



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. WATHELET
fremsat den 10. januar 2017¹

Sag C-682/15

Berlioz Investment Fund SA
mod
Directeur de l'administration des contributions directes

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Cour administrative (Luxembourg))

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2011/16/EU – artikel 1, stk. 1 – artikel 5 – administrativt samarbejde på beskatningsområdet – udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder – de ønskede oplysningers »forventede relevans« – afslag fra en tredjepart i den bistanndssøgte stat på at meddele visse oplysninger – sanktioner – anvendelsen af Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – artikel 47 – artikel 51, stk. 1 – retten til en effektiv domstolsprøvelse – retten til prøvelse af en anmodning om oplysninger, der er rettet til en tredjepart«

I – Indledning

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører i det væsentlige fortolkningen af artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF² og fortolkningen af artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

2. Denne anmodning er fremsat konkret på baggrund af de seneste afsløringer af »finanssskandaler«³ og andre eventuelle skattefordele, som visse lande har indrømmet multinationale selskaber, hvilket har givet genlyd i pressen i løbet af de seneste måneder⁴. Disse begivenheder har fået mange borgere til at efterspørge mere gennemsigtighed og rimelighed på området og nogle borgere til at undre sig over den manglende harmonisering af skattereglerne inden for Den Europæiske Union.

3. I denne sammenhæng anvender medlemsstaterne i stigende omfang retlige instrumenter – såsom direktiv 2011/16 – der gør det muligt at bekæmpe skattesvig mere effektivt. Den øgede anvendelse af disse redskaber kræver uvægerligt en afvejning mellem på den ene side den administrative effektivitet og på den anden side overholdelsen af borgernes rettigheder, herunder adgangen til effektive retsmidler.

1 – Originalsprog: fransk.

2 – EUT 2011, L 64, s. 1.

3 – Jeg tænker på de undersøgelser, der blev foretaget af journalister fra forskellige lande inden for rammerne af Det Internationale Konsortium af Undersøgende Journalister (ICIJ), og som resulterede i de afsløringer, der blev kendt som LuxLeaks, SwissLeaks og Panama Papers.

4 – Europa-Kommissionen har indledt undersøgelser mod en række medlemsstater, der har anvendt fordelagtige skattesatser for visse virksomheder, herunder Kongeriget Nederlandene vedrørende Starbucks, Irland vedrørende Apple, Storhertugdømmet Luxembourg vedrørende McDonald's og Amazon samt Kongeriget Belgien vedrørende skatteordningen for overskydende fortjeneste (»excess profits rulings«).

4. Det er reelt denne vanskelige afvejning, der udgør kernen i de præjudicielle spørgsmål, som Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager i Luxembourg) har forelagt.

II – Retsforskrifter

A – EU-retten

1. Chartret

5. Chartrets artikel 47 med overskriften »Adgang til effektive retsmidler og til en upartisk domstol« bestemmer:

»Enhver, hvis rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænket, skal have adgang til effektive retsmidler for en domstol under overholdelse af de betingelser, der er fastsat i denne artikel.

Enhver har ret til en retfærdig og offentlig rettergang inden en rimelig frist for en uafhængig og upartisk domstol, der forudgående er oprettet ved lov. Enhver skal have mulighed for at blive rådgivet, forsvaret og repræsenteret.

Der ydes retshjælp til dem, der ikke har tilstrækkelige midler, hvis en sådan hjælp er nødvendig for at sikre effektiv adgang til domstolsprøvelse.«

2. Direktiv 2011/16

6. I niende betragtning til direktiv 2011/16 anføres:

»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.«

7. Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2011/16 har følgende ordlyd:

»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.«

8. Artikel 5 i direktiv 2011/16 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.«

9. Artikel 7, stk. 4, i direktiv 2011/16 præciserer:

»Inden en måned efter modtagelsen af anmodningen underretter den bistandssøgte myndighed den bistandssøgende myndighed om eventuelle mangler ved anmodningen og om behovet for eventuelle supplerende baggrundoplysninger. I dette tilfælde begynder fristen i stk. 1 dagen efter, at den bistandssøgte myndighed har modtaget de nødvendige supplerende oplysninger.«

10. Artikel 17 med overskriften »Begrænsninger« i direktiv 2011/16 har følgende ordlyd:

»1. En bistandssøgt myndighed i en medlemsstat giver en bistandssøgende myndighed i en anden medlemsstat de oplysninger, der er nævnt i artikel 5, på betingelse af, at den bistandssøgende myndighed har udtømt de sædvanlige informationskilder, som den efter omstændighederne kunne have brugt til at få de ønskede oplysninger uden fare for, at [dens] mål bringes i fare.

2. Dette direktiv forpligter ikke en bistandssøgt medlemsstat til at foretage undersøgelser eller meddele oplysninger, hvis det ville være i strid med dens lovgivning at foretage sådanne undersøgelser eller indhente de efterspurgte oplysninger til eget brug.

3. Den bistandssøgte medlemsstats kompetente myndighed kan afslå at meddele oplysninger, når den bistandssøgende medlemsstat af retlige grunde ikke er i stand til at stille tilsvarende oplysninger til rådighed.

4. Meddelelse af oplysninger kan afslås, hvis det vil føre til videregivelse af en erhvervsmæssig, industriel eller faglig hemmelighed, en fremstillingsmetode eller oplysninger, hvis videregivelse ville stride mod almene interesser.

5. Den bistandssøgte myndighed underretter den bistandssøgende myndighed om grunden til, at anmodningen om oplysninger ikke kan imødekommes.«

11. Der er i artikel 18 med overskriften »Forpligtelser« i direktiv 2011/16 fastsat følgende:

»1. Hvis en medlemsstat anmoder om oplysninger i henhold til dette direktiv, træffer den bistandssøgte medlemsstat foranstaltninger til at indhente de ønskede oplysninger, selv om denne medlemsstat ikke måtte have behov for disse oplysninger til egne skattemæssige formål. Denne forpligtelse berører ikke bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, 3 og 4, der under ingen omstændigheder kan fortolkes således, at de gør det muligt for en bistandssøgt medlemsstat at nægte at levere oplysninger, udelukkende fordi den ikke har nogen national interesse i disse oplysninger.

2. Artikel 17, stk. 2 og 4, kan under ingen omstændigheder fortolkes således, at de gør det muligt for en bistandssøgt myndighed i en medlemsstat at afslå at levere oplysninger, udelukkende fordi oplysningerne skal indhentes hos en bank, en anden finansiel institution, en forvalter eller en person, der handler som repræsentant eller betroet person, eller fordi oplysningerne vedrører en persons ejerskabsinteresser.

[...]«

12. I artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16 præciseres det endelig, hvilke oplysninger der som minimum skal angives i de standardformularer, der anvendes ved udveksling af oplysninger. Denne bestemmelse er affattet således:

»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.«

B – Luxembourgsk ret

1. Lov af 29. marts 2013

13. Direktiv 2011/16 blev gennemført i luxembourgsk ret ved loi du 29 mars 2013 »portant transposition de la directive 2011/16 [...]« (lov af 29.3.2013 om gennemførelse af direktiv 2011/16, herefter »lov af 29. marts 2013«).

14. Artikel 6 i lov af 29. marts 2013 foreskriver:

»Efter anmodning fra den bistandssøgende myndighed meddeler den bistandssøgte luxembourgiske myndighed den førstnævnte myndighed de oplysninger, som kan forudses at være relevante for administrationen og håndhævelsen af den bistandssøgende myndigheds nationale love vedrørende de i artikel 1 omhandlede skatter, og som den er i besiddelse af eller indhenter i forbindelse med administrative undersøgelser.«

15. Artikel 8, stk. 1, i lov af 29. marts 2013 bestemmer:

»Den bistandssøgte luxembourgiske myndighed meddeler de i artikel 6 omhandlede oplysninger hurtigst muligt og senest seks måneder fra datoen for modtagelsen af anmodningen. I tilfælde, hvor de pågældende oplysninger allerede er i den bistandssøgte luxembourgiske myndigheds besiddelse, videregives de dog inden to måneder efter denne dato.«

2. Lov af 25. november 2014

16. 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 beskatningsoverenskomster og fastsættelse af den tilhørende procedure for udveksling af oplysninger efter anmodning, herefter »lov af 25. november 2014«) indeholder følgende bestemmelser.

17. Artikel 1 i lov af 25. november 2014 bestemmer:

»1. Denne lov finder fra sit ikrafttrædelsestidspunkt anvendelse på anmodninger om udveksling af oplysninger i skatteanliggender, der fremsættes af den kompetente myndighed i en bistandssøgende stat i henhold til

[...]

4. ændringslov af 29. marts 2013 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet

[...]«

18. 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 ihændeberen af disse oplysninger.

2. Ihændeberen 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.

[...]«

19. Der er i artikel 3 i lov af 25. november 2014 fastsat følgende:

»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 adresseret til ihændeberen af oplysningerne en afgørelse med påbud om at afgive de ønskede oplysninger. Meddelelsen af påbuddet til ihændeberen af de ønskede oplysninger gælder som meddelelse til enhver anden person, der er omhandlet heri.

4. Anmodningen om udveksling af oplysninger må ikke videregives. Påbuddet indeholder kun de angivelser, der er nødvendige for, at ihændeberen af oplysningerne kan fastlægge, hvilke oplysninger der anmodes om.

[...]«

20. Artikel 5, stk. 1, i lov af 25. november 2014 bestemmer:

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

21. Artikel 6 i lov af 25. november 2014 har følgende ordlyd:

»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. Ihændeberen af oplysningerne kan anlægge søgsmål ved Tribunal administratif [(forvaltningsdomstolen)] med påstand om omgørelse af de i artikel 5 nævnte afgørelser. Søgsmålet skal anlægges inden for en frist på en måned efter afgørelsens meddelelse til ihændeberen af de ønskede oplysninger. Søgsmålet har opsættende virkning. [...]

Tribunal administratif afgørelser kan appelleres til Cour administrative. Appellen skal iværksættes senest 15 dage efter justitskontorets forkyndelse af dommen. [...] Cour administrative træffer afgørelse inden for en måned efter svarskriftets forkyndelse eller efter inden for en måned efter udløbet af fristen for indlevering af svarskriftet.»

III – De faktiske omstændigheder i hovedsagen

22. Den 3. december 2014 fremsendte den kompetente instans ved de franske skattemyndigheder en anmodning om oplysninger i henhold til direktiv 2011/16 til de luxembourgske skattemyndigheder i forbindelse med undersøgelsen af den skattemæssige situation for det forenklede franske aktieselskab Cofima SAS. Anmodningen vedrørte en række oplysninger om det selskab, der ejede Cofima, dvs. det luxembourgske aktieselskab Berlioz Investment SA (herefter »Berlioz«).

23. Berlioz modtog således udbytte fra datterselskabet Cofima med fritagelse for indeholdelse af kildeskat, og de franske skattemyndigheder var i tvivl om, hvorvidt de relevante betingelser i fransk ret var opfyldt. Myndighederne anmodede de tilsvarende luxembourgske myndigheder om en række oplysninger.

24. I forlængelse af denne anmodning om bistand traf directeur de l'administration des contributions directes luxembourgeoise (direktøren for den luxembourgske myndighed for direkte skatter, herefter »directeur«) den 16. marts 2015 en afgørelse, hvori Berlioz blev påbudt at meddele directeur visse oplysninger (herefter »oplysningspåbuddet«) og i særdeleshed:

- at oplyse, om sædet for selskabets faktiske ledelse befinder sig i Luxembourg, og at beskrive de væsentligste træk ved de forskellige på hinanden følgende hovedsæder (beskrivelse af sædet, antal kontorkvadratmeter, der alene tilhører Berlioz, fysisk udstyr og it-udstyr, der tilhører Berlioz, kopi af lejekontrakten for lokalerne og fysisk adresse), vedlagt behørig dokumentation herfor
- at fremlægge en liste over Berlioz' ansatte med angivelse af deres arbejdsopgaver i selskabet og at udpege de ansatte, som er tilknyttet selskabets hovedsæde
- at oplyse, om Berlioz lejer arbejdskraft i Luxembourg
- at oplyse, om der foreligger en kontrakt mellem Berlioz og Cofima, og i givet fald at fremlægge en kopi af kontrakten
- at oplyse, om Berlioz har kapitalandele i andre selskaber, og hvorledes disse kapitalandele er blevet finansieret, samt at vedlægge behørig dokumentation herfor
- at oplyse navn og adresse på selskabsdeltagerne i Berlioz samt størrelsen af hver selskabsdeltagers kapitalandel og procentvise ejerandel og
- at oplyse den beløbsmæssige størrelse af de værdipapirer, som Cofima var registreret for blandt Berlioz' aktiver før Cofimas generalforsamling den 7. marts 2012, og at fremlægge en historisk opgørelse over indskudsværdien af Cofimas værdipapirer på aktivsiden ved kapitalindskuddet af 5. december 2002, kapitalindskuddet af 31. oktober 2003 og overtagelsen af 2. oktober 2007.

25. Den 21. april 2015 efterkom Berlioz påbuddet, men ikke hvad angik oplysningerne om selskabsdeltagernes navn og adresse, størrelsen af hver deltagers kapitalandel og hver deltagers procentvise ejerandel, for så vidt som disse oplysninger ikke kunne forudses at være relevante for de franske skattemyndigheders kontrol som omhandlet i direktiv 2011/16.

26. Directeur pålagde den 22. april 2015 Berlioz at meddele de ønskede oplysninger senest den 29. april 2015 og oplyste, at selskabet ellers kunne blive pålagt en administrativ skattebøde på grundlag af artikel 5, stk. 1, i lov af 25. november 2014. Da Berlioz fortsat undlod at meddele disse oplysninger, pålagde directeur den 18. maj 2015 selskabet en administrativ bøde på 250 000 EUR.

27. I forlængelse af denne bøde indbragte Berlioz den afgørelse, hvorved directeur pålagde selskabet en sanktion, for Tribunal administratif med påstand om prøvelse af, om oplysningspåbuddet var forskriftsmæssigt.

28. Ved dom af 13. august 2015 tog Tribunal administratif den principale påstand om omgørelse delvist til følge og nedsatte bøden til 150 000 EUR. Retten frifandt sagsøgte i øvrigt og bemærkede, at det var uforholdsmæssigt at træffe afgørelse vedrørende den subsidiære påstand om annullation.

29. Ved appelskrift af 31. august 2015 iværksatte Berlioz appel ved Cour administrative med påstand om, at Tribunal administratifs manglende prøvelse af spørgsmålet om, hvorvidt oplysningspåbuddet var forskriftsmæssigt, der var baseret på artikel 6, stk. 1, i lov af 25. november 2014, var i strid med selskabets ret til en effektiv domstolsprøvelse, der sikres ved artikel 6, stk. 1, i konventionen til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, undertegnet i Rom den 4. november 1950⁵.

30. Cour administrative finder, at det kan være nødvendigt at tage hensyn til chartret og navnlig til artikel 47 heri. Efter at have anmodet parterne i hovedsagen om at fremsætte bemærkninger herom har Cour administrative besluttet at udsætte sagen og at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse.

IV – Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

31. Cour administrative har ved afgørelse af 17. december 2015, indgået til Domstolen den 18. december 2015, besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

- »1) Gennemfører en medlemsstat EU-retten, således at chartret følgelig finder anvendelse i henhold til dennes artikel 51, stk. 1, i en situation som den foreliggende, når medlemsstaten fastsætter en administrativ bøde over for en retsundergiven på grund af dennes manglende opfyldelse af sin forpligtelse til at samarbejde, som følger af et oplysningspåbud truffet af medlemsstatens kompetente myndighed i henhold til nationale processuelle regler, som er indført i dette øjemed, inden for rammerne af denne medlemsstats gennemførelse, som [bistandssøgt] stat, af en anmodning om udveksling af oplysninger fra en anden medlemsstat, som sidstnævnte bl.a. baserer på bestemmelserne i direktiv [2011/16] om udveksling af oplysninger efter anmodning?
- 2) Såfremt chartret finder anvendelse på det foreliggende tilfælde, kan en retsundergiven da påberåbe sig chartrets artikel 47, når denne finder, at førnævnte administrative bøde, som denne er blevet pålagt, skal tvinge denne til at afgive nogle oplysninger inden for rammerne af gennemførelsen iværksat af den kompetente myndighed i den [bistandssøgte] medlemsstat, hvori den retsundergivne har bopæl, af en anmodning om oplysninger fra en anden medlemsstat, som ikke angiver nogen begrundelse for det reelle skattemæssige formål, således at der ikke foreligger noget legitimt formål i det foreliggende tilfælde, og som sigter på at indhente oplysninger, hvis forventede relevans for det pågældende beskatningstilfælde ikke foreligger?

5 – Herefter »EMRK«.

- 3) Såfremt chartret finder anvendelse på det foreliggende tilfælde, kræver adgangen til effektive retsmidler og til en upartisk domstol i chartrets artikel 47 da, uden at chartrets artikel 52, stk. 1, gør det muligt at fastsætte begrænsninger, at den kompetente nationale ret skal have fuld prøvelsesret og følgelig en beføjelse til, i hvert fald når der foreligger en indsigelse herom, at efterprøve gyldigheden af et oplysningspåbud truffet af den kompetente myndighed i en medlemsstat inden for rammerne af gennemførelsen af en anmodning om udveksling af oplysninger fremsat af den kompetente myndighed i en anden medlemsstat, bl.a. i henhold til direktiv 2011/16, under et søgsmål anlagt af den tredjepart, som er i besiddelse af oplysningerne og adressat for oplysningspåbuddet, til prøvelse af en afgørelse om fastsættelse af en administrativ bøde på grund af denne retsundergivnes manglende opfyldelse af sin samarbejdspflicht i forbindelse med gennemførelsen af nævnte anmodning?
- 4) Såfremt chartret finder anvendelse på det foreliggende tilfælde, skal artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16, i lyset af dels paralleliteten med standarden om [forudsigelig] relevans i [Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udviklings] modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue, dels princippet om loyalt samarbejde i artikel 4 TEU og formålet med direktiv 2011/16, da fortolkes således, at den forventede relevans af de oplysninger, som en medlemsstat har udbedt sig hos en anden medlemsstat, i forhold til det omhandlede beskatningstilfælde og det anførte skattemæssige formål, udgør en betingelse, som anmodningen om oplysninger skal overholde for at udløse en pligt for den kompetente myndighed i den [bistandssøgte] medlemsstat til at efterkomme anmodningen og for at legitimere et oplysningspåbud, som denne træffer over for den tredjepart, som er i besiddelse af oplysningerne?
- 5) Såfremt chartret finder anvendelse på det foreliggende tilfælde, skal artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16, sammenholdt med chartrets artikel 47, da fortolkes således, at de er til hinder for en lovbestemmelse i en medlemsstat, der generelt begrænser den undersøgelse, som foretages af den kompetente myndighed i sin egenskab af myndighed i den [bistandssøgte] stat, af gyldigheden af en anmodning om oplysninger, til en kontrol af, om de formelle krav er opfyldt, og at disse artikler pålægger retten inden for rammerne af et for denne verserende søgsmål som det, der er beskrevet i det tredje spørgsmål ovenfor, at efterprøve overholdelsen af betingelsen om de ønskede oplysningers forventede relevans i alle henseender hvad angår deres sammenhæng med det konkret omhandlede beskatningstilfælde, det påberåbte skattemæssige formål og overholdelsen af artikel 17, stk. 1, i direktiv 2011/16?
- 6) Såfremt chartret finder anvendelse på det foreliggende tilfælde, er chartrets artikel 47, stk. 2, da til hinder for en lovbestemmelse i en medlemsstat, der udelukker en prøvelse for den kompetente nationale ret i den anmodede stat inden for rammerne af et for denne verserende søgsmål som det, der er beskrevet i det tredje spørgsmål ovenfor, af anmodningen om oplysninger fremsat af den kompetente myndighed i en anden medlemsstat, og kræver denne artikel, at dette dokument fremlægges for den kompetente nationale ret, og at den tredjepart, som er i besiddelse af oplysningerne, gives adgang hertil, eller at dette dokument på grund af dets fortrolige karakter fremlægges for den kompetente nationale ret, uden at nævnte tredjepart gives adgang hertil, på betingelse af at alle de vanskeligheder, som en sådan begrænsning af rettigheder medfører for nævnte tredjepart, i tilstrækkelig grad opvejes af den procedure, som følges for den kompetente nationale ret?»

32. Berlioz, den luxembourgiske, den belgiske, den italienske, den polske og den finske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

33. Den luxembourgiske regerings repræsentant og Kommissionen afgav mundtlige indlæg under retsmødet den 8. november 2016. Den tyske regerings repræsentant og den franske regerings repræsentant, der ikke havde afgivet skriftlige indlæg, afgav desuden mundtlige indlæg under dette retsmøde.

V – Bedømmelse

A – Indledende bemærkning om chartrets artikel 47 og den heri fastsatte rettighed

34. Chartrets artikel 47 har overskriften »Adgang til effektive retsmidler og til en upartisk domstol«. I denne bestemmelse i chartret anerkendes adgangen til effektive retsmidler, der er sikret i EMRK's artikel 13, og retten til en retfærdig rettergang, der er sikret i EMRK's artikel 6, stk. 1.

35. Tilknytningen mellem disse artikler i EMRK og chartrets artikel 47 er nævnt udtrykkeligt i Forklaringer til chartret om grundlæggende rettigheder: Chartrets artikel 47, stk. 1, »er baseret på artikel 13 i [EMRK]«, og stk. 2 »svarer til artikel 6, stk. 1, i [EMRK]«⁶.

36. Ifølge chartrets artikel 52, stk. 3, skal adgangen til effektive retsmidler, der er sikret i dette charters artikel 47, derfor tillægges samme betydning og omfang som i EMRK. Det præciseres imidlertid i denne bestemmelse, at den ikke er til hinder for, at EU-retten kan yde en mere omfattende beskyttelse.

37. Det skal herved understreges, at der stilles strengere krav i chartrets artikel 47 end i EMRK's artikel 13, eftersom der ifølge den førstnævnte bestemmelse skal gives adgang til effektive retsmidler for en »domstol«, hvorimod der i EMRK's artikel 13 kun tales om en »national myndighed«. Chartrets artikel 47 har desuden et bredere materielt anvendelsesområde. For det første finder den anvendelse, når »rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænket« (uanset om de er nævnt i chartret eller ej), hvorimod der ifølge EMRK's artikel 13 skal foreligge en krænkelse af de »ved [EMRK] anerkendte rettigheder og friheder«⁷. For det andet begrænser EMRK's artikel 6, stk. 1, retten til en retfærdig rettergang til tvister om borgerlige rettigheder og forpligtelser eller angående anklager for forbrydelser. En sådan begrænsning findes ikke i chartrets artikel 47, stk. 2⁸.

38. Chartrets artikel 47 kan endelig ikke adskilles fra artikel 19, andet afsnit, TEU, da medlemsstaterne ifølge denne bestemmelse skal tilvejebringe »den nødvendige adgang til domstolsprøvelse for at sikre en effektiv retsbeskyttelse på de områder, der er omfattet af EU-retten«⁹.

39. Det er med dette in mente, at den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål skal behandles.

B – Det første præjudicielle spørgsmål

40. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en medlemsstat gennemfører EU-retten, således at chartret finder anvendelse, når den i sin lovgivning foreskriver en bøde over for en retsundergiven, der nægter at afgive oplysninger i forbindelse med, at skattemyndighederne udveksler oplysninger på grundlag af et direktiv.

41. Ifølge chartrets artikel 51, stk. 1, finder chartret faktisk kun anvendelse på medlemsstaterne, når de gennemfører EU-retten. Efter den luxembourgske og den finske regerings opfattelse er det imidlertid ikke tilfældet med den nationale lov, der er omhandlet i hovedsagen, fordi den bøde, der indføres heri, ikke foreskrives i direktiv 2011/16.

6 – EUT 2007, C 303, s. 17-35, på s. 29 og 30. Jf. i denne retning bl.a. dom af 30.6.2016, Toma og Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, præmis 40). Jf. vedrørende Domstolens praksis på området G. Lebrun, »De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne«, *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106, s. 433-459, på s. 440.

7 – Min fremhævelse. Jf. i denne retning G. Braibant, *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Éditions du Seuil, Paris, 2001, s. 235 og 236.

8 – Jf. i denne retning D. Shelton, »Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial«, i St. Peers, T. Hervey, J. Kenner og A. Ward (red.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197-1275, navnlig punkt 47.44.

9 – Jf. i denne retning H. Ch. Hofmann, »Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial«, i St. Peers, T. Hervey, J. Kenner og A. Ward (red.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197-1275, navnlig punkt 47.50.

42. Disse medlemsstater mener som følge heraf, at den foreliggende sag adskiller sig fra den, der gav anledning til dom af 26. februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105). I denne dom fastslog Domstolen, at artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem¹⁰ samt artikel 4, stk. 3, TEU vedrørte foranstaltninger, som var nødvendige for opkrævning af afgift. Den fandt på dette grundlag, at bestemmelser om skattetillæg og strafforfølgning som dem, der var fastsat i den omhandlede nationale lovgivning, udgjorde en gennemførelse af EU-retten, således at chartret fandt anvendelse.

43. For det første deler jeg ikke den luxembourgske og den finske regerings opfattelse, da jeg ikke mener, at der er grundlag for den sontring, de foretager.

44. Det skal indledningsvis præciseres, at Domstolen i præmis 28 i dom af 26. februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), også fastslog, at det ikke var nødvendigt, at de pågældende nationale love *selv* havde til formål at gennemføre et EU-direktiv, når formålet med deres anvendelse var at sanktionere en tilsidesættelse af nævnte direktivs bestemmelser. Det skal med andre ord være en specifik – men ikke nødvendigvis udtrykkelig – forpligtelse, der opfyldes.

45. I artikel 22 i direktiv 2011/16 pålægges medlemsstaterne desuden lige så generelt som i de bestemmelser, der blev påberåbt i dom af 26. februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105)¹¹, at tage »de nødvendige skridt til [...] at sikre, at det administrative samarbejde, der fastsættes ved dette direktiv, fungerer smidigt«. En sanktionsmekanisme er uden tvivl nødvendig for at sikre effektiviteten af den ordning for udveksling af oplysninger, der er indført ved direktiv 2011/16¹². Uden trusler om sanktioner vil regler, der dikterer en adfærd, miste deres effektivitet.

46. For det andet virker den luxembourgske regerings påstand om, at lov af 25. november 2014 ikke kan anses for en gennemførelse af EU-retten, ret besynderlig. Ifølge artikel 1 i denne lov (som ifølge titlen fastsætter proceduren for udveksling af oplysninger efter anmodning i skatteanliggender) finder loven anvendelse på anmodninger, der fremsættes af den kompetente myndighed i en bistandssøgende stat »i henhold til [...] ændringslov af 29. marts 2013 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet«. Det er imidlertid denne lov, der gennemfører direktiv 2011/16.

47. Jeg har derfor vanskeligt ved at se, at den nævnte lov, som fastsætter proceduren for indhentning af de oplysninger, som en medlemsstat har udbedt sig, på grundlag af direktiv 2011/16, ikke gennemfører dette direktiv. Enhver foranstaltning, der træffes »inden for rammerne« af en forpligtelse, der udspringer af EU-retten, er således omfattet af denne ret og udgør en gennemførelse af den¹³.

48. For det tredje har Domstolen allerede bekræftet, at bestemmelserne om anmodninger om oplysninger og anvendelsen af disse oplysninger er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde. I dom af 22. oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), der vedrørte fortolkningen af Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter¹⁴ – forgængeren for direktiv 2011/16 – fandt

10 – EUT 2006, L 347, s. 1.

11 – Det fremgår af artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112, at »[m]edlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig [...]«. Momspligtige transaktioner defineres i artikel 2 i direktiv 2006/112, og artikel 250, stk. 1, heri vedrører den momsangivelse, som den afgiftspligtige person skal indgive.

12 – Selv om den omstændighed, at der ved Rådets direktiv (EU) 2016/881 af 25.5.2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet (EUT 2016, L 146, s. 8) indsættes en ny artikel 25a i direktiv 2011/16, der udtrykkeligt foreskriver, at medlemsstaterne fastsætter bestemmelser om sanktioner for overtrædelse af de nationale bestemmelser, der er vedtaget i medfør af dette direktiv vedrørende en bestemt artikel (den nye artikel 8aa), ændrer den ikke rækkevidden af den regel, der er indeholdt i artikel 22 i direktiv 2011/16.

13 – Jf. i denne retning M. Safjan, D. Düsterhaus og A. Guérin, »La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et les ordres juridiques nationaux, de la mise en œuvre à la mise en balance«, *RTD Eur.*, 2016, s. 219-247, på s. 229.

14 – EFT 1977, L 336, s. 15.

Domstolen således, at »[d]e forelagte spørgsmål [...] [vedrørte] gennemførelsen af EU-retten, og [at] Domstolen [havde] kompetence til at undersøge anvendelsen i denne forbindelse af de grundlæggende rettigheder«¹⁵. Den eneste grund til, at Domstolen afviste, at chartret fandt anvendelse i denne sag, var, at chartret var trådt i kraft efter indledningen af den omtvistede bistandsprocedure.

49. Jeg mener på grundlag af det ovenfor anførte, at en medlemsstat gennemfører EU-retten, således at chartret finder anvendelse, når den i sin lovgivning foreskriver en bøde over for en retsundergiven, der nægter at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling af oplysninger mellem skattemyndighederne, som bl.a. er baseret på bestemmelserne i direktiv 2011/16.

C – Det andet præjudicielle spørgsmål

50. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en retsundergiven kan påberåbe sig chartrets artikel 47, når den pågældende finder, at den administrative bøde, som denne er blevet pålagt (fordi den pågældende nægter at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder), er baseret på en anmodning om oplysninger, som efter dennes opfattelse er ugyldig.

51. Det fremgår af chartrets artikel 47, stk. 1, at »[e]nhver, hvis rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænkede, skal have adgang til effektive retsmidler for en domstol under overholdelse af de betingelser, der er fastsat i denne artikel«. Den forelæggende rets andet præjudicielle spørgsmål er således af grundlæggende karakter, da det kræver, at Domstolen præciserer anvendelsesområdet for chartrets artikel 47. Det skal ganske enkelt afgøres, om chartrets artikel 47 anvendes automatisk, når chartret finder anvendelse, eller om anvendelsen af denne artikel er betinget af en påstået tilsidesættelse af en rettighed eller en frihed, der er sikret ved EU-retten.

52. Ordlyden af chartrets artikel 47, stk. 1, synes at tale for den sidstnævnte mulighed. Jeg mener imidlertid ikke, at denne fortolkning kan lægges til grund.

53. På den ene side står en sådan ordlydsfortolkning af chartrets artikel 47 i modsætning til processen for anerkendelse af adgangen til effektive retsmidler i henhold til EU-retten. Denne adgang blev oprindeligt betegnet som et almindeligt retsprincip i Domstolens praksis. Det fremgår dog ikke af denne artikel, at der systematisk skal peges på en præcis rettighed eller frihed, for at adgangen til effektive retsmidler kan finde anvendelse (jf. afsnit 1 nedenfor).

54. På den anden side står denne fortolkning i modsætning til de sproglige afvigelser, der er mellem chartrets artikel 47 og EMRK's artikel 6 og 13 (jf. afsnit 2 nedenfor).

1. Kort gennemgang af den historiske udvikling i anerkendelsen af retten til effektiv domstolsbeskyttelse i henhold til EU-retten

55. Det skal indledningsvis påpeges, at Domstolen anså adgangen til domstolsprøvelse for at være et almindeligt EU-retligt princip, før det blev knæsat i chartret.

15 – Denne doms præmis 27. Min fremhævelse.

56. I forbindelse med en grundlæggende rettighed, nærmere bestemt arbejdskraftens frie bevægelighed, fandt Domstolen således, at »det [er] af afgørende betydning for at sikre den enkelte en effektiv retsbeskyttelse, at der består en mulighed for at indbringe et søgsmål i ethvert tilfælde, hvor en national myndighed ikke anerkender den nævnte ret. Som fastslået af Domstolen i dom af 15. maj 1986 (Johnston, [222/84, EU:C:1986:206]) *er dette krav udtryk for et almindeligt fællesskabsretligt princip*, der ligger til grund for medlemsstaternes fælles forfatningstraditioner, og som har fundet udtryk i artikel 6 og 13 i den europæiske menneskerettighedskonvention«¹⁶.

57. Denne sag vedrørte ganske vist tilsidesættelsen af en rettighed nemlig retten til fri bevægelighed. Domstolen har dog efterfølgende taget endnu et skridt ved at forbinde det almindelige princip om adgangen til effektive retsmidler med anerkendelsen af Unionen som en »retsunion«.

58. Dette begreb indebærer efter Domstolens opfattelse, at »*både [dens] medlemsstater og [dens] institutioner er undergivet kontrol med, at deres retsakter er forenelige med [Unionens] forfatning, som er traktaten*«¹⁷, og med »de generelle retsprincipper og de grundlæggende rettigheder«¹⁸.

59. I denne sammenhæng virker det logisk, at der ifølge Domstolens praksis ikke systematisk skal peges på en præcis rettighed eller frihed, der er sikret af EU-retten, for at adgangen til effektive retsmidler kan finde anvendelse.

60. Domstolens tilgang kan ses i dom af 26. september 2013, Texdata Software (C-418/11, EU:C:2013:588). I denne dom fastslog Domstolen indledningsvis, at den nationale lovgivning, hvorved der var indført sanktioner for manglende opfyldelse af forpligtelsen til at offentliggøre regnskabsdokumenter¹⁹, var resultatet af en gennemførelse af EU-retten i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i chartrets artikel 51, stk. 1²⁰. Domstolen udledte heraf, at chartrets bestemmelser fandt anvendelse²¹. Domstolen undersøgte herefter, om chartrets artikel 47 var blevet overholdt, uden at pege på en præcis rettighed eller frihed, der var blevet krænket²².

2. Fortolkningen af chartrets artikel 47, stk. 1

61. Som jeg har anført i den indledende bemærkning, er det materielle anvendelsesområde for chartrets artikel 47 desuden bredere, end det er for EMRK.

62. EMRK's artikel 13 kræver en krænkelse af »de ved [EMRK] anerkendte rettigheder og friheder« for at finde anvendelse, hvorimod chartrets artikel 47 finder anvendelse, når »rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænket«, uanset om de er nævnt i chartret eller ej.

16 – Dom af 15.10.1987, Heylens m.fl. (222/86, EU:C:1987:442, præmis 14). Min fremhævelse.

17 – Dom af 23.4.1986, Les Verts mod Parlamentet (294/83, EU:C:1986:166, præmis 23). Min fremhævelse.

18 – Dom af 3.10.2013, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mod Parlamentet og Rådet (C-583/11 P, EU:C:2013:625, præmis 91), og af 19.12.2013, Telefónica mod Kommissionen (C-274/12 P, EU:C:2013:852, præmis 56).

19 – Denne forpligtelse er fastsat i Rådets ellefte direktiv 89/666/EØF af 21.12.1989 om offentlighed vedrørende filialer oprettet i en medlemsstat af visse former for selskaber henhørende under en anden stats retsregler (EFT 1989, L 395, s. 36).

20 – Jf. denne doms præmis 75.

21 – Jf. denne doms præmis 76.

22 – Jf. denne doms præmis 77 ff.

63. Det fremgår imidlertid af chartrets artikel 51, stk. 1, at chartret kun kan gøres gældende over for medlemsstaterne i forbindelse med EU-rettens gennemførelse. Når det anerkendes, at chartret finder anvendelse, indebærer det således nødvendigvis, at der foreligger en rettighed som sikret af EU-retten²³. Et krav om, at denne EU-retlige regel, som indebærer, at chartret finder anvendelse, også tillægger en præcis subjektiv rettighed, der kan krænkes i forhold til retssubjektet, vil efter min opfattelse være uforenelig med den liberale tanke, der ligger til grund for chartrets artikel 47.

64. Jeg mener i øvrigt, at tanken om, at chartrets artikel 47 automatisk kan anvendes, når chartret finder anvendelse, bekræftes af udtrykket »rettergang« i stk. 2.

65. Chartrets artikel 47 udbreder således ikke bare retsbeskyttelsen til hele EU-retten, men giver også enhver ret til en »rettergang« for en uafhængig og upartisk domstol, hvorimod begrebet »rettergang« i EMRK's artikel 6, stk. 1, er begrænset til tvister om borgerlige *rettigheder og forpligtelser* eller angående *anklager* for forbrydelser.

66. Når der som her er tale om at anfægte en bebyrdende afgørelse, synes anvendelsen af chartrets artikel 47 endelig at være en nødvendig betingelse for en retsunion. Som jeg har nævnt ovenfor, følger det således af EU-retten, at både medlemsstaterne og EU-institutionerne er undergivet kontrol med, at deres retsakter er forenelige.

67. Jeg mener sammenfattende, at adgangen til effektive retsmidler og til en upartisk domstol, som er sikret i chartrets artikel 47, nødvendigvis må indebære en *adgang til domstolsprøvelse*, dvs. en mulighed for, at borgeren kan få prøvet enhver retsakt, der kan være til skade for dennes interesser, ved en domstol²⁴. I artikel 19, stk. 1, andet afsnit, TEU er det imidlertid medlemsstaterne, der pålægges at tilvejebringe »den nødvendige adgang til domstolsprøvelse for at sikre en effektiv retsbeskyttelse på de områder, der er omfattet af EU-retten«.

68. Jeg mener som følge heraf, at en retsundergivet kan påberåbe sig chartrets artikel 47, når den pågældende er af den opfattelse, at den administrative bøde, som denne er blevet pålagt, er baseret på en anmodning om oplysninger, som efter dennes opfattelse er ugyldig, for så vidt som denne anmodning er fremsat i forbindelse med en procedure, der har til formål at gennemføre EU-retten.

D – Det tredje og det femte præjudicielle spørgsmål

69. Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om adgangen til effektive retsmidler og til en upartisk domstol i chartrets artikel 47 kræver, at den nationale ret har fuld prøvelsesret under et søgsmål, der er anlagt til prøvelse af en administrativ bøde, som appellantens er blevet pålagt, fordi den pågældende nægter at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling af skatteoplysninger mellem medlemsstaterne.

70. Set i dette perspektiv er formålet med kravet om fuld prøvelse således at gøre det muligt for den nationale ret at vurdere, om sanktionen er forholdsmæssig, men også at undersøge lovligheden af det oplysningspåbud, som denne sanktion er baseret på.

23 – Jf. i denne retning D. Shelton, »Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial«, i St. Peers, T. Hervey, J. Kenner og A. Ward (red.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, s. 1197-1275, navnlig punkt 47.01 og 47.46.

24 – Jf. i denne retning A. Pliakos, *Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire*, Sakkoulas/Bruylant, Athènes/Bruxelles, 1997, s. 102, og S. Prechal, »The Court of justice and effective judicial protection: what has the Charte changed?« i C. Paulussen, T. Takács, V. Lazic og B. Van Rompuy (red.), *Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective*, Springer, Berlin, 2016, s. 143-157, på s. 148.

71. Den forelæggende rets femte spørgsmål vedrører omfanget af den prøvelse, der skal foretages. Med dette spørgsmål ønsker Cour administrative således oplyst, om skattemyndigheden og retten i den bistandssøgte stat – hvis det antages, at denne ret har fuld prøvelsesret – kun skal prøve spørgsmålet, om anmodningen om oplysninger formelt set er forskriftsmæssig.

72. Da jeg er af den opfattelse, at chartrets artikel 47 kræver en undersøgelse af forskriftsmæssigheden af det oplysningspåbud, som dannede grundlag for den bøde, der blev tildelt som følge af manglende efterkommelse af oplysningspåbuddet, vil jeg behandle de to spørgsmål samlet.

1. Kravet om fuld prøvelsesret

73. Som jeg tidligere har anført, bestemmes det i chartrets artikel 52, stk. 3, at de rettigheder, som indrømmes ved chartret, og som svarer til de rettigheder, der er sikret ved EMRK, skal tillægges samme betydning og omfang som i denne konvention. Med forbehold for de indledende bemærkninger gælder dette for henholdsvis chartrets artikel 47 og EMRK's artikel 6, stk. 1, og artikel 13.

74. Ifølge forklaringen til chartrets artikel 52, stk. 3, afgøres betydningen og omfanget af de sikrede rettigheder ikke udelukkende af ordlyden af EMRK, men også af retspraksis fra Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol (herefter »Menneskerettighedsdomstolen«)²⁵. Det må dog fastslås, at Menneskerettighedsdomstolens praksis vedrørende kravet om effektive retsmidler ligger fast: I forbindelse med en ordning med administrative bøder – såsom skattebøder – forudsætter retten til en retfærdig rettergang (der sikres ved EMRK's artikel 6, stk. 1, og chartrets artikel 47, stk. 2), at afgørelsen fra en administrativ myndighed, når denne ikke selv opfylder betingelserne i denne artikel, efterfølgende prøves af et retsligt organ, der har fuld prøvelsesret²⁶.

75. Menneskerettighedsdomstolen har bemærket, at »blandt de karakteristika, der kendetegner et sådant retsligt organ, er beføjelsen til at omgøre en afgørelse, der er truffet af den lavere instans, i alle henseender. Det skal i særdeleshed have kompetence til at undersøge alle faktiske og retlige spørgsmål, der er relevante for at afgøre den tvist, som det er forelagt«²⁷.

76. Det fremgår endvidere af Menneskerettighedsdomstolens faste praksis, at en retsinstans kun er bundet af en administrativ afgørelse, der er vigtig for tvisten, hvis den pågældende afgørelse er truffet i forbindelse med en administrativ procedure, der selv er forenelig med kravene i EMRK's artikel 6, stk. 1²⁸.

77. I det foreliggende tilfælde bør to forhold fremhæves. For det første betegnes den foranstaltning, hvorved der pålægges en sanktion for manglende meddelelse af de ønskede oplysninger, udtrykkeligt som en »administrativ skattebøde« i artikel 5, stk. 1, i lov af 25. november 2014. For det andet fremgår det af denne lovs artikel 6, at retssubjekter kun har mulighed for at klage over bødeafgørelsen, og at den kompetente ret indirekte er bundet af oplysningspåbuddet.

25 – Jf. i denne retning dom af 22.12.2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, præmis 35).

26 – Jf. i denne retning Menneskerettighedsdomstolen, 7.6.2012, Segame SA mod Frankrig, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, §§ 54 og 55.

27 – Menneskerettighedsdomstolen, 7.6.2012, Segame SA mod Frankrig, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, § 55. Jf. vedrørende en tvist om borgerlige rettigheder og forpligtelser også Menneskerettighedsdomstolen, 15.9.2015, Tsanova-Gecheva mod Bulgarien, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, § 92, og Menneskerettighedsdomstolen, 13.2.2003, Chevrol mod Frankrig, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, § 77.

28 – Jf. i denne retning Menneskerettighedsdomstolen, 16.4.2013, Fazliyski mod Bulgarien, CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, §§ 59 og 60, Menneskerettighedsdomstolen, 24.11.2005, Capital Bank AD mod Bulgarien, CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, §§ 99-108, og Menneskerettighedsdomstolen, 28.4.2005, ID mod Bulgarien, CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, §§ 50-55.

78. Det er imidlertid ubestridt, at den procedure for administrativt samarbejde på beskatningsområdet, der er indført ved direktiv 2011/16 og gennemført i luxembourgsk ret ved lov af 29. marts 2013, og de efterfølgende afgørelser om påbuddet og sanktionen, der blev truffet i medfør af disse retsforskrifter, ikke tilvejebringer de samme garantier som chartrets artikel 47. Da målet med disse afgørelser er at sikre et effektivt samarbejde mellem myndighederne²⁹, træffes de logisk set ikke af et uafhængigt og upartisk organ, efter at den pågældende har fået en retfærdig og offentlig rettergang.

79. Selv om direktiv 2011/16 ikke tildeler private rettigheder som sådan³⁰, er det dog nødvendigt at have adgang til domstolsprøvelse, når der pålægges en administrativ bøde for at sikre, at direktivet overholdes.

80. Det er derfor min opfattelse, at den ret, som klagen over den administrative bøde er blevet indbragt for, af hensyn til overholdelsen af chartrets artikel 47 skal have mulighed for at undersøge, om det oplysningspåbud, som bøden er baseret på, er lovligt. For det første kan den nationale ret ikke være bundet af et oplysningspåbud, der er udstedt ensidigt af myndigheden. For det andet er oplysningspåbuddets lovlighed uden tvivl et retsspørgsmål, der er relevant for tvisten og dens løsning.

2. Omfanget af den fulde prøvelsesret

81. Det fremgår både af Domstolens og af Menneskerettighedsdomstolens praksis, at adgangen til domstolsprøvelse ikke er en absolut ret³¹. Udnyttelsen af adgangen til effektive retsmidler kan derfor reguleres.

a) Muligheden for at begrænse adgangen til effektive retsmidler

82. Domstolen har fastslået, at »[d]et følger [...] af fast retspraksis, at de grundlæggende rettigheder ikke skal betragtes som absolutte rettigheder, men kan underlægges begrænsninger, forudsat at disse faktisk er nødvendige for at tilgodese de almene hensyn, som den omhandlede foranstaltning forfølger, og forudsat at begrænsningerne ikke, når henses til deres formål, indebærer et uforholdsmæssigt og uantageligt indgreb over for det centrale indhold af de beskyttede rettigheder (jf. i denne retning dom af 15.6.2006, [Dokter m.fl., C-28/05, EU:C:2006:408,] præmis 75 og den deri nævnte retspraksis, samt [Menneskerettighedsdomstolen], 21.11.2001, Fogarty mod Det Forenede Kongerige, *Reports of Judgments and Decisions* 2001-XI, § 33)«³².

83. Denne tilgang minder meget om den, Menneskerettighedsdomstolen anvender, når den undersøger begrænsninger af de rettigheder, der sikres ved EMRK's artikel 6 og 13³³.

29 – Jf. navnlig 3. og 12. betragtning til direktiv 2011/16. Ifølge Domstolen tilsigtede direktiv 77/799 »at bekæmpe international skattesvig og skatteunddragelse, og [...] det [var] således [...] blevet vedtaget til regulering af samarbejdet mellem medlemsstaternes skatte- og afgiftsmyndigheder« (dom af 22.10.2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, præmis 32). Disse målsætninger har ikke ændret sig efter vedtagelsen af direktiv 2011/16.

30 – Jf. i denne retning vedrørende direktiv 77/799 dom af 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 31). Jf. ligeledes vedrørende direktiv 77/799 og nærmere bestemt den skattepligtige person, der er genstand for anmodningen om oplysninger, dom af 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, præmis 36).

31 – Jf. i denne retning dom af 30.6.2016, Toma og Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis.).

32 – Dom af 18.3.2010, Alassini m.fl. (C-317/08 – C-320/08, EU:C:2010:146, præmis 63).

33 – Jf. i denne retning D. Shelton, »Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial«, i St. Peers, T. Hervey, J. Kenner og A. Ward (red.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1197-1275, navnlig punkt 47.84.

84. Det handler i virkeligheden blot om at overholde bestemmelsen i chartrets artikel 52, stk. 1, hvorefter »en begrænsning af retten til effektive retsmidler for en domstol som sikret ved chartrets artikel 47 [...] kun er begrundet, såfremt den er fastlagt i lovgivningen, respekterer rettighedens væsentligste indhold og under iagttagelse af proportionalitetsprincippet er nødvendig og faktisk svarer til mål af almen interesse, der er anerkendt af Den Europæiske Union, eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder«³⁴.

85. Udnyttelsen af adgangen til effektive retsmidler kan derfor begrænses, forudsat at dette ikke gør denne rettighed *indholdsløs*. På denne baggrund har Menneskerettighedsdomstolen også præciseret, at meningen med EMRK's artikel 6 ikke var at sikre adgangen til en domstol, der kunne sætte sin egen vurdering *i stedet for* de administrative myndigheders³⁵.

86. Det er nødvendigt at tage hensyn til formålet med den anfægtede afgørelse for at kunne bedømme, om den kontrol, som den kompetente nationale ret kan foretage, har et tilstrækkeligt omfang. Det gælder så meget desto mere, når afgørelsen »vedrører et specifikt område, hvor der er brug for ekspertise, eller hvis den i et vist omfang kræver, at myndigheden udøver et skøn«³⁶.

87. Jeg mener under disse omstændigheder, at prøvelsen af gyldigheden af det oplysningspåbud, som den administrative bøde er baseret på, kan begrænses, forudsat at denne begrænsning ikke gør adgangen til effektive retsmidler indholdsløs, at den har et legitimt formål, og at der er rimelig forholdsmæssighed mellem de anvendte midler og det forfulgte mål³⁷.

b) Omfanget af prøvelsen af forskriftsmæssigheden (som foretages af myndigheden i den bistandssøgte stat) og lovligheden (som foretages af en ret i den samme stat) i forbindelse med en anmodning om oplysninger, der er baseret på direktiv 2011/16

88. Det skal for det første påpeges, at direktiv 77/799 tilsigtede at bekæmpe international skattesvig og skatteunddragelse³⁸. Dette bekræftes i de to første betragtninger til direktiv 2011/16. Denne målsætning kan også udledes af artikel 23, stk. 2, i direktiv 2011/16, hvorefter »[m]edlemsstaterne sender Kommissionen alle relevante oplysninger, der er nødvendige for at evaluere, om det administrative samarbejde, der finder sted i overensstemmelse med dette direktiv, er effektivt *med hensyn til bekæmpelse af skatteunddragelse og skatteundgåelse*«³⁹.

89. Det fremgår imidlertid af Domstolens faste praksis, at formålet om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse kan anses for at være legitimt og for at være et tvingende alment hensyn⁴⁰.

90. For det andet har Domstolen fastslået, at den bistandssøgte stat i princippet var *forpligtet* til at besvare anmodningen om oplysninger fra den kompetente myndighed i en anden medlemsstat⁴¹.

34 – Dom af 15.9.2016, *Star Storage m.fl.* (C-439/14 og C-488/14, EU:C:2016:688, præmis 49).

35 – Jf. i denne retning Menneskerettighedsdomstolen, 15.9.2015, *Tsanova-Gecheva mod Bulgarien*, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, § 97.

36 – Menneskerettighedsdomstolen, 15.9.2015, *Tsanova-Gecheva mod Bulgarien*, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, § 98.

37 – Jf. i denne retning dom af 22.12.2010, *DEB* (C-279/09, EU:C:2010:811, præmis 60).

38 – Jf. i denne retning dom af 27.9.2007, *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 30), og af 22.10.2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, præmis 32).

39 – Min fremhævelse.

40 – Jf. i denne retning dom af 18.7.2007, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 60), og af 21.2.2013, *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 40, 45 og 46).

41 – Jf. i denne retning dom af 22.10.2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, præmis 34).

91. Brugen af nutidsformen i artikel 5 i direktiv 2011/16 bekræfter i denne forbindelse, at det er obligatorisk at meddele oplysningerne. Det fremgår således at denne artikel, at »[e]fter anmodning fra den bistandssøgende myndighed *meddeler* den bistandssøgte myndighed den bistandssøgende myndighed enhver oplysning som omhandlet i artikel 1, stk. 1 [...]«⁴². Det forbehold, der tidligere fandtes i artikel 2, stk. 1, i direktiv 77/799, er nu indeholdt i en særlig artikel med titlen »Begrænsninger« i direktiv 2011/16, dvs. artikel 17. Det præciseres imidlertid i dette direktivs artikel 18, at bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, 3 og 4, »under ingen omstændigheder kan fortolkes således, at de gør det muligt for en bistandssøgt medlemsstat at nægte at levere oplysninger, udelukkende fordi den ikke har nogen national interesse i disse oplysninger«.

92. For det tredje er det lige så klart, at den bistandssøgende stat ikke kan anmode om en hvilken som helst skatteoplysning. Henvisningen i artikel 5 i direktiv 2011/16 til artikel 1 i samme direktiv medfører en klar begrænsning: Dette direktiv fastsætter regler og procedurer, der gør det muligt for medlemsstaterne at samarbejde indbyrdes med henblik på at udveksle de oplysninger, som kan *forudses at være relevante* for administrationen og håndhævelsen af de nationale love vedrørende skatter⁴³.

93. Denne begrænsning beskrives nærmere i niende betragtning til direktiv 2011/16, hvorefter »[d]et 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 [...]«.

94. Det følger af denne bestemmelse og af forklaringen heri, at forskriftsmæssigheden af anmodningen om oplysninger afhænger af, om standarden »forventet relevans« er overholdt. Den bistandssøgte myndighed skal derfor efterprøve anmodningen på dette punkt. Artikel 7, stk. 4, i direktiv 2011/16 giver i øvrigt denne myndighed mulighed for at underrette den bistandssøgende myndighed om eventuelle mangler ved anmodningen.

95. Denne standard udgør som følge heraf også kriteriet for undersøgelsen af oplysningspåbuddets lovlighed, der skal foretages af en domstol som omhandlet i chartrets artikel 47.

96. For det fjerde er hurtighed og diskretion naturligvis afgørende i forbindelse med bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, hvilket bekræftes i fjerde og ottende betragtning til direktiv 2011/16. Det er årsagen til, at der i dette direktivs artikel 7 er fastlagt tidsfrister for meddelelse af oplysninger⁴⁴.

97. Det følger af de fire foregående bemærkninger, at det er nødvendigt at begrænse den prøvelse, som skattemyndigheden i den bistandssøgte stat foretager af forskriftsmæssigheden af anmodningen om oplysninger, og den nationale rets efterfølgende prøvelse af lovligheden, for at undgå, at den samarbejds mekanisme, der blev indført ved direktiv 2011/16, mister en stor del af sin virkning. En sådan begrænsning er begrundet i det tilsigtede formål om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse, som er et formål af almen interesse.

42 – Min fremhævelse.

43 – Med undtagelse af merværdiafgifter, toldafgifter, punktafgifter, der er dækket af anden EU-lovgivning om administrativt samarbejde mellem medlemsstaterne, og sociale bidrag (artikel 2, stk. 2, i direktiv 2011/16).

44 – Jf. 12. betragtning til direktiv 2011/16. Hvis den bistandssøgte myndighed eksempelvis ønsker at underrette den bistandssøgende myndighed om mangler ved anmodningen om oplysninger, skal den i henhold til artikel 7, stk. 4, i direktiv 2011/16 gøre dette inden en måned efter modtagelsen af anmodningen om oplysninger.

98. I denne forbindelse er der i artikel 20 i direktiv 2011/16 fastsat parametre, som kan anvendes ved tilrettelæggelsen af den kontrol, der skal foretages. Det fremgår af disse parametre, hvilke oplysninger de standardformularer, der efter lovgivers opfattelse bør anvendes i forbindelse med anmodninger om oplysninger i henhold til artikel 5 i direktiv 2011/16 og de relevante svar, som minimum skal omfatte. I niende betragtning til direktiv 2011/16, hvori der tales om standarden »forventet relevans«, henvises der i øvrigt udtrykkeligt til artikel 20.

99. De elementer, der er nævnt i artikel 20, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2011/16, er identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes, og det skattemæssige formål med at søge oplysningerne. I andet afsnit bestemmes det videre, at den bistandssøgende myndighed også kan opgive navn og adresse på enhver person, der anses for at være i besiddelse af de ønskede oplysninger.

100. Disse elementer skal sætte den bistandssøgte myndighed i stand til at afgøre, om de ønskede oplysninger kan *forudses at være relevante* for at nå det mål, som den bistandssøgende myndighed har beskrevet, dvs. at de faktisk vedrører den skattepligtige persons skatteanliggender og kan hjælpe den bistandssøgende myndighed med at ansætte den skyldige skat korrekt.

101. Myndigheden i den bistandssøgte stat skal med andre ord være i stand til at besvare spørgsmålet om, hvorvidt de ønskede oplysninger *anses for* at være forbundet med den skatteansættelse, som den bistandssøgende myndighed ønsker at foretage⁴⁵.

102. Denne fortolkning bekræftes af kommentarerne til artikel 26 i den modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue, der er udarbejdet af OECD, og som EU-lovgiver selv har taget udgangspunkt i⁴⁶. Det fremgår således af forklaringerne vedrørende overenskomstens artikel 26, at der skal være »en rimelig sandsynlighed for, at de oplysninger, der er anmodet om, *vil være relevante*«⁴⁷. Begrebet »forudsigelig relevant« sigter mod at forhindre, at en stat anmoder om oplysninger, »der ikke har nogen åbenbar forbindelse med en igangværende undersøgelse eller kontrol«⁴⁸.

103. Det legitime formål, der forfølges med direktiv 2011/16, kræver, at der anvendes de samme begrænsninger, når oplysningspåbuddets lovlighed kontrolleres i forbindelse med et søgsmål, der er anlagt til prøvelse af en bøde, som en person er blevet pålagt, fordi den pågældende nægter at afgive de ønskede oplysninger.

104. Den nationale ret skal konkret kunne efterprøve, om oplysningspåbuddet er baseret på en anmodning om oplysninger, hvor der er en forbindelse mellem dels de ønskede oplysninger, den skattepligtige person og den eventuelle underrettede tredjepart, dels det skattemæssige formål, der forfølges.

45 – Det skal påpeges, at artikel 5, stk. 1, i forslaget af 2.2.2009 til Rådets direktiv om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (KOM(2009) 29 endelig) omhandlede »de oplysninger, der *anses for relevante* for at ansætte [...] skatter korrekt«. Min fremhævelse.

46 – Jf. punkt 570 i begrundelsen for forslaget af 2.2.2009 til Rådets direktiv om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (KOM(2009) 29 endelig). Domstolen har allerede anerkendt, at medlemsstaterne kan tage udgangspunkt i en OECD-modeloverenskomst. Jf. vedrørende modeloverenskomsten vedrørende dobbeltbeskatning f.eks. dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 32).

47 – Kommentarer til bestemmelserne i artikel 26 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst fra 2014 vedrørende indkomst og formue, punkt 5. Min fremhævelse.

48 – Kommentarer til bestemmelserne i artikel 26 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst fra 2014 vedrørende indkomst og formue. Min fremhævelse.

105. Der skal være en åbenbar uoverensstemmelse mellem anmodningen om oplysninger og det skattemæssige formål, der forfølges, for at der kan iværksættes en sanktion. Hvis det pålægges retten i den bistandssøgte stat at foretage en indgående retlig vurdering, vil det kræve, at den har indgående kendskab til de faktiske og retlige rammer i den bistandssøgende stat, hvilket ikke kan forlanges og i øvrigt ikke er realistisk⁴⁹. Jeg er enig med Kommissionen i, at begrebet »forventet relevans« kun kræver »en »kort og formel« prøvelse »af faktisk karakter«⁵⁰.

106. De begrænsninger af forpligtelsen til at afgive oplysninger, der er beskrevet i artikel 17 i direktiv 2011/16, behøver efter min opfattelse ikke at blive taget i betragtning. Den bistandssøgte myndighed er således i princippet forpligtet til at besvare anmodningen om oplysninger⁵¹, og de begrænsninger, der er omfattet af direktivets artikel 17, er blot *muligheder*, hvor den bistandssøgte myndighed kan vælge ikke at meddele oplysninger⁵². Som Domstolen tidligere har fremhævet i forbindelse med den bistandssøgende stat, har EU-lovgiver med anvendelsen af udtrykket »kan« angivet, at de nationale skattemyndigheder råder over en mulighed⁵³. Det er dette verbum, der er anvendt i artikel 17, stk. 3 og 4, i direktiv 2011/16⁵⁴.

107. Det tilkommer derfor ikke retten *efterfølgende* at vurdere, om det var hensigtsmæssigt at anvende disse muligheder, hvis den bistandssøgte myndighed ikke fandt det passende at gøre det, da den modtog anmodningen om oplysninger.

c) Foreløbige konklusioner om omfanget af prøvelsen af forskriftsmæssigheden og lovligheden i forbindelse med en anmodning om oplysninger, der er baseret på direktiv 2011/16

108. Direktiv 2011/16 tildeler ikke private rettigheder som sådan.

109. Før den bistandssøgte myndighed vedtager et oplysningspåbud, skal den imidlertid være i stand til at afgøre, om de ønskede oplysninger kan forudses at være relevante for at nå det mål, som den bistandssøgende myndighed har beskrevet, dvs. kontrollere, om de vedrører den skattepligtige persons skatteanliggender og kan hjælpe den bistandssøgende myndighed med at ansætte den skyldige skat korrekt.

110. Når der pålægges en administrativ bøde for at sikre, at direktivet overholdes, er det desuden nødvendigt at have adgang til en domstol som omhandlet i chartrets artikel 47. Det forudsætter, at den ret, som klagen over den administrative bøde er blevet indbragt for, kan undersøge lovligheden af det oplysningspåbud, som den er baseret på.

49 – Jf. i denne retning vedrørende direktiv 77/799 dom af 13.4.2000, W.N. (C-420/98, EU:C:2000:209, præmis 18).

50 – Jf. punkt 50 i Kommissionens skriftlige indlæg.

51 – Jf. i denne retning dom af 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, præmis 34).

52 – Artikel 17, stk.1, i direktiv 2011/16 er den eneste bestemmelse, hvori der er fastsat en betingelse for den bistandssøgte myndigheds svar. Det er imidlertid umuligt for denne myndighed at kontrollere, om betingelsen er opfyldt. Ifølge denne bestemmelse giver den bistandssøgte myndighed de oplysninger, der er nævnt i artikel 5, »på betingelse af, at den bistandssøgende myndighed har udtømt de sædvanlige informationskilder, som den efter omstændighederne kunne have brugt til at få de ønskede oplysninger uden fare for, at [dens] mål bringes i fare«. Denne betingelse gælder således for den bistandssøgende myndighed. Ifølge princippet om loyalt samarbejde, som direktivet bygger på, må den bistandssøgte myndighed nødvendigvis antage, at denne betingelse er opfyldt. Den bistandssøgende myndighed vil som regel kun benytte sig af direktivet, hvis den ikke selv er i besiddelse af de nødvendige oplysninger.

53 – Jf. i denne retning dom af 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, præmis 33), og af 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 32).

54 – Det oplyses i artikel 17, stk. 2, i direktiv 2011/16, at direktivet »[ikke] forpligter [...] en bistandssøgt medlemsstat til at foretage undersøgelser eller meddele oplysninger, hvis det ville være i strid med dens lovgivning at foretage sådanne undersøgelser eller indhente de efterspurgte oplysninger til eget brug« (min fremhævelse).

111. Det legitime formål om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse, der forfølges med direktiv 2011/16, kræver imidlertid følgende begrænsning af lovlighedsprøvelsen: Retten skal alene være i stand til at efterprøve – ved hjælp af en kort undersøgelse – om oplysningspåbuddet er baseret på en anmodning om oplysninger, hvor der er en forbindelse mellem dels de ønskede oplysninger, den skattepligtige person og den eventuelle underrettede tredjepart, dels det skattemæssige formål, der forfølges. Der skal være en åbenbar uoverensstemmelse mellem anmodningen om oplysninger og det skattemæssige formål, for at anmodningen kan kendes ulovlig.

112. Ud fra denne fortolkning mener jeg ikke, at en sådan prøvelse gør adgangen til effektive retsmidler som sikret ved chartrets artikel 47 indholdsløs. Den overholder desuden proportionalitetsprincippet, fordi de fastsatte begrænsninger er nødvendige for at sikre effektiviteten af den procedure for administrativt samarbejde på beskatningsområdet, der er indført ved direktiv 2011/16, og ikke går videre end nødvendigt for at opfylde formålet om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse.

d) Afsluttende bemærkning om manglende konsekvens i forhold til den skattepligtige persons situation

113. I dom af 22. oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), fastslog Domstolen, at der i forbindelse med skattekontrolprocedurer burde sondres mellem undersøgelsesfasen – hvilket omfatter den situation, hvor en skattemyndighed anmoder en anden om oplysninger – og den kontradiktoriske fase. Domstolen bemærkede, at »overholdelsen af den skattepligtige persons ret til forsvar ikke kræver, at sidstnævnte deltager i den anmodning om oplysninger, som den anmodende stat har rettet til den anmodede stat«⁵⁵.

114. Det samme må efter Kommissionens opfattelse gøre sig gældende for den tredjepart, der udbedes oplysninger fra, da den bistandssøgte tredjepart ellers vil opnå flere processuelle rettigheder end den skattepligtige person, der er omfattet af skatteundersøgelsen, selv om tredjepartens skattemæssige anliggender ikke er berørt⁵⁶. Den bistandssøgte tredjepart bør som følge heraf ikke have adgang til at anfægte den forventede relevans af anmodningen om oplysninger.

115. Dette argument kan ikke tiltrædes, da den skattepligtige person, der er omfattet af undersøgelsen, og den bistandssøgte tredjepart ikke befinder sig i samme situation.

116. Det var Domstolens sontring mellem undersøgelsesfasen og den kontradiktoriske fase i forbindelse med skattekontrolproceduren, der var årsag til, at den ikke uden videre anerkendte den skattepligtige persons processuelle rettigheder i dom af 22. oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678)⁵⁷. Den kontradiktoriske fase begynder med, at der fremsendes et forslag til berigtigelse til den skattepligtige person. I denne anden etape er det klart, at den skattepligtige person har visse rettigheder, som skal overholdes, bl.a. retten at indbringe den eventuelle endelige afgørelse for en domstol.

117. Den bistandssøgte tredjepart deltager ikke i den anden fase af skattekontrolproceduren. Tredjeparten kan derfor ikke gøre sine rettigheder gældende i denne fase. Det er også spørgsmålet, om man til forskel fra den skattepligtige person reelt kan tale om en undersøgelse af den bistandssøgte tredjepart, især når sidstnævnte pålægges en bøde. Det er under disse omstændigheder ikke udtryk for

⁵⁵ – Denne doms præmis 44.

⁵⁶ – Jf. punkt 70 i Kommissionens skriftlige indlæg.

⁵⁷ – Jf. herved generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse TDC (C-276/12, EU:C:2013:370, punkt 56-59). Jf. i retslitteraturen også M. Aubert, E. Broussy og H. Cassagnabère, »Chronique de jurisprudence de la CJUE«, *L'actualité juridique; droit administratif*, 2013, s. 2309, samt A. Van Eijdsen, »Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request«, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, nr. 3, s. 131-134, på s. 132 og 133.

manglende konsekvens at besvare spørgsmålet om adgangen til effektive retsmidler forskelligt afhængig af, om der er tale om en skattepligtig person, hvis skat den bistandssøgende stat ønsker at beregne, eller en tredjepart, der er udstedt et oplysningspåbud mod i forlængelse af anmodningen om oplysninger.

E – Det fjerde præjudicielle spørgsmål

118. Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret en præcisering af rækkevidden af begrebet »forventet relevans« i artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16. Cour administrative er nærmere bestemt usikker på, om der er tale om en betingelse for, at den anmodning om oplysninger, som den bistandssøgende myndighed sender til den bistandssøgte myndighed, og det efterfølgende oplysningspåbud er gyldige.

119. Jeg har ved gennemgangen af det tredje og det femte spørgsmål fastslået, at henvisningen i artikel 5 i direktiv 2011/16 til artikel 1 i samme direktiv indebærer en klar begrænsning af den forpligtelse, der påhviler den bistandssøgte myndighed.

120. Ifølge disse to artikler fastsætter direktiv 2011/16 således regler og procedurer, der pålægger medlemsstaterne at samarbejde indbyrdes, men kun med henblik på at udveksle de oplysninger, som kan *forudses at være relevante* for administrationen og håndhævelsen af medlemsstaternes nationale love vedrørende skatter⁵⁸.

121. Jeg har heraf udledt, at forskriftsmæssigheden af anmodningen om oplysninger afhænger af, om standarden »forventet relevans« og det efterfølgende oplysningspåbud er overholdt, og at denne standard også udgør det kriterium, som en domstol skal anvende ved undersøgelsen af oplysningspåbuddets lovlighed som omhandlet i chartrets artikel 47⁵⁹.

122. Den forventede relevans af de oplysninger, som en medlemsstat har udbedt sig hos en anden medlemsstat, udgør med andre ord en betingelse, som anmodningen om oplysninger skal overholde for at udløse en pligt for den bistandssøgte medlemsstat til at efterkomme denne anmodning.

F – Det sjette præjudicielle spørgsmål

123. Med det sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om chartrets artikel 47, stk. 2, kræver, at den anmodning om oplysninger, som den bistandssøgende myndighed har fremsendt til den bistandssøgte myndighed, meddeles oplysningspåbuddets adressat og retten i forbindelse med et søgsmål anlagt til prøvelse af en bøde, der er pålagt som følge af manglende efterkommelse af dette påbud.

124. Dette spørgsmål er ikke ligegyldigt. Det vedrører kontradiktionsprincippet, der betragtes som et grundlæggende princip, eftersom det gør det muligt at udøve retten til forsvar og afdække sandheden under en retssag⁶⁰.

125. Inden for rammerne af direktiv 2011/16 er det et krav, at de forhold, som viser, at der er en forbindelse mellem de ønskede oplysninger og det skattemæssige formål, der forfølges af den bistandssøgende myndighed – dvs. de ønskede oplysningers forventede relevans – beskrives i anmodningen om oplysninger. Det er derimod ikke sikkert, at disse forhold er nævnt i den

58 – Med undtagelse af merværdiafgifter, toldafgifter, punktafgifter, der er dækket af anden EU-lovgivning om administrativt samarbejde mellem medlemsstaterne, og sociale bidrag (artikel 2, stk. 2, i direktiv 2011/16).

59 – Jf. punkt 94 og 95 i dette forslag til afgørelse.

60 – Jf. i denne retning L. Miniato, *Le principe du contradictoire en droit processuel*, L.G.D.J., Paris, 2008, nr. 121.

anmodning om påbud, der meddeles tredjeparten. Det fremgår til gengæld udtrykkeligt af artikel 3, stk. 4, i lov af 25. november 2014, at oplysningspåbuddet kun indeholder de angivelser, der er nødvendige for, at ihændeheren af oplysningerne kan fastlægge, hvilke oplysninger der anmodes om⁶¹.

126. Et så kortfattet oplysningspåbud gør det i hvert fald ikke muligt at efterprøve, om påbuddet er baseret på en anmodning om oplysninger, hvor der er en forbindelse mellem dels de ønskede oplysninger, den skattepligtige person og den eventuelle underrettede tredjepart, dels det skattemæssige formål, der forfølges⁶².

127. Det er derfor nødvendigt at oplyse den ret, som klagen over bøden er blevet indbragt for, om den bistandssøgende stats oprindelige anmodning om oplysninger. Retten vil ellers ikke kunne udøve den legalitetskontrol, der kræves i chartrets artikel 47.

128. Generaladvokat Bot har således for nylig påpeget, at »*selv når der påstås at ske skade på den nationale sikkerhed*, kræver garantien for effektive retsmidler i det mindste, at den uafhængige appelinstans får oplysninger om de grunde, som den omtvistede afgørelse bygger på, selv om disse ikke er til rådighed for offentligheden [...]«, i punkt 92 i forslag til afgørelse ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563)⁶³.

129. Men hvordan forholder det sig med den bistandssøgte tredjepart? Hvis tredjeparten ikke er i besiddelse af anmodningen om oplysninger, skaber det en ubalance mellem procesparterne.

130. Domstolen fastslog meget tidligt i den europæiske opbygning, at det vil krænke den grundlæggende ret til en effektiv domstolsprøvelse, hvis en retsafgørelse baseres på faktiske omstændigheder og dokumenter, som parterne eller en af disse ikke har kunnet skaffe sig kendskab til, og som de således ikke har kunnet tage stilling til⁶⁴.

131. Kontradiktionsprincippet er heller ikke et absolut princip. Det må herved ikke glemmes, at den foreliggende tvist vedrører skattemyndighedernes samarbejde om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse. Det kan i denne sammenhæng ikke udelukkes, at det vil gøre udvekslingen af oplysninger mindre effektiv eller forringe udsigten til, at den bistandssøgende myndigheds undersøgelse får det ønskede udfald, hvis anmodningen om oplysninger videregives til den bistandssøgte tredjepart. Vil det i øvrigt ikke krænke retten til beskyttelse af personoplysninger for den skattepligtige person, der er genstand for skatteundersøgelsen, hvis anmodningen om oplysninger videregives til den bistandssøgte tredjepart?

132. Jeg mener imidlertid ikke, at disse forhold generelt og absolut berettiger indskrænkningen af de garantier, der er forbundet med adgangen til effektive retsmidler, dvs. begrænsningen af adgangen til de oplysninger, der er nødvendige for at vurdere, om den pålagte sanktion er lovlig.

133. Menneskerettighedsdomstolen har ganske vist anerkendt, at kontradiktionsprincippet kan begrænses, men kun med det formål at tilgodese en grundlæggende rettighed for en anden person eller en væsentlig offentlig interesse⁶⁵. Ifølge denne domstol er det kun »absolut nødvendige« foranstaltninger, der er legitime i forhold til EMRK's artikel 6, stk. 1⁶⁶.

61 – I det foreliggende tilfælde er lovkravene ikke nødvendigvis overholdt. Den anmodning om påbud, som BerlioZ blev underrettet om i hovedsagen, omhandler andre oplysninger end de ønskede (jf. fodnote 67).

62 – Jf. punkt 111 i dette forslag til afgørelse.

63 – Min fremhævelse.

64 – Jf. i denne retning dom af 22.3.1961, Srupat mod Den Høje Myndighed (42/59 og 49/59, EU:C:1961:5), og den seneste bekræftelse af dette princip i dom af 4.6.2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, præmis 56).

65 – Jf. i denne retning Menneskerettighedsdomstolen, 16.2.2000, Jasper mod Det Forenede Kongerige, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 52, og Menneskerettighedsdomstolen, 19.2.2009, A. m.fl. mod Det Forenede Kongerige, CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, § 205.

66 – Menneskerettighedsdomstolen, 16.2.2000, Jasper mod Det Forenede Kongerige, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 52.

134. Hvad angår direktiv 2011/16 mener jeg umiddelbart ikke, at anmodningen om oplysninger kan holdes hemmelig for den bistandssøgte tredjepart af hensyn til en anden persons rettigheder. Det er således sandsynligt, at oplysningerne om den skattepligtige person, der er omfattet af skatteundersøgelsen, allerede blev afsløret i anmodningen om påbuddet⁶⁷. Det er til gengæld klart, at det er af væsentlig offentlig interesse at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse.

135. I et særligt tilfælde, hvor der angiveligt forelå terrortrusler mod den offentlige sikkerhed, fastslog Domstolen imidlertid, at det påhvilede den kompetente nationale myndighed at fremlægge dokumentation for, at statens sikkerhed rent faktisk ville blive truet, hvis den pågældende blev meddelt den præcise og fuldstændige begrundelse for den omtvistede afgørelse⁶⁸.

136. Dette krav findes også i Menneskerettighedsdomstolens praksis, hvorefter en begrænsning af kontradiktionsprincippet skal opvejes ved passende processuelle mekanismer, som kan garantere et tilfredsstillende retfærdighedsniveau i retsforhandlingerne⁶⁹. Rettens vurdering af behovet for videregivelse er således blevet anset for en vigtig garanti, der kan råde bod på den kompetente myndigheds manglende meddelelse af oplysninger⁷⁰.

137. På baggrund af det anførte mener jeg derfor, at det er nødvendigt at meddele anmodningen om oplysninger til den ret, som klagen over bøden er blevet indbragt for, og til den bistandssøgte tredjepart. Hvis myndigheden i den bistandssøgte stat vurderer, at en sådan meddelelse kan forringe effektiviteten af myndighedernes samarbejde om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse (eller være til skade for en anden offentlig interesse eller en grundlæggende rettighed for en anden person), påhviler det denne myndighed at fremlægge dokumentation herfor i forbindelse med den nævnte klage og retten at afgøre dette spørgsmål.

VI – Forslag til afgørelse

138. Jeg foreslår på baggrund af det ovenfor anførte, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Cour administrative har forelagt, således:

- »1) En medlemsstat gennemfører EU-retten, således at chartret finder anvendelse, når den i sin lovgivning foreskriver en bøde over for en retsundergiven, der nægter at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling af oplysninger mellem skattemyndighederne, som bl.a. er baseret på bestemmelserne i Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet.
- 2) En retsundergiven kan påberåbe sig chartrets artikel 47, når den pågældende finder, at den administrative bøde, som denne er blevet pålagt, er baseret på en anmodning om oplysninger, som efter dennes opfattelse er ugyldig, for så vidt som denne anmodning er fremsat i forbindelse med en procedure, der har til formål at gennemføre EU-retten.

67 – Det skete i øvrigt i det foreliggende tilfælde, eftersom den pågældende juridiske persons identitet og formålet med den undersøgelse, der var indledt af myndighederne i den bistandssøgende stat, var anført i oplysningspåbuddet. Det oplyses først i påbuddet, at »[d]en juridiske person, der er genstand for anmodningen, er selskabet Cofima SAS«, og hvor dets hjemsted i Frankrig er beliggende, hvorefter det udtrykkeligt fremgår, at »[d]e franske skattemyndigheder efterprøver den skattemæssige situation for selskabet SAS Cofima, der ejes af selskabet Berlioz Investment SA, og har brug for oplysninger for at kunne tage stilling til kildebeskatningen af det udbytte, som SAS Cofima har udloddet til Berlioz Investment SA« (jf. bilag A 1 i de sagsakter, den luxembourgske regering har fremlagt).

68 – Jf. i denne retning dom af 4.6.2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, præmis 61).

69 – Jf. i denne retning generaladvokat Bots forslag til afgørelse ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563, punkt 83) og bl.a. Menneskerettighedsdomstolen, 16.2.2000, Jasper mod Det Forenede Kongerige, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 52.

70 – Jf. i denne retning Menneskerettighedsdomstolen, 16.2.2000, Jasper mod Det Forenede Kongerige, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, præmis 56.

- 3) Chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at den ret, som klagen over den administrative bøde, der blev tildelt som følge af manglende efterkommelse af oplysningspåbuddet, er blevet indbragt for, skal have mulighed for at undersøge, om dette påbud er lovligt. Henset til det legitime formål om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse, der forfølges med direktiv 2011/16, skal retten imidlertid alene være i stand til at efterprøve – på grundlag af en kort undersøgelse – om oplysningspåbuddet er baseret på en anmodning om oplysninger, hvor der er en forbindelse mellem dels de ønskede oplysninger, den skattepligtige person og den eventuelle underrettede tredjepart, dels det skattemæssige formål, der forfølges. Der skal være en åbenbar uoverensstemmelse mellem anmodningen om oplysninger og det skattemæssige formål, for at anmodningen kan kendes ulovlig.
- 4) Den forventede relevans af de oplysninger, som en medlemsstat har udbedt sig hos en anden medlemsstat i henhold til direktiv 2011/16, udgør en betingelse, som anmodningen om oplysninger skal overholde for at udløse en pligt for den bistandssøgte medlemsstat til at efterkomme denne anmodning.
- 5) Det er nødvendigt at meddele den anmodning om oplysninger, som oplysningspåbuddet er baseret på, til den ret, som klagen over bøden er blevet indbragt for, og til den bistandssøgte tredjepart. Hvis myndigheden i den bistandssøgte stat vurderer, at en sådan meddelelse kan forringe effektiviteten af myndighedernes samarbejde om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse (eller være til skade for en anden offentlig interesse eller en grundlæggende rettighed for en anden person), påhviler det denne myndighed at fremlægge dokumentation herfor i forbindelse med den nævnte klage og retten at afgøre dette spørgsmål.«