af personer, der er begrundet i en rimelig mistanke om manglende overholdelse af en specifik retlig forpligtelse.
- 2) Artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at en person, der er i besiddelse af oplysninger, og som:
 - er blevet pålagt en administrativ bøde for manglende efterkommelse af en afgørelse om påbud om at meddele oplysninger inden for rammerne af en udveksling mellem

nationale skattemyndigheder i henhold til direktiv 2011/16, som ikke i sig selv kan gøres til genstand for et søgsmål i henhold til den bistandssøgte medlemsstats nationale ret, og

- **indirekte har anfægtet lovligheden af denne afgørelse inden for rammerne af et søgsmål anlagt til prøvelse af en sanktionsafgørelse truffet som følge af manglende efterkommelse af dette påbud, og som dermed først har fået kendskab til de minimumsoplysninger, der er omhandlet i dette direktivs artikel 20, stk. 2, under retsforhandlingerne i forbindelse med dette søgsmål,**

efter den endelige anerkendelse af lovligheden af de nævnte afgørelser truffet over for den pågældende skal gives mulighed for at efterkomme afgørelsen om påbud om at meddele oplysninger inden for den frist, der oprindeligt var fastsat herfor i national ret, uden at dette medfører opretholdelse af den sanktion, som den pågældende var nødt til at pådrage sig for at kunne udøve sin ret til effektive retsmidler. Det er kun, hvis personen ikke efterkommer denne afgørelse inden for denne frist, at den pålagte sanktion lovligt kan håndhæves.

Underskrifter