



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 2 juli 2020¹

Förenade målen C-245/19 och C-246/19

État du Grand-duché de Luxembourg

mot

B (C-245/19),

B,

C,

D,

F.C. (C-246/19),

Ytterligare deltagare i förfarandet:

A

(Rättsmedel mot begäran om upplysningar på skatterättens område)

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

”Begäran om förhandsavgörande – Skatterätt – Direktiv 2011/16/EU – Administrativt samarbete i fråga om beskattning – Artikel 1.1 – Artikel 5 – Begäran om upplysningar från skattemyndigheten i en annan medlemsstat – Föreläggande om att lämna upplysningar från den anmodade skattemyndigheten – Begärda upplysningar kan antas vara relevanta – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Artiklarna 7 och 8 – Artikel 47 – Rätt till ett effektivt rättsmedel inför domstol – Avsaknad av rättsmedel för den som är skyldig att lämna upplysningar, den skattskyldige som upplysningarna rör och andra berörda tredje parter”

I. Inledning

1. En effektiv bekämpning av skatteflykt och skatteundandragande är för närvarande en fråga som fått stort fokus i offentligheten, men som även föranlett rättsliga reformer² och behandlats i domstolens praxis³. Utan tvekan krävs i den internationella kampen mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster (OECD:s så kallade BEPS-projekt⁴) ett förbättrat samarbete mellan nationella skattemyndigheter och i synnerhet ett effektivt informationsutbyte.

1 Originalspråk: tyska.

2 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) har ändrats genom rådets direktiv (EU) 2018/822 av den 25 maj 2018 (EUT L 139, 2018, s. 1). Medlemsstaterna ska tillämpa bestämmelserna som införts genom denna ändring från och med den 1 juli 2020.

3 Dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134) samt T Danmark och Y Danmark (C-116/16 och C-117/16, EU:C:2019:135), och mina förslag till avgöranden i dessa två mål (C-115/16, EU:C:2018:143, C-116/16, EU:C:2018:144, C-117/16, EU:C:2018:145, C-118/16, EU:C:2018:146, C-119/16, EU:C:2018:147, och C-299/16, EU:C:2018:148).

4 Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, Base Erosion and Profit Shifting.

2. I förevarande begäran om förhandsavgörande är det däremot fråga om den andra sidan av ett effektivt system för informationsutbyte: de rättsliga intressena (till exempel den grundläggande rätten till skydd av personuppgifter) för personer som är skyldiga att lämna upplysningar, skattskyldiga och andra utomstående parter – som eventuellt inte känner till att deras personuppgifter lämnas ut. I förevarande fall hade Storhertigdömet Luxemburg uttryckligen i lag uteslutit möjligheten till rättsmedel mot förelägganden om att lämna upplysningar.

3. I målet *Berlioz*⁵ har domstolen i detta hänseende redan slagit fast att den som är skyldig att lämna upplysningar inom ramen för ett utbyte mellan nationella skattemyndigheter i enlighet med direktiv 2011/16⁶, har rätt att i den anmodade medlemsstaten indirekt bestrida lagenligheten av ett föreläggande om att lämna upplysningar inom ramen för ett bestridande av ett beslut om påförande av böter vilket den anmodade myndigheten meddelat på grund av dennes vägran att lämna upplysningar.⁷

4. Det handlar i det aktuella målet om förhandsavgörande om ett rättsmedel som riktas direkt mot föreläggandet om att lämna upplysningar från den nationella skattemyndigheten, som vill eller ska tillhandahålla upplysningar till den begärande skattemyndigheten i en annan medlemsstat. I detta sammanhang invänder inte endast den som är skyldig att lämna upplysningar, utan även den skattskyldige och andra berörda utomstående parter.

5. Domstolen behöver nu klagöra huruvida föreläggandet om att lämna upplysningar enligt direktiv 2011/16 i sig utgör ett ingrepp i de grundläggande rättigheter som tillkommer den som är skyldig att lämna upplysningar, den skattskyldige och andra berörda utomstående parter, mot vilket det ska finnas ett effektivt rättsmedel enligt artikel 47 i stadgan. Dessutom råder det tvivel om hur konkret och precis begäran måste vara med avseende på den berörda personen, för att den anmodade skattemyndigheten ska kunna bedöma om den uppfyller kravet på att de begärda upplysningarna ”kan antas vara relevanta” för skatteärendet i den andra medlemsstaten. Det är endast upplysningar som kan antas vara relevanta som omfattas av det administrativa samarbetet enligt direktiv 2011/16.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna

6. Artikel 7 i stadgan (”Respekt för privatlivet och familjelivet”) har följande lydelse:

”Var och en har rätt till respekt för sitt privatliv och familjeliv, sin bostad och sina kommunikationer.”

7. Artikel 8 i stadgan (”Skydd av personuppgifter”) har följande lydelse:

”1. Var och en har rätt till skydd av de personuppgifter som rör honom eller henne.

2. Dessa uppgifter ska behandlas lagenligt för bestämda ändamål och på grundval av den berörda personens samtycke eller någon annan legitim och lagenlig grund. Var och en har rätt att få tillgång till insamlade uppgifter som rör honom eller henne och att få rättelse av dem.

5 Dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373).

6 Den i förevarande mål relevanta versionen av direktiv 2011/16 är den i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/2258 av den 6 december 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU (EUT L 342, 2016, s. 1).

7 Dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 59 och punkt 2 i domslutet).

3. ...”

8. I artikel 47.1 i stadgan regleras rätten till ett effektivt rättsmedel:

”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.”

2. *Direktiv 2011/16*

9. Skäl 9 i direktiv 2011/16 har i relevanta delar följande lydelse:

”... 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. ...”

10. I artikel 1 fastställs syftet med direktiv 2011/16:

”1. 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.

2. ...

3. Detta direktiv ska inte påverka tillämpningen i medlemsstaterna av reglerna om ömsesidig rättslig hjälp i brottmål. Det ska inte heller påverka medlemsstaternas fullgörande av eventuella skyldigheter när det gäller mer omfattande administrativt samarbete som följer av andra rättsliga instrument, däri inbegripet bilaterala eller multilaterala avtal.”

11. I artikel 5 i direktiv 2011/16 fastställs förfarandet för utbyte av upplysningar på begäran:

”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.”

12. I artikel 6 i direktiv 2011/16 regleras genomförandet av begäran om upplysningar:

”1. Den anmodade myndigheten ska se till att de administrativa utredningar utförs som krävs för att få fram de upplysningar som avses i artikel 5.

2. ...

3. För att erhålla de begärda upplysningarna eller genomföra den begärda administrativa utredningen ska den anmodade myndigheten följa samma förfaranden som den skulle ha gjort om den hade agerat på eget initiativ eller på begäran av en annan myndighet i den egna medlemsstaten.

4. ...”

13. Slutligen klargörs i artikel 25 i direktiv 2011/16 att samarbetet mellan förvaltningsmyndigheterna på skatteområdet även omfattas av skyddet av personuppgifter.

B. Internationell rätt

1. Konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden

14. Europarådets medlemsstater och OECD:s medlemsländer undertecknade den 25 januari 1988 konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.⁸ Alla medlemsstater i Europeiska unionen har ratificerat konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

15. För alla typer av handräckning gäller artikel 23 i konventionen som rör rättsliga åtgärder:

”1. Överklaganden i fråga om åtgärder som den anmodade staten har vidtagit enligt denna konvention får ske endast hos vederbörande myndighet i denna stat.

2. ...

3. Så snart ett överklagat ärende har slutligt avgjorts, skall den anmodade staten eller den ansökande staten underrätta den andra staten om avgörandet och dess konsekvenser för handräckningsframställningen.”

2. OECD:s modellavtal för att undvika dubbelbeskattning

16. OECD:s råd antog den 30 juli 1963 en rekommendation som avsåg att undanröja dubbelbeskattning (nedan kallat OECD:s modellavtal)⁹.

17. Artikel 26.1 i OECD:s modellavtal rör informationsutbyte och föreskriver följande:

”1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna ska utbyta sådana upplysningar som kan antas vara relevanta vid tillämpningen av bestämmelserna i detta avtal eller för administration eller verkställighet av intern lagstiftning i fråga om skatter av varje slag och beskaffenhet som tas ut för de avtalsslutande staterna eller för deras politiska underavdelningar eller lokala myndigheter, om beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. ...”

3. Skatteavtalet mellan Luxemburg och Spanien

18. Sedan 1988 gäller skatteavtalet av den 3 juni 1986 mellan Luxemburg och Spanien som undertecknades den 3 juni 1986 i Madrid.¹⁰ Artikel 27.1 i skatteavtalet reglerar informationsutbyte och överensstämmer med artikel 26.1 i OECD:s modellavtal.

⁸ Europarådet, European Treaty Series – nr 127, i dess ändrade lydelse enligt 2010 års protokoll, European Treaty Series – nr 208. Endast de engelska och franska språkversionerna av konventionen är bindande.

⁹ Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. Den nu gällande lydelsen av OECD:s modellavtal är av den 21 november 2017.

¹⁰ Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales/Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, i dess ändrade lydelse enligt protokollet av den 10 november 2009.

C. Luxemburgsk rätt

1. Lag av den 29 mars 2013

19. Direktiv 2011/16 införlivades med luxemburgsk rätt genom lagen av den 29 mars 2013¹¹.

20. Artikel 6 i lagen av den 29 mars 2013 har följande lydelse:

”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.”

2. Lag av den 25 november 2014

21. Därefter antogs lagen av den 25 november 2014 om tillämpligt förfarande för utbyte av upplysningar på begäran i fråga om beskattning¹². Lagens artikel 1 har följande lydelse:

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

...

4. lagen av den 29 mars 2013 om administrativt samarbete på skatteområdet i dess ändrade lydelse ...”

22. 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.

...”

23. Artikel 3 i lagen av den 25 november 2014 har följande lydelse:

”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.

...

¹¹ Lagen om genomförande av direktiv 2011/16, Mémorial A 2013, s. 756.

¹² Mémorial A 2014, s. 4170.

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.

...”

24. Artikel 5.1 i lagen av den 25 november 2014 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 250000 euro. Beloppet ska fastställas av direktören för den skattemyndighet som är behörig eller den han har befullmäktigat.”

25. I artikel 6 i lagen av den 25 november 2014 föreskrivs 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, Luxemburg). Talan ska väckas inom en månad från den tidpunkt då beslutet delgavs den som innehar upplysningarna. Talan har suspensiv verkan. Med undantag från de bestämmelser som reglerar förfarandet vid administrativa domstolar, får respektive part endast inkomma med en inlaga. Som inlaga räknas stämningsansökan. Svaromål ska lämnas inom en månad från den dag ansökan inkom till domstolens kansli. För att tillgodose de krav som handläggningen ställer får ordföranden på den avdelning som ska pröva målet emellertid ex officio besluta att ytterligare inlagor får inlämnas inom den frist som han fastställer. Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen, Luxemburg) ska avgöra målet inom en månad från den dag då svaromålet inkom eller den frist löper ut då de ytterligare inlagorna skulle vara inlämnade.”

3. Lagen av den 1 mars 2019

26. Lagen av den 1 mars 2019 om ändring av lagen av den 25 november¹³ trädde i kraft den 9 mars 2019. Genom lagen av den 1 mars 2019 ändrades i synnerhet artikel 3.1 och artikel 6.1 i lagen av den 25 november 2014.

27. Artikel 3.1 i lagen av den 25 november 2014 föreskriver numera att den behöriga skattemyndigheten ska försäkra sig om att de begärda upplysningarna inte helt saknar förutsebar relevans med avseende på den berörda skattebetalarens identitet och identiteteten för innehavaren av upplysningarna i fråga och till den aktuella skatteutredningens behov.

28. Enligt artikel 6.1 i lagen av den 25 november 2014 kan innehavaren av upplysningarna numera väcka talan om ogiltigförklaring av det beslut om föreläggande som avses i artikel 3.3.

¹³ Mémorial A 2019, s. 112.

III. Förfarandet vid den nationella domstolen och begäran om förhandsavgörande

29. Bakgrunden till förfarandet vid den nationella domstolen är två begäranden om upplysningar som den spanska skattemyndigheten har ingett till den luxemburgska skattemyndigheten. Den spanska skattemyndigheten stödjer dessa på skatteavtalet mellan Luxemburg och Spanien av den 3 juni 1986 och direktiv 2011/16. Båda begärandena om upplysningar avser artisten F.C. som är bosatt i Spanien.

1. Bakgrunden till mål C-245/19

30. Till följd av den första begäran om upplysningar av den 18 oktober 2016 meddelade Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (direktören för den luxemburgska myndigheten med ansvar för direkta skatter) (nedan kallad direktören för skattemyndigheten) den 16 juni 2017 ett föreläggande mot B som är ett bolag som bildats enligt luxemburgsk rätt. Genom föreläggandet begärde direktören för skattemyndigheten att bolaget B skulle inge kopior av de avtal som det ingått med bolagen E och F rörande F.C.'s rättigheter under tidsperioden 2011–2014.

31. Dessutom bad direktören för skattemyndigheten att bolaget B skulle lämna följande upplysningar och inge följande handlingar:

”Inge en kopia av varje annat avtal under räkenskapsåren 2011–2014 och andra avtal som har ingåtts tidigare eller senare, med verkan under nämnda räkenskapsår vad gäller artisten F.C.”

32. Slutligen begärde direktören för skattemyndigheten att bolaget B skulle inge kopior av alla fakturor som utfärdats och mottagits i samband med dessa avtal, lämna upplysningar om sättet för deras indrivning och betalning, samt närmare uppgifter om de bankkonton och finansinstitut där de bokförda tillgångarna förvaras.

33. I skrivelsen angavs att det enligt artikel 6 i lagen av den 25 november 2014 inte finns någon möjlighet att överklaga detta föreläggande.

2. Bakgrunden till mål C-246/19

34. Till följd av den andra begäran om upplysningar av den 16 mars 2017 meddelade den luxemburgska skattemyndigheten den 29 maj 2017 ett föreläggande mot banken A med säte i Luxemburg. I föreläggandet ålade skattemyndigheten banken A att avseende tidsperioden från 2011–2014 lämna upplysningar om de nuvarande innehavarna av ett visst bankkonto, namnen på den person eller de personer som är behöriga att disponera över bankkontot, samt namnet på den person eller de personer som öppnade kontot, även om datumet då kontot öppnades inte ligger inom den tidsperiod som föreläggandet avser, samt inge kontoutdrag för den angivna tidsperioden och uppgifter om den ekonomiska ägaren till kontot.

35. Dessutom ålades banken A att lämna följande uppgifter och handlingar för tidsperioden 2011–2014:

- ”Lämna upplysningar om huruvida kontot ... öppnades efter den 31 december 2014. Om det är fallet, ange huruvida pengarna kommer från ett annat konto som öppnats vid ert institut och, om det är fallet, inge kontoutdrag för detta andra konto för den angivna tidsperioden.
- Lämna upplysningar om alla tillgångar som F.C. innehade för bolaget D, bolaget B eller andra bolag som kontrollerades av F.C. under den angivna tidsperioden och inge handlingar som styrker dessa upplysningar.

- Lämna upplysningar om alla tillgångar för vilka F.C. var ekonomisk ägare under den angivna tidsperioden och inge handlingar som styrker dessa upplysningar.”

36. Slutligen anmodade den luxemburgska skattemyndigheten banken A att inge kopior av alla dokument som har relevans för ovannämnda föreläggande. Även i denna skrivelse angavs att det enligt artikel 6 i lagen av den 25 november 2014 inte finns någon möjlighet att överklaga detta föreläggande.

3. Förfarandena vid den nationella domstolen

37. Den 17 juli 2017 väckte bolaget B (mål C-245/19) och F.C. samt bolagen B, C och D (mål C-246/19) talan vid Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen, Luxemburg) mot den luxemburgska skattemyndighetens förelägganden av den 29 maj och den 16 juni 2017 och yrkade att föreläggandena skulle ändras eller i andra hand ogiltigförklaras. Banken A deltog i sistnämnda förfarande.

38. Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen, Luxemburg) biföll delvis talan i båda målen genom domar av den 26 juni 2018. Å ena sidan ogiltigförklarade den beslutet av den 29 maj (mål C-245/19) i den del som bolaget B åläggs att inge en kopia av varje annat avtal under räkenskapsåren 2011–2014 än de som har ingåtts med bolagen E och F vad gäller rättigheter som innehas av F.C. och andra avtal som har ingåtts tidigare eller senare, med verkan under nämnda räkenskapsår vad gäller artisten F.C.

39. Dessutom ogiltigförklarade Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen, Luxemburg) beslutet av den 16 juni 2017 (mål C-246/19) i den del som banken A åläggs att

- för det fall att det berörda kontot öppnades efter den 31 december 2014 klargöra huruvida pengarna kommer från ett annat konto som öppnats hos bankinstitutet och, om så är fallet, inge kontoutdrag för detta andra konto för den angivna tidsperioden,
- lämna upplysningar om alla tillgångar som skattebetalaren innehade i bolagen B och D som kontrollerades av henne under den angivna tidsperioden och inge handlingar som styrker dessa upplysningar, och
- lämna upplysningar om alla tillgångar för vilka skattebetalaren var ekonomisk ägare under den angivna tidsperioden och inge handlingar som styrker dessa upplysningar.

40. Tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen, Luxemburg) ansåg att överklagandena kunde tas upp till prövning och motiverade detta med att artikel 6 i lagen av den 25 november 2014 strider mot artikel 47 i stadgan och således inte ska tillämpas. Inom ramen för den materiella prövningen ansåg den nationella domstolen att de angivna upplysningarna som den luxemburgska skattemyndigheten begärt inte kan antas vara relevanta i den mening som avses i direktiv 2011/16.

41. Den 24 juli 2018 överklagade Luxemburg dessa domar till Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg). Luxemburg anser i synnerhet, för det första, att det enligt luxemburgsk rätt endast föreskrivs ett rättsmedel mot påförande av böter vid förvaltningsdomstolarna. Detta uppfyller kraven enligt artikel 47 i stadgan. För det andra kan de upplysningar som de spanska myndigheterna begärt antas vara relevanta.

4. Begärandena om förhandsavgörande och frågor som hänskjutits för förhandsavgörande

42. Mot denna bakgrund har Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg) genom beslut av den 14 mars 2019 förklarat båda förfarandena vilande och i mål C-245/19 hänskjutit följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF:

1. Ska artiklarna 7, 8 och 52.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, eventuellt jämförda med artikel 47 i nämnda stadga, tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats nationella lagstiftning som inom ramen för förfarandet för utbyte av upplysningar på begäran, som införts för att bland annat genomföra rådets direktiv 2011/16, innebär att den tredje part som innehar upplysningarna inte i något fall kan överklaga, inbegripet via domstol, ett beslut där den behöriga myndigheten i den medlemsstaten ålägger denna tredje part att inkomma med upplysningar till myndigheten, i syfte att efterkomma en begäran om utbyte av upplysningar från en annan medlemsstat?
2. Om svaret på den första frågan är jakande: Ska artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16, i förekommande fall med beaktande av utvecklingen av tolkningen av artikel 26 i OECD:s modellavtal för skatter, tolkas så, att en begäran om utbyte av upplysningar, tillsammans med ett beslut om föreläggande som antagits av den behöriga myndigheten i den anmodade medlemsstaten, uppfyller kriteriet "kan antas vara relevant" om den begärande medlemsstaten anger den berörda skattebetalarens identitet, den tidsperiod som omfattas av undersökningen i den begärande medlemsstaten och identiteten för innehavaren av upplysningarna i fråga, samtidigt som den begärande medlemsstaten begär upplysningar om avtal och tillhörande fakturor och betalningar vilka inte preciseras men som avgränsas av de kriterier som avser, för det första, att avtalen har ingåtts av den som innehar de identifierade upplysningarna, för det andra, att avtalen är tillämpliga under de beskattningsår som omfattas av den undersökning som myndigheterna i den begärande staten genomför, och, för det tredje, att avtalen har en koppling till den berörda skattebetalaren?

43. I mål C-246/19 har Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg) hänskjutit följande frågor:

1. Ska artiklarna 7, 8 och 52.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, eventuellt jämförda med artikel 47 i nämnda stadga, tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats nationella lagstiftning som inom ramen för förfarandet för utbyte av upplysningar på begäran, som införts för att bland annat genomföra rådets direktiv 2011/16, innebär att den tredje part som innehar upplysningarna inte i något fall kan överklaga, inbegripet via domstol, ett beslut där den behöriga myndigheten i den medlemsstaten ålägger denna tredje part att inkomma med upplysningar till myndigheten, i syfte att efterkomma en begäran om utbyte av upplysningar från en annan medlemsstat?
2. Om svaret på den första frågan är jakande: Ska artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16, i förekommande fall med beaktande av utvecklingen av tolkningen av artikel 26 i OECD:s modellavtal för skatter, tolkas så, att en begäran om utbyte av upplysningar, tillsammans med ett beslut om föreläggande som antagits av den behöriga myndigheten i den anmodade medlemsstaten, uppfyller kriteriet "kan antas vara relevant" om den begärande medlemsstaten anger den berörda skattebetalarens identitet, den tidsperiod som omfattas av undersökningen i den begärande medlemsstaten och identiteten för innehavaren av upplysningarna i fråga, samtidigt som den begärande medlemsstaten begär upplysningar om bankkonton och finansiella tillgångar vilka inte preciseras men som avgränsas av de kriterier som avser, för det första, att de finns hos den som innehar de identifierade upplysningarna, för det andra, de beskattningsår som omfattas av den undersökning som myndigheterna i den begärande staten genomför, och, för det tredje, att avtalen har en koppling till den berörda skattebetalaren?

IV. Förfarandet vid domstolen

44. Genom beslut av den 26 april 2019 beslutade domstolens ordförande att förena målen C-245/19 och C-246/19 vad gäller det skriftliga och muntliga förfarandet samt domen.

45. I förfarandet om förhandsavgörande inför domstolen har Luxemburg, Konungariket Belgien, Spanien, Republiken Frankrike, Republiken Grekland, Republiken Polen och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Luxemburg, Spanien, Frankrike och kommissionen deltog även vid den muntliga förhandlingen den 26 maj 2020.

V. Rättslig bedömning

A. Fråga 1 i båda målen

46. Med den första frågan i båda målen vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att den till vilken ett föreläggande om att lämna upplysningar riktas, den berörda skattebetalaren och berörda utomstående parter måste ha tillgång till ett effektivt rättsmedel mot föreläggandet om att lämna upplysningar som meddelats av den anmodade myndigheten. I detta sammanhang har det betydelse huruvida de nämnda personkretsarnas rättigheter enligt artiklarna 7 och 8 i stadgan (respekt för privatlivet, skyddet av personuppgifter) eventuellt har åsidosatts.

1. Åsidosättande av artikel 47 i stadgan med avseende på den till vilken föreläggandet om att lämna upplysningar är riktat (C-245/19)

47. Luxemburg har genom lagen av den 1 mars 2019 infört en möjlighet för den till vilken ett föreläggande om att lämna upplysningar rikas att direkt överklaga detta föreläggande. Denna omständighet påverkar dock inte att den första frågan i mål C-245/19 kan tas upp till sakprövning. Mottagaren av föreläggandet i förevarande mål väckte nämligen talan innan lagen av den 1 mars 2019 trädde i kraft.

48. Huruvida omständigheten att det inte finns någon möjlighet att överklaga ett föreläggande om att lämna upplysningar inom ramen för gränsöverskridande informationsutbyte utgör ett åsidosättande av adressatens rättigheter enligt artikel 47 i stadgan beror på huruvida föreläggandet om att lämna upplysningar omfattas av stadgans tillämpningsområde och berör ”unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter”.

a) Huruvida ett föreläggande om att lämna upplysningar utgör tillämpning av unionsrätten

49. Enligt artikel 51.1 i stadgan riktar den sig till medlemsstaterna endast när dessa tillämpar unionsrätten.

50. I målet Berlioz har domstolen redan slagit fast att en medlemsstat ska anses tillämpa unionsrätten, när medlemsstaten föreskriver böter för ett rättssubjekt som inte lämnar upplysningar inom ramen för ett utbyte av upplysningar mellan skattemyndigheter som grundas på bland annat bestämmelserna i direktiv 2011/16.¹⁴

¹⁴ Dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 42 och punkt 1 i domslutet).

51. Om ett beslut att påföra böter som inte regleras enligt direktiv 2011/16 utgör en tillämpning av unionsrätten, så gäller detta i ännu högre grad när skattemyndigheten i den anmodade medlemsstaten efterkommer en begäran om upplysningar i den mening som avses i artikel 6.3 i direktiv 2011/16. Stadgan är således tillämplig.

b) Åsidosättande av artikel 47 i stadgan

52. Avsaknaden av en möjlighet att överklaga föreläggandet om att lämna upplysningar utgör ett åsidosättande av de rättigheter som tillkommer den till vilken föreläggandet riktar sig enligt 47 i stadgan, om adressatens unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter eventuellt kränks av föreläggandet.

53. I direktiv 2011/16 fastställs visserligen endast regler för det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna. Den ger således inte upphov till rättigheter för enskilda. Ett rättssubjekt kan emellertid inom ramen för tillämpningen av direktiv 2011/16 åberopa artikel 47 i stadgan och försvara sin sak inför domstol.¹⁵

54. Med avseende på adressaten för ett föreläggande om att lämna upplysningar kan det lämnas öppet huruvida och vilka specifika grundläggande rättigheter enligt stadgan som eventuellt har åsidosatts. Såsom domstolen redan konstaterade i målet *Berlioz* kan denna möjlighet nämligen alltid åberopas av ett rättssubjekt mot en rättsakt som går denne emot.¹⁶

55. Detta gäller i lika hög utsträckning för mottagaren av ett föreläggande om att lämna upplysningar som för mottagaren av ett beslut om att påföra böter. I motsats till vad vissa medlemsstater har gjort gällande är föreläggandet om att lämna upplysningar redan i sig en rättsakt som går adressaten emot. Åläggandet av en sådan skyldighet att lämna uppgifter – inte desto mindre vid äventyr av böter – utgör inte endast en förberedande åtgärd. För det första förpliktas mottagaren av rättsakten direkt att vidta en viss åtgärd – i detta fall att lämna upplysningar. För det andra är det inte fråga om en förberedelse av en betungande åtgärd som riktar mot den som är skyldig att lämna uppgifter. På sin höjd förbereds ett beskattningsbeslut avseende den skattskyldige. Föreläggandet om att lämna uppgifter är inte heller en förberedande rättsakt inför ett beslut om att påföra böter. Bötesbeslutet utgör nämligen endast en påföljd om mottagaren inte efterkommer föreläggandet om att lämna upplysningar och är inte syftet med åtgärden.

56. Inte heller möjligheten att få till stånd en prövning genom ett indirekt rättsmedel – vilken domstolen fastställde förelåg i målet *Berlioz* genom möjligheten att överklaga ett beslut om att påföra böter¹⁷ – påverkar denna slutsats, i motsats till Luxemburgs uppfattning.

57. I en rättsstat är det, precis som i en rättsunion, oacceptabelt att kräva att en enskild som berörs av ett myndighetsbeslut ska agera i strid med detta för att indirekt kunna få till stånd en prövning av lagenligheten av beslutet.¹⁸ Detta gäller i ännu högre grad när det – såsom i förevarande mål, vilket kommissionen med rätta har framhållit – faller inom skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning att inleda ett förfarande för administrativa påföljder. I sådana fall vore det nämligen möjligt för skattemyndigheten att förhindra att en prövning av lagenligheten av begäran om upplysningar kommer till stånd genom att låta bli att inleda ett förfarande för administrativa påföljder.

15 Dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 45 och följande punkter).

16 Fast rättspraxis, dom av den 13 september 2018, *UBS Europe m.fl.* (C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 56), och dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 51), beslut av den 17 november 2005, *Minoan Lines/kommissionen* (C-121/04 P, ej publicerat, EU:C:2005:695, punkt 30), samt dom av den 22 oktober 2002, *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 27) och dom av den 21 september 1989, *Hoechst/kommissionen* (46/87 och 227/88, EU:C:1989:337, punkt 19).

17 Dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 59 och punkt 2 i domslutet).

18 Se dom av den 3 oktober 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami m.fl./Parlamentet och rådet* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punkt 104), och dom av den 13 mars 2007, *Unibet* (C-432/05, EU:C:2007:163, punkt 64).

c) Slutsats i denna del

58. Den till vilken ett föreläggande om att lämna upplysningar riktas, vilket har utfärdats inom ramen för ett utbyte av upplysningar mellan skattemyndigheter som grundas på direktiv 2011/16, har enligt artikel 47 i stadgan rätt att få till stånd en prövning inför domstol av lagenligheten av detta beslut. Avsaknaden av domstolsskydd för den till vilken ett föreläggande om att lämna upplysningar riktas strider således mot artikel 47 i stadgan.

2. Åsidosättande av artikel 47 i stadgan med avseende på den skattskyldige som föreläggandet om att lämna upplysningar avser (C-246/19)

59. Dessutom ska det klargöras huruvida omständigheten att den skattskyldige som indirekt berörs av ett föreläggande om att lämna upplysningar vilket *riktar sig till en annan person* inte har någon möjlighet att överklaga utgör ett åsidosättande av artikel 47 i stadgan.

60. Utfärdande av ett föreläggande om att lämna upplysningar inom ramen för gränsöverskridande informationsutbyte utgör en tillämpning av unionsrätten. Följaktligen är stadgan tillämplig (se ovan punkt 49 och följande punkter).

a) Eventuellt åsidosättande av den indirekt berörda skattskyldiges grundläggande rättigheter

61. För att artikel 47 i stadgan ska vara tillämplig måste den skattskyldiges egna fri- eller rättigheter beröras. I detta avseende kan ett ingrepp i den skattskyldiges grundläggande rätt till skydd av personuppgifter komma i fråga när en skattemyndighet ålägger en tredje part (en bank i målet C-246/19) att lämna upplysningar om denna skattebetalares bankkonton, bolagsandelar och finansiella tillgångar.

62. Enligt artikel 8.1 i stadgan har var och en rätt till skydd av de personuppgifter som rör honom eller henne.

63. Personuppgifter är alla uppgifter avseende en identifierad eller identifierbar enskild individ.¹⁹ Uppgifter om storleken på inkomster är personuppgifter.²⁰ Detsamma gäller bankuppgifter. I detta sammanhang kan man även hänvisa till den omfattande rättspraxis från Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna som finns rörande artikel 8 i Europakonventionen.²¹

64. I förevarande mål är det fråga om uppgifter om konton, saldon, andra tillgångar och bolagsandelar som innehas av en fysisk person – det vill säga personuppgifter. Följaktligen är skyddsområdet för artikel 8 i stadgan tillämpligt.

65. Redan skyldigheten att lämna ut dessa uppgifter till skattemyndigheten som åligger den till vilken föreläggandet om att lämna upplysningar riktas sig utgör ett ingrepp i den skattskyldiges grundläggande rättighet. I motsats till uppfattningen som företräds av vissa medlemsstater är det inte möjligt att tillbakavisa ett påstående om att det är fråga om ett ingrepp med argumentet att föreläggandet ännu inte utgör en betungande rättsakt, utan att det först är dess genomförande som

¹⁹ Dom av den 3 oktober 2019, A m.fl. (C-70/18, EU:C:2019:823, punkt 54), dom av den 16 januari 2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, punkt 54), dom av den 17 oktober 2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, punkt 26), dom av den 24 november 2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 och C-469/10, EU:C:2011:777, punkt 42), och dom av den 9 november 2010, Volker und Markus Schecke och Eifert (C-92/09 och C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 52).

²⁰ Se dom av den 1 oktober 2015, Bara m.fl. (C-201/14, EU:C:2015:638, punkterna 14 och 29), dom av den 16 december 2008, Satakunnan Markkinapörssi och Satamedia (C-73/07, EU:C:2008:727, punkt 35), och dom av den 20 maj 2003, Österreichischer Rundfunk m.fl. (C-465/00, C-138/01 och C-139/01, EU:C:2003:294, punkt 73).

²¹ Europadomstolen, 22 december 2015, G.S.B./Schweiz, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 51 §, och 7 juli 2015, M.N. m.fl./San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51 §.

vore betungande. Tvärtom utgör föreläggandet i sig en rättsakt som direkt går den till vilken den riktar sig emot (se ovan punkt 61). I förhållande till den skattskyldige utgör föreläggandet en indirekt betungande rättsakt. Skyldigheten att agera som åläggs rättsaktens adressat äventyrar redan i sig den skattskyldiges grundläggande rättigheter. Om den aktuella skyldigheten fullgörs får myndigheten tillgång till personuppgifterna utan att innehavaren av dessa gett sitt samtycke därtill.²²

66. Europadomstolens praxis talar inte mot denna slutsats. Enligt denna rättspraxis sker ett ingrepp i rätten till respekt för privatlivet enligt artikel 8 Europakonventionen *senast* vid överföringen av den skattskyldiges bankuppgifter till skattemyndigheterna i den begärande medlemsstaten.²³ Detta innebär dock inte att det inte kan vara fråga om ett ingrepp redan i ett tidigare skede.

67. I slutändan medför tredje mans skyldighet att lämna ut den skattskyldiges personuppgifter i vart fall att dennes grundläggande rättighet enligt artikel 8 i stadgan berörs. Frågan huruvida det dessutom föreligger ett ingrepp i artikel 7 i stadgan (respekt för privatlivet och familjelivet) kan i detta sammanhang lämnas obesvarad.

b) Åsidosättande av artikel 47 i stadgan på grund av avsaknaden av ett rättsmedel trots att det finns en möjlighet att överklaga beskattningsbeslutet

68. Det vore inte nödvändigt att garantera rättsligt skydd vid domstolarna i den anmodade staten – i förevarande mål Luxemburg – om det räcker att den skattskyldige senare kan överklaga beskattningsbeslutet som riktas mot vederbörande, vilket i förevarande mål meddelas av den begärande spanska skattemyndigheten. I den mån som den skattskyldige i detta senare förfarande även kan göra gällande brister i bevisupptagningen skulle man kunna hävda att det rättsmedel som den skattskyldige har tillgång till i Spanien är tillräckligt effektivt för att det inte ska föreligga ett åsidosättande av artikel 47 i stadgan.

69. För detta talar att artikel 47 i stadgan inte innehåller någon specifik angivelse av hur ett effektivt rättsmedel ska vara utformat, utan endast ett krav på att var och en ska ha rätt till ett effektivt rättsmedel. Det finns inget krav på att detta rättsmedel ska kunna riktas direkt mot den aktuella rättsakten. Enligt domstolens praxis kan även ett indirekt rättsmedel under vissa omständigheter vara ett effektivt rättsmedel.²⁴ Härav har i synnerhet Luxemburg, Frankrike och Spanien dragit slutsatsen att det är tillräckligt att det är möjligt att överklaga beskattningsbeslutet.

70. Målet med direktiv 2011/16, nämligen att effektivt bekämpa internationellt skatteundandragande och skatteflykt, kan tala för denna uppfattning.²⁵ Domstolsskydd redan före och mot föreläggandet om att lämna upplysningar skulle i vart fall medföra fördröjningar.

²² Se, för ett liknande resonemang, yttrande 1/15 av den 26 juli 2017 (EU:C:2017:592, punkterna 125 och 126) och dom av den 21 december 2016, Tele2 Sverige och Watson m.fl. (C-203/15 och C-698/15, EU:C:2016:970, punkt 100), dom av den 1 oktober 2015, Bara m.fl. (C-201/14, EU:C:2015:638, punkt 29), och dom av den 20 maj 2003, Österreichischer Rundfunk m.fl. (C-465/00, C-138/01 och C-139/01, EU:C:2003:294, punkt 74).

²³ Europadomstolen, 22 december 2015, G.S.B./Schweiz, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 50 §.

²⁴ Dom av den 21 november 2019, Deutsche Lufthansa (C-379/18, EU:C:2019:1000, punkt 61), och dom av den 13 mars 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, punkterna 47, 50 och 53).

²⁵ Se dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 32), och dom av den 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkterna 30 och 31); se med avseende på rättfärdigande skäl inom ramen för de grundläggande friheterna dom av den 3 mars 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 47), dom av den 25 juli 2018, TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 57), och dom av den 26 maj 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 59).

71. Det finns dock två olika ingrepp som innehavaren av den grundläggande rättigheten utsätts för, vilka är oberoende av varandra och ska särskiljas rättsligt. Först krävs personuppgifter in från en annan person. Det utgör ett ingrepp i den skattskyldiges privatliv som på unionsrättslig nivå skyddas enligt artiklarna 7 och 8 i stadgan. Därpå åläggs den skattskyldige en betalningsskyldighet. Sistnämnda ingrepp berör i regel inte den grundläggande rätten till skydd av privatlivet, utan i tillämpliga fall de grundläggande rättigheterna enligt artikel 20 (likhet inför lagen) och artiklarna 16 och 17 i stadgan (näringsfrihet och rätt till egendom).

72. Att ingreppen är oberoende av varandra visar sig även i att uppgiftsinsamlingen inte blir rättsstridig endast för att beskattningsbeslutet är oriktigt. Beskattningsbeslutet blir inte heller med nödvändighet oriktigt endast för att uppgiftsinsamlingen skett i strid med gällande bestämmelser. För det fall att de uppgifter som insamlats i strid med gällande bestämmelser har lagts till grund för beskattningsbeslutet innehåller i vart fall inte unionsrätten något absolut förbud mot att tillåta att dessa används som bevis.²⁶

73. För övrigt står det inte klart huruvida och när ett beskattningsbeslut ska meddelas. Om de uppgifter som samlas in till exempel leder till att den begärande staten inte har någon skattefordran, kommer inget motsvarande beskattningsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel att meddelas, vilket denne sedan skulle kunna överklaga. Detsamma gäller när de insamlade uppgifterna visar sig sakna skattemässig relevans, men ett beskattningsbeslut ändå meddelas av andra skäl. Den skattskyldige skulle knappast kunna invända att den ”misslyckade” insamlingen av uppgifter var rättsstridig inom ramen för ett överklagande av detta beskattningsbeslut.

74. Mot bakgrund av allt som anförts ovan utgör ett indirekt rättsmedel som avser insamlingen av uppgifter vilket endast kan göras gällande i anslutning till att beskattningsbeslutet överklagas inte ett effektivt rättsmedel i den mening som avses i artikel 47 i stadgan. Ett sådant rättsmedel kan inte längre effektivt förhindra ett ingrepp i skyddet av personuppgifter. Detta ingrepp har redan skett vid insamlingen av uppgifter. En därpå följande användning av personuppgifterna vidmakthåller endast detta ingrepp. Ett rättsmedel som syftar till att förhindra att dessa uppgifter används vid skatteförfarandet – även om det skulle finnas ett motsvarande förbud mot att tillåta dessa uppgifter som bevis – kan således endast förhindra att ingreppet vidmakthålls, men däremot inte längre förhindra ingreppet i sig.

75. Förekomsten av ett rättsmedel medför inte heller att gränsöverskridande ömsesidigt bistånd berövas sin verkan, vilket visas av att det finns andra medlemsstater där det finns en möjlighet att överklaga.²⁷ Detta beror i stället på rättsmedlets utformning. Genom utformningen av rättsmedlet kan intresset av ett effektivt och snabbt ömsesidigt bistånd som anges i skälen 6, 27 och 29 i direktiv 2011/16 beaktas. Avsaknaden av varje rättsmedel står däremot i strid mot skyddet enligt artikel 47 i stadgan.

76. För övrigt är utgångspunkten för direktiv 2011/16 att skyldigheten att lämna ömsesidigt bistånd är rättslig begränsad. Den begärande staten får nämligen endast begära sådana upplysningar som kan antas vara relevanta (se artiklarna 1.1 och 5 och skäl 9 i direktiv 2011/16). Detta villkor kan på ansökan av den till vilken ett föreläggande riktas bli föremål för prövning inför domstol – antingen inom ramen för ett överklagande av ett beslut att påföra böter²⁸, eller inom ramen för ett överklagande av föreläggandet som sådant (se ovan punkt 52 och följande punkter).

26 Dom av den 10 april 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, punkt 75), och mitt förslag till avgörande i de förenade målen IN och JM (C-469/18 och C-470/18, EU:C:2019:597, punkt 70 och följande punkter) – det är inte heller av dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) möjligt att härleda ett absolut förbud mot att i bevisvärderingen använda bevis som insamlats i strid med gällande bestämmelser.

27 Se till exempel för Förbundsrepubliken Tyskland, domarna från Finanzgericht Köln av den 12 september 2018 – 2 K 814/18-, av den 13 april 2018 – 2 V 174/18-, av den 23 februari 2018 – 2 V 814/17-, och av den 20 oktober 2017 – 2 V 1055/17-.

28 Dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 59 och punkt 2 i domslutet).

77. Sist men inte minst innehåller även artikel 23.1 i konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden en möjligt att överklaga åtgärder som vidtagits av den anmodade staten (se artikel 1.3 i direktiv 2011/16).

78. I motsats till vad nästan alla parter har anfört strider denna slutsats inte mot domen i målet Sabou²⁹. De omständigheter som var aktuella i detta mål motsvarar varken situationen i målet Berlioz³⁰ eller den som är aktuell i förevarande mål.

79. Tvärtom var det i målet Sabou fråga om huruvida det var nödvändigt att inom ramen för ett pågående administrativt förfarande avseende en begäran om upplysningar mellan två skattemyndigheter genomföra ett (ytterligare) förhör. Det var närmare bestämt fråga om huruvida den begärande myndigheten måste låta den skattskyldige medverka, bland annat vid förhör, innan den kontrollerar riktigheten av dennes uppgifter genom en begäran om upplysningar till skattemyndigheten i en annan medlemsstat.

80. I målet Sabou var det fråga om en begäran som riktades till en annan myndighet, medan det i förevarande fall är fråga om ett föreläggande förenat med ett hot om påföljd vid bristande efterlevnad som riktas mot en enskild. Så länge en skattemyndighet endast efterfrågar information från en skattemyndighet i en annan medlemsstat, såsom i målet Sabou, är den enligt unionsrätten inte skyldig att underrätta den skattskyldige om detta eller att inhämta den skattskyldiges synpunkter.³¹ Stadgan föreskriver ingen rätt till ett rättsmedel i varje mellanliggande skede i ett administrativt förfarande.³² Förelägganden om att lämna ut uppgifter som riktas mot tredje man går däremot längre än att det kan anses vara en del av ett sådant förberedande skede i en utredning som skattemyndigheten genomför.

81. Dessutom hade den skattskyldige i målet Sabou redan blivit hörd, eftersom det var han själv som hade lämnat de uppgifter som skulle kontrolleras. Mot denna bakgrund fann domstolen att den skattskyldige inte hade rätt att bli hörd i ett mellanliggande led inom ramen för ett administrativt förfarande.³³ I förevarande fall är det emellertid inte fråga om rätten att bli hörd i ett administrativt förfarande. Det är i stället fråga om rätten till ett effektivt rättsmedel inför domstol för att få till stånd en prövning av ett administrativt beslut som riktas till en annan enskild, men som gäller en själv. I domen Sabou sägs således ingenting om de omständigheter som föreligger i förevarande mål.

c) Slutsats i denna del

82. Den berörda skattebetalaren inom ramen för ett förfarande för utbyte av upplysningar mellan skattemyndigheter i medlemsstaterna som grundas på direktiv 2011/16 har alltså enligt artikel 47 i stadgan rätt att inför domstol få till stånd en prövning av lagenligheten av ett föreläggande om att lämna upplysningar som har meddelats mot någon annan och som avser den skattskyldiges personuppgifter. Avsaknaden av en möjlighet till domstolsskydd strider mot artikel 47 i stadgan.

29 Dom av den 22 oktober 2013, (C-276/12, EU:C:2013:678).

30 Detta slogs uttryckligen fast i dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 58).

31 Dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 41).

32 Se dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 44).

33 Dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 46 och punkt 1 i domslutet), och mitt förslag till avgörande i detta mål (EU:C:2013:370, punkt 62).

3. Åsidosättande av artikel 47 i stadgan med avseende på en tredje part som berörs av föreläggandet om att lämna upplysningar (C-246/19)

83. Mot bakgrund av vad som anförts ovan blir det inom ramen för den första frågan i båda målen nödvändigt att klargöra huruvida artikel 47 i stadgan ska tolkas på så sätt att även berörda tredje parter ska ha tillgång till ett rättsmedel mot förelägganden som utfärdas av den anmodade skattemyndigheten.

84. Dessa berörda tredje parter är i detta sammanhang själva varken dem till vilken den anmodade myndighetens förelägganden riktas (se om dessa ovan punkt 47 och följande punkter) eller parter i skatteförfarandet som genomförs av den begärande skattemyndigheten (se om dessa ovan punkt 59 och följande punkter).

85. I förfarandet som låg till grund för mål C-246/19 har den luxemburgska skattemyndigheten i synnerhet anmodat banken A att lämna upplysningar om bankkonton och tillgångar som även berör tredje parter (bolagen B, C och D). På samma sätt som för den skattskyldige (se om denne punkt 62 och följande punkter) måste föreläggandet om att lämna upplysningar även i förhållande till berörda tredje parter även eventuellt kunna kränka deras ”unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter” (artikel 47 i stadgan).

86. Även i detta sammanhang har parterna intagit diametralt motsatta ståndpunkter. Frankrike och Luxemburg anser att det inte är nödvändigt att tillförsäkra berörda tredje parter rättsligt skydd, medan kommissionen anser att en sådan rätt följer av artikel 47 i stadgan.

a) Eventuellt åsidosättande av indirekt berörda tredje parters grundläggande rättigheter

87. Mot denna bakgrund ska det således klargöras huruvida tredje mans – i förevarande mål olika bolags – fri- och rättigheter berörs i den mening som avses i artikel 47 i stadgan när skattemyndigheten ålägger andra att lämna ut uppgifter om bolagens bankkonton och tillgångar. I detta sammanhang kommer även de grundläggande rättigheterna enligt artikel 7 och 8 i stadgan i beaktande.

88. Med hänsyn till dess lydelse skulle artikel 8 i stadgan visserligen passa (”var och en”, ”personuppgifter”). Det följer emellertid av domstolens praxis som grundas på lydelsen av sekundärrätten på området personuppgiftsskydd³⁴ att tillämpningsområdet för den grundläggande rätten till skydd av personuppgifter enligt artikel 8 i princip endast omfattar fysiska personer. En juridisk person ska däremot endast kunna åberopa skyddet av personuppgifter enligt artikel 8 i stadgan om dess firma medför att en fysisk person kan identifieras.³⁵ Frågan om detta villkor är uppfyllt i förevarande mål kan lämnas öppen, eftersom bolagen eventuellt kan åberopa en rätt enligt artikel 7 i stadgan.

³⁴ Det är närmare bestämt fråga om artikel 2 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och artikel 2 a i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 av den 18 december 2000 om skydd för enskilda då gemenskapsinstitutionerna och gemenskapsorganen behandlar personuppgifter och om den fria rörligheten för sådana uppgifter.

³⁵ Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 79), och dom av den 9 november 2010, Volker und Markus Schecke och Eifert (C-92/09 och C-93/09, EU:C:2010:662, punkterna 52 och 53).

89. Artikel 7 i stadgan behandlar var och ens grundläggande rätt till respekt för privatliv och familjeliv. Den omfattar vad avser behandling av personuppgifter varje uppgift som rör en fysisk person som är namngiven eller som på annat sätt kan identifieras.³⁶ Skyddet för privatlivet omfattar även yrkesmässig verksamhet och näringsverksamhet och transaktioner i samband med sådan verksamhet.³⁷ Hit hör även bankuppgifter.³⁸

90. Mot denna bakgrund kan även juridiska personer åberopa artikel 7 i stadgan.³⁹ Däremot kan andra kriterier tillämpas för motiveringen av ett ingrepp i artikel 7 i stadgan när det är fråga om juridiska personer jämfört med de som tillämpas för fysiska personer.⁴⁰ Detta saknar dock betydelse för att det ska föreligga en rätt till ett effektivt rättsmedel enligt artikel 47 i stadgan.

91. I förevarande mål har uppgifter om bankkonton och tillgångar som även berör bolagen B, C och D begärts ut. Följaktligen kan dessa juridiska personer åberopa artikel 7 i stadgan.

92. I motsats till vad vissa medlemsstater har gjort gällande kan ett ingrepp i artikel 7 i stadgan ha lika stor betydelse för berörda tredje parter som för den till vilken den anmodade myndighetens föreläggande riktar sig och som för den skattskyldige. Kommissionen har i detta sammanhang med rätta framhållit att begäran om upplysningar och föreläggandet som den anmodade myndigheten därefter meddelar kan ha sin utgångspunkt i felaktiga uppgifter som rör tredje man. När uppgifterna lämnas ut till en myndighet får en främmande person tillgång till dessa, oberoende av huruvida innehavaren av uppgifterna samtycker till detta. Precis detta syftar artikel 7 i stadgan emellertid till att förhindra. Detta exempel klargör varför berörda tredje parter i praktiken har behov av tillgång till effektiva rättsmedel mot sådana förelägganden.

93. Det följer av domstolens praxis att det för att fastställa huruvida det föreligger ett ingrepp i den grundläggande rätten till respekt för privatlivet saknar betydelse huruvida de uppgifter som avser privatlivet är av känslig art eller huruvida de berörda har fått utstå eventuella olägenheter på grund av ingreppet.⁴¹

94. En skyldighet som åligger en annan att lämna ut dessa uppgifter till skattemyndigheten berör redan i sig de berörda utomstående bolagens grundläggande rättigheter.⁴²

95. I motsats till Frankrikes uppfattning kan ett föreläggande från den anmodade myndigheten inte anses som en förberedelse inför uppgiftsinsamling som är av ett sådant slag att de inte har någon betungande verkan, vilket skulle innebära att ett sådant föreläggande ensamt inte utgör ett ingrepp i artikel 7 i stadgan. I förhållande till berörda tredje parter kommer nämligen ingen efterföljande

36 Dom av den 3 oktober 2019, A m.fl. (C-70/18, EU:C:2019:823, punkt 54), dom av den 16 januari 2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, punkt 54), dom av den 17 oktober 2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, punkt 26), dom av den 24 november 2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 och C-469/10, EU:C:2011:777, punkt 42), och dom av den 9 november 2010, Volker und Markus Schecke och Eifert (C-92/09 och C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 52).

37 Europadomstolen, 7 juli 2015, M.N. m.fl./San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 51 §; artikel 7 i stadgan motsvarar artikel 8.1 i Europakonventionen, dom av den 14 februari 2019, Buivids (C 345/17, EU:C:2019:122, punkt 65).

38 Europadomstolen, 22 december 2015, G.S.B./Schweiz, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 51 §, och 7 juli 2015, M.N. u. a./San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 51.

39 Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 80), och dom av den 14 februari 2008, Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, punkt 48); se, för ett liknande resonemang, även dom av den 9 november 2010, Volker und Markus Schecke och Eifert (C-92/09 och C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 87, i vilken domstolen gjorde en proportionalitetsprövning med avseende på artikel 7 i stadgan); se även Europadomstolen, 16 juni 2015 (beslut), Othymia Investments/Nederländerna, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, 37 §, 14 mars 2013, Bernh Larsen Holding m.fl./Norge, ECLI:CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, 104 §, och 16 april 2002, Stes Colas m.fl./Frankrike, ECLI:CE:ECHR:2002:0416JUD003797197, 41 §.

40 Det följer av Europadomstolens praxis att uppgifter som rör rent ekonomiska förhållanden är mindre skyddsvärda än uppgifter av känslig art, se Europadomstolen 22 december 2015, G.S.B./Schweiz, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, 93 §.

41 Dom av den 6 oktober 2015, Schrems (C-362/14, EU:C:2015:650, punkt 87), dom av den 8 april 2014, Digital Rights Ireland m.fl. (C-293/12 och C-594/12, EU:C:2014:238, punkt 33), och dom av den 20 maj 2003, Österreichischer Rundfunk m.fl. (C-465/00, C-138/01 och C-139/01, EU:C:2003:294, punkt 75).

42 Se Europadomstolen, 7 juli 2015, M.N. m.fl./San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 54 §.

rättsakt som förbereds genom detta föreläggande att antas. Som jag redan har påpekat (se ovan punkt 68 och följande punkter) utgör föreläggandet på sin höjd ett förberedande led inför ett beskattningsbeslut gentemot den skattskyldige, men däremot inte inför en rättsakt gentemot berörda tredje parter.

96. Tvärtom utgör föreläggandet om att lämna ut uppgifter till skattemyndigheten vilket riktas mot en annan enskild redan ett fullbordat ingrepp. Artikel 7 i stadgan innehåller inget villkor om att en ytterligare ekonomisk eller ideell skada ska uppkomma som sedan skulle kunna undanröjas på annat sätt i ett senare skede.

97. Till skillnad från vad Luxemburg anser utgör inte heller Europadomstolens beslut Othymia Investments/Nederländerna hinder för att fastställa att det skett ett ingrepp i berörda tredje parter grundläggande rättigheter. Detta beslut avsåg endast överklagande av en begäran om upplysningar mellan två skattemyndigheter. Europadomstolen slog endast fast att artikel 8 i Europakonventionen inte föreskriver en skyldighet att i förväg underrätta alla parter som potentiellt kan komma att bli berörda av ett informationsutbyte i skattefrågor.⁴³ Beslutet avsåg således endast frågan om en underrättelseskyldighet och inte domstolsskydd mot ett föreläggande om att lämna upplysningar.

98. Om en skattemyndighet ålägger en annan person en skyldighet att lämna ut uppgifter om tredje mans bankkonton och tillgångar kan det eventuellt utgöra ett åsidosättande av dessa tredje mäns rättigheter enligt artikel 7 i stadgan.

b) Åsidosättande av artikel 47 i stadgan på grund av avsaknaden av rättsmedel

99. Mot denna bakgrund ska det prövas huruvida de berörda tredje parternas rättigheter enligt artikel 47 i stadgan har åsidosatts genom avsaknaden av en möjlighet att överklaga föreläggandet om att lämna upplysningar. Detta är fallet om berörda tredje parter inte garanteras tillgång till ett effektivt rättsmedel.

100. Det karakteristiska för berörda tredje parter är att de inte direkt deltar i något administrativt förfarande. De är varken direkt delaktiga i skatteförfarandet såsom den skattskyldige, eller i informationsförfarandet såsom den som är skyldig att lämna upplysningar. Tredje parter har således inga av de rättigheter som tillkommer parter i ett förfarande, som exempelvis rätten att bli hörd.

101. Föreläggandena från den anmodade myndigheten avser emellertid tredje parter i den mån som den anmodade myndigheten begär ut personuppgifter som rör de berörda tredje parterna från en annan enskild. Till skillnad från den till vilken föreläggandet riktar sig och den skattskyldige kan berörda tredje parter i detta sammanhang varken vidta rättsliga åtgärder mot en påföljd som påförs till följd av en underlåtelse att efterkomma föreläggandet eller mot det senare beskattningsbeslutet. Berörda tredje parter har således, när det är fråga om en bestämmelse som den som är aktuell i förevarande mål, över huvud taget inte tillgång till något – och således inte till ett effektivt – rättsmedel mot förelägganden om att lämna upplysningar som den anmodade myndigheten meddelar vilka berör dem.

⁴³ Europadomstolen, 16 juni 2015 (beslut), Othymia Investments/Nederländerna, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, 44 §.

102. Även ett indirekt rättsmedel som kan göras gällande inom ramen för ett förfarande som avser en skadeståndstalan mot staten är – i motsats till vad Frankrike har gjort gällande – inte ett effektivt rättsmedel i den mening som avses i artikel 47 i stadgan. Inledningsvis kan detta rättsmedel, som dessutom är beroende av att ytterligare villkor är uppfyllda, inte förhindra ett åsidosättande av de grundläggande rättigheterna utan i bästa fall kompensera en skada som redan uppkommit. Enbart en sekundär möjlighet att väcka en skadeståndstalan räcker dock inte för att villkoret om ett effektivt rättsmedel ska vara uppfyllt.⁴⁴

103. Inte heller Frankrikes hänvisning till ett rättsmedel i ett senare skatteförfarande som inleds bland annat mot de berörda tredje parterna är relevant. Såsom jag påpekat ovan kan denna argumentation inte ens godtas i förhållande till den skattskyldige, eftersom det vid tidpunkten då ingreppet i de grundläggande rättigheterna sker inte alls står klart huruvida det över huvud taget kommer att fastställas att skatt ska påföras (se om detta ovan punkt 68 och följande punkter). Detta gäller i ännu högre grad i förhållande till en berörd utomstående part.

104. Frankrike har visserligen framlagt ”hypotesen” att de aktuella berörda utomstående parterna egentligen är ”rent konstlade” bolag som ägs av den skattskyldige. Deras intressen skulle då överlappa med den skattskyldiges intressen. Därför räcker det rättsmedel som den skattskyldige kan använda. Sådana bolag utgör emellertid också självständiga juridiska personer och kan i egenskap av sådana inneha grundläggande rättigheter. Detta gäller även när de kontrolleras av andra. Även när det finns en misstanke om att det föreligger ett upplägg som utgör missbruk påverkar det inte bolagens existens och således inte deras rätt till ett effektivt rättsmedel, redan på den grunden att de ska kunna undanröja denna misstanke inför domstol.

105. För övrigt har inte alla tredje parter som potentiellt kan beröras av förelägganden som meddelas av en anmodad myndighet kopplingar till den skattskyldige. Denna invändning som Frankrike har framställt kan således inte påverka de berörda tredje parternas rätt till ett effektivt rättsmedel.

106. Slutligen gäller övervägandena som rör artikel 23 i konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden med avseende på den skattskyldige (se om detta ovan punkt 77) i samma utsträckning för berörda tredje parter.

107. Följaktligen kvarstår slutsatsen att det i en situation där den anmodade myndigheten meddelar förelägganden om att lämna upplysningar utgör ett åsidosättande av artikel 47 i stadgan om tredje parter som berörs av ett sådant föreläggande inte har effektivt rättsmedel mot detta.

c) Slutsats i denna del

108. Tredje parter som berörs av ett föreläggande om att lämna upplysningar inom ramen för ett förfarande för utbyte av upplysningar mellan medlemsstaternas skattemyndigheter som grundas på direktiv 2011/16 har enligt artikel 47 i stadgan rätt att inför domstol få till stånd en prövning av lagenligheten av detta föreläggande. Avsaknaden av ett rättsmedel utgör ett åsidosättande av artikel 47 i stadgan.

B. Den andra frågan i de två målen: Huruvida upplysningarna kan antas vara relevanta i den mening som avses i artikel 1.1 i direktiv 2011/16

109. Den andra frågan i målet C-245/19 och den andra frågan i målet C-246/19 är i princip identiska. De skiljer sig endast åt med avseende på vilka upplysningar som den begärande medlemsstaten Spanien har begärt att den anmodade medlemsstaten Luxemburg ska lämna ut.

⁴⁴ Europadomstolen, 7 juli 2015, M.N. m.fl./San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, 81 §.

110. Den hänskjutande domstolen vill i huvudsak få klarhet i hur villkoret upplysningar som ”kan antas vara relevanta” enligt artikel 5 jämförd med artikel 1.1 i direktiv 2011/16 ska tolkas. Huruvida detta villkor är uppfyllt i det enskilda fallet är ingen tolkningsfråga utan en fråga som avser unionsrättens tillämpning, vilken således ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

111. I detta avseende har domstolen i målet *Berlioz* redan konstaterat att det av lydelsen av artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16 följer att uttrycket ”kan antas vara relevanta” betecknar den egenskap som de begärda upplysningarna ska besitta. Den anmodade myndighetens skyldighet enligt artikel 5 i direktiv 2011/16 att samarbeta med den begärande myndigheten sträcker sig inte till att gälla utlämnande av upplysningar som inte har denna egenskap.⁴⁵

112. Det förhållandet att de begärda upplysningarna ska kunna ”antas vara relevanta” utgör således ett villkor för begäran avseende dessa upplysningar.⁴⁶ I förevarande mål finns det anledning att klargöra enligt vilka kriterier detta villkor ska bedömas.

113. Begreppet ”kan antas vara relevanta” speglar det uttryck som används i artikel 26 i OECD:s modellavtal. Domstolen har med rätta motiverat detta med likheten mellan koncepten som används i direktiv 2011/16 och i artikel 26 i OECD:s modellavtal. I överensstämmelse med detta innehåller motiveringen till förslaget som utmynnade i att direktiv 2011/16 antogs⁴⁷ en hänvisning till OECD:s modellavtal.⁴⁸

114. Det framgår även av kommentarerna till artikel 26 i OECD:s modellavtal⁴⁹ att de avtalslutande staterna inte får genomföra så kallade *fishing expeditions*. De får inte begära upplysningar som med största sannolikhet inte är relevanta för att utreda en viss skattskyldigs skattemässiga situation. Tvärtom måste det föreligga en rimlig möjlighet att de begärda upplysningarna visar sig relevanta.⁵⁰ I avsnitt 8 i kommentarerna till artikel 26 i OECD:s modellavtal anges typfall⁵¹ i vilka upplysningar kan antas vara relevanta. I efterhand infogades kategorin förfrågningar om kontouppgifter i denna förteckning.⁵² Mot denna bakgrund vill den hänskjutande domstolen få ett klargörande av vilken betydelse dessa ändringar har för tolkningen av direktiv 2011/16.

115. I det följande ska jag först behandla frågan huruvida senare ändringar av kommentarerna till OECD:s modellavtal har betydelse för tolkningen av direktiv 2011/16 (om detta avsnitt 1 nedan). Därefter kommer jag att behandla tolkningen av villkoret kan antas vara relevanta (om detta avsnitt 2 nedan).

1. Vilken betydelse har ändringarna av kommentarerna till OECD:s modellavtal?

116. Den hänskjutande domstolen vill i synnerhet få klarhet i huruvida det för tolkningen av artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16 i tillämpliga fall är nödvändigt att ta hänsyn till hur tolkningen av artikel 26 i OECD:s modellavtal har utvecklats.

117. Kommentarererna till OECD:s modellavtal återger uppfattningen som de avtalslutande staterna har rörande hur modellavtalet ska förstås och tolkas.⁵³ Kommentarererna omarbetas och förändras regelbundet.

45 Dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 63).

46 Dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 64).

47 Förslag till rådets direktiv KOM(2009) 29 slutlig av den 2 februari 2009 om administrativt samarbete i fråga om beskattning.

48 Dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 67).

49 OECD-rådet, kommentarer till OECD:s modellavtal, kommentarer till artikel 26, från den 21 november 2017.

50 Avsnitt 5 i kommentarerna till artikel 26 i OECD:s modellavtal.

51 Enligt avsnitt 4.4 i kommentarerna till artikel 26 i OECD:s modellavtal är de fall som anges i avsnitt 8 exempel.

52 Avsnitt 8 led e) i kommentarerna till artikel 26 i OECD:s modellavtal.

53 Avsnitt 3 i inledningen till kommentarerna till artikel 26 i OECD:s modellavtal.

118. Som jag redan har påpekat i ett annat sammanhang⁵⁴ är OECD:s modellavtal inte ett juridiskt bindande, multilateralt internationellt avtal, utan en akt som ensidigt utfärdas av en internationell organisation i form av rekommendationer till dess medlemsstater. Dessa rekommendationer är inte heller enligt OECD:s eget synsätt bindande. Tvärtom framgår det av OECD:s procedurregler att det i stället ankommer på OECD:s medlemsstater att bedöma huruvida de anser att det är lämpligt att följa rekommendationerna.⁵⁵ Detta gäller i ännu högre grad för OECD:s kommentarer till modellavtalet.

119. Dessa rättsuppfattningar avseende OECD:s modellavtal har inte någon direkt inverkan på tolkningen av ett direktiv. Detta gäller även om begreppen som används i modellavtalet och i direktivet är identiska. I detta avseende återger kommentarerna endast den uppfattning som företräds av de experter som sänts ut av regeringarna i OECD-länderna,⁵⁶ men återspeglar däremot inte viljan hos en parlamentarisk lagstiftande församling på unionsnivå eller hos unionens medlemsstater.⁵⁷

120. Domstolen har redan konstaterat att en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal, när detta avtal tolkas mot bakgrund av kommentarerna till OECD:s modellavtal, inte kan begränsa unionsrättens räckvidd.⁵⁸ Detta gäller i ännu högre grad för ändringar i OECD:s modellavtal och i kommentarerna till avtalet vilka har införts efter det att ett direktiv antagits. I annat fall skulle det vara möjligt för OECD:s medlemsstater – vilka ju inte nödvändigtvis är medlemsstater i Europeiska unionen – att bestämma hur ett EU-direktiv ska tolkas.

121. En ändring av tolkningen av artikel 26 i OECD:s modellavtal i kommentarerna till avtalet medför således inte automatiskt att tolkningen av artikel 5 jämförd med artikel 1.1 i direktiv 2011/16 ändras. Även om experterna från OECD-staterna numera är eniga om att en begäran om upplysningar avseende alla konton som en skattskyldig innehar och alla inte närmare preciserade konton vid en viss bank som tillhör andra personer som är kopplade till den berörda skattebetalaren utgör ett exempel på upplysningar som kan antas vara relevanta i den mening som avses i artikel 26 i OECD:s modellavtal, följer det inte med nödvändighet att detta även gäller för artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16.

122. Domstolen kan – om den anser att tolkningen av artikel 26 i OECD:s modellavtal är övertygande – överta OECD:s synsätt och göra en liknande tolkning av direktivet. Det finns dock ingenting som i juridisk mening gör att en sådan överföring sker automatiskt.

123. Det ska således prövas huruvida kommentarerna till artikel 26 i OECD:s modellavtal är övertygande och kan överföras. Ändringar i kommentarerna till OECD:s modellavtal som gjorts efter det att en unionsrättsakt antagits måste undersökas mer ingående än de kommentarer som gällde vid tidpunkten då rättsakten antogs. Senare ändringar kan nämligen inte återge unionslagstiftarens avsikt.

124. Den hänskjutande domstolen har framhållit att en begäran om upplysningar enligt direktiv 2011/16 utgör ett ingrepp i unionsmedborgarnas grundläggande rättigheter. Enligt artikel 52.1 i stadgan ska varje sådant ingrepp vara föreskrivet i lag. De måste således grundas på ett beslut av den nationella lagstiftaren eller unionslagstiftaren. Detta villkor uppfylls varken av OECD:s modellavtal eller

54 Mitt förslag till avgörande i målet N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, punkt 50 och följande punkter), mitt förslag till avgörande i målet T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, punkt 81 och följande punkter), mitt förslag till avgörande i målet Y Danmark (C-117/16, EU:C:2018:145, punkt 81 och följande punkter), mitt förslag till avgörande i målet X Danmark (C-118/16, EU:C:2018:146, punkt 50 och följande punkter), mitt förslag till avgörande i målet C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, punkt 50 och följande punkter) och mitt förslag till avgörande i målet Z Danmark (C-299/16, EU:C:2018:148, punkt 50 och följande punkter).

55 Rule 18 b i OECD:s procedurregler: "Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation". Dessa kan hämtas via <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

56 Avsnitt 29 i inledningen till kommentarerna till OECD:s modellavtal.

57 Mitt förslag till avgörande i målet N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, punkt 52), mitt förslag till avgörande i målet T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, punkt 83), mitt förslag till avgörande i målet Y Danmark (C-117/16, EU:C:2018:145, punkt 83), mitt förslag till avgörande i målet X Danmark (C-118/16, EU:C:2018:146, punkt 52), mitt förslag till avgörande i målet C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, punkt 52) och mitt förslag till avgörande i målet Z Danmark (C-299/16, EU:C:2018:148, punkt 50 och följande punkter).

58 Dom av den 19 januari 2006, Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punkterna 50 och 56).

av kommentarerna till avtalet. Inte heller i domen i målet N Luxembourg 1 m.fl.,⁵⁹ vilken åberopats av den hänskjutande domstolen, har EU-domstolen slagit fast att ändringar i modellavtalet eller i kommentarerna som införts efter det att ett direktiv antagits automatiskt även ändrar tolkningen av detta direktiv.

125. Därmed ska begreppet ”kan antas vara relevanta” enligt artikel 5 jämförd med artikel 1.1 i direktiv 2011/16 ges en självständig unionsrättslig tolkning. Följaktligen är bestämmelsernas lydelse och syfte i första hand avgörande.

2. De två syftena med villkoret ”kan antas vara relevant”

126. Enligt skäl 9 i direktiv 2011/16 syftar standarden *kan antas vara relevant* till ett utbyte av upplysningar i skatteärenden i vidast möjliga omfattning. Den klagör 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 en viss bestämd skattskyldig.⁶⁰

127. Jag anser att det följer av ovanstående att, för det första, den begärda informationen måste ha en viss materiell relevans för beskattningen i den begärande medlemsstaten (se om den materiella aspekten avsnitt a) nedan). För det andra ska det inte vara tillåtet för medlemsstaterna att delta i ospecificerade eftersökningar (det vill säga en begäran om upplysningar som saknar verklighetsförankring eller *fishing expeditions*) (se om den formella aspekten avsnitt b) nedan).

a) Begränsad prövning av om upplysningarna kan antas vara relevanta i den anmodade medlemsstaten i syfte att underlätta informationsutbyte

128. Domstolen gjorde en mycket omfattande prövning av den materiella aspekten redan i målet Berlioz. Det ankommer enligt denna dom på den begärande myndigheten att med beaktande av omständigheterna i ärendet avgöra om de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta för utredningen. Bedömningen härav ska ske utifrån förfarandets fortskridande och med beaktande av om myndigheten har uttömt de vanliga informationskällor som den har haft tillgång till. Den begärande myndigheten har ett utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende.⁶¹ Omfattningen av den anmodade myndighetens kontroll är begränsad.⁶²

129. Den anmodade myndigheten måste alltså 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. Dessutom saknar den anmodade myndigheten generellt sett ingående kännedom om faktiska och rättsliga förhållanden i den begärande staten och det kan inte heller krävas att den har sådan kännedom. Den anmodade myndigheten kan således inte ersätta den begärande myndighetens bedömning av de begärda upplysningarnas eventuella nytta med sin egen bedömning.⁶³

59 Dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkterna 90–93).

60 Dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 66).

61 Dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkterna 70 och 71).

62 Dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 76).

63 Dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 77).

130. Den anmodade myndighetens kontroll begränsas till att försäkra sig om att de begärda upplysningarna inte helt saknar förutsebar relevans med hänsyn till identiteten på den berörde skattskyldige och på den tredje man som eventuellt nämns i begäran om upplysningarna, och till den aktuella skatteutredningens behov.⁶⁴ Dessa begränsningar gäller på samma sätt för domstolarnas kontroll i den anmodade medlemsstaten.⁶⁵ Följaktligen får de begärda upplysningarna inte uppenbart helt sakna förutsebar relevans med avseende på den aktuella skatteutredningen som den begärande myndigheten genomför.

131. För att den anmodade myndigheten ska ha möjlighet att genomföra en sådan kontroll – om än en begränsad sådan – ska den begärande myndigheten lämna en adekvat motivering till begäran om upplysningar. Sistnämnda myndighet måste visa vad de begärda upplysningarna ska användas till i det skatteförfarande som drivs gentemot den skattskyldige som identifieras i begäran om upplysningar.⁶⁶ Denna motivering måste ge den nationella domstolen möjlighet att utöva sin kontroll av huruvida begäran om upplysningar är lagenlig.⁶⁷ En rent schablonartad motivering av vilken det inte framgår varför de begärda upplysningarna enligt nationell rätt är relevanta för skatteförandet i den begärande medlemsstaten uppfyller inte dessa krav. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera motiveringen av begäran om upplysningar.

b) Förbud mot ospecificerade eftersökningar

132. Villkoret kan antas vara relevanta ska enligt skäl 9 i direktiv 2011/16 samtidigt klargöra att det inte står medlemsstaterna fritt att genomföra så kallade *fishing expeditions* (se punkterna 126 och 127 i förevarande förslag till avgörande). Detta syftar bland annat till att garantera att systemet för informationsutbyte fungerar och inte överbelastas av eftersökningar som saknar verklighetsförankring.

133. Den avgörande frågan är alltså när det inom ramen för direktiv 2011/16 är fråga om en otillåten *fishing expedition* och när en eftersökning i stället är en tillåten begäran om administrativt bistånd i syfte att utreda de faktiska omständigheterna i ett ärende. Denna fråga har domstolen ännu inte besvarat med avseende på gränsöverskridande ömsesidigt bistånd.

134. Domstolen har däremot behandlat en jämförbar problematik på konkurrensrättens område. I syfte att upptäcka och beivra företags konkurrenshämmande beteende kan kommissionen nämligen besluta att genomföra en inspektion av berörda företag.⁶⁸ Artikel 20.4 andra meningen i förordning nr 1/2003 preciserar i detta avseende att kommissionen i beslutet ska ange föremålet för och syftet med inspektionen.⁶⁹ Härigenom ska hindras att kommissionen genomför undersökningar utan konkreta misstankar,⁷⁰ ett förfarande med avseende på vilket begreppet *fishing expeditions* ofta används.

64 Dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 82).

65 Dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 85).

66 Dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 80).

67 Dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 84).

68 Se dom av den 25 juni 2014, Nexans och Nexans France/kommissionen (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, punkt 33), dom av den 22 oktober 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 42), och dom av den 21 september 1989, Hoechst/kommissionen (46/87 och 227/88, EU:C:1989:337, punkt 25).

69 Se dom av den 30 januari 2020, České dráhy/kommissionen (C-538/18 P och C-539/18 P, EU:C:2020:53, punkt 40), dom av den 25 juni 2014, Nexans och Nexans France/kommissionen (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, punkt 34), dom av den 22 oktober 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 47), och dom av den 21 september 1989, Hoechst/kommissionen (46/87 och 227/88, EU:C:1989:337, punkt 29).

70 Se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i målet Nexans France och Nexans/kommissionen (C-606/18 P, EU:C:2020:207, punkt 55), mitt förslag till avgörande i målet Nexans och Nexans France/kommissionen (C-37/13 P, EU:C:2014:223, punkterna 43 och 52) och mitt förslag till avgörande i målet Solvay/kommissionen (C-109/10 P, EU:C:2011:256, punkt 138).

135. Som jag redan framhållit i detta sammanhang⁷¹ ankommer det på kommissionen att i sitt inspektionsbeslut ange exakt vad som eftersöks och vad undersökningen ska omfatta.⁷² Med andra ord måste det även i motiveringen av inspektionsbeslutet framgå vilka misstankar som kommissionen avser kontrollera.⁷³ Detta avser en för de berörda företagen förståelig beskrivning av det av kommissionen misstänkta åsidosättandet av konkurrenslagstiftningen.

136. Denna tanke kan i grund och botten överföras på förevarande situation med gränsöverskridande ömsesidigt bistånd. Även i förevarande mål är det nödvändigt att den anmodade myndigheten kan förstå vad den begärande myndigheten avser att kontrollera. Förstnämnda myndighet måste – såsom anförts ovan – åtminstone pröva att upplysningarna inte uppenbart helt saknar förutsebar relevans. Dessutom har en sådan motivering betydelse med hänsyn till den grundläggande rätten till ett rättsmedel som tillkommer den mot vilken begäran riktas (se ovan punkt 47 och följande punkter), den berörda skattebetalaren (om detta punkt 59 och följande punkter) och eventuellt berörda tredje parter (om detta punkt 83 och följande punkter), så att de effektivt kan försvara sig mot en ogrundad begäran om upplysningar från den anmodade myndigheten.

137. Om den begärande myndigheten emellertid måste ange vilka förmodade omständigheter som den har för avsikt att undersöka med begäran om upplysningar, så uppfyller till exempel en begäran om kontouppgifter avseende alla ”inte närmare specificerade konton som innehåses av andra personer som är kopplade till den berörda skattebetalaren” inte utan vidare dessa krav.

138. I regel måste den begärande myndigheten i stället ange de faktiska omständigheter som den vill kontrollera, eller åtminstone konkreta misstankar avseende dessa omständigheter och deras relevans för beskattningen i begäran om upplysningar. Dessa skäl måste göra det möjligt för den anmodade staten att inför domstolarna i den staten rättfärdiga de ingrepp i grundläggande rättigheter (för den till vilken ett beslut riktas, den skattskyldige, eller berörda tredje parter) som ingår i det ömsesidiga biståndet. Kraven på motiveringsskyldigheten blir högre ju mer omfattande och känsliga de begärda uppgifterna är.⁷⁴

139. En begäran om ömsesidigt bistånd kan således inte antas vara relevant, när den avser att skaffa fram bevisning utan konkreta misstankar och utan att det finns ett konkret samband med ett pågående skatteförfarande.⁷⁵

140. Vid avgränsningen mellan upplysningar som kan antas vara relevanta och otillåtna *fishing expeditions* ska flera faktorer beaktas. Först och främst är föremålet för den begärande myndighetens undersökning och vilken anklagelse den har framfört med avseende på beskattningen av betydelse. Vidare spelar även den skattskyldiges tidigare beteende⁷⁶ en roll vid bedömningen. Den schweiziska federala domstolen kräver i detta sammanhang med rätta att det måste finnas konkreta indikationer på ett kringgående av skattelagstiftningen.⁷⁷

71 Mitt förslag till avgörande i målet Nexans France och Nexans/kommissionen (C-606/18 P, EU:C:2020:207, punkterna 55 och 56) och mitt förslag till avgörande i målet Nexans och Nexans France/kommissionen (C-37/13 P, EU:C:2014:223, punkt 52).

72 Dom av den 22 oktober 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 83).

73 Dom av den 25 juni 2014, Nexans och Nexans France/kommissionen (C-37/13 P, EU:C:2014:2030 punkt 35), dom av den 17 oktober 1989, Dow Chemical Ibérica m.fl./kommissionen (97/87 bis 99/87, EU:C:1989:380, punkt 45), och Dow Benelux/kommissionen (85/87, EU:C:1989:379, punkt 9), och dom av den 21 september 1989, Hoechst/kommissionen (46/87 och 227/88, EU:C:1989:337, punkt 41). Se även mitt förslag till avgörande i målet Solvay/kommissionen (C-109/10 P, EU:C:2011:256, punkt 138).

74 Se, för ett liknande resonemang, Schweiz federala domstol, dom av den 12 september 2016 – 2C_276/2016 –, punkt 6.3 med avseende på hur detaljerad redogörelsen av de faktiska omständigheterna ska vara.

75 Se, för ett liknande resonemang, även Schweiz federala domstol, dom av den 26 juli 2019 – 2C_653/2018 –, punkt 6.1.2 och följande punkter, och dom av den 12 september 2016 – 2C_276/2016 –, punkt 6.1.2 och följande punkter.

76 Detta har även slagits fast av Schweiz federala domstol, dom av den 12 september 2016 – 2C_276/2016 –, punkt 6.4.3. Bankkundens beteende är avgörande i den mån det ger anledning att misstänka att den berörda personen i praktiken har redovisat tillgångar eller belopp felaktigt.

77 Schweiz federala domstol, dom av den 26 juli 2019 – 2C_653/2018 –, punkt 6.2.2.

141. Det skulle vara fallet i förevarande mål om den skattskyldige till exempel i ett tidigare skede har dolt konton eller förhållanden till tredje man som denne faktiskt hade en koppling till, eller om den skattskyldige lämnat motstridiga uppgifter under skatteförfarandet. Slutligen är det även avgörande vilka omständigheter som den begärande skattemyndigheten har utrett hittills. Till exempel kan det i en situation där det finns förgrenade bolagsnätverk och oförklarade ekonomiska transaktioner mellan bolagen finnas ett särskilt behov av en begäran om upplysningar. Detsamma gäller när det av de undersökningar som redan har genomförts framkommit motstridiga uppgifter som nu ska klargöras med hjälp av upplysningar från banken A.

142. I förevarande mål måste således den spanska skattemyndigheten till exempel visa varför den antar att den skattskyldige innehar fler konton hos banken A, varför den antar att det finns inkomster som undanhållits och varför den misstänker att det skett förmögenhetsöverföringar mellan den skattskyldige och bolagen B, C och D.

143. Om det inte finns några sådana konkreta uppgifter är en begäran om upplysningar för att kontrollera alla skattebetalarens konton hos en bank och alla inte närmare specificerade konton som innehas av andra personer som har någon som helst koppling till skattebetalaren, inte tillåten enligt direktiv 2011/16, utan en otillåten *fishing expedition*.

144. Den nödvändiga avgränsningen ska dock göras inom ramen för en helhetsbedömning med beaktande av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att göra denna bedömning.

145. Om den hänskjutande domstolen konstaterar att en begäran om upplysningar är en otillåten *fishing expedition* får den anmodade skattemyndigheten inte efterkomma begäran om upplysningar. Enligt artikel 1.1 och artikel 5 och med beaktande av skäl 9 i direktiv 2011/16 får medlemsstaterna inte genomföra *fishing expeditions*.

3. Slutsats med avseende på den andra frågan i båda målen

146. Artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16 ska tolkas på så sätt att den begärande myndigheten måste motivera begäran om upplysningar för att den anmodade myndigheten ska kunna pröva att upplysningarna inte uppenbart helt saknar förutsebar relevans med avseende på beskattningen. I begäran måste det anges konkreta indikationer med avseende på de omständigheter eller transaktioner som är relevanta för beskattningen så att det kan uteslutas att det är fråga om en otillåten ospecificerad eftersökning (*fishing expedition*).

VI. Förslag till avgörande

147. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att de frågor som Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen, Luxemburg) har hänskjutit ska besvaras på följande sätt:

1. Artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska tolkas så, att ett beslut genom vilket den anmodade myndigheten enligt direktiv 2011/16 om administrativt samarbete i fråga om beskattning ålägger en person att lämna upplysningar om en skattskyldig eller tredje part kan överklagas av denna person, av den skattskyldige och av berörda tredje parter vid domstolarna i den anmodade medlemsstaten.
2. Artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16 ska tolkas så, att den begärande myndigheten måste motivera begäran om upplysningar för att den anmodade myndigheten ska kunna pröva att upplysningarna inte uppenbart helt saknar förutsebar relevans med avseende på beskattningen. I

begäran måste det anges konkreta indikationer med avseende på de omständigheter eller transaktioner som är relevanta för beskattningen så att det kan uteslutas att det är fråga om en otillåten ospecificerad eftersökning (*fishing expedition*).