



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 25 november 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Administrativt samarbete i fråga om beskattning – Direktiv 2011/16/EU – Artiklarna 1.1, 5 och 20.2 – Begäran om upplysningar – Beslut om föreläggande att lämna upplysningar – Vägran att rätta sig efter föreläggandet – Påföljd – Huruvida de begärda upplysningarna ’kan antas vara relevanta’ – De berörda skattskyldiga personerna har inte identifierats individuellt med namn – Begreppet ’identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning’ – Motivering till begäran om upplysningar – Räckvidd – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Artikel 47 – Rätt till ett effektivt rättsmedel gentemot beslutet om föreläggande att lämna upplysningar – Artikel 52.1 – Begränsning – Iakttagande av det väsentliga innehållet i rätten”

I mål C-437/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg) genom beslut av den 23 maj 2019, som inkom till domstolen den 31 maj 2019, i målet

État luxembourgeois

mot

L,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen A. Prechal, tillika tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi (referent) och N. Wahl,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– L, genom F. Trevisan och P. Mellina, avocats,

* Rättegångsspråk: franska.

- Luxemburgs regering, genom C. Schiltz, T. Uri och A. Germeaux, samtliga i egenskap av ombud,
- Irland, genom M. Browne, G. Hodge, J. Quaney och A. Joyce, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av S. Horan, BL,
- Greklands regering, genom K. Georgiadis, M. Tassopoulou och Z. Chatzipavlou, samtliga i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, inledningsvis genom A.-L. Desjonquères och C. Mosser, därefter genom A.-L. Desjonquères, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Finlands regering, genom M. Pere, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, inledningsvis genom W. Roels och N. Gossement, därefter genom W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 3 juni 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) samt av artiklarna 1.1, 5 och 20.2 a 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 (EUT L 64, 2011, s. 1).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan État luxembourgeois (luxemburgska staten) och L, ett bolag bildat enligt luxemburgsk rätt, angående lagenligheten av böter som påförts detta bolag för att ha vägrat att lämna vissa upplysningar, efter en begäran om utbyte av upplysningar mellan medlemsstaterna på skatteområdet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skälen 1, 2 och 6–9 i direktiv 2011/16 anges följande:

- ”(1) I denna tid av globalisering växer medlemsstaternas behov av ömsesidigt bistånd i fråga om beskattning snabbt. Utvecklingen går väldigt snabbt när man ser till de skattskyldigas rörlighet, antalet gränsöverskridande transaktioner och de finansiella instrumentens internationella karaktär, vilket gör det svårt för medlemsstaterna att fastställa skatter korrekt. Denna ökande svårighet inverkar på skattesystemens funktion och medför dubbelbeskattning, vilket i sig ger incitament till skattebedrägeri och skatteundandragande, ...
- (2) En enskild medlemsstat kan därför inte förvalta sitt nationella skattesystem, särskilt när det gäller direkt beskattning, utan att få upplysningar från andra medlemsstater. För att hantera de negativa effekterna av detta är det nödvändigt att utveckla ett nytt administrativt samarbete mellan medlemsstaternas skatteförvaltningar. Det behövs instrument som kan skapa förtroende mellan medlemsstaterna genom att samma regler, skyldigheter och rättigheter fastställs för samtliga medlemsstater.
- ...
- (6) ... För detta ändamål anses detta nya direktiv vara det korrekta rättsliga instrumentet för att uppnå ett effektivt administrativt samarbete.
- (7) Detta direktiv bygger på resultatet av [rådets] direktiv 77/799/EEG [av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, 1977, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64)], men föreskriver där så är nödvändigt tydligare och exaktare regler för det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna i syfte att etablera ett mer omfattande administrativt samarbete mellan medlemsstaterna, i särskilt vad gäller utbyte av upplysningar. I synnerhet bör tydligare regler även göra det möjligt att täcka in alla juridiska och fysiska personer i unionen mot bakgrund av det allt större antalet juridiska konstruktioner, som inte bara omfattar traditionella lösningar som trustar, stiftelser och investeringsfonder, utan även nya konstruktioner som kan komma att tillskapas av skattebetalare i medlemsstaterna.
- (8) ... Åtgärder bör ... vidtas för att åstadkomma fler direkta kontakter mellan myndigheterna, så att samarbetet effektiviseras och påskyndas. ...
- (9) 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.”

4 Artikel 1 i direktiv 2011/16 har rubriken ”Syfte”. I punkt 1 i denna artikel 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.”

5 I artikel 3 i detta direktiv, med rubriken ”Definitioner”, föreskrivs följande:

”I detta direktiv gäller följande definitioner:

...

11) *person*

a) en fysisk person,

b) juridisk person,

c) om gällande lagstiftning medger det, en sammanslutning av personer som har befogenhet att utföra rättshandlingar men som inte har en juridisk persons rättsställning, eller

d) varje annan juridisk konstruktion, oavsett slag eller form, och oberoende av om den har status som juridisk person, som äger eller förvaltar tillgångar, inklusive inkomster som härrör därifrån, som omfattas av en skatt som täcks av detta direktiv.

...”

6 I artikel 5 i direktivet, som har rubriken ”Förfarande för utbyte av upplysningar på begäran”, föreskrivs 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.”

7 I artikel 20 i direktivet, med rubriken ”Standardformulär och standardiserade datorformat”, föreskrivs följande:

”1. Begäranden om upplysningar och administrativa utredningar enligt artikel 5 och svar på dessa, mottagningsbevis, begäranden om ytterligare bakgrundsinformation och oförmåga eller vägran att besvara enligt artikel 7 ska i möjligaste mån skickas med hjälp av ett standardformulär som antagits av kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 26.2.

Standardformulären får åtföljas av rapporter, redogörelser och alla andra typer av dokument, eller vidimerade kopior av eller utdrag ur dessa.

2. 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.

...”

Luxemburgsk rätt

Lagen av den 29 mars 2013

- 8 I artikel 6 i loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (lag av den 29 mars 2013 om införlivande av direktiv 2011/16 och om 1) ändring av den allmänna skattelagen och 2) upphävande av lag av den 15 mars 1979 i ändrad lydelse om internationellt administrativt samarbete i fråga om direkt beskattning) (*Mémorial A* 2013, s. 756) anges följande:

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

Lagen av den 25 november 2014

- 9 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure 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) (*Mémorial A* 2014, s. 4170) (nedan kallad lagen av den 25 november 2014), är tillämplig bland annat vad gäller en sådan begäran om utbyte av upplysningar som avses i den i föregående punkt nämnda artikel 6 i lagen av den 29 mars 2013.
- 10 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 att genomföra utbytet av upplysningar, såsom detta föreskrivs i skatteavtal och lagar. Upplysningarna ska begäras från 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. Denna skyldighet omfattar överlämnande av oförvanskade handlingar som upplysningarna grundas på.

...”

11 I artikel 3 i denna lag, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrevs 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 skatteavtal och lagar.

...

3) Om den behöriga skattemyndigheten inte innehar de begärda upplysningarna ska direktören för nämnda myndighet, eller dennes ställföreträdare, genom rekommenderad försändelse delge den som innehar upplysningarna sitt beslut om föreläggande att inkomma med de begärda upplysningarna. ...

...”

12 Artikel 5.1 i nämnda lag har följande lydelse:

”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 på högst 250 000 euro. Beloppet ska fastställas av direktören för den behöriga skattemyndigheten eller av dennes ställföreträdare.”

13 I artikel 6 i denna lag, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrevs följande:

”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 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. ...”

Lagen av den 1 mars 2019

14 Loi du 1er mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale (lag av den 1 mars 2019 om ändring av lagen av den 25 november 2014 om förfarandet för utbyte av upplysningar på begäran om beskattning) (*Mémorial A* 2019, s. 112) (nedan kallad lagen av den 1 mars 2019) trädde i kraft den 9 mars 2019.

15 I artikel 6 i lagen av den 25 november 2014, i dess lydelse enligt lagen av den 1 mars 2019, föreskrivs följande i punkterna 1 och 2:

”1) Den som innehar upplysningarna får, vad avser de beslut om föreläggande som avses i artikel 3.3, väcka talan med yrkande om ändring av dessa beslut vid Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen). ...

2) Talan mot ett sådant beslut om föreläggande som avses i artikel 3.3 och ett sådant beslut som avses i artikel 5 ska väckas inom en månad från den tidpunkt då beslutet delgavs den som innehar upplysningarna. Talan har suspensiv verkan. ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 16 Den 27 april 2017 riktade den franska skattemyndigheten, med stöd av bland annat direktiv 2011/16, en begäran om upplysningar till den luxemburgska skattemyndigheten (nedan kallad begäran om upplysningar av den 27 april 2017).
- 17 I begäran angavs att den avsåg F, ett fastighetsbolag som bildats enligt fransk rätt, som en juridisk person i den begärande staten, och L, ett bolag bildat enligt luxemburgsk rätt, både som indirekt moderbolag till bolaget F och som en juridisk person i den anmodade staten. När det gäller beskattningsändamålet med begäran angavs i denna begäran att F ägde en fastighet i Frankrike och att L även direkt ägde en annan fastighet i Frankrike. I begäran angavs härvidlag att enligt fransk lag måste fysiska personer som direkt eller indirekt äger fastigheter belägna i Frankrike deklarerera detta innehav och att den franska skattemyndigheten önskade få reda på vilka bolaget L:s aktieägare och verkliga huvudmän är.
- 18 Den 28 februari 2018 efterkom direktören för Administration des contributions directes (myndigheten för direkt beskattning, Luxemburg) begäran om upplysningar av den 27 april 2017 och skickade ett beslut till bolaget L i vilket bolaget förelades att senast den 5 april 2018 lämna upplysningar avseende perioden från och med den 1 januari 2012 till och med den 31 december 2016. Närmare bestämt avsågs följande upplysningar: namn och adress på L:s aktieägare och verkliga huvudmän, direkta och indirekta, oberoende av de mellanliggande strukturerna, fördelningen av bolagets aktiekapital och ett registerutdrag avseende värdepapperen i L (nedan kallat beslutet om föreläggande av den 28 februari 2018). I beslutet angavs dessutom att beslut enligt artikel 6 i lagen av den 25 november 2014, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, inte kunde överklagas.
- 19 Den 5 april 2018 ingav bolaget L ett formell överklagade av detta beslut. Genom beslut av den 4 juni 2018 avvisade direktören för myndigheten för direkt beskattning överklagandet. En talan om ogiltigförklaring av sistnämnda beslut som väckts av L är för närvarande anhängig vid Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen, Luxemburg).
- 20 Den 6 augusti 2018 riktade direktören för myndigheten för direkt beskattning ett beslut till L i vilket det konstaterades att L inte hade följt föreläggandet av den 28 februari 2018 och bolaget påfördes därför administrativa böter i enlighet med artikel 5 i lagen av den 25 november 2014 (nedan kallat påföljdsbeslutet av den 6 augusti 2018).
- 21 Genom ansökan som inkom till Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen, Luxemburg) den 5 september 2018 väckte L talan om, i första hand, ändring av nämnda beslut och, i andra hand, ogiltigförklaring av beslutet.
- 22 Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen) ogiltigförklarade nämnda beslut i dom av den 18 december 2018. Som motivering angav nämnda domstol att det förelåg en motsägelse mellan, å ena sidan, den skattskyldiga personens identitet som angavs i beslutet om föreläggande av den 28 februari 2018 och, å andra sidan, de förklaringar som lämnats i begäran om upplysningar av den 27 april 2017 vad gällde det ändamål för vilket upplysningarna begärdes, varför det fortfarande

rådde tvivel om identiteten på den skattskyldiga person som avsågs med begäran om upplysningar. Enligt Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen) leder nämligen dessa förklaringar till slutsatsen att den franska skattemyndighetens utredning inte avser F, som i begäran om upplysningar av den 27 april 2017 dock nämns som en person som är föremål för denna utredning, utan snarare L:s verkliga huvudmän, som är fysiska personer vilka enligt fransk lagstiftning är skyldiga att deklarerera innehav av fastigheter belägna i Frankrike. Denna osäkerhet beträffande identiteten hos den skattskyldiga person som avses med begäran får till följd att de begärda upplysningarna ska anses uppenbart helt sakna förutsebar relevans.

- 23 Genom överklagande som inkom till Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg) den 21 december 2018 överklagade luxemburgska staten denna dom.
- 24 Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) fann i sitt beslut om hänskjutande för det första, vad gäller frågan huruvida de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta, att det, i motsats till vad Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen) hade funnit, inte föreligger någon motsättning mellan den skattskyldiga personens identitet som anges i beslutet om föreläggande av den 28 februari 2018 och det beskattningsändamål som eftersträvas med begäran om upplysningar av den 27 april 2017.
- 25 Enligt Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) framgår det nämligen av det samlade innehållet i denna begäran att F och L är de juridiska personer som berörs av den skatteutredning som genomförs i den begärande staten, i egenskap av bolag som innehar fastigheter belägna i Frankrike. Med hänsyn till den deklarationsskyldighet som enligt fransk lagstiftning åligger sådana bolags aktieägare och verkliga huvudmän som är fysiska personer, anser Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) att en sådan utredning med giltig verkan kan utsträckas till att fastställa identiteten på dessa fysiska personer. Det ska preciseras att med hänsyn till den aktuella bolagsstrukturen är L:s aktieägare och verkliga huvudmän även verkliga huvudmän i F. Av detta följer att de begärda upplysningarna i detta avseende inte uppenbart saknar förutsebar relevans.
- 26 Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) har emellertid påpekat att begäran om upplysningar av den 27 april 2017 inte inbegriper en individuell identifiering med namn av L:s aktieägare och verkliga huvudmän, utan avser dessa personer i egenskap av en grupp av personer vilka omfattas av en övergripande beskrivning på grundval av gemensamma kriterier som avgränsas av den begärande myndigheten.
- 27 Enligt bestämmelserna i direktiv 2011/16, såsom de tolkats av domstolen i dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), är dock angivelsen av identiteten på den skattskyldiga person som är föremål för utredning i den begärande staten en omständighet som begäran om upplysningar måste innehålla för att styrka att de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta, vilket i sin tur utgör ett villkor för att en sådan begäran ska vara lagenlig.
- 28 Även om det i direktivet inte preciseras på annat sätt vad skyldigheten att identifiera den skattskyldiga person som är föremål för utredningen i den begärande staten inbegriper, räcker det enligt Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) inte att den skattskyldiga personens identitet kan fastställas för att uppfylla det krav på identifiering som uppställs i direktivet. Identifieringen av en person förutsätter nämligen, i begreppets allmänna betydelse, att det ges tillräckliga uppgifter för att personen ska kunna identifieras som individ.

- 29 Begreppet den skattskyldiga personens "identitet" bör således enligt Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) tolkas så, att begäran om upplysningar i sig ska innehålla tillräckliga uppgifter för att individuellt identifiera den eller de skattskyldiga personer som omfattas av undersökningen i den begärande staten och att det inte är tillräckligt att begäran endast anger gemensamma egenskaper som gör det möjligt att fastställa en mer eller mindre omfattande grupp av oidentifierade personer, just i syfte att erhålla de upplysningar som är nödvändiga för att identifiera dem.
- 30 Det framgår visserligen av domen av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), att det vid tolkningen av begreppet identitet även ska tas hänsyn till artikel 26 i OECD:s (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet samt därtill hörande kommentarer. I den version av kommentarerna som är resultatet av en uppdatering som ägt rum efter antagandet av direktiv 2011/16, gör dessa kommentarer det möjligt att anse att en begäran om upplysningar som rör en grupp av skattskyldiga som inte har identifierats individuellt ändå kan uppfylla villkoret om förutsebar relevans när det rör sig om en riktad utredning avseende en begränsad grupp, som avser en kontroll av att en viss lagstadgad skyldighet har iakttagits, och inte enbart en allmän utredning som är en del av skattetillsynen.
- 31 Även om det antas att de successiva ändringar som gjorts i kommentarerna är tillämpliga och relevanta för tolkningen av detta direktiv, i den mån de återspeglar en utveckling av tolkningen av den allmänna regeln om att de begärda upplysningarna ska kunna antas vara relevanta, hyser Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) likväl tvivel om att denna utveckling kan få till följd att man bortser från kravet på individuell identifiering av den skattskyldiga person som berörs av utredningen.
- 32 Vad för det andra gäller rätten för den person som innehar upplysningar att väcka talan mot ett beslut om föreläggande att lämna upplysningar, har Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) påpekat att L i förevarande fall, i avsaknad av direkta rättsmedel mot ett sådant beslut, väckte talan mot påföljdsbeslutet av den 6 augusti 2018, i syfte att prejudiciellt bestrida lagenligheten av beslutet om föreläggande av den 28 februari 2018.
- 33 Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) har i detta avseende understrukit att artikel 6.2 i lagen av den 25 november 2014 medför att denna talan innebär att verkställigheten av påföljdsbeslutet av den 6 augusti 2018 inhiberas till dess att en domstol meddelat ett slutligt avgörande avseende nämnda talan. Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) har emellertid påpekat att L, om det fastställs att beslutet om föreläggande av den 28 februari 2018 och påföljdsbeslutet av den 6 augusti 2018 är lagenliga, skulle vara skyldigt att både lämna de begärda upplysningarna och betala böterna.
- 34 Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) konstaterade emellertid att i en sådan situation skulle den person som innehar upplysningar inte ha fått tillgång till minimiupplysningar om bland annat det beskattningsändamål som eftersträvas med den begäran om upplysningar som ligger till grund för beslutet om föreläggande att lämna upplysningar, som avses i artikel 20.2 i direktiv 2011/16, förrän inom ramen för sin talan mot beslutet om påförande av påföljd för underlåtenhet att följa föreläggandet. Denna person har således inte vid något tillfälle haft en rimlig tidsfrist till sitt förfogande för att med full kännedom om dessa minimiupplysningar besluta huruvida den skulle rätta sig efter beslutet om föreläggande att lämna upplysningar eller inte.

- 35 Följaktligen uppkommer frågan huruvida rätten till ett effektivt rättsmedel i artikel 47 i stadgan innebär att, efter ett eventuellt slutgiltigt fastställande av att föreläggandet att lämna upplysningar och beslutet om påförande av påföljd för underlåtelse att följa detta föreläggande är lagenliga, den person som innehar upplysningar ska ges en viss tid för att kunna följa föreläggandet att lämna upplysningar och att böterna endast kan utkrävas om denna person inte har fullgjort sina skyldigheter inom denna tidsfrist.
- 36 Mot denna bakgrund beslutade Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 20.2 a i direktiv 2011/16 tolkas så, att en begäran om ett utbyte av information som gjorts av en myndighet i en begärande medlemsstat som definierar de skattskyldiga personer som omfattas av begäran om utbyte enbart utifrån deras egenskap av en juridisk persons aktieägare och verkliga huvudmän, utan att dessa skattskyldiga personer dessförinnan har identifierats individuellt med namn av den begärande myndigheten, uppfyller identifieringskraven i denna bestämmelse?

2) Om den första frågan besvaras jakande, ska artiklarna 1.1 och 5 i direktiv 2011/16 tolkas så, att uppfyllandet av kriteriet ’kan antas vara relevant’ innebär att myndigheten från den begärande medlemsstaten, för att visa att det, trots avsaknaden av individuell identifiering av de berörda skattskyldiga personerna, inte rör sig om någon ’*fishing expedition*’, kan styrka, på grundval av tydliga och tillräckliga förklaringar, att myndigheten genomför en riktad undersökning av en begränsad grupp av personer i stället för en allmän utredning som är en del av skattetillsynen. och att denna undersökning motiveras av en välgrundad misstanke om bristande efterlevnad av en specifik rättslig skyldighet?

3) Ska artikel 47 i [stadgan] tolkas så, att

- om den behöriga myndigheten i den anmodade medlemsstaten påför ett rättssubjekt administrativa böter för att vederbörande inte har efterkommit ett förvaltningsbeslut som ålägger detta rättssubjekt att lämna upplysningar i samband med ett utbyte mellan nationella skattemyndigheter enligt direktiv 2011/16, vilket förvaltningsbeslut i sin tur inte kan överklagas enligt nationell rätt i den anmodade medlemsstaten, och detta rättssubjekt har bestritt detta besluts lagenlighet prejudiciellt genom att överklaga böterna och
- rättssubjektet har erhållit kännedom om de minimiupplysningar som anges i artikel 20.2 i direktiv 2011/16 först under det rättsliga förfarande som inletts efter det att nämnda påföljd har överklagats,

måste rättssubjektet – efter det slutliga prejudiciella fastställandet av att beslutet om föreläggande och beslutet om böter för vederbörande är giltiga – ges uppskov med betalningen av böterna för att kunna följa föreläggandet, efter att således ha fått kännedom om omständigheter rörande kriteriet ’kan antas vara relevant’, vilket den behöriga domstolen slutgiltigt fastställt vara uppfyllt?”

Förfarandet vid domstolen

- 37 Genom beslut av domstolens ordförande av den 15 januari 2020 vilandeförklarades målet med stöd av artikel 55.1 b i domstolens rättegångsregler fram till avkunnandet av domen i de förenade målen C-245/19 och C-246/19, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor).
- 38 Domen av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor) (C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795), delgavs den hänskjutande domstolen i förevarande mål för att kontrollera huruvida denna domstol önskade vidhålla sin begäran om förhandsavgörande. Genom skrivelse av den 16 november 2020, som inkom till EU-domstolens kansli den 17 november 2020, underrättade nämnda domstol EU-domstolen om att den vidhöll sin begäran. Genom beslut av domstolens ordförande av den 19 november 2020 beslutades att förevarande förfarande skulle återupptas.
- 39 Den 2 februari 2021 anmodades parterna i det nationella målet och övriga berörda som avses i artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol att skriftligen besvara vissa frågor i enlighet med artikel 61.1 i rättegångsreglerna. Motparten i det nationella målet, den luxemburgska regeringen, Irland, den grekiska, den spanska, den franska, den italienska, den polska och den finländska regeringen samt kommissionen har besvarat dessa frågor.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

- 40 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 1.1, 5 och 20.2 i direktiv 2011/16 ska tolkas så, att en begäran om upplysningar ska anses avse upplysningar som inte uppenbart förefaller sakna förutsebar relevans, när de personer som är föremål för utredning eller undersökning i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse inte identifieras individuellt med namn i denna begäran, men den begärande myndigheten på grundval av tydliga och tillräckliga förklaringar visar att myndigheten genomför en riktad undersökning av en begränsad grupp av personer och att denna undersökning motiveras av en välgrundad misstanke om bristande efterlevnad av en specifik rättslig skyldighet.
- 41 För att svara på dessa frågor erinrar domstolen till att börja med om att den redan har slagit fast att det framgår av artiklarna 1.1 och 5 i direktiv 2011/16 att det förhållandet att de upplysningar som en medlemsstat begärt av en annan medlemsstat "kan antas vara relevanta" utgör ett villkor som begäran om upplysningar måste uppfylla för att den anmodade medlemsstaten ska vara skyldig att efterkomma den och härigenom ett villkor för att beslutet om föreläggande som nämnda medlemsstat tillställt det berörda rättssubjektet liksom den sanktionsåtgärd som vidtagits mot nämnda rättssubjekt ska vara lagenliga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 74).
- 42 Härvidlag följer det av ordalydelsen i skäl 9 i direktiv 2011/16 att syftet med detta villkor om att de begärda upplysningarna "kan antas vara relevanta" är att ge den begärande myndigheten möjlighet att begära och erhålla alla upplysningar som den rimligen kan anse vara relevanta för sin utredning, dock utan att ge myndigheten rätt att på ett uppenbart sätt överskrida ramarna för utredningen eller ålägga den anmodade myndigheten en orimlig börda (se, för ett liknande

resonemang, dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 68, och dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 110).

- 43 Med hänsyn till den mekanism för samarbete mellan skattemyndigheter som fastställs i direktiv 2011/16, vilken – såsom framgår av skälen 2, 6 och 8 i direktivet – grundas på bestämmelser som är avsedda att skapa förtroende mellan medlemsstaterna så att samarbetet effektiviseras och påskyndas, måste den anmodade myndigheten i princip lita på den begärande myndigheten och presumera att begäran om upplysningar som den emottagit både överensstämmer med den begärande myndighetens nationella rätt och är nödvändig för utredningens behov. Den anmodade myndigheten kan under alla omständigheter inte ersätta den begärande myndighetens bedömning av de begärda upplysningarnas eventuella nytta med sin egen bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 77)
- 44 Även om den begärande myndigheten, som är ansvarig för den utredning som ligger till grund för begäran om utbyte av upplysningar, har ett utrymme för skönsmässig bedömning för att, beroende på omständigheterna i ärendet, bedöma huruvida de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta, kan den inte för den skull efterfråga upplysningar från den anmodade myndigheten vilka helt saknar relevans för utredningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 112 och där angiven rättspraxis).
- 45 Härav följer att upplysningar som efterfrågas för en ”*fishing expedition*”, såsom den som avses i skäl 9 i direktiv 2011/16, inte under några omständigheter ”kan antas vara relevanta” i den mening som avses i artikel 1.1 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkterna 113 och 114).
- 46 Den anmodade myndigheten ska således kontrollera att motiveringen till den begäran om upplysningar som den begärande myndigheten har riktat till den räcker för att fastställa att de aktuella upplysningarna inte helt saknar förutsebar relevans med hänsyn till identiteten på den skattskyldiga person som är föremål för den utredning som ligger till grund för begäran, till vad som krävs för en sådan utredning och, för det fall det är nödvändigt att inhämta upplysningarna i fråga från en person som innehar upplysningarna, till den sistnämndes identitet (dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 115 och där angiven rättspraxis).
- 47 Härvidlag framgår av skäl 9 i direktiv 2011/16 att bland de omständigheter som är relevanta att beakta för denna kontroll och som den begärande myndigheten är skyldig att lämna upplysningar om återfinns bland annat de omständigheter som anges i artikel 20.2 a och b i direktivet, nämligen identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning och det beskattningsändamål för vilket upplysningarna begärs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 79).
- 48 Under dessa omständigheter finner domstolen att det följer av artikel 1.1 jämförd med artikel 5 och artikel 20.2 a i direktiv 2011/16, såsom dessa tolkats i den praxis från domstolen som det erinrats om i punkterna 41–47 ovan, att angivelsen av ”identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning”, i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse, utgör en av de omständigheter som motiveringen till begäran om upplysningar med nödvändighet måste

innehålla för att det ska vara möjligt för den anmodade myndigheten att fastställa att de begärda upplysningarna inte helt saknar förutsebar relevans, och att den anmodade medlemsstaten därmed är skyldig att efterkomma denna begäran.

- 49 För det andra påpekar domstolen att artikel 20.2 a i direktiv 2011/16 inte på något sätt hänvisar till de nationella rättsordningarna vad gäller hur begreppet "[i]dentiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning" ska tolkas.
- 50 Följaktligen ska detta begrepp anses vara ett självständigt unionsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt inom unionen, och härvidlag ska inte bara bestämmelsens lydelse beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 2021, Venezuela/rådet (Berört tredjeland), C-872/19 P, EU:C:2021:507, punkt 42 och där angiven rättspraxis).
- 51 Vad för det första gäller lydelsen i artikel 20.2 a i direktiv 2011/16 ska det påpekas att ordet "identitet", i dess allmänna betydelse, avser samtliga uppgifter som gör det möjligt att särskilja en person och att det inte är begränsat till en individuell identifiering av personen med dennes namn, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 46 och 47 i sitt förslag till avgörande.
- 52 Vad därefter gäller det sammanhang i vilket bestämmelsen ingår, ska det påpekas att begreppet "person" ges en vid definition i artikel 3.11 i direktivet, eftersom det inte endast avser fysiska personer utan även juridiska personer, sammanslutningar av personer som har befogenhet att utföra rättshandlingar, och varje annan juridisk konstruktion, oavsett slag eller form, och oberoende av om den har status som juridisk person.
- 53 Denna definition omfattar således även en grupp juridiska personer vars identitet inte kan fastställas på grundval av sådana personuppgifter såsom de som avser en fysisk persons civilrättsliga ställning. För att kontrollera den omständighet som avser identiteten för den person som är föremål för utredning eller undersökning i den mening som avses i den rättspraxis som det hänvisas till i punkterna 46 och 47 ovan, måste dessa personer följaktligen kunna identifieras med hjälp av en rad särskiljande egenskaper av faktisk och rättslig art.
- 54 Det ska vidare erinras om att enligt skäl 9 i direktiv 2011/16 ska formföreskrifterna i artikel 20 i direktivet tolkas flexibelt för att inte hindra ett effektivt utbyte av information om skatter, eftersom standarden att de begärda upplysningarna "kan antas vara relevanta" syftar till ett utbyte av upplysningar i skatteärenden i vidast möjliga omfattning.
- 55 Följaktligen ska även kravet i artikel 20.2 a i nämnda direktiv, att i motiveringen till begäran om upplysningar lämna uppgifter om identiteten på de personer som är föremål för utredning eller undersökning, tolkas flexibelt på så sätt att det inte nödvändigtvis krävs att dessa personer identifieras individuellt och med namn.
- 56 Vad slutligen gäller de mål som eftersträvas med direktiv 2011/16 har domstolen redan slagit fast att målet att bekämpa internationellt skattebedrägeri och skatteundandragande framgår bland annat av artiklarna 5–7 i direktivet genom införandet av ett förfarande för informationsutbyte på begäran som gör det möjligt för behöriga nationella myndigheter att effektivt och snabbt samarbeta med varandra i syfte att samla in information i samband med undersökningar som avser en viss bestämd skattskyldig person (se, för ett liknande resonemang, dom av den

6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkterna 86 och 89 samt där angiven rättspraxis).

- 57 Härvidlag anges i nämnda direktiv, i skäl 7, att detta direktiv bygger på resultatet av direktiv 77/799, men att direktivet där så är nödvändigt föreskriver tydligare och exaktare regler för det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna i syfte att etablera ett mer omfattande samarbete (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 47). Det framgår särskilt av detta skäl att dessa regler bland annat bör göra det möjligt att täcka in alla juridiska och fysiska personer inom unionen, med bakgrund av det allt större antalet juridiska konstruktioner som kan komma att tillskapas av skattskyldiga personer i medlemsstaterna.
- 58 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 52 i sitt förslag till avgörande skulle, med hänsyn till de befintliga finansiella och juridiska uppläggens allt större komplexitet, en tolkning av begreppet "identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning" som innebar ett förbud mot varje begäran om upplysningar som inte avser personer som identifieras med namn och individuellt av den begärande myndigheten, riskera att beröva det instrument för samarbete som begäran om upplysningar utgör dess ändamålsenliga verkan och således strida mot det mål att bekämpa internationellt skattebedrägeri och skatteundandragande som detta instrument eftersträvar.
- 59 En sådan tolkning skulle nämligen innebära ett förbud mot varje begäran om upplysningar, såsom den som är aktuell i det nationella målet, vars syfte är att, inom ramen för en skatteutredning vars omfattning redan har fastställts av den begärande myndigheten, identifiera medlemmar i en begränsad grupp av personer som individer, vilka misstänks ha begått den påstådda överträdelsen eller underlåtenheten, med hjälp av gemensamma egenskaper eller särdrag som skiljer ut dessa medlemmar.
- 60 Det ska härvidlag erinras om att begäran om upplysningar framställdes, och beslutet om föreläggande att lämna upplysningar antogs, under det inledande skedet av denna utredning eller denna undersökning, vars syfte är att samla in upplysningar som den begärande myndigheten antagligen inte har en precis och fullständig kännedom om (dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 121).
- 61 Det följer således av en bokstavstolkning, en kontextuell tolkning och en teleologisk tolkning av begreppet "identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning" i den mening som avses i artikel 20.2 a i direktiv 2011/16, att detta begrepp inte endast omfattar namn och andra personuppgifter, utan även en samling särskiljande egenskaper eller särdrag som gör det möjligt att identifiera den eller de personer som är föremål för denna utredning eller denna undersökning.
- 62 Av detta följer att angivandet av "identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning", i den mening som avses i denna bestämmelse, såsom en uppgift som motiveringen till begäran om upplysningar nödvändigtvis måste innehålla för att den anmodade myndigheten ska kunna fastställa att de begärda upplysningarna inte helt saknar förutsebar relevans i den mening som avses i punkt 48 ovan, inte bara kan avse personer som identifieras

med namn och individuellt av den begärande myndigheten, utan även en begränsad grupp av personer som kan identifieras med utgångspunkt i gemensamma egenskaper eller särdrag som skiljer ut dessa personer.

- 63 Det ska emellertid erinras om att det framgår av domstolens praxis (se punkterna 44 och 45 ovan) att den begärande myndigheten, även om den förfogar över ett utrymme för skönsmässig bedömning för att bedöma huruvida de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta, likväl inte kan begära upplysningar från den anmodade myndigheten för en sådan "*fishing expedition*" som avses i skäl 9 i direktiv 2011/16, eftersom dessa uppgifter inte "kan antas vara relevanta" i den mening som avses i artikel 1.1 i direktivet.
- 64 När det gäller en begäran om upplysningar som inte avser namngivna och individuellt identifierade personer, ska det för det tredje preciseras vilka uppgifter som den begärande myndigheten ska lämna till den anmodade myndigheten för att denna ska kunna fastställa att upplysningarna inte efterfrågas för en sådan "*fishing expedition*" och således inte helt saknar förutsebar relevans, i den mening som avses i den rättspraxis som anges i punkt 46 ovan. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 54 i sitt förslag till avgörande är risken för en "*fishing expedition*" särskilt stor när begäran om upplysningar rör en grupp skattskyldiga personer som inte identifieras med namn och individuellt.
- 65 Domstolen erinrar inledningsvis om att det framgår av den rättspraxis som anges i punkt 47 ovan att uppgifterna i motiveringen avseende "identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning", i den mening som avses i artikel 20.2 a i direktiv 2011/16, är uppgifter som ska anges utöver de uppgifter i motiveringen som avser det beskattningsändamål som eftersträvas med den begäran om upplysningar, i den mening som avses i artikel 20.2 b i direktivet.
- 66 Vidare följer det av skäl 9 jämfört med artikel 20 i direktiv 2011/16, såsom dessa har tolkats i domstolens praxis som redovisas i punkterna 42–45 ovan, att en begärande myndighet varken kan begära upplysningar som på ett uppenbart sätt överskrider ramarna för myndighetens skatteutredning eller ålägga den anmodade myndigheten en orimlig börda.
- 67 Under dessa omständigheter finner domstolen, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkterna 58–62 i sitt förslag till avgörande, att den begärande myndigheten är skyldig att, för det första, tillhandahålla en så detaljerad och fullständig beskrivning som möjligt av den grupp skattskyldiga personer som är föremål för utredning eller undersökning, genom att ange alla gemensamma särskiljande egenskaper eller särdrag hos de personer som ingår i gruppen, så att den anmodade myndigheten kan identifiera dem. För det andra är den begärande myndigheten skyldig att förklara vilka specifika skattemässiga skyldigheter som åvilar dessa personer och för det tredje måste den begärande myndigheten ange skälen till varför dessa personer misstänks ha begått de underlåtelser eller de överträdelser som är föremål för utredningen eller undersökningen.
- 68 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 64 i sitt förslag till avgörande förefaller motiveringen i den begäran om upplysningar som är aktuell i det nationella målet, såsom den framgår av redogörelsen för de faktiska omständigheterna i beslutet om hänskjutande och som sammanfattas i punkt 17 ovan, uppfylla de krav som anges i punkt 67 ovan, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera inom ramen för en helhetsbedömning av innehållet i denna begäran.

- 69 Det ska slutligen tilläggas att denna tolkning av bestämmelserna i direktiv 2011/16 motsvarar den tolkning av uttrycket att de begärda upplysningarna ”kan antas vara relevanta” som används i artikel 26.1 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet, såsom detta framgår av kommentarerna till denna artikel som antogs av OECD:s råd den 17 juli 2012.
- 70 Domstolen har redan tidigare noterat att uttrycket att de begärda upplysningarna ”kan antas vara relevanta” speglar det uttryck som används i artikel 26.1 i nämnda modellavtal (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 67).
- 71 Det ska härvidlag påpekas att leden 5.1 och 5.2 i kommentarerna om artikel 26 i modellavtalet, anger att ”en begäran om upplysningar inte utgör en ’*fishing expedition*’ enbart på grund av att den inte anger namn eller adress (eller båda) för den skattskyldiga person som är föremål för utredning eller undersökning”, förutsatt att den begärande staten i denna begäran inkluderar ”andra uppgifter som är tillräckliga för att göra det möjligt att identifiera den skattskyldiga personen”. I dessa led preciseras dessutom att villkoret att de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta också kan vara uppfyllt ”[när det gäller] flera skattskyldiga personer (oavsett om de identifieras med namn eller på annat sätt)”.
- 72 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 1.1, 5 och 20.2 i direktiv 2011/16 ska tolkas så, att en begäran om upplysningar ska anses avse upplysningar som inte uppenbart förefaller sakna förutsebar relevans, när de personer som är föremål för utredning eller undersökning i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse inte identifieras individuellt med namn i denna begäran, men den begärande myndigheten, på grundval av tydliga och tillräckliga förklaringar, visar att myndigheten genomför en riktad undersökning av en begränsad grupp av personer och att denna undersökning motiveras av en välgrundad misstanke om bristande efterlevnad av en specifik rättslig skyldighet.

Den tredje frågan

Domstolens behörighet

- 73 Den luxemburgska regeringen har underförstått bestritt att domstolen är behörig att pröva den tredje frågan. Nämnda regering har i huvudsak gjort gällande att denna fråga avser rent inhemska aspekter som rör tillämpningen i tiden av nationella förfaranderegler och som följaktligen inte har någon anknytning till unionsrätten. Eftersom artikel 47 i stadgan endast är tillämplig på en nationell tvist om den har en tillräcklig anknytning till unionsrätten, omfattas den tredje frågan inte av domstolens behörighet.
- 74 Domstolen påpekar härvidlag att lagen av den 25 november 2014 utgör ett genomförande av direktiv 2011/16 och därmed omfattas av unionsrättens tillämpningsområde, eftersom lagen preciserar formerna för det förfarande för utbyte av upplysningar på begäran som införts genom nämnda direktiv, och särskilt dem som avser verkställighet och kontroll av lagenligheten av beslut om föreläggande att lämna upplysningar och beslut om påförande av påföljd för underlåtenhet att iakttä detta föreläggande som antagits för att säkerställa att detta förfarande fungerar på ett smidigt sätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2017, *Berlioz*

Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 34–41, och dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkterna 45 och 46).

- 75 Av detta följer att artikel 47 i stadgan är tillämplig, i enlighet med artikel 51.1 i stadgan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkterna 42 och 50, och dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 46) och att domstolen är behörig att pröva den tredje frågan.

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning

- 76 Den luxemburgska regeringen har även ifrågasatt huruvida den tredje frågan kan tas upp till sakprövning. Nämnda regering anser för det första att även om artikel 6.1 i lagen av den 25 november 2014, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, innebar att den person som innehar upplysningar endast hade rätt att överklaga beslutet om påförande av påföljd för underlåtenhet att följa beslutet om föreläggande att lämna upplysningar, har det genom lagen av den 1 mars 2019 införts en möjlighet att väcka talan om ogiltigförklaring av sistnämnda beslut.
- 77 Eftersom lagen av den 1 mars 2019 innehåller handläggningsregler, är den tillämplig på pågående situationer från och med den dag då den trädde i kraft. I den mån denna lag är tillämplig i det nationella målet är den tredje frågan följaktligen inte relevant för utgången i målet, eftersom den person som innehar upplysningar numera, enligt nämnda lag, har rätt att väcka talan om ogiltigförklaring av beslutet om föreläggande att lämna upplysningar för att direkt bestrida beslutets lagenlighet.
- 78 För det andra har denna regering gjort gällande att det bolag som innehade upplysningar i förevarande fall, även enligt lagen av den 25 november 2014, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, hade rätt till ett effektivt rättsmedel som gjorde det möjligt för bolaget att direkt bestrida lagenligheten av beslutet om föreläggande av den 28 februari 2018.
- 79 Såsom framgår av punkt 19 ovan har bolaget, parallellt med att det överklagade påföljdsbeslutet av den 6 augusti 2018, väckt talan om ogiltigförklaring av det beslut som direktören för myndigheten för direkt beskattning antagit om att avvisa det formella överklagandet av beslutet om föreläggande av den 28 februari 2018. Denna talan om ogiltigförklaring, som det är utrett inte har haft någon suspensiv verkan vad gäller sistnämnda beslut, är för närvarande anhängig vid Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen), som har beslutat att vilandeförklara målet i avvaktan på EU-domstolens svar på de tolkningsfrågor som ställts i förevarande mål.
- 80 EU-domstolen erinrar om att det enligt domstolens fasta praxis, inom ramen för det samarbete mellan EU-domstolen och nationella domstolar som införts genom artikel 267 FEUF, uteslutande ankommer på den nationella domstolen vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten (dom av den 18 maj 2021, Asociația "Forumul Judecătorilor din România" m.fl., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 och C-397/19, EU:C:2021:393, punkt 115 och där angiven rättspraxis).

- 81 Frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras således vara relevanta. En tolkningsfråga från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 18 maj 2021, Asociația "Forumul Judecătorilor din România" m.fl., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 och C-397/19, EU:C:2021:393, punkt 116 och där angiven rättspraxis).
- 82 Såsom framgår av själva ordalydelsen i artikel 267 FEUF ska det begärda förhandsavgörandet särskilt vara "nödvändigt" för att den hänskjutande domstolen ska kunna "döma i saken" i det mål som är anhängigt vid den. Förfarandet med förhandsavgörande förutsätter således bland annat att ett mål faktiskt är anhängigt vid den nationella domstolen och att den nationella domstolen inom ramen för detta mål ska meddela ett avgörande och därvid kan beakta förhandsavgörandet (dom av den 18 maj 2021, Asociația "Forumul Judecătorilor din România" m.fl., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 och C-397/19, EU:C:2021:393, punkt 117 och där angiven rättspraxis).
- 83 Vad för det första gäller den möjlighet att väcka direkt talan mot beslut om föreläggande att lämna upplysningar som införts genom lagen av den 1 mars 2019, konstaterar domstolen att denna lag, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat i sitt svar på frågan om den önskade vidhålla förevarande begäran om förhandsavgörande, inte är tillämplig i det nationella målet. Tvisten uppstod nämligen innan nämnda lag trädde i kraft och har sitt ursprung i en talan som inte väckts mot ett beslut om föreläggande att lämna upplysningar, utan mot ett senare beslut om påförande av påföljd för underlåtelse att följa detta föreläggande.
- 84 Vad för det andra gäller den talan om ogiltigförklaring som nämns i punkt 79 ovan, räcker det att påpeka, såsom den luxemburgska regeringen själv har angett i sitt svar på de frågor som domstolen ställt för skriftligt svar, att denna talan om ogiltigförklaring, för det fall den kan tas upp till sakprövning, under alla omständigheter skulle förlora sitt föremål om det när det nu aktuella nationella målet avgörs slutligt och prejudiciellt fastställs att beslutet om föreläggandet av den 28 februari 2018 och påföljdsbeslutet av den 6 augusti 2018 är lagenliga.
- 85 Under dessa omständigheter är svaret på den tredje frågan fortfarande relevant och nödvändigt för att avgöra det mål som anhängiggjorts vid den hänskjutande domstolen, i den mening som avses i den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 80–82 ovan, vilket innebär att denna fråga kan tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

- 86 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att en person som innehar upplysningar och som
- har påförts administrativa böter för att inte ha följt ett beslut om föreläggande att lämna upplysningar i samband med ett utbyte mellan nationella skattemyndigheter enligt direktiv 2011/16, vilket beslut om föreläggande inte kan överklagas enligt nationell rätt i den anmodade medlemsstaten,
 - och har bestritt detta besluts lagenlighet prejudiciellt genom att överklaga beslutet om påförande av påföljd för underlåtelse att följa föreläggandet, och på detta sätt fått kännedom

om de minimiupplysningar som avses i artikel 20.2 i detta direktiv under domstolsförfarandet avseende denna talan,

måste – efter det slutliga fastställandet av att nämnda beslut riktade till personen är lagenliga – ges uppskov med betalningen av böterna för att kunna följa föreläggandet att lämna upplysningar, efter att således ha fått kännedom om omständigheter rörande kriteriet ”kan antas vara relevant”, vilket den behöriga domstolen slutgiltigt fastställt vara uppfyllt?

- 87 För att besvara denna fråga ska det för det första påpekas att det följer av domstolens fasta praxis att skyddet för såväl fysiska som juridiska personer mot godtyckliga eller oproportionerliga ingripanden från det allmänna i deras privata sfär utgör en allmän unionsrättslig princip. Detta skydd kan åberopas av en juridisk person, såsom en rättighet som garanteras i unionsrätten, i den mening som avses i artikel 47 första stycket i stadgan, för att få till stånd en prövning vid domstol av en rättsakt som går denna person emot, såsom ett beslut om föreläggande om att lämna upplysningar eller ett beslut om påförande av påföljd för underlåtenhet att följa föreläggandet (dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkterna 57 och 58 och där angiven rättspraxis).
- 88 Härav följer att en juridisk person till vilken den behöriga nationella myndigheten har riktat sådana beslut, såsom motparten i det nationella målet, ska tillerkännas den rätt till ett effektivt rättsmedel som garanteras i artikel 47 i stadgan när det föreligger sådana beslut, vars utövande kan begränsas av medlemsstaterna endast om villkoren i artikel 52.1 i stadgan är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkterna 59, 60 och 64).
- 89 För det andra ska det påminnas om att domstolen redan har slagit fast att den domstol vid vilken talan väckts mot de administrativa böter som påförts ett rättssubjekt på grund av att vederbörande inte har följt beslutet om föreläggande att lämna upplysningar måste kunna pröva lagenligheten av det sistnämnda beslutet för att uppfylla kraven i artikel 47 i stadgan. Ett rättssubjekt som påförts böter för underlåtenhet att iaktta ett beslut om att lämna upplysningar inom ramen för ett utbyte mellan nationella skattemyndigheter enligt direktiv 2011/16 har följaktligen rätt att bestrida beslutets lagenlighet (dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkterna 56 och 59).
- 90 Domstolen har i detta sammanhang slagit fast att för att den domstolsprövning som garanteras i artikel 47 i stadgan ska vara effektiv krävs det att den begärande myndighetens motivering gör det möjligt för den nationella domstolen att pröva huruvida begäran om upplysningar är lagenlig. Med hänsyn till det utrymme för skönsmässig bedömning som den begärande myndigheten förfogar över i den mening som avses i den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 42 och 44 ovan, gäller de gränser för den anmodade myndighetens kontroll vilka anges i punkterna 43 och 46 ovan på samma sätt för den nationella domstolens prövning. Den nationella domstolen ska således endast kontrollera att beslutet om föreläggande att lämna upplysningar grundar sig på en tillräckligt motiverad begäran från den begärande myndigheten om upplysningar som inte uppenbart helt saknar förutsebar relevans, med hänsyn till de omständigheter som avses i artikel 20.2 i direktiv 2011/16, avseende identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning och det beskattningsändamål som eftersträvas med de begärda upplysningarna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkterna 84–86).

- 91 Domstolen har vidare preciserat att även om det, för att domstolen i den anmodade medlemsstaten ska kunna göra sin prövning, är nödvändigt att den sistnämnda kan få tillgång till den begäran om upplysningar som den anmodande medlemsstaten har överlämnat till den anmodade medlemsstaten, är det inte nödvändigt att det berörda rättssubjektet, för att på ett rättvist sätt få sin sak prövad i fråga om villkoret att de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta, har tillgång till begäran om upplysningar i dess helhet. Det är i detta avseende tillräckligt att vederbörande, inom ramen för sin talan vid domstol mot beslutet om föreläggande att lämna upplysningar och beslutet om påförande av påföljd för underlåtelse att följa föreläggandet, har tillgång till de minimiupplysningar som avses i artikel 20.2 i direktiv 2011/16, det vill säga identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning och det beskattningsändamål som eftersträvas med de begärda upplysningarna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punkterna 92, 99 och 100).
- 92 Det ska emellertid härvidlag understrykas att för att det ska vara fråga om ett effektivt rättsmedel enligt artikel 47 i stadgan, måste den som ett beslut riktar sig till ha möjlighet att få kännedom om de skäl som ligger till grund för det beslut som fattats rörande vederbörande, antingen genom att läsa själva beslutet eller genom att på begäran underrättas om skälen för beslutet, utan att detta påverkar den behöriga domstolens rätt att kräva att den aktuella myndigheten anger dessa. Detta är nödvändigt för att denna person ska kunna ta till vara sina rättigheter under bästa möjliga förutsättningar och, med kännedom om samtliga omständigheter, kunna avgöra huruvida det finns anledning att väcka talan vid behörig domstol samt för att behörig domstol fullt ut ska kunna genomföra lagenlighetsprövningen av det aktuella nationella beslutet (dom av den 24 november 2020, *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 och C-226/19, EU:C:2020:951, punkt 43 och där angiven rättspraxis).
- 93 Ett beslut om föreläggande att lämna upplysningar ska således utöver att grunda sig på en begäran om upplysningar som är giltig med hänsyn till den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 41–47 ovan även vara vederbörligen motiverat, så att den som beslutet riktar sig till kan förstå dess räckvidd och avgöra om vederbörande ska bestrida beslutet i domstol.
- 94 Vidare har domstolen också erinrat om att det framgår av fast praxis att det väsentliga innehållet i rätten till ett effektivt rättsmedel i artikel 47 i stadgan, bland annat, innefattar en rätt för en person som har denna rättighet att väcka talan vid en domstol som är behörig att säkerställa iakttagandet av de rättigheter som unionsrätten garanterar vederbörande och, i detta syfte, att pröva alla rätts- och sakfrågor som är relevanta för att avgöra det mål som är anhängigt vid den, och denna person ska inte vara tvungen att överträda en rättsregel eller en rättslig skyldighet och utsätta sig för den påföljd som är förenad med överträdelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2020, *État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor)*, C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 66).
- 95 Vad gäller samma nationella lagstiftning som den som är tillämplig i det nationella målet har domstolen redan slagit fast att det enligt denna lagstiftning endast är om den person till vilken ett beslut om föreläggande om att lämna upplysningar riktar sig underlåter att följa detta beslut och om vederbörande senare ådöms en påföljd av detta skäl, som vederbörande har en möjlighet att prejudiciellt bestrida nämnda beslut inom ramen för det förfarande för att klaga på en sådan påföljd som är tillgängligt för denne (dom av den 6 oktober 2020, *État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor)*, C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 67).

- 96 Om ett beslut om föreläggande att lämna upplysningar är godtyckligt eller oproportionerligt har en sådan person således inte möjlighet att få sin sak prövad i domstol, såvida vederbörande inte åsidosätter beslutet genom att vägra att rätta sig efter föreläggande och således riskerar den påföljd som följer av att beslutet inte efterföljs. Denna person kan följaktligen inte anses åtnjuta ett effektivt domstolsskydd (dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 68).
- 97 Följaktligen fann domstolen att nämnda nationella lagstiftning – som innebär att en person som innehar upplysningar, till vilken den behöriga nationella myndigheten riktar ett beslut om föreläggande att lämna dessa upplysningar, inte kan väcka en direkt talan mot detta beslut – inte iakttar det väsentliga innehållet i den rätt till ett effektivt rättsmedel som garanteras i artikel 47 i stadgan och att artikel 52.1 i stadgan följaktligen utgör hinder för en sådan lagstiftning (dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor), C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 69).
- 98 För att säkerställa att det väsentliga innehållet i denna rättighet får ändamålsenlig verkan under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet måste följaktligen den som beslutet om föreläggande att lämna upplysningar riktar sig till ges möjlighet att rätta sig efter beslutet inom den frist som ursprungligen föreskrevs i nationell rätt, när lagenligheten av beslutet väl har fastställts av den behöriga domstolen, utan att detta medför att den påföljd kvarstår som vederbörande har tvingats att låta sig påföras för att utöva sin rätt till ett effektivt rättsmedel. Det är endast om denna adressat inte följer nämnda beslut inom denna frist som det är berättigat att utkräva den påförda påföljden.
- 99 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande: Artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att en person som innehar upplysningar och som
- har påförts administrativa böter för att inte ha följt ett beslut om föreläggande att lämna upplysningar i samband med ett utbyte mellan nationella skattemyndigheter enligt direktiv 2011/16, vilket beslut om föreläggande inte kan överklagas enligt nationell rätt i den anmodade medlemsstaten,
 - och har bestritt detta besluts lagenlighet prejudiciellt genom att överklaga beslutet om påförande av påföljd för underlåtelse att följa föreläggandet, och på detta sätt fått kännedom om de minimiupplysningar som avses i artikel 20.2 i detta direktiv under domstolsförfarandet avseende denna talan,
- måste – efter det slutliga fastställandet av att nämnda beslut riktade till personen är lagenliga – ges möjlighet att rätta sig efter beslutet om föreläggande att lämna upplysningar inom den frist som ursprungligen föreskrivits för detta ändamål i nationell rätt, utan att detta medför att den påföljd kvarstår som vederbörande har tvingats att låta sig påföras för att utöva sin rätt till ett effektivt rättsmedel. Det är endast om denna person inte rättar sig efter detta beslut inom denna frist som det är berättigat att utkräva den påförda påföljden.

Rättegångskostnader

100 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 1.1, 5 och 20.2 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 ska tolkas så, att en begäran om upplysningar ska anses avse upplysningar som inte uppenbart förefaller sakna förutsebar relevans, när de personer som är föremål för utredning eller undersökning i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse inte identifieras individuellt med namn i denna begäran, men den begärande myndigheten, på grundval av tydliga och tillräckliga förklaringar, visar att myndigheten genomför en riktad undersökning av en begränsad grupp av personer och att denna undersökning motiveras av en välgrundad misstanke om bristande efterlevnad av en specifik rättslig skyldighet.**
- 2) **Artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska tolkas så, att en person som innehar upplysningar och som**
 - **har påförts administrativa böter för att inte ha följt ett beslut om föreläggande att lämna upplysningar i samband med ett utbyte mellan nationella skattemyndigheter enligt direktiv 2011/16, vilket beslut om föreläggande inte kan överklagas enligt nationell rätt i den anmodade medlemsstaten,**
 - **och har bestritt detta besluts lagenlighet prejudiciellt genom att överklaga beslutet om påförande av påföljd för underlåtelse att följa föreläggandet, och på detta sätt fått kännedom om de minimiupplysningar som avses i artikel 20.2 i detta direktiv under domstolsförfarandet avseende denna talan,**

måste – efter det slutliga fastställandet av att nämnda beslut riktade till personen är lagenliga – ges möjlighet att rätta sig efter beslutet om föreläggande att lämna upplysningar inom den frist som ursprungligen föreskrivits för detta ändamål i nationell rätt, utan att detta medför att den påföljd kvarstår som vederbörande har tvingats att låta sig påföras för att utöva sin rätt till ett effektivt rättsmedel. Det är endast om denna person inte rättar sig efter detta beslut inom denna frist som det är berättigat att utkräva den påförda påföljden.

Underskrifter