



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MELCHIOR WATHELET
föredraget den 10 januari 2017¹

Mål C-682/15

Berlioz Investment Fund SA
mot
Directeur de l'administration des Contributions directes

(begäran om förhandsavgörande från Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg))

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2011/16/EU – Artikel 1.1 – Artikel 5 – Administrativt samarbete i fråga om beskattning – Utbyte av upplysningar mellan skattemyndigheter – Begreppet de begärda upplysningarna ’kan antas vara relevanta’ – Tredje man i den anmodade staten lämnar inte vissa upplysningar – Böter – Tillämpning av Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Artikel 47 – Artikel 51.1 – Rätt till ett effektivt rättsmedel inför domstol – Rätt att väcka talan mot en begäran om upplysningar som är riktad till tredje man”

I – Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande avser i huvudsak tolkningen av artiklarna 1.1 och 5 i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG² och artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).

2. Begäran har framställts i det särskilda klimat som följde efter de senaste avslöjandena om de finansiella skandalerna³ och andra eventuella skatteförmåner som vissa länder har beviljat multinationella bolag, vilka pressen har rapporterat om de senaste månaderna,⁴ Dessa händelser har lett till att ett stort antal medborgare önskar större öppenhet och rättvisa på området, och vissa är till och med oförstående inför avsaknaden av harmonisering av skatter inom Europeiska unionen.

3. De rättsliga instrument som gör det möjligt att bättre bekämpa skatteundandragande – såsom direktiv 2011/16 – används mer och mer av medlemsstaterna. Den ökande användningen av dessa metoder leder oundvikligen till frågan om jämvikten mellan dels den administrativa effektiviteten, dels iakttagandet av de medborgerliga rättigheterna, bland annat rätten till ett effektivt rättsmedel.

4. Slutligen är det denna svåra ekvation som är kärnan i de tolkningsfrågor som har ställts av Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg).

1 Originalspråk: franska.

2 EUT L 64, 2011, s. 1.

3 Jag tänker på de utredningar som genomförts av journalister i olika länder som är samlade i Consortium international des journalistes d'investigation (ICIJ) och som har lett till avslöjanden vid namn LuxLeaks, SwissLeaks och även Panama Papers.

4 Europeiska kommissionen har inlett flera undersökningar mot flera medlemsstater som har beviljat fördelaktiga skattesatser mot vissa företag, såsom Konungariket Nederländerna till Starbucks, Irland till Apple, Storhertigdömet Luxemburg till McDonald's och Amazon och Konungariket Belgien för sitt system som kallas "excess profits rulings".

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

1. Stadgan

5. Artikel 47 i stadgan har rubriken ”Rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol” och föreskriver följande:

”Var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts har rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol, med beaktande av de villkor som föreskrivs i denna artikel.

Var och en har rätt att inom skäligen tid få sin sak prövad i en rättvis och offentlig rättegång och inför en oavhängig och opartisk domstol som har inrättats enligt lag. Var och en ska ha möjlighet att erhålla rådgivning, låta sig försvaras och företrädas.

Rättshjälp ska ges till personer som inte har tillräckliga medel, om denna hjälp är nödvändig för att ge dem en effektiv möjlighet att få sin sak prövad inför domstol.”

2. Direktiv 2011/16

6. I skäl 9 i direktiv 2011/16 anges följande:

”Medlemsstaterna bör utbyta upplysningar om specifika fall om en annan medlemsstat så begär och bör göra de efterforskningar som är nödvändiga för att ta fram dessa upplysningar. Standarden kan antas vara relevant syftar till ett utbyte av upplysningar i skatteärenden i vidast möjliga omfattning och klargör samtidigt att det inte står medlemsstaterna fritt att genomföra så kallade fishing expeditions eller begära upplysningar som sannolikt inte är relevanta för ett skatteärende avseende viss bestämd skattskyldig. Artikel 20 i detta direktiv innehåller formföreskrifter, men de bestämmelserna måste tolkas liberalt så att de inte hindrar ett effektivt utbyte av upplysningar.”

7. I artikel 1.1 i direktiv 2011/16 föreskrivs följande:

”I detta direktiv fastställs de regler och förfaranden enligt vilka medlemsstaterna ska samarbeta med varandra för att utbyta sådana upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftningar i fråga om de skatter som avses i artikel 2.”

8. I artikel 5 i direktiv 2011/16 anges följande:

”På begäran av den begärande myndigheten ska en anmodad myndighet till den begärande myndigheten lämna alla sådana upplysningar som avses i artikel 1.1 som den har tillgång till eller som den erhåller till följd av administrativa utredningar.”

9. I artikel 7.4 i direktiv 2011/16 preciseras följande:

”Den anmodade myndigheten ska inom en månad efter mottagandet av begäran underrätta den begärande myndigheten om eventuella brister i begäran och om den behöver ytterligare bakgrundsinformation. Om så är fallet ska de tidsfrister som fastställs i punkt 1 börja löpa dagen efter det att den anmodade myndigheten har erhållit den ytterligare information som behövs.”

10. Artikel 17 i direktiv 2011/16, med rubriken ”Tidsfrister”, har följande lydelse:

”1. En anmodad myndighet i en medlemsstat ska ge en begärande myndighet i en annan medlemsstat sådana upplysningar som avses i artikel 5, under förutsättning att den begärande myndigheten har uttömt de vanliga informationskällor som den under omständigheterna kunde ha använt för att skaffa de begärda upplysningarna, utan att riskera det önskade resultatet.

2. Detta direktiv ska inte medföra någon skyldighet för en anmodad medlemsstat att utföra utredningar eller överlämna upplysningar, om det skulle strida mot dess lagstiftning att för egna ändamål utföra sådana utredningar eller inhämta de begärda upplysningarna.

3. Den behöriga myndigheten i en anmodad medlemsstat får vägra att lämna upplysningar, om den begärande medlemsstaten av rättsliga skäl inte får lämna liknande upplysningar.

4. Lämnande av upplysningar får vägras, om det skulle leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs, eller om det gäller upplysningar vilkas lämnande skulle strida mot allmän ordning.

5. Den anmodade myndigheten ska underrätta den begärande myndigheten om skälen till att den vägrar att besvara en begäran om upplysningar.”

11. I artikel 18 i direktiv 2011/16, med rubriken ”Skyldigheter”, föreskrivs följande:

”1. När en medlemsstat begär upplysningar i enlighet med detta direktiv, ska den anmodade medlemsstaten använda de medel som den förfogar över för att inhämta de begärda upplysningarna, även om denna medlemsstat kanske inte behöver upplysningarna för sina egna beskattningsändamål. Den skyldigheten ska inte påverka tillämpningen av artikel 17.2, 17.3 och 17.4, vilkas åberopande inte i något fall medför en rätt för en anmodad medlemsstat att vägra att lämna upplysningar enbart därför att den inte har något eget intresse av denna information.

2. Artikel 17.2 och 17.4 får under inga omständigheter tolkas som att den ger en medlemsstats anmodade myndighet rätt att vägra att lämna upplysningar enbart därför att dessa upplysningar innehas av en bank, annan finansiell institution, ombud, representant eller förvaltare eller på grund av att upplysningarna rör äganderätt i en person.

...”

12. I artikel 20.2 i direktiv 2011/16 preciseras slutligen den minimiinformation som ska finnas med i de standardformulär som används i samband med utbyte av upplysningar. Bestämmelsen har följande lydelse:

”Standardformuläret enligt punkt 1 ska innefatta åtminstone följande upplysningar som ska lämnas av den begärande myndigheten:

- a) Identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning.
- b) Det beskattningsändamål för vilket upplysningarna begärs.

I enlighet med internationell praxis kan den begärande myndigheten, såvitt det är känt, uppge namn och adress på varje person som kan antas inneha de begärda upplysningarna, samt varje annan uppgift som kan underlätta den anmodade myndighetens insamling av upplysningarna.”

B – Luxemburgsk rätt

1. Lag av den 29 mars 2013

13. Direktiv 2011/16 införlivades med luxemburgsk rätt genom loi du 29 mars 2013 ”portant transposition de la directive 2011/16/... ” (lagen av den 29 mars 2013 ”om införlivande av direktiv 2011/16[...]”) (nedan kallad lagen av den 29 mars 2013).

14. I artikel 6 i lagen av den 29 mars 2013 föreskrivs följande:

”På begäran av den begärande myndigheten ska den luxemburgska anmodade myndigheten lämna upplysningar som kan antas vara relevanta för administrationen och tillämpningen av den begärande medlemsstatens nationella lagstiftning i fråga om de skatter som avses i artikel 1, som nämnda myndighet har tillgång till eller som den erhåller till följd av administrativa utredningar.”

15. I artikel 8.1 i lagen av den 29 mars 2013 anges följande:

”Den luxemburgska anmodade myndigheten ska snarast möjligt, dock senast inom sex månader från det att begäran mottagits, lämna de upplysningar som avses i artikel 6. Om emellertid den anmodade luxemburgska myndigheten redan har tillgång till upplysningarna ska de lämnas inom två månader.”

2. Lag av den 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” (Lag av den 25 november 2014 ”om tillämpligt förfarande för utbyte av upplysningar på begäran i fråga om beskattning och om ändring av lag av den 31 mars 2010 om godkännande av skatteavtal och om det tillämpliga förfarandet i fråga om utbyte av upplysningar på begäran”) (nedan kallad lagen av den 25 november 2014), har följande bestämmelser.

17. I artikel 1 i lagen av den 25 november 2014 föreskrivs följande:

”1. Denna lag är tillämplig från och med sitt ikraftträdande på framställningar vari en behörig myndighet i en begärande medlemsstat begär upplysningar i skatteärenden med stöd av följande bestämmelser:

...

4. Ändringslag av den 29 mars 2013 om administrativt samarbete på skatteområdet.

...”

18. Artikel 2 i lagen av den 25 november 2014 har följande lydelse:

”1. Respektive skattemyndighet har rätt att begära alla typer av upplysningar som behövs för tillämpningen av utbytet av upplysningar, såsom detta föreskrivs i konventioner och lagar. Upplysningarna ska begäras av den som innehar dem.

2. Den som innehar de begärda upplysningarna är skyldig att lämna ut dem. Nämnda upplysningar ska lämnas ut i sin helhet, på ett precist och oförvanskat sätt inom en månad från delgivningen av beslutet med föreläggande att lämna ut de begärda upplysningarna. Skyldigheten omfattar överlämnande av oförvanskade handlingar som upplysningarna grundas på.

...”

19. I artikel 3 i lagen av den 25 november 2014 föreskrivs följande:

”1. Behörig skattemyndighet ska kontrollera att begäran om utbyte av upplysningar uppfyller föreskrivna formkrav. Begäran om utbyte av upplysningar ska anses uppfylla föreskrivna formkrav om den innehåller uppgift om rättslig grund och den behöriga myndighet som framställt begäran samt de ytterligare uppgifter som föreskrivs i konventioner och lagar.

...

3. Om den behöriga skattemyndigheten inte innehar de begärda upplysningarna ska direktören för nämnda myndighet, eller den han har befullmäktigat, genom rekommenderad försändelse delge den som innehar upplysningarna sitt beslut om föreläggande att inkomma med de begärda upplysningarna. När den person som innehar upplysningarna har delgetts beslutet ska samtliga personer som avses i skrivelsen anses vara delgivna.

4. Begäran om utbyte av upplysningar ska omfattas av sekretess. Beslutet om föreläggande att inkomma med dessa upplysningar ska innehålla endast de uppgifter som är nödvändiga för att den person som innehar upplysningarna ska kunna identifiera vilka upplysningar som begärs.

...”

20. Artikel 5.1 i lagen av den 25 november 2014 anges följande:

”Om de begärda upplysningarna inte lämnas inom en månad från delgivningen av beslutet om föreläggande att inkomma med dessa upplysningar, får administrativa böter i skatteärenden påföras den som innehar upplysningarna med ett belopp om högst 250 000 euro. Beloppet ska fastställas av direktören för den skattemyndighet som är behörig eller den han har befullmäktigat.”

21. Artikel 6 i lagen av den 25 november 2014 har följande lydelse:

”1. Begäran om utbyte av upplysningar och beslut om föreläggande som avses i artikel 3.1 och 3.3 ovan får inte överklagas.

2. Den som innehar upplysningarna får, vad avser de beslut som avses ovan i artikel 5, väcka talan med yrkande om ändring av dessa beslut vid Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen). Talan ska väckas inom en månad från den tidpunkt då beslutet delgavs den som innehar upplysningarna. Talan har suspensiv verkan. ...

Avgöranden från Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen) kan överklagas till Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen). Överklagandet ska inges inom 15 dagar från och med delgivningen av domen, som ska ombesörjas av kansliet. ... Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) ska avgöra målet inom en månad från delgivningen av svaromålet, eller en månad från det att denna inlägga skulle ha varit inlämnad.”

III – Bakgrund till målet vid den nationella domstolen

22. Den 3 december 2014 tillställde den behöriga franska skattemyndigheten en begäran om upplysningar till den luxemburgska skattemyndigheten med stöd av direktiv 2011/16, inom ramen för en utredning av skattesituationen för Cofima SAS, ett förenklat aktiebolag (société par actions simplifiée) bildat enligt fransk rätt. Begäran avsåg flera upplysningar om det bolag som ägde Cofima, nämligen aktiebolaget Berlioz Investment SA (nedan kallat Berlioz), bildat enligt luxemburgsk rätt.

23. Berlioz hade nämligen erhållit utdelning från dotterbolaget Cofima. Utdelningen var befriad från källskatt och den franska skattemyndigheten undrade om de villkor på området som föreskrevs i fransk rätt hade iakttagits. Den franska skattemyndigheten önskade få ytterligare upplysningar från sin luxemburgska motsvarighet.

24. Med anledning av denna begäran om bistånd tillställde directeur de l'administration des contributions directes luxembourgeoise (direktören vid den luxemburgska myndigheten för direkt beskattning) (nedan kallad direktören), den 16 mars 2015, Berlioz ett beslut om föreläggande att inkomma med upplysningar (nedan kallat beslutet om föreläggande) och bad Berlioz att särskilt inkomma med följande upplysningar:

- Upplysningar om huruvida bolaget hade ett faktiskt säte i Luxemburg och lämna en beskrivning av de huvudsakliga egenskaper som kännetecknade bolagets successiva säten (beskrivning av bolagets säte, Berlioz egen kontorsyta, materiell utrustning och datorutrustning som tillhör Berlioz, kopia av hyreskontrakt för lokalerna, delgivningsdress), med styrkande handlingar.
- Förteckning över Berlioz anställda och deras uppgifter inom bolaget. Uppgift om vilka anställda som hade koppling till bolagets säte.
- Uppgift om huruvida Berlioz hyrde in arbetskraft i Luxemburg.
- Uppgift om huruvida det fanns avtal mellan bolagen Berlioz och Cofima. För det fall sådana avtal förelåg, en kopia av dessa avtal.
- Uppgift om Berlioz ägarintressen i andra bolag och hur detta ägande hade finansierats. Med stödande handlingar.
- Uppgift om namn och adress till bolagsmännen i Berlioz samt uppgift om varje bolagsmans bolagsandel (kapitalbelopp och procentsats).
- Uppgift om hur stor del av Cofimas kapital som fanns upptaget bland Berlioz tillgångar innan bolaget Cofima höll bolagsstämma den 7 mars 2012. Därvid önskades en kronologisk redogörelse för ingångsvärdet på andelarna i Cofima när de togs upp bland tillgångarna vid det kapitaltillskott som lämnades den 5 december 2002, den 31 oktober 2003 och vid förvärvet den 2 oktober 2007.

25. Den 21 april 2015 besvarade Berlioz föreläggandet, förutom vad gäller bolagsmännens namn och adress, varje bolagsmans innehav av kapitalet (kapitalbelopp och procentsats), med anledning av att dessa upplysningar inte kunde antas vara relevanta, i den mening som avses i direktiv 2011/16, för den franska skattemyndighetens kontroll.

26. Den 22 april 2015 tillställde direktören Berlioz ett föreläggande att inkomma med de upplysningar som begärdes den 29 april 2015, och att bolaget annars kunde komma att åläggas administrativa böter i skatteärende med stöd av artikel 5.1 i lagen av den 25 november 2014. Eftersom Berlioz stod fast vid sitt beslut att inte lämna ut upplysningarna ålade direktören, den 18 maj 2015, bolaget administrativa böter på 250 000 euro.

27. Med anledning av böterna väckte Berlioz talan vid Tribunal administratif (Luxembourg) (Förvaltningsdomstolen i Luxemburg), mot direktörens beslut i vilket bolaget ålades böter och yrkade att Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen) skulle pröva om beslutet om föreläggande var välgrundat.

28. Genom dom av den 13 augusti 2015 biföll Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen) delvis talan om ändring av beslutet och satte ned böterna till 150 000 euro. Talan ogillades i övrigt och domstolen angav att det saknades anledning att pröva andrahandsyrkandet om ogiltigförklaring.

29. Genom handling av den 31 augusti 2015 överklagade Berlioz domen till Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) och hävdade att den omständigheten att Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen), i enlighet med artikel 6.1 i lagen av den 25 november 2014, inte prövade huruvida beslutet om föreläggande var välgrundat, stred mot bolagets rätt till ett effektivt rättsmedel som säkerställs i artikel 6.1 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som undertecknades i Rom den 4 november 1950.⁵

30. Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) ansåg att det var nödvändigt att beakta stadgan, särskilt artikel 47. Efter att ha uppmanat parterna att inkomma med yttrande om denna fråga, beslutade Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och begära förhandsavgörande från domstolen.

IV – Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

31. Genom beslut av den 17 december 2015, som inkom till domstolen den 18 december 2015, beslutade Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) att med stöd av artikel 267 FEUF ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Ska en medlemsstat anses tillämpa unionsrätten, med följd att stadgan är tillämplig i enlighet med artikel 51.1 häri, i en situation som den som är aktuell i förevarande mål när nämnda stat ålägger en person administrativa böter på grund av att denna åsidosatt sin skyldighet att samarbeta enligt ett beslut om föreläggande som fattats av en behörig nationell myndighet med stöd av nationella förfaranderegler som införts härför som en åtgärd för medlemsstatens verkställighet – i dess egenskap av anmodad stat – av en begäran om utbyte av upplysningar från en annan medlemsstat som grundar denna begäran på bland annat bestämmelserna i [direktiv 2011/16] om utbyte av upplysningar på begäran?
- 2) För det fall det fastställs att stadgan är tillämplig i förevarande mål önskas svar på om en person kan göra gällande artikel 47 i stadgan om vederbörande anser att de ovannämnda administrativa böterna som ålagts honom syftar till att tvinga honom att lämna upplysningar inom ramen för verkställigheten – som ombesörjs av den behöriga myndigheten i den anmodade medlemsstat som han är medborgare i – av en begäran om upplysningar från en annan medlemsstat där begäran i praktiken inte kan tillskrivas något syfte i skattemässigt hänseende och legitima skäl för begäran därför saknas i det aktuella fallet och där denna begäran syftar till att erhålla upplysningar som inte kan antas vara relevanta för det aktuella beskattningsärendet?
- 3) För det fall det fastställs att stadgan är tillämplig i förevarande mål önskas svar på om rätten till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol enligt artikel 47 i stadgan kräver – utan att det enligt artikel 52.1 i stadgan är möjligt att begränsa denna rätt – att den nationella domstolen har en obegränsad behörighet och följaktligen behörighet att, åtminstone via en invändning, pröva giltigheten av ett beslut om föreläggande som fattats av den behöriga myndigheten i en medlemsstat inom ramen för verkställigheten av en begäran om utbyte av upplysningar som framställts av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat med stöd av bland annat direktiv 2011/16 inom ramen för en talan som väckts av tredje man som innehar upplysningarna och som är mottagare av beslutet om föreläggande och där talan riktas mot ett beslut om fastställande av administrativa böter på grund av att denna person har underlåtit att uppfylla sin skyldighet att samarbeta inom ramen för verkställigheten av nämnda begäran?
- 4) För det fall det fastställs att stadgan är tillämplig i förevarande mål önskas svar på om artiklarna 1.1 och 5 i direktiv 2011/16 – mot bakgrund dels av den parallellism som ska råda med kravet på att upplysningarna ska kunna antas vara relevanta som följer av [Organisationen för ekonomiskt

⁵ Nedan kallad Europakonventionen.

samarbete och utvecklings (OECD)] modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, dels av principen om lojalt samarbete som stadgas i artikel 4 FEU jämte syftet med direktiv 2011/16 – ska tolkas så, att villkoret att de upplysningar som en medlemsstat begärt av en annan medlemsstat kan antas vara relevanta för det aktuella beskattningsärendet och för det angivna skattesyftet utgör ett villkor som begäran om upplysningar ska uppfylla för att den behöriga myndigheten i den anmodade medlemsstaten ska vara skyldig att besvara den och därmed ha stöd för ett beslut om föreläggande som nämnda myndighet riktar mot den tredje man som innehar upplysningarna?

- 5) För det fall det fastställs att stadgan är tillämplig i förevarande mål önskas svar på om bestämmelserna i artiklarna 1.1 och 5 i direktiv 2011/16 jämförda med artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstadgad bestämmelse i en medlemsstat som rent generellt begränsar möjligheten för den behöriga nationella myndigheten, i dess egenskap av myndighet i den anmodade staten, att pröva giltigheten av en begäran om upplysningar till att gälla kontroll av att formkraven är uppfyllda, och medför en skyldighet för den nationella domstolen att, inom ramen för en sådan talan som beskrivits i fråga 3 ovan som den nationella domstolen ska pröva, kontrollera att villkoret att de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta är uppfyllt i alla hänseenden med avseende på kopplingen till den konkreta beskattning som är aktuell, att det angivna skattesyftet föreligger och att artikel 17 i direktiv 2011/16 har iakttagits?
- 6) För det fall det fastställs att stadgan är tillämplig i förevarande mål önskas svar på om artikel 47.2 i stadgan utgör hinder för en lagstadgad bestämmelse i en medlemsstat som utesluter att begäran om upplysningar som framställts av den behöriga myndigheten i en medlemsstat, underställs prövning av behörig domstol i den anmodade medlemsstaten inom ramen för en sådan talan som beskrivits i fråga 3 ovan som anhängiggjorts vid nämnda domstol? Krävs det enligt nämnda artikel 47.2 i stadgan att denna handling framställs inför den behöriga domstolen och att tredje man som innehar upplysningarna beviljas tillgång till den? Eller till och med att denna handling framställs inför den behöriga domstolen men att tredje man som innehar upplysningarna nekats tillgång härtill med hänsyn till att handlingen är konfidentiell under förutsättning att alla svårigheter som förorsakas nämnde tredje man på grund av en begränsning av hans rättigheter kompenseras i tillräcklig utsträckning av förfarandet inför domstol?"

32. Berlioz, den luxemburgska, den belgiska, den italienska, den polska och den finländska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

33. Företrädaren för den luxemburgska regeringen och kommissionen yttrade sig vid förhandlingen den 8 november 2016. Företrädaren för den tyska regeringen och företrädaren för den franska regeringen, som inte hade ingett några skriftliga yttranden, fick även tillfälle att redogöra för sina argument vid förhandlingen.

V – Bedömning

A – Inledande anmärkningar om artikel 47 i stadgan och den rätt som föreskrivs däri

34. Artikel 47 i stadgan har rubriken "Rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol". Med förevarande bestämmelse erkänner stadgan rätten till ett effektivt rättsmedel, som stadfästs i artikel 13 i Europakonventionen, och rätten till en rättvis rättegång, som slås fast i artikel 6.1 i Europakonventionen.

35. Sambandet mellan dessa artiklar i Europakonventionen och artikel 47 i stadgan nämns uttryckligen i Förklaringar avseende stadgan om de grundläggande rättigheterna. Artikel 47 första stycket ”grundas på artikel 13 i Europakonventionen” och andra stycket ”motsvarar artikel 6.1 i Europakonventionen”.⁶

36. Enligt artikel 52.3 i stadgan ska rätten till ett effektivt rättsmedel i artikel 47 i stadgan således ges samma innebörd och räckvidd som i Europakonventionen. Det föreskrivs dock i bestämmelsen att den inte hindrar unionsrätten från att tillförsäkra ett mer långtgående skydd.

37. I detta avseende vill jag understryka att artikel 47 i stadgan föreskriver mer långtgående krav än artikel 13 i Europakonventionen, eftersom den kräver ett effektivt rättsmedel ”inför en domstol” medan det i artikel 13 i Europakonventionen endast anges en ”nationell myndighet”. Artikel 47 i stadgan har även ett större materiellt tillämpningsområde. Bestämmelsen är för det första tillämplig när ”unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts” (oavsett om de finns upptagna i stadgan eller ej), medan det enligt artikel 13 i Europakonventionen krävs en kränkning av ”fri- och rättigheter [i Europakonventionen]”.⁷ För det andra begränsar artikel 6.1 i Europakonventionen rätten till en rättvis rättegång till prövningen av civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse om brott. En sådan begränsning finns inte i artikel 47 andra stycket i stadgan.⁸

38. Slutligen kan inte artikel 47 i stadgan prövas självständigt i förhållande till artikel 19 andra stycket FEU, eftersom medlemsstaterna enligt denna bestämmelse ska fastställa ”de möjligheter till överklagande som behövs för att säkerställa ett effektivt domstolsskydd inom de områden som omfattas av unionsrätten”.⁹

39. Det är med dessa iakttagelser i åtanke som den hänskjutande domstolens tolkningsfrågor ska prövas.

B – Den första tolkningsfrågan

40. Genom den första tolkningsfrågan undrar den hänskjutande domstolen om en medlemsstat ska anses tillämpa unionsrätten, med följd att stadgan är tillämplig, när den i sin lagstiftning föreskriver böter för en person som inte lämnar upplysningar inom ramen för ett utbyte av upplysningar mellan skattemyndigheter som grundas på ett direktiv.

41. Enligt artikel 51.1 i stadgan är unionsrättens tillämpning ett nödvändigt villkor för att stadgan ska kunna tillämpas på medlemsstaterna. Den luxemburgska och den finländska regeringen anser emellertid att det inte förhåller sig så med den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, eftersom de däri angivna böterna inte föreskrivs i direktiv 2011/16.

6 EUT C 303, 2007, s. 17–35, särskilt s. 29 och 30. Se, bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 30 juni 2016, Toma och Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punkt 40). Avseende domstolens praxis om denna fråga, se Lebrun, G., ”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, särskilt s. 440.

7 Min kursivering. Se, för ett liknande resonemang, Braibant, G., *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Éditions du Seuil, Paris 2001, s. 235 och 236.

8 Se, för ett liknande resonemang, Shelton, D., ”Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, i Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., och Ward, A. (red.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford 2014, s. 1197–1275, särskilt nr 47.44.

9 Se, för ett liknande resonemang, Hofmann, H. Ch., ”Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, i Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., och Ward, A. (red.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford 2014, s. 1197–1275, särskilt nr 47.50.

42. Med detta argument åtskiljer dessa medlemsstater förevarande mål från det mål i vilket dom meddelades den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105). I domen konstaterade domstolen att artiklarna 2, 250.1 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt¹⁰ och artikel 4.3 FEU föreskrev att åtgärder som var nödvändiga för att uppbära denna skatt skulle tillämpas. Med stöd av denna slutsats ansåg domstolen att skattetillägg och åtal, som dem som föreskrevs i den aktuella nationella lagstiftningen, utgjorde en tillämpning av unionsrätten som gjorde stadgan tillämplig.

43. För det första delar jag inte den luxemburgska och den finländska regeringens uppfattning, eftersom jag inte anser att dessa mål ska skiljas åt.

44. I punkt 28 i domen av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), slog domstolen även fast att det inte var nödvändigt att de berörda nationella lagarna *i sig* hade som syfte att införliva ett unionsdirektiv, eftersom de tillämpades i syfte att beivra ett åsidosättande av bestämmelserna i direktivet. Med andra ord ska det vara fråga om tillämpning av en specifik skyldighet, men inte nödvändigtvis en uttrycklig skyldighet.

45. I artikel 22 i direktiv 2011/16 åläggs vidare medlemsstaterna, i lika allmänna ordalag som de bestämmelser som åberopades i domen av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105),¹¹ att vidta ”alla nödvändiga åtgärder för att ... se till att de arrangemang för administrativt samarbete som föreskrivs i detta direktiv fungerar på ett smidigt sätt”. En sanktionsmekanism är definitivt en åtgärd som är nödvändig för att säkerställa att det system för utbyte av upplysningar som infördes genom direktiv 2011/16 är effektivt¹². Utan sanktionshot saknar en bestämmelse som föreskriver ett handlande effektivitet.

46. För det andra är det särskilt märkligt att den luxemburgska regeringen påstår att lagen av den 25 november 2014 inte är en tillämpning av unionsrätten. Enligt artikel 1 i lagen (som enligt sin rubrik föreskriver det tillämpliga förfarandet på utbyte av upplysningar på begäran i fråga om beskattning), är lagen nämligen tillämplig på framställningar vari en behörig myndighet i en medlemsstat begär upplysningar i skatteärenden ”med stöd av ... [ä]ndringslag av den 29 mars 2013 om administrativt samarbete på skatteområdet”. Direktiv 2011/16 införlivades genom denna lag.

47. Följaktligen anser jag att det är svårt att hävda att den lag som reglerar förfarandet för att erhålla upplysningar som en medlemsstat frågar efter med stöd av direktiv 2011/16, inte tillämpar direktivet. Samtliga åtgärder som vidtas inom de ramar som anges i en skyldighet som följer av unionsrätten omfattas nämligen av unionsrätten och utgör en tillämpning av den.¹³

48. För det tredje har domstolen redan bekräftat att reglerna om begäran om upplysningar och användningen av upplysningarna omfattas av unionsrättens tillämpningsområde. I domen av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), som avsåg tolkningen av rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område,¹⁴ som föregick direktiv 2011/16 ansåg nämligen

10 EUT L 347, 2006, s. 1.

11 I artikel 273 första stycket 2006/112 föreskrivs att ”medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri ...” I artikel 2 i direktiv 2006/112 fastställs de transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt och artikel 250.1 i samma direktiv avser de deklARATIONER som en beskattningsbar person ska göra.

12 Den omständigheten att det genom rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (EUT L 148, 2016, s. 8), läggs till en ny artikel 25a i direktiv 2011/16, i vilken det uttryckligen föreskrivs att medlemsstaterna ska fastställa regler om sanktioner för överträdelse av nationella bestämmelser som antagits i enlighet med detta direktiv vad avser en särskild bestämmelse (nya artikel 8aa), ändrar inte tillämpningsområdet för bestämmelsen i artikel 22 i direktiv 2011/16.

13 Se, för ett liknande resonemang, Safjan, M., Düsterhaus, D., och Guérin, A., ”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, särskilt s. 229.

14 EGT L 336, 1977, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64.

domstolen att "[d]e frågor som [hade] ställts ... rör[de] ... *genomförandet* av unionsrätten, och [att] domstolen [var] behörig att pröva tillämpningen i detta sammanhang av de grundläggande rättigheterna".¹⁵ I målet tillämpade förvisso inte domstolen stadgan, men det beror endast på att den trädde i kraft efter det omtvistade förfarandet för bistånd.

49. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att när en medlemsstat i sin lagstiftning föreskriver böter för en person som inte lämnar ut upplysningar inom ramen för ett utbyte av upplysningar mellan skattemyndigheter som bland annat grundar sig på bestämmelserna i direktiv 2011/16, tillämpar den unionsrätten vilket innebär att stadgan är tillämplig.

C – Den andra tolkningsfrågan

50. Genom den andra tolkningsfrågan undrar den hänskjutande domstolen om en person kan göra gällande artikel 47 i stadgan om vederbörande anser att de ovannämnda ålagda administrativa böterna (med anledning av vägran att lämna upplysningar inom ramen för ett utbyte av upplysningar mellan skattemyndigheter) har utfärdats med stöd av en begäran om upplysningar som personen i fråga betvivlar är giltig.

51. I artikel 47 första stycket i stadgan föreskrivs att "[v]ar och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts har rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol, med beaktande av de villkor som föreskrivs i denna artikel". Den hänskjutande domstolens andra tolkningsfråga är följaktligen av grundläggande betydelse, eftersom den leder till att domstolen preciserar tillämpningsområdet för artikel 47 i stadgan. Frågan som ska besvaras är nämligen om det faktum att stadgan är tillämplig automatiskt innebär att artikel 47 blir tillämplig eller om det för att denna artikel ska bli tillämplig krävs att en rätt eller en frihet som fastställs i unionsrätten påstås ha kränkts.

52. Lydelsen i artikel 47 första stycket i stadgan talar visserligen för det senare alternativet. Jag anser dock att denna tolkning inte kan godtas.

53. För det första skulle en sådan bokstavlig tolkning av artikel 47 i stadgan strida mot förfarandet för att erkänna rätten till ett effektivt rättsmedel i unionsrätten. Från början slogs nämligen denna rättighet fast i domstolens praxis som en allmän rättsprincip. Det framgår emellertid inte av förevarande rättspraxis att en viss rätt eller frihet systematiskt har identifierats för att rätten till ett effektivt rättsmedel skulle kunna tillämpas (se nedan rubrik 1).

54. För det andra skulle förevarande tolkning strida mot de redaktionella skillnaderna mellan artikel 47 i stadgan och artiklarna 6 och 13 i Europakonventionen (se nedan rubrik 2).

1. En kort översikt över den historiska utvecklingen av erkännandet av rätten till ett effektivt rättsmedel i unionsrätten

55. För det första vill jag erinra om att innan rätten till ett effektivt rättsmedel ens formellt upptogs i stadgan, hade domstolen redan slagit fast att förekomst av ett rättsmedel utgjorde en allmän unionsrättslig princip.

56. När det varit aktuellt med en grundläggande rättighet såsom rätten till fri rörlighet för arbetstagare, har domstolen nämligen ansett att "det [är] viktigt att det finns rättsmedel mot varje beslut av en nationell myndighet som innebär att denna rättighet inte beviljas, så att den enskildes rättigheter kan ges ett effektivt skydd. Såsom domstolen har fastställt i sin dom av den 15 maj 1986 i mål 222/84

¹⁵ Punkt 27 i domen. Min kursivering.

Johnston [EU:C:1986:206], *utgör detta krav en allmän gemenskapsrättslig princip* som härrör från de konstitutionella traditioner som är gemensamma för medlemsstaterna och som fastställs i artiklarna 6 och 13 i Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.”¹⁶

57. I målet ifrågasattes visserligen huruvida en rättighet, nämligen rätten till fri rörlighet, hade åsidosatts. Domstolen tog dock ytterligare ett steg genom att knyta samman den allmänna principen om rätten till ett effektivt rättsmedel med fastställandet av unionen som en ”rättslig union”.

58. Enligt domstolen innebär nämligen detta begrepp att ”*varken medlemsstaterna eller gemenskapsinstitutionerna kan undgå kontroll av om deras rättsakter står i överensstämmelse med gemenskapens grundläggande konstitutionella urkund, dvs. fördraget*”¹⁷ och ”*de allmänna rättsprinciperna samt de grundläggande rättigheterna*”¹⁸.

59. I detta sammanhang framstår det som logiskt att det inte enligt domstolens praxis krävs att en viss rättighet eller frihet som garanteras i unionsrätten systematiskt identifieras för att rätten till ett effektivt rättsmedel ska kunna tillämpas.

60. Domen av den 26 september 2013, *Texdata Software* (C-418/11, EU:C:2013:588), illustrerar domstolens tillvägagångssätt. I domen fann domstolen först att den nationella lagstiftning som föreskrev de sanktioner som riskerades vid åsidosättande av skyldigheten att offentliggöra räkenskapshandlingar,¹⁹ var ett resultat av en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan.²⁰ Därefter drog domstolen slutsatsen att bestämmelserna i stadgan var tillämpliga.²¹ Slutligen fortsatte domstolen med att pröva om artikel 47 i stadgan hade iakttagits, utan att försöka fastställa att en viss rättighet eller frihet hade kränkts.²²

2. Tolkningen av artikel 47 första stycket i stadgan

61. Såsom jag angav i mina inledande anmärkningar har artikel 47 i stadgan dessutom ett större materiellt tillämpningsområde än Europakonventionen.

62. Medan det enligt artikel 13 i Europakonventionen krävs en kränkning av ”fri- och rättigheter [i Europakonventionen]” för att denna ska vara tillämplig, är artikel 47 i stadgan tillämplig när ”unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts”, oavsett om de förekommer i stadgan eller inte.

63. Enligt artikel 51.1 i stadgan kan emellertid stadgan endast göras gällande mot medlemsstater vid tillämpning av unionsrätten. Följaktligen innebär nödvändigtvis erkännandet av stadgans tillämplighet att det redan finns en rättighet som garanteras enligt unionsrätten.²³ Att kräva att denna unionsrättsliga bestämmelse, som medför att stadgan är tillämplig, dessutom ska ge en viss rättighet som kan ha kränkts för den enskilde, skulle enligt min mening strida mot det generösa syfte som ligger till grund för artikel 47 i stadgan.

16 Dom av den 15 oktober 1987, *Heylens m.fl.* (222/86, EU:C:1987:442, punkt 14). Min kursivering.

17 Dom av den 23 april 1986, *Les Verts/parlamentet* (294/83, EU:C:1986:166, punkt 23). Min kursivering.

18 Dom av den 3 oktober 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami m.fl./parlamentet och rådet* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punkt 91) och dom av den 19 december 2013, *Telefónica/kommissionen* (C-274/12 P, EU:C:2013:852, punkt 56).

19 Skyldigheten föreskrivs i rådets elfte direktiv 89/666/EEG av den 21 december 1989 om krav på offentlighet i filialer som har öppnats i en medlemsstat av vissa typer av bolag som lyder under lagstiftningen i en annan stat (EGT L 395, 1989, s. 36; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 99).

20 Se punkt 75 i domen.

21 Se punkt 76 i domen.

22 Se punkt 77 och följande punkter i domen.

23 Se, för ett liknande resonemang, *Shelton, D.*, ”Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, i *Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., och Ward, A.* (red.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, s. 1197–1275, särskilt nr 47.01 och 47.46.

64. Jag ser vidare ett erkännande av denna avsikt att låta artikel 47 i stadgan automatiskt bli tillämplig i och med att den även är tillämplig vid användningen av begreppet sak i andra stycket.

65. Utöver att domstolsskyddet öppnas upp för hela unionsrätten, tillerkänner artikel 47 andra stycket nämligen var och en rätten att få sin sak prövad i en oavhängig och opartisk domstol. I detta avseende begränsar artikel 6.1 i Europakonventionen begreppet sak till *civila rättigheter och skyldigheter* eller en *anklagelse* om brott.

66. Slutligen, när det som i förevarande mål är fråga om att pröva ett beslut som går någon emot, framgår det att tillämpligheten av artikel 47 i stadgan är det nödvändiga villkoret för en rättslig union. Såsom jag erinrade om ovan innebär den rättsliga unionen att varken medlemsstaterna eller gemenskapsinstitutionerna kan undgå kontroll av att deras rättsakter är förenliga med unionsrätten.

67. Sammanfattningsvis anser jag att rätten till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol, som föreskrivs i artikel 47 i stadgan, nödvändigtvis innebär en *rätt till domstolsprövning*, det vill säga en möjlighet för en enskild att underkasta varje rättsakt som kan skada vederbörandes intressen en strikt rättslig prövning.²⁴ Det är emellertid medlemsstaterna som enligt artikel 19 andra stycket FEU är skyldiga att fastställa ”de möjligheter till överklagande som behövs för att säkerställa ett effektivt domstolsskydd inom de områden som omfattas av unionsrätten”.

68. Jag anser följaktligen att en person kan göra gällande artikel 47 i stadgan om vederbörande anser att de ålagda administrativa böterna har utfärdats med stöd av en begäran om upplysningar som personen i fråga betvivlar är giltig, när begäran framställs i ett förfarande som är ett resultat av en tillämpning av unionsrätten.

D – Den tredje och den femte tolkningsfrågan

69. Genom den tredje tolkningsfrågan undrar den hänskjutande domstolen om rätten till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol enligt artikel 47 i stadgan kräver att den nationella domstolen har en obegränsad behörighet att pröva talan som väckts mot administrativa böter som klaganden ålagts med anledning av att personen i fråga inte har lämnat ut upplysningar inom ramen för ett utbyte av upplysningar i skattehänseende mellan medlemsstaterna.

70. Enligt ett sådant synsätt, syftar således inte enbart kravet på obegränsad behörighet till att möjliggöra för den nationella domstolen att bedöma om böterna är proportionerliga, utan även till att pröva lagenligheten av ett beslut om föreläggande på vilket böterna grundar sig.

71. Den hänskjutande domstolens femte fråga avser omfattningen av den kontroll som ska företas. Genom förevarande fråga undrar nämligen Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) om den kontroll som skattemyndigheten och domstolen i den anmodade medlemsstaten ska göra – om den erkänns ha obegränsad behörighet – är begränsad till att gälla kontroll av att begäran om upplysningar uppfyller formkraveni.

72. Eftersom jag anser att artikel 47 i stadgan kräver en giltighetsprövning av det beslut om föreläggande som ligger till grund för de böter som ålades till följd av en vägran att hörsamma detta beslut, kommer jag att pröva dessa frågor tillsammans.

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

1. Kravet på obegränsad behörighet

73. Som jag redan har haft tillfälle att ange föreskrivs det i artikel 52.3 i stadgan att de rättigheter som erkänns i stadgan och som motsvarar sådana rättigheter som garanteras i Europakonventionen, ska ges samma innebörd och räckvidd som i konventionen. Med förbehåll för mina inledande synpunkter, förhåller det sig så med artikel 47 i stadgan i förhållande till 6.1 och artikel 13 i Europakonventionen.

74. Enligt förklaringen till artikel 52.3 i stadgan bestäms inte de garanterade rättigheternas innebörd och räckvidd endast av ordalydelsen i Europakonventionen utan också av praxis från Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (nedan kallad Europadomstolen).²⁵ Det ska emellertid konstateras att Europadomstolens praxis avseende kravet på ett effektivt rättsmedel är fast. När det finns ett administrativt bötesystem – såsom straffavgifter i skatteärenden – förutsätter rätten till en rättvis rättegång (som garanteras i artikel 6.1 i Europakonventionen och artikel 47 andra stycket i stadgan) att en förvaltningsmyndighets beslut som i sig inte uppfyller villkoren i denna artikel kan bli föremål för en senare prövning av ett rättskipande organ med obegränsad behörighet.²⁶

75. Europadomstolen har slagit fast att det ”bland karaktärsdragen hos en sådan domstol med obegränsad behörighet ingår en behörighet att på varje punkt ändra det överklagade avgörandet som meddelades av organet i en lägre instans. Den måste bland annat vara behörigt att pröva samtliga relevanta faktiska och rättsliga omständigheter i den tvist den har att avgöra.”²⁷

76. Det framgår även av Europadomstolens fasta praxis att en domstol endast kan vara bunden av ett förvaltningsbeslut som är av väsentlig betydelse för målet om det aktuella beslutet har meddelats i ett administrativt förfarandena som i sig uppfyller kraven i artikel 6.1 i Europakonventionen.²⁸

77. I förevarande fall är det nödvändigt att göra två konstateranden. Dels betecknas i artikel 5.1 i lagen av den 25 november 2014 uttryckligen den åtgärd genom vilken en sanktionsavgift påförs för vägran att lämna ut de begärda utgifterna som ”administrativa böter i skatteärenden”, dels framgår det av artikel 6 i lagen att enskilda endast kan väcka talan mot beslutet om böter, och därmed är den behöriga domstolen indirekt bunden av beslutet om föreläggande.

78. Det är emellertid odiskutabelt att de garantier som finns i artikel 47 i stadgan inte ges i det förfarande på skatteområdet som införts genom direktiv 2011/16, införlivat med luxemburgsk rätt genom lagen av den 29 mars 2013, eller i de påföljande besluten om föreläggande eller i de böter som utfärdas med tillämpning av dessa bestämmelser. Mot bakgrund av syftet att uppnå ett effektivt samarbete mellan de myndigheter som styr besluten,²⁹ fattas de nämligen logiskt sett inte av ett oberoende och opartiskt organ efter att den berörda parten har hörts i en rättvis och offentlig rättegång.

²⁵ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, punkt 35).

²⁶ Se, för ett liknande resonemang, Europadomstolen, 7 juni 2012, Segame SA mot Frankrike, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, punkterna 54 och 55.

²⁷ Europadomstolen, 7 juni 2012, Segame SA mot Frankrike, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, punkt 55. Se, även, avseende prövningen av civila rättigheter och skyldigheter, Europadomstolen, 15 september 2015, Tsanova-Gecheva mot Bulgarien, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punkt 92 och Europadomstolen, 13 februari 2003, Chevrol mot Frankrike, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, punkt 77.

²⁸ Se, för ett liknande resonemang, Europadomstolen, 16 april 2013, Fazliyski mot Bulgarien, CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, punkterna 59 och 60, Europadomstolen, 24 november 2005, Capital Bank AD mot Bulgarien, CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, punkterna 99–108 och Europadomstolen, 28 april 2005, I.D. mot Bulgarien, CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, punkterna 50–55.

²⁹ Se, bland annat, skälen 3 och 12 i direktiv 2011/16. Enligt domstolen var syftet med direktiv 77/799 att ”bekämpa internationell skatteflykt och internationellt undandragande av skatt och att direktivet således antogs i syfte att reglera samarbetet mellan skattemyndigheterna i medlemsstaterna” (dom av den 22 oktober 2013, Sabou C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 32). Dessa syften har inte ändrats och med antagandet av direktiv 2011/16.

79. Även om direktiv 2011/16 i sig inte ger enskilda någon rättighet,³⁰ innebär däremot påförandet av administrativa böter som föreskrivs i syfte att direktivet ska iakttas, att det krävs en rätt till domstolsprövning.

80. För att artikel 47 i stadgan ska iakttas, anser jag följaktligen att den domstol vid vilken talan mot de administrativa böterna har väckts ska kunna pröva lagenligheten av det beslut om föreläggande som böterna grundar sig på. Dels kan inte den nationella domstolen bli bunden av ett beslut om föreläggande som ensidigt fattas av myndigheten. Dels är lagenligheten av ett beslut om föreläggande en rättsfråga som är relevant för målet och för att kunna avgöra målet.

2. Omfattningen av den obegränsade behörigheten

81. Det framgår av domstolens och Europadomstolens praxis att tillgång till domstolsprövning inte är en absolut rättighet.³¹ Utövandet av rätten till ett effektivt rättsmedel kan således regleras.

a) Möjligheten att begränsa rätten till ett effektivt rättsmedel

82. Enligt domstolen framgår det "[a]v fast rättspraxis ... att de grundläggande rättigheterna inte utgör absoluta rättigheter, utan att de kan inskränkas under förutsättning att de faktiskt tillgodoser de allmänintressen som eftersträvas och att de, mot bakgrund av det eftersträvade målet, inte medför ett oproportionerligt och oacceptabelt ingrepp som påverkar själva innehållet i de på detta sätt garanterade rättigheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juni 2006 i mål C-28/05, Dokter m.fl., [C-28/05, EU:C:2006:408], punkt 75 och där angiven rättspraxis, samt Europadomstolens dom av den 21 november 2001 i målet Fogarty mot Förenade kungariket, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-XI, § 33)".³²

83. Detta synsätt är mycket likt det synsätt Europadomstolens intar när den prövar begränsningarna av de rättigheter som garanteras i artiklarna 6 och 13 i Europakonventionen.³³

84. I själva verket är det fråga om att iakttä artikel 52.1 i stadgan, enligt vilken "en inskränkning i rätten till ett effektivt rättsmedel inför en domstol, i den mening som avses i artikel 47 i stadgan ... kan ... vara tillåten endast om den är föreskriven i lag och förenlig med det väsentliga innehållet i denna rättighet, och om den enligt proportionalitetsprincipen är nödvändig och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av Europeiska unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter".³⁴

85. Utövandet av rätten till ett effektivt rättsmedel kan således begränsas under förutsättning att kärnan i rättigheten inte kränks. I enlighet med detta synsätt har Europadomstolen även preciserat att artikel 6 i Europakonventionen inte syftade till att säkerställa en rätt att få tillgång till prövning i en domstol som skulle kunna ersätta förvaltningsmyndigheternas bedömning med sin egen.³⁵

30 Se, för ett liknande resonemang, avseende direktiv 77/799, dom av den 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 punkt 31). Se, även, fortfarande avseende 77/799 och närmare bestämt avseende den skattskyldig som är föremål för en begäran om upplysningar, dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 36).

31 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 juni 2016, Toma och Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punkterna 44 och där angiven rättspraxis).

32 Dom av den 18 mars 2010, Alassini m.fl. (C-317/08–C-320/08, EU:C:2010:146, punkt 63).

33 Se, för ett liknande resonemang, Shelton, D., "Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial", i Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., och Ward, A. (red.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, s. 1197–1275, särskilt nr 47.84.

34 Dom av den 15 september 2016, Star Storage m.fl. (C-439/14 och C-488/14, EU:C:2016:688, punkt 49).

35 Se, för ett liknande resonemang, Europadomstolen, 15 september 2015, Tsanova-Gecheva mot Bulgarien, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punkt 97.

86. För att bedöma om omfattningen av den prövning som den behöriga nationella domstolen ska göra är tillräcklig, ska det angripna beslutets syfte beaktas. Denna uppgift är än så viktig när beslutet ”avser ett specifikt område som kräver särskilda kunskaper eller om, och i vilken omfattning, det innebär att myndigheten utövar sin skönmässiga bedömning”.³⁶

87. Under dessa förhållanden anser jag att giltighetsprövningen av ett beslut om föreläggande som de administrativa böterna grundar sig på kan begränsas under förutsättning att begränsningen inte innebär en kränkning av kärnan i rätten till ett effektivt rättsmedel, eftersträvar ett berättigat mål och att de medel som används står i rimlig proportion till det eftersträvade ändamålet.³⁷

b) Omfattningen av prövningen avseende giltigheten (av myndigheten i den anmodade medlemsstaten) och lagenligheten (av en domstol i samma stat) inom ramen för en begäran om upplysningar som framställts med stöd av direktiv 2011/16.

88. För det första erinrar jag om att ändamålet med direktiv 77/799 var att bekämpa internationell skatteflykt och internationellt undandragande av skatt.³⁸ I de två första skälen i direktiv 2011/16 bekräftas detta ändamål. Det kan även utläsas av artikel 23.2 i direktiv 2011/16 enligt vilken ”[m]edlemsstaterna ska till kommissionen lämna alla relevanta upplysningar som krävs för att utvärdera hur ändamålsenligt det administrativa samarbetet enligt detta direktiv är *när det gäller att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt*”.³⁹

89. Det framgår emellertid av domstolens nu fasta rättspraxis att ändamålet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt kan anses vara berättigat och utgöra tvingande skäl av allmänintresse.⁴⁰

90. För det andra har domstolen slagit fast att den anmodade medlemsstaten i princip är *skyldig* att hörsamma en begäran om upplysningar som framställts av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat.⁴¹

91. Användningen av presens indikativ i artikel 5 i direktiv 2011/16 bekräftar att det är obligatoriskt att lämna upplysningar. I artikeln föreskrivs nämligen att ”[p]å begäran av den begärande myndigheten ska en anmodad myndighet till den begärande myndigheten *lämna* alla sådana upplysningar som avses i artikel 1.1 ...”⁴². Förbehållet som tidigare var föreskrivet i artikel 2.1 i direktiv 77/799 finns nu i en specifik artikel i 2011/16 som har rubriken ”Begränsningar”, nämligen artikel 17. I artikel 18 i direktivet preciseras dock att artikel 17.2, 17.3 och 17.4 ”inte i något fall medför en rätt för en anmodad medlemsstat att vägra att lämna upplysningar enbart därför att den inte har något eget intresse av denna information”.

36 Europadomstolen, 15 september 2015, Tsanova-Gecheva mot Bulgarien, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punkt 98.

37 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, punkt 60).

38 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 punkt 30), och dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 32).

39 Min kursivering.

40 Se, bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 60), och dom av den 21 februari 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkterna 40, 45 och 46).

41 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 34).

42 Min kursivering.

92. För det tredje är det lika självklart att den anmodade staten inte kan begära vilka skattemässiga upplysningar som helst. Hänvisningen i artikel 5 i direktiv 2011/16 till artikel 1 i samma direktiv innebär nämligen en tydlig begränsning. I direktivet fastställs de regler och förfaranden som möjliggör för medlemsstaterna att samarbeta med varandra för att utbyta sådana upplysningar som *kan antas vara relevanta* för administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftningar om skatter.⁴³

93. Förevarande begränsning förklaras tydligt i skäl 9 i direktiv 2011/16 enligt vilket "[s]tandarden kan antas vara relevant syftar till ett utbyte av upplysningar i skatteärenden i vidast möjliga omfattning och klargör samtidigt att det inte står medlemsstaterna fritt att genomföra så kallade fishing expeditions eller begära upplysningar som sannolikt inte är relevanta för ett skatteärende avseende viss bestämd skattskyldig ...".

94. Det framgår av denna bestämmelse och dess förklaring att iakttagandet av standarden "kan antas vara relevant" utgör ett villkor för att en begäran om upplysningar ska vara giltig. Den anmodade myndigheten ska således kontrollera begäran i detta avseende. Enligt artikel 7.4 i direktiv 2011/16 är det för övrigt tillåtet att underrätta den begärande myndigheten om eventuella brister i begäran.

95. Följaktligen utgör denna standard även det kriterium som ska ligga till grund för lagenligheten av det beslut om föreläggande som ska prövas av en domstol i den mening som avses i artikel 47 i stadgan.

96. För det fjärde är skyndsamhet och effektivitet av väsentlig betydelse för att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, vilket bekräftas i skälen 4 och 8 i direktiv 2011/16. Det är anledningen till att det i artikel 7 i direktiv 2011/16 har fastställts tidsfrister för att lämna upplysningar.⁴⁴

97. Det framgår av fyra tidigare yttranden att den giltighetsprövning som skattemyndigheten i den anmodade staten ska företa av begäran om upplysningar och den nationella domstolens påföljande lagenlighetsprövning ska vara begränsad. Annars finns det risk att samarbetsmekanismen i direktiv 2011/16 berövas en stor del av sin effektivitet. En sådan begränsning är motiverad mot bakgrund av det eftersträlvade allmänintresset att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt.

98. I artikel 20 i direktiv 2011/16 fastställs de parametrar som är användbara för att definiera den kontroll som ska utföras genom att föreskriva de minimiupplysningar som ska finnas med i det standardformulär som lagstiftaren föreslår ska användas för de begäran om upplysningar som avses i artikel 5 i direktiv 2011/16 och för de svar som ges. I skäl 9 i direktiv 2011/16, i vilket standarden "kan antas vara relevant" anges, hänvisas det för övrigt uttryckligen till artikel 20.

99. De uppgifter som anges i artikel 20.2 första stycket i direktiv 2011/16 är identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning och det beskattningsändamål för vilket upplysningarna begärs. I andra stycket anges vidare att den anmodade myndigheten även kan uppge namn och adress på varje person som kan antas inneha de begärda upplysningarna.

100. På grundval av dessa uppgifter ska den anmodade myndigheten kunna avgöra om de begärda upplysningarna *kan antas vara relevanta* för att uppnå det ändamål som den begärande myndigheten beskriver, det vill säga att de berör ett skatteärende för en berörd skattskyldig och kan hjälpa den begärande myndigheten att fastställa det korrekta beloppet på den skatt som ska erläggas.

43 Med undantag för mervärdesskatt, tullar, punktskatter som omfattas av annan unionslagstiftning om administrativt samarbete mellan medlemsstaterna och sociala avgifter (artikel 2.2 i direktiv 2011/16).

44 Se skäl 12 i direktiv 2011/16. Om exempelvis den anmodade myndigheten vill underrätta den begärande myndigheten om eventuella brister i begäran, ska den enligt artikel 7.4 i direktiv 2011/16 göra det inom en månad efter mottagandet av begäran.

101. Med andra ord ska myndigheten i den anmodade staten kunna besvara frågan om de begärda upplysningarna *kan* ha ett samband med fastställandet av den skatt som den begärande myndigheten försöker fastställa.⁴⁵

102. Denna tolkning styrks av kommentarerna om artikel 26 i modellavtalet för skatter på inkomst och förmögenhet från Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD), som unionslagstiftaren själv inspirerades av.⁴⁶ Enligt förklaringarna till artikeln i avtalet, ska det finnas "en rimlig möjlighet att de begärda uppgifterna visar sig vara relevanta".⁴⁷ Begreppet "antas vara relevanta" syftar till att förhindra att en stat ber om uppgifter som det är *föga sannolikhet* har ett *samband* med en pågående utredning eller kontroll.⁴⁸

103. Det legitima syfte som eftersträvas med direktiv 2011/16 kräver att samma begränsningar tillämpas på den lagenlighetsprövning av beslutet om föreläggande som företas inom ramen för talan mot de penningböter som ålagts en person som inte har lämnat de begärda uppgifterna.

104. Rent konkret ska den nationella domstolen kunna kontrollera att ett beslut om föreläggande grundar sig på en begäran om upplysningar som har ett samband mellan dels de begärda upplysningarna, den berörde skattskyldige, tredje man som eventuellt innehar upplysningar, dels det beskattningsändamål som eftersträvas.

105. För att kunna beivras måste avsaknaden av samband mellan begäran om upplysningar och det eftersträvade beskattningsändamålet vara uppenbar. Om det krävdes att domstolen i den anmodade staten gjorde en ingående rättslig bedömning skulle det i så fall förutsättas att domstolen besatt en grundlig kunskap om de befintliga rätts- och sakfrågorna i den begärande staten, vilket inte kan krävas och det är för övrigt inte realistiskt.⁴⁹ Jag delar kommissionens åsikt att begreppet "kan antas vara relevant" endast kräver "en kortfattad och formell prövning av de faktiska omständigheterna".⁵⁰

106. På samma sätt anser jag inte att begränsningarna av skyldigheten att lämna ut upplysningar i artikel 17 i direktiv 2011/16 ska beaktas. Den anmodade myndigheten är i princip skyldig att hörsamma begäran om upplysningar⁵¹ och begränsningarna i artikel 17 i direktivet är endast *möjligheter* och det är upp till den anmodade myndigheten att bedöma att inte lämna ut upplysningar.⁵² Såsom domstolen tidigare har angett avseende den anmodade staten, visade unionslagstiftarens användning av ordet "får" att de inhemska skattemyndigheterna har en valmöjlighet.⁵³ Det är emellertid detta verb som används i artikel 17.3 och 17.4 i direktiv 2011/16.⁵⁴

45 Jag noterar att i förslaget till rådets direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning av den 2 februari 2009 (KOM(2009) 29 slutlig), avser artikel 5.1 "uppgifter som *kan vara relevanta* för en korrekt beräkning av ... skatter". Min kursivering.

46 Se punkt 570 i motiveringen till förslaget till rådets direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning av den 2 februari 2009 (KOM(2009)29 slutlig). Domstolen har redan godkänt att medlemsstaterna inspireras av OECD:s modellavtal. Se, till exempel, avseende modellavtalet i fråga om dubbelbeskattning, dom av den 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 32).

47 Kommentarer till artikel 26 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet från år 2014, punkt 5. Min kursivering.

48 Kommentarer till artikel 26 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet från år 2014. Min kursivering.

49 Se, för ett liknande resonemang, avseende direktiv 77/799, dom av den 13 april 2000, W.N. (C-420/98, EU:C:2000:209, punkt 18).

50 Se punkt 50 i kommissionens skriftliga yttranden.

51 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 34).

52 Det är endast i artikel 17.1 i direktiv 2011/16 som svaret från den anmodade myndigheten villkoras. Det är dock inte möjligt för nämnda myndighet att kontrollera att villkoret iaktas. Enligt bestämmelsen ger den anmodade myndigheten de upplysningar som avses i artikel 5 "under förutsättning att den begärande myndigheten har uttömt de vanliga informationskällor som den under omständigheterna kunde ha använt för att skaffa de begärda upplysningarna, utan att riskera det önskade resultatet". Detta villkor gäller således den begärande myndigheten. Enligt principen om lojalt samarbete, som direktivet bygger på, ska den anmodade myndigheten nödvändigtvis anta att detta villkor iaktas. Vanligtvis använder sig den begärande medlemsstaten av direktivet om den inte själv förfogar över de nödvändiga upplysningarna.

53 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 33), och dom av den 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 punkt 32).

54 I artikel 17.2 i direktiv 2011/16 anges följande: "Detta direktiv ska *inte medföra* någon skyldighet för en anmodad medlemsstat att utföra utredningar eller överlämna upplysningar, om det skulle strida mot dess lagstiftning att för egna ändamål utföra sådana utredningar eller inhämta de begärda upplysningarna" (min kursivering).

107. Det ankommer således inte på den behöriga domstolen att *i efterhand* bedöma huruvida det var lämpligt att använda sig av dessa möjligheter om den anmodade myndigheten inte ansåg att det var nödvändigt när den tog emot begäran om upplysningar.

c) Mellanliggande slutsatser om omfattningen av giltighets- och lagenlighetsprövningen inom ramen för en begäran om upplysningar som framställts med stöd av direktiv 2011/16

108. Direktiv 2011/16 ger inte i sig någon rättighet till enskilda.

109. Innan den anmodade myndigheten antar ett beslut om föreläggande måste den dock kunna avgöra om de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta för det ändamål som den begärande myndigheten har angett, de vill säga att det angår ett skatteärende för en berörd skattskyldig och att det kan hjälpa den begärande myndigheten att fastställa det korrekta beloppet på den skatt som ska erläggas.

110. Påförande av administrativa böter som föreskrivs i syfte att direktivet ska iakttas kräver dessutom att det finns möjlighet att få tillgång till en domstol i den mening som avses i artikel 47 i stadgan. Detta förutsätter att den domstol vid vilken talan mot böterna väcks kan pröva om beslutet om föreläggande, som ligger till grund för böterna, är lagenligt.

111. Det legitima syftet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, som direktiv 2011/16 eftersträvar, kräver att lagenlighetsprövningen begränsas enligt följande. En domstol ska endast – utifrån en summarisk prövning – kunna kontrollera om beslutet om föreläggande grundar sig på en begäran om upplysningar som har ett samband dels med de begärda upplysningarna, den berörde skattskyldige, tredje man som eventuellt innehar upplysningar, dels med det beskattningsändamål som eftersträvas. För att konstatera en rättsstridighet, ska det vara uppenbart att det saknas samband mellan begäran om upplysningar och beskattningsändamålet.

112. Med en sådan utformning av denna typ av prövning anser jag inte att rätten till ett effektivt rättsmedel, som garanteras i artikel 47 i stadgan, töms på sitt innehåll. En sådan prövning iakttar dessutom proportionalitetsprincipen, eftersom de begränsningar som uppställs är nödvändiga för att säkerställa effektiviteten i det administrativa samarbete på skatteområdet som införts genom direktiv 2011/16 och den går inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt.

d) Avslutande synpunkter om avsaknaden av motstridigheter i förhållande till den skattskyldigas situation

113. I domstolens dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), slog domstolen fast att det i förfarandet för skattekontroll ska skiljas mellan utredningsskedet – dit en begäran om upplysningar från en skattemyndighet till en annan hör – och det kontradiktoriska skedet. Domstolen ansåg att ”iakttagandet av den skattskyldiges rätt till försvar inte kräver att denne tillåts delta vid begäran om upplysningar som den frågande medlemsstaten framställer till den tillfrågade medlemsstaten”.⁵⁵

⁵⁵ Punkt 44 i domen.

114. Enligt kommissionen ska samma resonemang tillämpas på tredje man som tillfrågas om upplysningar. Risken är annars att anmodad tredje man får mer vittgående processuella rättigheter än den skattskyldige som avses i skatteutredningen, trots att den förstnämndas skattesituation inte påverkas.⁵⁶ Kommissionen anser följaktligen att anmodad tredje man inte bör ha rätt att bestrida att begäran om upplysningar kan antas vara relevant.

115. Argumentet kan inte godtas, eftersom den skattskyldige som avses i utredningen och anmodade tredje man inte befinner sig i jämförbara situationer.

116. Det som nämligen berättigar avsaknaden av det obligatoriska erkännandet av den skattskyldiges rättigheter i förfarandet i domen av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), är domstolens åtskillnad i förfarandet för skattekontroll mellan utredningsskedet och det kontradiktoriska skedet.⁵⁷ Detta inleds med att det skickas ett övervägande om ändrad taxering till den skattskyldige. För den skattskyldige innebär emellertid nödvändigtvis det senare skedet att vissa rättigheter iaktas, bland annat rätten att vid en domstol bestrida det eventuellt slutliga beslutet.

117. Anmodad tredje man är inte inblandad i det andra skedet av förfarandet för skattekontroll. Han kan således inte göra gällande sina rättigheter i förfarandet. I motsats till den skattskyldiges situation, går det verkligen att prata om utredning avseende anmodad tredje man, framför allt när den ålagts penningböter? Under dessa förutsättningar är det inte motstridigt att besvara frågan om rätten till ett effektivt rättsmedel olika utifrån om det är fråga om den skattskyldige som den begärande medlemsstaten försöker beräkna skatten för eller tredje man till vilken beslutet om föreläggande riktas som en följd av begäran om upplysningar.

E – Den fjärde tolkningsfrågan

118. Den hänskjutande domstolen önskar med sin fjärde fråga få klarhet i räckvidden av begreppet ”kan antas vara relevanta” i artikel 1.1 och i artikel 5 i direktiv 2011/16. Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) undrar om det är ett villkor för giltigheten av en begäran om upplysningar som den begärande myndigheten skickar till den anmodade myndigheten och för giltigheten av det påföljande beslutet om föreläggande.

119. Vid prövningen av den tredje och den femte frågan fann jag att hänvisningen i artikel 5 till artikel 1 i direktiv 2011/16 innebar en tydlig begränsning av den anmodade myndighetens skyldighet.

120. Enligt dessa två artiklar fastställer nämligen direktiv 2011/16 regler och förfaranden som ålägger medlemsstaterna att samarbeta med varandra för att enbart utbyta sådana upplysningar som *kan antas vara relevanta* för administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftningar i fråga om skatter.⁵⁸

121. Jag drar härav slutsatsen att iakttagandet av standarden kan antas vara relevant villkorar giltigheten av begäran om upplysningar och det påföljande beslutet om föreläggande. Det utgör även det kriterium som ska ligga till grund för lagenligheten av ett beslut om föreläggande, vilket ska prövas av en domstol i den mening som avses i artikel 47 i stadgan.⁵⁹

56 Se punkt 70 i kommissionens skriftliga yttranden.

57 Se, i detta avseende, punkterna 56–59 i förslaget till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Sabou (C-276/12, EU:C:2013:370). Se, även, i doktrinen, Aubert, M., Broussy, E. och Cassagnabère, H., ”Chronique de jurisprudence de la CJUE”, *L’actualité juridique; droit administratif*, 2013, s. 2309, Van Eijsden, A., ”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, särskilt s. 132 och 133.

58 Med undantag för mervärdesskatt, tullar, punktskatter som omfattas av annan unionslagstiftning om administrativt samarbete mellan medlemsstaterna och sociala avgifter (artikel 2.2 i direktiv 2011/16).

59 Se ovan punkterna 94 och 95.

122. Den omständigheten att de upplysningar som en medlemsstat ber en annan medlemsstat om ska antas vara relevanta, utgör med andra ord ett villkor som begäran om upplysningar ska uppfylla för att den anmodade medlemsstatens skyldighet att hörsamma begäran ska aktualiseras.

F – Den sjätte tolkningsfrågan

123. Genom den sjätte frågan undrar den hänskjutande domstolen om artikel 47.2 i stadgan uppställer krav på att begäran om upplysningar, som den begärande myndigheten skickar till den anmodade myndigheten, ska lämnas till mottagaren av beslutet om föreläggande och till behörig domstol, inom ramen för den talan som väckts mot de böter som ålagts som en följd av vägran att hörsamma detta beslut.

124. Frågan är inte utan betydelse. Den berör den kontradiktoriska principen som anses vara en grundläggande princip, eftersom den tillåter utövandet av rätten till försvar och fastställandet av den juridiska riktigheten.⁶⁰

125. När det gäller direktiv 2011/16 finns nödvändigtvis de uppgifter som kan visa att det finns ett samband mellan de begärda upplysningarna och den begärande myndighetens beskattningsändamål – det vill säga att de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta – i begäran om upplysningar. Det är däremot inte säkert att de återges i beslutet om föreläggande, som delges anmodad tredje man. Tvärtom, i artikel 3.4 i lagen av den 25 november 2014 preciseras uttryckligen att beslutet om föreläggande endast ska innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att den person som innehar upplysningarna ska kunna identifiera vilka upplysningar som begärs.⁶¹

126. Ett beslut om föreläggande som är så kortfattat gör det definitivt inte möjligt att kontrollera om det har utfärdats med stöd av en begäran om upplysningar som har ett samband dels med de begärda upplysningarna, den berörde skattskyldige, tredje man som eventuellt innehar upplysningar, dels med det beskattningsändamål som eftersträvas.⁶²

127. Den begärande statens ursprungliga begäran om upplysningar måste nödvändigtvis inges till den domstol som ska pröva talan mot beslutet att påföra böter. Domstolen kan annars inte utöva den lagenlighetsprövning som föreskrivs i artikel 47 i stadgan.

128. Generaladvokat Bot har nyligen haft tillfälle att, i punkt 99 i sitt förslag till avgörande i målet ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563), erinra om att *”även när ett intrång i den nationella säkerheten har gjorts gällande, ... [innebär] kravet på ett effektivt rättsmedel ... att det oberoende organ vid vilket talan väcks i vart fall måste informeras om de skäl som ligger till grund för det omtvistade beslutet, även om dessa inte är tillgängliga för allmänheten”*.⁶³

129. Men vad gäller för anmodad tredje man? Att inte ha tillgång till begäran om upplysningar skapar en obalans mellan parterna i förfarandet.

130. Allt sedan det europeiska projektet inleddes har domstolen slagit fast att det skulle strida mot den grundläggande rätten till ett effektivt rättsmedel vid domstol om ett domstolsavgörande grundades på omständigheter och handlingar som parterna, eller en av parterna, inte kunnat ta del av, och beträffande vilka parterna inte kunnat tillkännage sin ståndpunkt.⁶⁴

⁶⁰ Se, för ett liknande resonemang, Miniato, L., *Le principe du contradictoire en droit processuel*, L.G.D.J., Paris 2008, nr 121.

⁶¹ I förevarande fall tycks inte de rättsliga bestämmelserna ha iakttagits. Det beslut om föreläggande som Berlioz delgavs i det nationella målet innehöll nämligen andra uppgifter än enbart de begärda upplysningarna (se fotnot 67).

⁶² Se ovan punkt 111.

⁶³ Min kursivering.

⁶⁴ Se, för ett liknande resonemang, dom av en 22 mars 1961, Snutat/Haute Autorité (42/59 och 49/59, EU:C:1961:5), och, för en aktuell bekräftelse av principen, se dom av den 4 juni 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punkt 56).

131. Den kontradiktoriska principen är visserligen inte heller absolut. Sammanhanget för målet ska inte förglömmas, nämligen samarbete mellan skattemyndigheter i syfte att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt. I detta sammanhang ska det inte uteslutas att om begäran om upplysningar lämnas till anmodad tredje man kan det skada effektiviteten i utbytet av upplysningar eller minska chanserna att den anmodade myndighetens utredning blir framgångsrik. Skulle det inte dessutom kunna strida mot den skattskyldiges rätt till skydd av personuppgifter om begäran om upplysningar utlämnades till anmodad tredje man?

132. Jag anser dock inte att dessa skäl på ett allmänt och fullständigt sätt rättfärdigar att de garantier som följer av rätten till ett effektivt rättsmedel åsidosätts, vilket är innebörden av en begränsad rätt till de uppgifter som är nödvändiga för att bedöma om de ålagda böterna är lagenliga.

133. Även om Europadomstolen har medgett att den kontradiktoriska principen kan begränsas, är det nämligen endast för att skydda en annans individs grundläggande rättighet eller ett viktigt allmänintresse.⁶⁵ Enligt Europadomstolen är det endast åtgärder som är "absolut nödvändiga" som är legitima enligt artikel 6.1 i Europakonventionen.⁶⁶

134. Jag anser att inom ramen för direktiv 2011/16 kan i princip inte en annan individs rättigheter motivera att begäran om upplysningar sekretessbeläggs i förhållande till anmodad tredje man. Det är nämligen troligt att upplysningar om en skattskyldig, som omfattas av en skatteutredning, redan har angetts i begäran om föreläggande.⁶⁷ Däremot utgör bekämpandet av skatteundandragande och skatteflykt ett viktigt allmänintresse.

135. Även under synnerliga omständigheter som avser allmän säkerhet vid ett förutsatt terrorhot, har dock domstolen slagit fast att det åligger behörig nationell myndighet att framlägga bevis som visar att statens säkerhet faktiskt skulle äventyras om den berörde gavs exakt och fullständig information om de skäl som utgör grund för ett omtvistat beslut.⁶⁸

136. Detta krav ingår även i Europadomstolens praxis enligt vilken begränsningen av den kontradiktoriska principen ska kompenseras av lämpliga processuella mekanismer genom vilka en tillfredsställande rättsnivå i förfarandet kan säkerställas.⁶⁹ Behörig domstols bedömning av om ett utlämnande är nödvändigt har nämligen ansetts som en viktig garanti som kan kompensera den behöriga myndighetens vägran att lämna ut en uppgift.⁷⁰

137. Mot bakgrund av det ovan anförda, anser jag att begäran om upplysningar således nödvändigtvis ska överlämnas till den domstol vid vilken talan mot böterna väcks och till anmodad tredje man. Om myndigheten i den anmodade staten anser att utlämnandet kan äventyra effektiviteten i myndigheternas samarbete för att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt (eller skada ett allmänintresse eller en annan individs grundläggande frihet), ankommer det på den anmodade myndigheten att i ovannämnda talan framlägga bevis för detta och det åligger den behöriga domstolen att avgöra frågan.

65 Se, för ett liknande resonemang, Europadomstolen, 16 februari 2000, Jasper mot Förenade kungariket, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punkt 52 och Europadomstolen, 19 februari 2009, A. med flera mot Förenade kungariket, CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, punkt 205.

66 Europadomstolen, 16 februari 2000, Jasper mot Förenade kungariket, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punkt 52.

67 Detta är för övrigt fallet i förevarande mål, eftersom den berörda juridiska personens identitet och ändamålet med den utredning som påskyndades av den begärande staten preciserades i beslutet om föreläggande. Efter det att det i beslutet om föreläggande hade angetts att "[d]en juridiska person som berörs av utredningen är bolaget Cofima SAS" och huvudkontorets adress i Frankrike hade preciserats, angavs det uttryckligen att "de franska skattemyndigheterna utreder skattesituationen för SAS Cofima, som ägs av Berlioz Investment SA, och är i behov av upplysningar för att kunna pröva tillämpningen av källskatt på SAS Cofimas utdelning till Berlioz Investment SA" (se bilaga A 1 i de handlingar som ingavs av den luxemburgiska regeringen).

68 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punkt 61).

69 Se, för ett liknande resonemang, punkt 83 i förslaget till avgörande av generaladvokaten Bot i målet ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563), och, bland annat, Europadomstolen, 16 februari 2000, Jasper mot Förenade kungariket, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punkt 52.

70 Se, för ett liknande resonemang, Europadomstolen, 16 februari 2000, mot Förenade kungariket, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punkt 56.

VI – Förslag till avgörande

138. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) på följande sätt:

- 1) När en medlemsstat i sin lagstiftning föreskriver böter för en person som inte lämnar ut upplysningar inom ramen för ett utbyte av upplysningar mellan skattemyndigheter som bland annat grundar sig på bestämmelserna i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, tillämpar den unionsrätten vilket innebär att stadgan är tillämplig.
- 2) En person kan åberopa artikel 47 i stadgan om vederbörande anser att de ålagda administrativa böterna har utfärdats med stöd av en begäran om upplysningar som personen i fråga betvivlar är giltig, när begäran framställs i ett förfarande som är ett resultat av en tillämpning av unionsrätten.
- 3) Artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att den domstol vid vilken talan mot administrativa böter har väckts, som påförts som en följd av vägran att hörsamma beslutet om föreläggande, ska kunna pröva lagenligheten av beslutet om föreläggande. Mot bakgrund av det legitima syftet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, som direktiv 2011/16 eftersträvar, ska en domstol endast utifrån en summarisk prövning kunna kontrollera om beslutet om föreläggande grundar sig på en begäran om upplysningar som har ett samband dels med de begärda upplysningarna, den berörde skattskyldige, tredje man som eventuellt innehar upplysningar, dels med det beskattningsändamål som eftersträvas. För att rättsstridighet ska anses föreligga, ska det vara uppenbart att det saknas samband mellan begäran om upplysningar och beskattningsändamålet.
- 4) Den omständigheten att de upplysningar som en medlemsstat ber en annan medlemsstat om med stöd av direktiv 2011/16 ska antas vara relevanta, utgör ett villkor som begäran om upplysningar ska uppfylla för att den anmodade medlemsstatens skyldighet att hörsamma begäran ska aktualiseras.
- 5) Begäran om upplysningar, som ligger till grund för beslutet om föreläggande, ska nödvändigtvis överlämnas till den domstol vid vilken talan mot böterna väcks och till anmodad tredje man. Om myndigheten i den anmodade staten anser att utlämnandet kan äventyra effektiviteten i myndigheternas samarbete för att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt (eller skada ett allmänintresse eller en annan individs grundläggande frihet), ankommer det på den anmodade myndigheten att i ovannämnda talan framlägga bevis för detta och det åligger den behöriga domstolen att avgöra frågan.