

## Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 16 maj 2017 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2011/16/EU – Administrativt samarbete i fråga om beskattning – Artikel 1.1 – Artikel 5 – Begäran om upplysningar som tillställts tredje man – Vägran att svara – Sanktionsåtgärd – Uttrycket de begärda upplysningarna ’kan antas vara relevanta’ – Den anmodade myndighetens kontroll – Domstolskontroll – Omfattning – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Artikel 51 – Tillämpning av unionsrätten – Artikel 47 – Rätt till ett effektivt rättsmedel inför domstol – Domstolens och tredje mans tillgång till begäran om upplysningar som framställts av den begärande myndigheten”

I mål C-682/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen i Luxemburg) genom beslut av den 17 december 2015, som inkom till domstolen den 18 december 2015, i målet

### **Berlioz Investment Fund SA**

mot

**Directeur de l’administration des contributions directes,**

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice-ordföranden A. Tizzano, avdelningsordförandena M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger och A. Prechal samt domarna A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašič, C. G. Fernlund (referent), C. Vajda och S. Rodin,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren V. Giacobbo-Peyronnel,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 november 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Berlioz Investment Fund SA, genom J.P. Drescher, avocat,
- Luxemburgs regering, genom A. Germeaux och D. Holderer, båda i egenskap av ombud, biträdda av P.E. Partsch och T. Evans, avocats,
- Belgiens regering, genom J.-C. Halleux och M. Jacobs, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze, i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, ursprungligen genom S. Ghiandoni, i egenskap av ombud, därefter av

E. de Moustier, i egenskap av ombud,

- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Garofoli, avvocato dello Stato,
- Polens regering genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Finlands regering, genom S. Hartikainen, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal, J.F. Brakeland, H. Krämer och W. Roels, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 10 januari 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## **Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 1.1 och artikel 5 i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 2011, s. 1) och artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Berlioz Investment Fund SA (nedan kallat Berlioz) och directeur de l'administration des contributions directes (direktören vid myndigheten för direkt beskattning i Luxemburg). Målet gäller en straffavgift som skattemyndigheten har påfört Berlioz på grund av bolagets vägran att besvara en begäran om upplysningar inom ramen för ett utbyte av upplysningar med den franska skattemyndigheten.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *Unionsrätt*

#### *Stadgan*

3 Artikel 47 i stadgan har rubriken "Rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol" och föreskriver följande:

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

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

..."

#### *Direktiv 2011/16*

4 Skälen 1, 2, 6–9 och 19 i direktiv 2011/16 har följande lydelse:

"(1) ... 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) ... 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. ...

(8) ... Åtgärder bör därför 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.

...

(19) De situationer då en anmodad medlemsstat får vägra att lämna upplysningar bör definieras tydligt och avgränsas med beaktande av vissa skyddsvärda privata intressen samt allmänintresset.”

5 I artikel 1.1 i direktiv 2011/16 föreskrivs följande:

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

6 I artikel 5 i nämnda direktiv 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 16.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Alla upplysningar, oavsett form, som utväxlas mellan medlemsstaterna vid tillämpning av detta direktiv ska omfattas av den sekretess och åtnjuta samma skydd som liknande upplysningar ges

enligt nationell lagstiftning i den mottagande medlemsstaten. ...

...”

8 Artikel 17 i samma direktiv, vilken har rubriken ”Begränsningar”, har följande lydelse:

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

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

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

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

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

9 I artikel 18 i direktiv 2011/16, vilken har rubriken ”Skyldigheter”, föreskrivs följande:

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

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

...”

10 I artikel 20.1 i direktiv 2011/16 föreskrivs, såvitt gäller begäranden om upplysningar och administrativa utredningar enligt artikel 5, att dessa i möjligaste mån ska skickas med hjälp av ett standardformulär som antagits av kommissionen. Artikel 20.2 har följande lydelse:

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

a) Identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning.

b) Det beskattningsändamål för vilket upplysningarna begärs.

I enlighet med internationell praxis kan den begärande myndigheten, såvitt det är känt, uppge namn och adress på varje person som kan antas inneha de begärda upplysningarna, samt varje

annan uppgift som kan underlätta den anmodade myndighetens insamling av upplysningarna.”

11 I artikel 22.1 c i direktiv 2011/16 anges följande:

”Medlemsstaterna ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att

...

c) se till att de arrangemang för administrativt samarbete som föreskrivs i detta direktiv fungerar på ett smidigt sätt.”

#### *Luxemburgsk rätt*

#### *Lag av den 29 mars 2013*

12 Direktiv 2011/16 införlivades med luxemburgsk rätt genom 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 lagen om beskattning och 2) om 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) (nedan kallad lagen av den 29 mars 2013).

13 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.”

14 Artikel 8.1 i lagen av den 29 mars 2013 har följande lydelse:

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

#### *Lag av den 25 november 2014*

15 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), innehåller följande bestämmelser.

16 Artikel 1.1 i lagen av den 25 november 2014 har följande lydelse:

”Denna lag är tillämplig från och med sitt ikraftträdande på framställningar från 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,

..."

17 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. Nämda 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.

..."

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

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

...

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

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

..."

19 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 250 000 euro. Beloppet ska fastställas av direktören för den skattemyndighet som är behörig eller den han har befullmäktigat."

20 I artikel 6 i lagen av den 25 november 2014 anges 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. ...

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

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

21 Berlioz är ett aktiebolag bildat enligt luxemburgsk rätt som erhållit utdelning från sitt dotterbolag. Dotterbolaget, Cofima, är ett förenklat aktiebolag (société par actions simplifiée) bildat enligt fransk rätt. Utdelningen var befriad från källskatt.

22 Den franska skattemyndigheten var osäker på om den skattebefrielse som Cofima åtnjutit uppfyllde de villkor som föreskrivs i fransk rätt och tillställde därför, den 3 december 2014, den luxemburgska skattemyndigheten en begäran om upplysningar beträffande Berlioz med stöd av bland annat direktiv 2011/16.

23 Som en följd av begäran fattade directeur de l'administration des contributions directes (direktören vid myndigheten för direkt beskattning) ett beslut den 16 mars 2015 vari man angav att den franska skattemyndigheten gjorde en kontroll av Cofimas skatterättsliga situation och behövde upplysningar för att kunna avgöra om källbeskattning skulle tillämpas på den utdelning som Cofima utbetalat till Berlioz. I beslutet förelades Berlioz med stöd av artikel 2.2 i lagen av den 25 november 2014 att inkomma med ett antal upplysningar, i synnerhet följande:

- Upplysning om huruvida bolaget har en plats för verklig ledning i Luxemburg och en redogörelse för dess huvudsakliga egenskaper, det vill säga en beskrivning av detta säte, dess kontorsyta, tillhörande inventarier och datorutrustning, kopia av hyreskontrakt för lokalerna och delgivningsadress med styrkande handlingar.
- Förteckning över Berlioz anställda och deras uppgifter inom bolaget. Uppgift om vilka anställda som hade koppling till bolagets säte.
- Uppgift om huruvida Berlioz anlitar inhyrd arbetskraft i Luxemburg.
- Uppgift om huruvida det finns avtal mellan bolagen Berlioz och Cofima. Om så är fallet önskades en kopia av dessa avtal.
- Uppgift om Berlioz ägarintressen i andra bolag och hur detta ägande hade finansierats, jämte stödande handlingar.
- Uppgift om namn och adress för delägarna i Berlioz samt uppgift om varje delägars bolagsandel (kapitalbelopp och procentsats).
- Uppgift om med vilket belopp andelarna i Cofima fanns upptagna bland Berlioz tillgångar innan bolaget Cofima höll bolagsstämma den 7 mars 2012. Härvid önskades en kronologisk redogörelse för ingångsvärdet på andelarna i Cofima när de togs upp bland tillgångarna vid det kapitaltillskott som lämnades den 5 december 2002, den 31 oktober 2003 och vid förvärvet den 2 oktober 2007.

24 Den 21 april 2015 besvarade Berlioz föreläggandet av den 16 mars 2015, med undantag för delägarnas namn och adress samt varje delägars innehav av kapitalet (kapitalbelopp och

procentsats), med motiveringen att dessa upplysningar inte kunde antas vara relevanta, i den mening som avses i direktiv 2011/16, för den franska skattemyndighetens kontroll av huruvida utdelningen från dotterbolaget skulle vara föremål för källbeskattning.

25 Genom beslut av den 18 maj 2015 påförde directeur de l'administration des contributions directes (direktören vid myndigheten för direkt beskattning), med stöd av artikel 5.1 i lagen av den 25 november 2014, Berlioz administrativa böter på 250 000 euro på grund av bolagets vägran att lämna dessa upplysningar.

26 Den 18 juni 2015 väckte Berlioz talan vid tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen i Luxemburg) mot det ovannämnda beslutet i vilket bolaget ålades böter och yrkade att tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen) skulle pröva om beslutet om föreläggande av den 16 mars 2015 var välgrundat.

27 Genom dom av den 13 augusti 2015 biföll tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen) delvis huvudtalan om ändring av beslutet och satte ned böterna till 150 000 euro, men ogillade talan i övrigt med angivande av att det saknades anledning att pröva andrahandsyrkandet om ogiltigförklaring.

28 Genom handling av den 31 augusti 2015 överklagade Berlioz domen till Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen i Luxemburg) och gjorde gällande att den omständigheten att tribunal administratif (Förvaltningsdomstolen), i enlighet med artikel 6.1 i lagen av den 16 mars 2015, inte prövade huruvida beslutet om föreläggande var välgrundat, stred mot bolagets rätt till ett effektivt rättsmedel som säkerställs i artikel 6.1 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som undertecknades i Rom den 4 november 1950 (nedan kallad Europakonventionen).

29 Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) ansåg att det kunde vara nödvändigt att beakta bland annat artikel 47 i stadgan som återspeglar den rättighet som avses i artikel 6.1 i Europakonventionen och uppmanade parterna att yttra sig häröver.

30 Nämnda domstol undrar om en person, såsom Berlioz, åtnjuter rätt till ett effektivt rättsmedel om personen inte har möjlighet att få prövat – om så endast i undantagsfall – huruvida ett beslut om föreläggande är giltigt när beslutet utgör grunden för de påförda böterna. Samma domstol är särskilt osäker beträffande uttrycket att de begärda upplysningarna "kan antas vara relevanta", som avses i artikel 1.1 i direktiv 2011/16, och beträffande omfattningen av den kontroll som skattemyndigheterna och domstolarna i den anmodade staten ska utföra för att inte undergräva syftet med detta direktiv.

31 Mot denna bakgrund beslutade Cour administrative (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Ska en medlemsstat anses tillämpa unionsrätten, med följd att stadgan är tillämplig i enlighet med artikel 51.1 däri, i en situation som den som är aktuell i förevarande mål, när nämnda stat ålägger ett rättssubjekt administrativa böter på grund av att vederbörande åsidosatt sin skyldighet att samarbeta enligt ett beslut om föreläggande som fattats av en behörig nationell myndighet med stöd av nationella förfaranderegler som införts härför som en åtgärd för medlemsstatens verkställighet – i dess egenskap av anmodad stat – av en begäran om utbyte av upplysningar från en annan medlemsstat som grundar denna begäran på bland annat bestämmelserna i direktiv 2011/16 om utbyte av upplysningar på begäran?

2) För det fall att det fastställs att stadgan är tillämplig i förevarande mål önskas svar på om ett rättssubjekt kan göra gällande artikel 47 i stadgan om vederbörande anser att de ovannämnda



administrativa böterna som ålagts rättssubjektet syftar till att tvinga vederbörande att lämna upplysningar inom ramen för verkställigheten – som ombesörjs av den behöriga myndigheten i den anmodade medlemsstat som vederbörande har hemvist i – av en begäran om upplysningar från en annan medlemsstat där begäran i praktiken inte kan tillskrivas något syfte i skattemässig hänseende och legitima skäl för begäran därför saknas i det aktuella fallet och där denna begäran syftar till att erhålla upplysningar som inte kan antas vara relevanta för det aktuella beskattningsärendet?

3) För det fall att det fastställs att stadgan är tillämplig i förevarande mål önskas svar på om rätten till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol enligt artikel 47 i stadgan kräver – utan att det enligt artikel 52.1 i stadgan är möjligt att begränsa denna rätt – att den nationella domstolen har en obegränsad behörighet och följaktligen behörighet att, åtminstone undantagsvis, pröva giltigheten av ett beslut om föreläggande som fattats av den behöriga myndigheten i en medlemsstat inom ramen för verkställigheten av en begäran om utbyte av upplysningar som framställts av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat med stöd av bland annat direktiv 2011/16 inom ramen för en talan som väckts av tredje man som innehar upplysningarna och som är mottagare av beslutet om föreläggande och där talan riktas mot ett beslut om fastställande av administrativa böter på grund av att detta rättssubjekt anses ha underlåtit att uppfylla sin skyldighet att samarbeta inom ramen för verkställigheten av nämnda begäran?

4) För det fall att det fastställs att stadgan är tillämplig i förevarande mål önskas svar på om [artikel] 1.1 och [artikel] 5 i direktiv 2011/16 – mot bakgrund av dels den parallellism som ska råda med kravet på att upplysningarna ska kunna antas vara relevanta som följer av OECD:s [Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling] modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, dels principen om lojalt samarbete som stadgas i artikel 4 FEU jämte syftet med direktiv 2011/16 – ska tolkas så, att villkoret att de upplysningar som en medlemsstat begärt av en annan medlemsstat kan antas vara relevanta för det aktuella beskattningsärendet och för det angivna skattesyttet utgör ett villkor som begäran om upplysningar ska uppfylla för att den behöriga myndigheten i den anmodade medlemsstaten ska vara skyldig att besvara den och därmed ha stöd för ett beslut om föreläggande som nämnda myndighet riktar mot den tredje man som innehar upplysningarna?

5) För det fall att det fastställs att stadgan är tillämplig i förevarande mål önskas svar på om bestämmelserna i [artikel] 1.1 och [artikel] 5 i direktiv 2011/16 jämförda med artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstadgad bestämmelse i en medlemsstat som rent generellt begränsar möjligheten för den behöriga nationella myndigheten, i dess egenskap av myndighet i den anmodade staten, att pröva giltigheten av en begäran om upplysningar till att gälla kontroll av att formkraven är uppfyllda, och medför en skyldighet för den nationella domstolen att, inom ramen för en sådan talan som beskrivits i fråga 3 ovan som den nationella domstolen ska pröva, kontrollera att villkoret att de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta är uppfyllt i alla hänseenden med avseende på kopplingen till den konkreta beskattning som är aktuell, att det angivna skattesyttet föreligger och att artikel 17 i direktiv 2011/16 har iakttagits?

6) För det fall att det fastställs att stadgan är tillämplig i förevarande mål önskas svar på om artikel 47 [andra stycket] i stadgan utgör hinder för en lagstadgad bestämmelse i en medlemsstat som utesluter att begäran om upplysningar som framställts av den behöriga myndigheten i en medlemsstat, underställs prövning av behörig domstol i den anmodade medlemsstaten inom ramen för en sådan talan som beskrivits i fråga 3 ovan som anhängiggjorts vid nämnda domstol? Krävs det enligt nämnda artikel 47 [andra stycket] i stadgan att denna handling företetts inför den behöriga domstolen och att tredje man som innehar upplysningarna beviljas tillgång till den? Eller krävs det snarare att denna handling företetts inför den nationella domstolen men att tredje man som innehar upplysningarna nekats tillgång härtill med hänsyn till att handlingen är konfidentiell

under förutsättning att alla svårigheter som förorsakas nämnde tredje man på grund av en begränsning av hans rättigheter kompenseras i tillräcklig utsträckning av förfarandet inför den behöriga nationella domstolen?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Den första frågan*

32 Den hänskjutande domstolen har ställt den första tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 51.1 i stadgan ska tolkas så, att en medlemsstat tillämpar unionsrätten i den mening som avses i denna bestämmelse, med följd att stadgan är tillämplig, när medlemsstaten i sin lagstiftning föreskriver böter för ett rättssubjekt som vägrat att lämna upplysningar inom ramen för ett utbyte av upplysningar mellan skattemyndigheter som grundas på bland annat bestämmelserna i direktiv 2011/16.

33 I artikel 51.1 i stadgan anges att dess bestämmelser riktar sig till medlemsstaterna endast när dessa tillämpar unionsrätten. Det ska således avgöras om en nationell bestämmelse som föreskriver en dylik sanktion kan anses innebära tillämpning av unionsrätten.

34 Domstolen erinrar härvidlag om att direktiv 2011/16 föreskriver vissa skyldigheter för medlemsstaterna. I synnerhet föreskriver artikel 5 i direktivet att den anmodade myndigheten ska lämna vissa upplysningar till den begärande myndigheten.

35 I artikel 18 i direktiv 2011/16, med rubriken ”Skyldigheter”, föreskrivs att den anmodade medlemsstaten ska använda de medel som den förfogar över för att inhämta de begärda upplysningarna.

36 Vidare ska medlemsstaterna enligt artikel 22.1 c i direktiv 2011/16 vidta alla nödvändiga åtgärder för att se till att de arrangemang för administrativt samarbete som föreskrivs i detta direktiv fungerar på ett smidigt sätt.

37 Utöver hänvisningen till de medel som medlemsstaten förfogar över enligt nationell rätt för att inhämta upplysningar föreskriver således direktiv 2011/16 en skyldighet för medlemsstaterna att vidta alla nödvändiga åtgärder för att inhämta de begärda upplysningarna för att medlemsstaterna härigenom ska iakttä sina skyldigheter i fråga om utbyte av upplysningar.

38 Domstolen konstaterar emellertid att för att garantera direktivets ändamålsenliga verkan måste dessa åtgärder inbegripa medel, såsom de böter som är aktuella i det nationella målet, som garanterar ett tillräckligt incitament för det aktuella rättssubjektet att besvara skattemyndigheternas begäranden och således gör det möjligt för den anmodade myndigheten att uppfylla sina skyldigheter gentemot den begärande myndigheten.

39 Det förhållandet att direktiv 2011/16 inte uttryckligen föreskriver att sanktionsåtgärder ska tillämpas hindrar inte att sådana åtgärder utgör tillämpning av direktivet och följaktligen omfattas av unionsrättens tillämpningsområde. Begreppet ”medel ... för att inhämta [upplysningar]” i den mening som avses i artikel 18 i nämnda direktiv liksom begreppet ”nödvändiga åtgärder för att se till att [arrangemangen] för administrativt samarbete ... fungerar på ett smidigt sätt” i den mening som avses i artikel 22.1 i samma direktiv kan inbegripa sådana åtgärder.

40 Under dessa omständigheter saknar det betydelse att den nationella bestämmelse som utgör grund för en sanktionsåtgärd såsom den som påförts Berlioz ingår i en lag som inte antagits för att införliva direktiv 2011/16, eftersom denna nationella bestämmelse tillämpas i syfte att garantera tillämpningen av direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari

2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 28).

41 En nationell bestämmelse såsom den som är aktuell i det nationella målet och som föreskriver att en sanktionsåtgärd ska vidtas mot den som vägrar att besvara en begäran från en nationell skattemyndighet som framställts för att nämnda myndighet ska kunna iakttä sina skyldigheter enligt direktiv 2011/16, måste följaktligen anses utgöra en tillämpning av direktivet.

42 Den första frågan ska därför besvaras på följande sätt. Artikel 51.1 i stadgan ska tolkas så, att en medlemsstat ska anses tillämpa unionsrätten i den mening som avses i denna bestämmelse, med följd att stadgan är tillämplig, när medlemsstaten i sin lagstiftning 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.

#### *Den andra frågan*

43 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att ett rättssubjekt som påförts böter som en följd av att vederbörande inte efterkommit ett förvaltningsbeslut innehållande ett föreläggande att lämna upplysningar inom ramen för ett utbyte mellan nationella skattemyndigheter i enlighet med direktiv 2011/16 har rätt att bestrida beslutets lagenlighet.

#### *Huruvida talerätt föreligger med stöd av artikel 47 i stadgan*

44 Enligt artikel 47 i stadgan, med rubriken "Rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol", har var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol. Denna rättighet motsvaras av medlemsstaternas skyldighet enligt artikel 19.1 andra stycket FEU att fastställa de möjligheter till överklagande som behövs för att säkerställa ett effektivt domstolsskydd inom de områden som omfattas av unionsrätten.

45 Flera regeringar har gjort gällande att i en situation som den som är aktuell i det nationella målet förelåg det ingen "unionsrättsligt garanterad rättighet" i den mening som avses i artikel 47 i stadgan, eftersom direktiv 2011/16 inte ger enskilda några rättigheter. Enligt samma regeringar avser nämnda direktiv – i likhet med direktiv 77/799 som var föremål för domstolens prövning i domen av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) – endast utbyte av upplysningar mellan skattemyndigheter och ger endast dessa myndigheter rättigheter. Ett berört rättssubjekt såsom Berlioz kan således inte åberopa någon rätt till ett effektivt rättsmedel med stöd av artikel 47 i stadgan.

46 Domstolen har i detta avseende slagit fast, i punkterna 30–36 i den ovannämnda domen, att direktiv 77/799, som har till ändamål att reglera samarbetet mellan medlemsstaternas skattemyndigheter, samordnar utbytet av upplysningar mellan de behöriga myndigheterna genom att medlemsstaterna åläggs vissa skyldigheter. Direktivet föreskriver däremot inte några specifika rättigheter för den skattskyldige vad gäller dennes deltagande i förfarandet för utbyte av upplysningar mellan dessa myndigheter. Framför allt föreskrivs inte någon skyldighet i direktivet för dessa myndigheter att låta den skattskyldige yttra sig.

47 Vad gäller direktiv 2011/16 anges i skäl 7 att detta direktiv bygger på resultatet av direktiv 77/799, 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. Domstolen finner att direktiv 2011/16 därför måste anses eftersträva ett liknande syfte som det som eftersträvades med direktiv 77/799 som det förstnämnda direktivet ersätter.

48 Detta innebär emellertid inte att ett rättssubjekt som befinner sig i Berlioz situation saknar

möjlighet att försvara sin sak inför domstol enligt artikel 47 i stadgan vid tillämpning av direktiv 2011/16.

49 Det följer nämligen av domstolens fasta praxis att de grundläggande rättigheter som garanteras i unionens rättsordning är tillämpliga i samtliga fall som regleras av unionsrätten. Är unionsrätten tillämplig innebär detta med andra ord att de grundläggande rättigheter som garanteras i stadgan är tillämpliga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkterna 19–21, och dom av den 26 september 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punkterna 72 och 73).

50 I förevarande fall avser tvisten i det nationella målet en åtgärd varigenom ett rättssubjekt påförts böter för att inte ha iakttagit ett beslut med föreläggande att lämna upplysningar till den anmodade myndigheten. Dessa upplysningar ska användas för att nämnda myndighet ska kunna besvara en begäran från den begärande myndigheten med stöd av bland annat direktiv 2011/16. Då sanktionsåtgärden grundas på en nationell bestämmelse som, vilket framgår av svaret på den första frågan, innebär en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan är stadgans bestämmelser – i synnerhet dess artikel 47 – således tillämpliga på faktiska omständigheterna i det nationella målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punkterna 74–77).

51 Vad mera specifikt gäller en unionsrättsligt garanterad rättighet i den mening som avses i artikel 47 i stadgan erinrar domstolen om att skydd mot godtyckliga eller oproportionerliga ingripanden från det allmänna i en fysisk eller juridisk persons privata sfär utgör en allmän unionsrättslig princip (dom av den 21 september 1989, Hoechst/kommissionen, 46/87 och 227/88, EU:C:1989:337, punkt 19, dom av den 22 oktober 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 27, och beslut av den 17 november 2005, Minoan Lines/kommissionen, C-121/04 P, ej publicerat, EU:C:2005:695, punkt 30).

52 Nämnda skydd kan åberopas av ett rättssubjekt, såsom Berlioz, mot en rättsakt som går vederbörande emot, till exempel det föreläggande och den sanktionsåtgärd som är aktuella i det nationella målet. Härigenom kan nämnda rättssubjekt således åberopa en unionsrättsligt garanterad rättighet i den mening som avses i artikel 47 i stadgan som ger rätt till ett effektivt rättsmedel.

#### *Föremålet för talan*

53 Vad gäller en sanktionsåtgärd ska det kontrolleras om en rätt att väcka talan mot åtgärden – i likhet med vad som föreskrivs i de bestämmelser som är aktuella i det nationella målet – är tillräcklig för att det berörda rättssubjektet ska ha möjlighet att göra gällande sina rättigheter enligt artikel 47 i stadgan eller om nämnda artikel kräver att vederbörande vid detta tillfälle även kan bestrida lagenligheten av beslutet om föreläggande som sanktionsåtgärden grundas på.

54 Domstolen erinrar härvidlag om att principen om ett effektivt domstolsskydd utgör en allmän princip i unionsrätten, vilken numera kommer till uttryck i artikel 47 i stadgan. Genom artikel 47 i stadgan säkerställs att det skydd som föreskrivs i artikel 6.1 i Europakonventionen även gäller inom unionsrätten. Nedan hänvisas därför enbart till den förstnämnda bestämmelsen (dom av den 6 november 2012, Otis m.fl., C-199/11, EU:C:2012:684, punkterna 46 och 47).

55 I artikel 47 andra stycket i stadgan föreskrivs att var och en har rätt att få sin sak prövad av en oavhängig och opartisk domstol. För att rättigheten ska anses iakttagen krävs att ett beslut av en förvaltningsmyndighet som inte själv uppfyller kraven på oavhängighet och opartiskhet undergår en senare kontroll av en domstol som ska ha behörighet att pröva alla relevanta frågor.

56 Den domstol vid vilken talan väckts mot de administrativa böter som påförts ett rättssubjekt på grund av att vederbörande inte har efterkommit beslutet om föreläggande måste således, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 80 i sitt förslag till avgörande, kunna pröva lagenligheten av det sistnämnda beslutet för att uppfylla kraven i artikel 47 i stadgan.

57 Kommissionen har gjort gällande att om ett rättssubjekt medgavs talerätt mot ett sådant beslut om föreläggande, skulle detta innebära att vederbörande gavs mer långtgående processuella rättigheter än en skattskyldig. Enligt kommissionen följer det av punkt 40 i domen av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), att en begäran om upplysningar som tillställs en skattskyldig under utredningsfasen då olika uppgifter samlas in endast utgör en förberedande rättsakt inför det slutliga beslutet mot vilken det inte föreligger talerätt.

58 Det finns dock anledning att göra skillnad mellan omständigheterna i det nu aktuella nationella målet och dem som var vid handen i det mål som avgjordes genom domen av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). Sistnämnda mål gällde nämligen begäranden om upplysningar som skattemyndigheten i en medlemsstat tillställt skattemyndigheten i en annan medlemsstat och i synnerhet rätten för den skattskyldige som var föremål för skatteutredning i den begärande medlemsstaten att delta i förfarandet. En begäran om upplysningar hade emellertid inte tillställts det berörda rättssubjektet till skillnad från vad som är fallet med Berlioz i det nationella målet. I målet som avgjordes genom ovannämnda dom skulle domstolen pröva huruvida den skattskyldige som var föremål för begäranden om upplysningar mellan de nationella skattemyndigheterna hade rätt att yttra sig i detta förfarande. Domstolen skulle inte, som i förevarande fall, pröva huruvida ett rättssubjekt i den anmodade medlemsstaten har talerätt mot en sanktionsåtgärd som vidtagits mot detta rättssubjekt på grund av att vederbörande inte efterkommit ett beslut om föreläggande som fattats av den anmodade myndigheten med anledning av en begäran om upplysningar som nämnda myndighet mottagit från den begärande myndigheten.

59 Den andra frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att ett rättssubjekt som påförts böter som en följd av att vederbörande inte efterkommit ett förvaltningsbeslut innehållande ett föreläggande att lämna upplysningar inom ramen för ett utbyte mellan nationella skattemyndigheter i enlighet med direktiv 2011/16 har rätt att bestrida beslutets lagenlighet.

#### *Den fjärde frågan*

60 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fjärde fråga, som ska prövas innan den tredje frågan, för att få klarhet i huruvida artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16 ska tolkas så, 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 besvara den och härigenom ett villkor för att beslutet om föreläggande som nämnda medlemsstat tillställt det berörda rättssubjektet ska vara lagenligt.

61 Enligt artikel 1.1 i direktiv 2011/16 avseende direktivets syfte ska medlemsstaterna samarbeta med varandra för att utbyta sådana upplysningar som "kan antas vara relevanta" för den begärande myndigheten mot bakgrund av bestämmelserna i skattelagstiftningen i den medlemsstat som myndigheten tillhör.

62 I artikel 5 i direktiv 2011/16 hänvisas det till dessa upplysningar genom föreskriften att en anmodad myndighet, på begäran av den begärande myndigheten, till sistnämnda myndighet ska lämna alla sådana upplysningar som avses i artikel 1.1 och som den har tillgång till eller som den

erhåller till följd av administrativa utredningar. Nämnade artikel 5 föreskriver således en skyldighet för den anmodade myndigheten.

63 Av bestämmelsernas ordalydelse följer således 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.

64 Det förhållandet att de begärda upplysningarna ska kunna "antas vara relevanta" utgör således ett villkor för begäran avseende dessa upplysningar.

65 Det ska även fastställas av vem och hur denna standard ska bedömas liksom om det rättssubjekt som den anmodade myndigheten vänder sig till för att få de begärda upplysningarna kan göra gällande att de inte uppfyller denna standard.

66 Domstolen hänvisar härvidlag till ordalydelsen i skäl 9 i direktiv 2011/16, enligt vilken standarden "kan antas vara relevant" syftar till att möjliggöra utbyte av upplysningar i skatteärenden i vidast möjliga omfattning och samtidigt klargör 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.

67 Uttrycket "kan antas vara relevanta" speglar, såsom flera regeringar och kommissionen har påpekat, det uttryck som används i artikel 26 i OECD:s modell för skatteavtal på grund av såväl likheten mellan de använda koncepten som på grund av hänvisningen till OECD:s avtal som gjordes i motiveringen till förslag till rådets direktiv KOM(2009) 29 slutlig av den 2 februari 2009 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, vilket utmynnade i att direktiv 2011/16 antogs. Enligt de kommentarer till artikeln som OECD:s råd antog den 17 juli 2012, får de avtalslutande staterna inte genomföra så kallade fishing expeditions eller 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.

68 Syftet med uttrycket "kan antas vara relevanta" såsom detta framgår av skäl 9 i direktiv 2011/16 är således att ge den begärande myndigheten möjlighet att få all den information som för myndigheten framstår som berättigad för utredningen utan att myndigheten härmed får lov att på ett uppenbart sätt överskrida ramarna för utredningen eller ålägga den anmodade myndigheten en orimlig arbetsbörda.

69 Det är nämligen viktigt att den begärande myndigheten inom ramen för sin utredning kan avgöra vilka upplysningar myndigheten behöver med avseende på sin nationella rätt för att i enlighet med skäl 1 i direktiv 2011/16 på ett korrekt sätt fastställa skattebeloppet.

70 Det ankommer således på nämnda myndighet – som ansvarar för utredningen som ligger till grund för begäran om upplysningar – 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, i enlighet med artikel 17.1 i direktiv 2011/16, med beaktande av om myndigheten har uttömt de vanliga informationskällor som den har haft tillgång till.

71 Den begärande myndigheten har förvisso ett utrymme för skönsässig bedömning i detta avseende men kan inte därmed efterfråga upplysningar som helt saknar koppling till den aktuella utredningen.

72 En dylik begäran skulle nämligen inte vara förenlig med artiklarna 1 och 5 i direktiv 2011/16.

73 Vad gäller det fall att den anmodade myndigheten ändock skulle vända sig till det berörda rättssubjektet och i förekommande fall tillstålla vederbörande ett beslut med ett föreläggande att lämna de begärda upplysningarna, följer det av svaret på den andra frågan att nämnda rättssubjekt ska ges rätt att inför domstol åberopa att den aktuella begäran om upplysningar inte är förenlig med artikel 5 i direktiv 2011/16 liksom att beslutet om föreläggande som är en följd härav är rättsstridigt.

74 Den fjärde frågan ska således besvaras på följande sätt. Artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16 ska tolkas så, 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 besvara 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.

#### *Den tredje och den femte frågan*

75 Den tredje och den femte frågan ska prövas tillsammans. Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida artikel 47 i stadgan ska tolkas på så sätt att i en situation där ett rättssubjekt har väckt talan mot en sanktionsåtgärd som den anmodade myndigheten vidtagit gentemot vederbörande på grund av dennes underlåtenhet att efterkomma ett beslut innehållande ett föreläggande som myndigheten antagit med anledning av en begäran om upplysningar som den begärande myndigheten framställt med stöd av direktiv 2011/16, har den nationella domstolen en obegränsad behörighet att pröva om beslutet om föreläggande är lagenligt. Vidare önskar den hänskjutande domstolen få klargjort huruvida artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16 samt artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att de utgör hinder för att den anmodade myndighetens prövning av att begäran om upplysningar från den begärande myndigheten är giltig begränsas till en kontroll av att begäran uppfyller föreskrivna formkrav och att nämnda bestämmelser innebär att den nationella domstolen, vid sin prövning av en sådan talan, är skyldig att kontrollera att villkoret att upplysningarna kan antas vara relevanta är uppfyllt i alla avseenden, inklusive med avseende på artikel 17 i direktiv 2011/16.

76 Vad för det första gäller den kontroll som den anmodade myndigheten utför har domstolen betonat, i punkterna 70 och 71 ovan, att den begärande myndigheten har ett utrymme för skönsmässig bedömning för att bedöma att de upplysningar som begärs av den anmodade myndigheten kan antas vara relevanta. Omfattningen av sistnämnda myndighets kontroll är således begränsad i motsvarande mån.

77 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 direktiv 2011/16 – 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 saknar generellt sett ingående kännedom om faktiska och rättsliga förhållanden i den begärande staten och det kan inte heller krävas att den har sådan kännedom (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 april 2000, W.N., C?420/98, EU:C:2000:209, punkt 18). Den anmodade myndigheten kan under alla omständigheter inte ersätta den begärande myndighetens bedömning av de begärda upplysningarnas eventuella nytta med sin egen bedömning.

78 Den anmodade myndigheten måste emellertid kontrollera att de begärda upplysningarna inte helt saknar förutsebar relevans för den begärande myndighetens utredning.

79 Såsom följer av skäl 9 i direktiv 2011/16 ska ledning härvidlag sökas i artikel 20.2 i direktivet som omnämner omständigheter som är relevanta att beakta vid denna kontroll. Dessa omfattar dels de upplysningar som den anmodade myndigheten ska lämna – nämligen identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning och det beskattningsändamål för vilket upplysningarna begärs – dels, i förekommande fall, kontaktuppgifter till varje person som kan antas inneha de begärda upplysningarna, samt varje annan uppgift som kan underlätta den anmodade myndighetens insamling av upplysningarna.

80 För att den anmodade myndigheten ska ha möjlighet att göra den kontroll som nämns i punkterna 78 och 79 ovan ska den begärande myndigheten lämna en adekvat motivering till vad de begärda upplysningarna ska användas till i det skatteförfarande som drivs gentemot den skattskyldige som identifieras i begäran om upplysningar.

81 Vid behov får den anmodade myndigheten, såvitt gäller denna kontroll, begära att den begärande myndigheten – i enlighet med det administrativa samarbete som inrättas genom direktiv 2011/16 i fråga om beskattning – lämnar sådana kompletterande upplysningar som är nödvändiga för att enligt dess mening utesluta att de begärda upplysningarna uppenbart helt saknar förutsebar relevans med avseende på de omständigheter som avses i punkterna 78 och 79 ovan.

82 Den anmodade myndighetens kontroll begränsas således inte till en summarisk och formell kontroll av att begäran om upplysningar är korrekt med avseende på dessa omständigheter, utan ska även ge denna myndighet möjlighet 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 innehar upplysningarna, och till den aktuella skatteutredningens behov.

83 Vad för det andra beträffar den kontroll som utförs av en domstol som ska pröva en talan som en person väckt mot en sanktionsåtgärd som vidtagits mot vederbörande med stöd av ett beslut innehållande ett föreläggande som den anmodade myndigheten fattat för att besvara den begärande myndighetens begäran om upplysningar, kan denna kontroll avse såväl huruvida sanktionsåtgärden är proportionerlig – och i förekommande fall leda till att denna ändras – som huruvida beslutet är lagenligt, såsom framgår av svaret på den andra frågan.

84 För att det ska vara fråga om ett effektivt rättsmedel enligt artikel 47 i stadgan, måste den begärande myndighetens motivering ge den nationella domstolen möjlighet att utöva sin kontroll



av huruvida begäran om upplysningar är lagenlig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, punkt 53, och dom av den 23 oktober 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, punkt 20).

85 Mot bakgrund av slutsatserna i punkterna 70 och 71 ovan avseende den begärande myndighetens utrymme för skönsmässig bedömning finner EU-domstolen att de begränsningar som tillämpas på den anmodade myndighetens kontroll på samma sätt gäller den aktuella domstolens kontroll.

86 Den aktuella domstolen ska följaktligen endast pröva att beslutet om föreläggande grundas på en tillräckligt motiverad begäran från den begärande myndigheten och att nämnda begäran gäller upplysningar som inte uppenbart helt saknar förutsebar relevans med hänsyn till å ena sidan den berörde skattskyldige och den tredje man som eventuellt innehar upplysningarna och å andra sidan det beskattningsändamål för vilket upplysningarna begärs.

87 Den hänskjutande domstolen önskar även få klarlagt huruvida domstolens prövning ska omfatta en kontroll av att de bestämmelser som föreskrivs i artikel 17 i direktiv 2011/16 har iakttagits. Dessa bestämmelser föreskriver begränsningar av skyldigheten att lämna ut upplysningar som begärts av en myndighet i en medlemsstat.

88 Domstolen påpekar härvidlag att nämnda bestämmelser, varav vissa skulle kunna beaktas för att fastställa lagenligheten av en begäran om upplysningar som tillställs ett rättssubjekt, emellertid inte är tillämpliga vid kontrollen av huruvida upplysningarna kan antas vara relevanta. Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande liksom av Berlioz såväl skriftliga som muntliga yttranden grundas bolagets vägran att lämna vissa av de begärda upplysningarna dock enbart på påståendet att de saknar förutsebar relevans och inte på någon åberopad "begränsning" i den mening som avses i artikel 17 i direktiv 2011/16.

89 Den tredje och den femte frågan ska således besvaras på följande sätt. Artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16 ska tolkas så, att en anmodad myndighets prövning av en begäran om upplysningar som en begärande myndighet framställt enligt detta direktiv inte är begränsad till en kontroll av att begäran uppfyller föreskrivna formkrav utan även ska ge den anmodade myndigheten möjlighet att säkerställa att de begärda upplysningarna inte helt saknar förutsebar relevans mot bakgrund av identiteten på den berörde skattskyldige och den tredje man som eventuellt innehar upplysningarna och den aktuella skatteutredningens behov. Nämnda bestämmelser i direktiv 2011/16 jämte artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att inom ramen för en talan som ett rättssubjekt väckt mot en sanktionsåtgärd som den anmodade myndigheten vidtagit gentemot vederbörande på grund av dennes underlåtenhet att efterkomma ett beslut om föreläggande som myndigheten antagit med anledning av en begäran om upplysningar som den begärande myndigheten framställt med stöd av direktiv 2011/16 har den nationella domstolen dels behörighet att ändra den vidtagna sanktionsåtgärden, dels behörighet att pröva att beslutet om föreläggande är lagenligt. Vad gäller det villkor för beslutets lagenlighet som innebär att de begärda upplysningarna ska kunna antas vara relevanta, är domstolsprövningen härav begränsad till en kontroll av att upplysningarna inte uppenbart saknar sådan relevans.

#### *Den sjätte frågan*

90 Den hänskjutande domstolen har ställt sin sjätte fråga för att få klarhet i huruvida artikel 47 andra stycket i stadgan ska tolkas så, att när en domstol i den anmodade medlemsstaten gör sin prövning ska nämnda domstol ha tillgång till begäran om upplysningar som den begärande medlemsstaten tillställt den anmodade medlemsstaten. Den hänskjutande domstolen önskar även svar på om nämnda handling ska tillställas det berörda rättssubjektet i sistnämnda medlemsstat för att vederbörande ska kunna få sin sak prövad i en rättvis rättegång eller om detta kan nekas av

sekretesskäl.

91 Domstolen erinrar inledningsvis om att prövningen av huruvida de begärda upplysningarna eventuellt uppenbart helt saknar förutsebar relevans ska ske på grundval av nämnda handling.

92 För att domstolen i den anmodade medlemsstaten ska ha möjlighet att utföra sin prövning är det således viktigt att den har tillgång till den begäran om upplysningar som den begärande medlemsstaten tillställt den anmodade medlemsstaten. Nämnda domstol kan härvidlag, om det är nödvändigt, begära att den anmodade myndigheten lämnar kompletterande upplysningar som nämnda myndighet erhållit från den begärande myndigheten och som är nödvändiga för att enligt dess mening utesluta att de begärda upplysningarna uppenbart helt saknar förutsebar relevans.

93 Vid bedömningen av om det berörda rättssubjektet ska anses ha en rätt att få tillgång till begäran om upplysningar ska det beaktas huruvida handlingen är sekretessbelagd enligt artikel 16 i direktiv 2011/16.

94 Denna sekretess förklaras av den diskretion som den begärande myndigheten normalt ska visa prov på då upplysningarna inhämtas och som nämnda myndighet kan förvänta sig av den anmodade myndigheten för att inte äventyra den ändamålsenliga verkan för dess utredning.

95 Att begäran om upplysningar omfattas av sekretess kan således göras gällande mot envar inom ramen för en utredning.

96 Inom ramen för en talan vid domstol kräver principen om parternas likställdhet i processen – vilken är en naturlig följd av själva begreppet rättvis rättegång – att varje part ges en rimlig möjlighet att lägga fram sin sak, och sin bevisning, på villkor som inte ger denna part väsentliga nackdelar gentemot motparten (dom av den 6 november 2012, Otis m.fl., C?199/11, EU:C:2012:684, punkt 71).

97 Domstolen har även slagit fast att ett påstående om kränkning av rätten till försvar, inklusive rätten att få tillgång till handlingarna i målet, måste prövas mot bakgrund av de specifika omständigheterna i varje enskilt fall, i synnerhet vilken typ av rättsakt det gäller, det sammanhang i vilket den antogs och de rättsregler som reglerar det aktuella området (se dom av den 18 juli 2013, kommissionen m.fl./Kadi, C?584/10 P, C?593/10 P och C?595/10 P, EU:C:2013:518, punkt 102, och dom av den 10 september 2013, G. och R., C?383/13 PPU, EU:C:2013:533, punkterna 32 och 34).

98 Domstolen ska nu mot bakgrund av dessa omständigheter pröva huruvida ett rättssubjekt, såsom Berlioz – som anser att de upplysningar som bolaget förelagts att lämna inte kan anses relevanta – ska ges tillgång till den begäran om upplysningar som den begärande myndigheten tillställt den anmodade myndigheten för att fullt ut kunna göra sin sak gällande inför domstol.

99 Det följer av svaret på den tredje och den femte frågan att det, för att fastställa att det saknas rättsligt stöd för beslutet om föreläggande som grundas på begäran om upplysningar liksom för den sanktionsåtgärd som vidtagits på grund av att beslutet inte efterkommits, är nödvändigt, men också tillräckligt, att visa att samtliga eller en del av de begärda upplysningarna uppenbart helt saknar förutsebar relevans mot bakgrund av den aktuella utredningen och den berörde skattskyldiges identitet liksom det beskattningsändamål för vilket upplysningarna begärs.

100 Det är i detta avseende inte nödvändigt för det berörda rättssubjektet att, för att på ett rättvist sätt få sin sak prövad med avseende på villkoret att de begärda handlingarna kan antas vara relevanta, ha tillgång till samtliga delar av begäran om upplysningar. Det är tillräckligt att vederbörande har tillgång till det minimum av upplysningar som avses i artikel 20.2 i direktiv

2011/16, det vill säga den berörde skattskyldiges identitet och det beskattningsändamål för vilket upplysningarna begärs. Om domstolen i den anmodade medlemsstaten emellertid anser att detta minimum av upplysningar inte är tillräckligt och om nämnda domstol begär att den anmodade myndigheten ska lämna kompletterande upplysningar i den mening som avses i punkt 92 ovan, är nämnda domstol skyldig att ge det berörda rättssubjektet dessa kompletterande upplysningar samtidigt som domstolen i vederbörlig utsträckning ska beakta att vissa av upplysningarna kan vara sekretessbelagda.

101 Således ska den sjätte frågan besvaras på följande sätt. Artikel 47 andra stycket i stadgan ska tolkas så, att när en domstol i den anmodade medlemsstaten gör sin prövning ska nämnda domstol ha tillgång till den begäran om upplysningar som den begärande medlemsstaten tillställt den anmodade medlemsstaten. Det berörda rättssubjektet har däremot ingen rätt att få tillgång till samtliga delar av begäran om upplysningar, som förblir en sekretessbelagd handling i enlighet med artikel 16 i direktiv 2011/16. För att nämnda rättssubjekt ska kunna få sin sak vederbörligt prövad avseende huruvida de begärda handlingarna saknar förutsebar relevans är det i princip tillräckligt att vederbörande har tillgång till de upplysningar som avses i artikel 20.2 i direktivet.

### **Rättegångskostnader**

102 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 (stora avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 51.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska tolkas så, att en medlemsstat ska anses tillämpa unionsrätten i den mening som avses i denna bestämmelse, med följd att stadgan är tillämplig, när medlemsstaten i sin lagstiftning 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 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.**
- 2) **Artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska tolkas så, att ett rättssubjekt som påförts böter som en följd av att vederbörande inte efterkommit ett förvaltningsbeslut innehållande ett föreläggande att lämna upplysningar inom ramen för ett utbyte mellan nationella skattemyndigheter i enlighet med direktiv 2011/16 har rätt att bestrida beslutets lagenlighet.**
- 3) **Artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16 ska tolkas så, 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 besvara 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.**
- 4) **Artikel 1.1 och artikel 5 i direktiv 2011/16 ska tolkas så, att en anmodad myndighets prövning av en begäran om upplysningar som en begärande myndighet framställt enligt detta direktiv inte är begränsad till en kontroll av att begäran uppfyller föreskrivna formkrav utan även ska ge den anmodade myndigheten möjlighet att säkerställa att de begärda upplysningarna inte helt saknar förutsebar relevans mot bakgrund av identiteten på den berörde skattskyldige och den tredje man som eventuellt innehar upplysningarna och den aktuella skatteutredningens behov. Nämnda bestämmelser i direktiv 2011/16 jämte artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska tolkas så, att inom**

ramen för en talan som ett rättssubjekt väckt mot en sanktionsåtgärd som den anmodade myndigheten vidtagit gentemot vederbörande på grund av dennes underlåtenhet att efterkomma ett beslut om föreläggande som myndigheten antagit med anledning av en begäran om upplysningar som den begärande myndigheten framställt med stöd av direktiv 2011/16 har den nationella domstolen dels behörighet att ändra den vidtagna sanktionsåtgärden dels behörighet att pröva att beslutet om föreläggande är lagenligt. Vad gäller det villkor för beslutets lagenlighet som innebär att de begärda upplysningarna ska kunna antas vara relevanta, är domstolsprövningen härav begränsad till en kontroll av att upplysningarna inte uppenbart saknar sådan relevans.

5) Artikel 47 andra stycket i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska tolkas så, att när en domstol i den anmodade medlemsstaten gör sin prövning ska nämnda domstol ha tillgång till den begäran om upplysningar som den begärande medlemsstaten tillställt den anmodade medlemsstaten. Det berörda rättssubjektet har däremot ingen rätt att få tillgång till samtliga delar av begäran om upplysningar, som förblir en sekretessbelagd handling i enlighet med artikel 16 i direktiv 2011/16. För att nämnda rättssubjekt ska kunna få sin sak vederbörligt prövad avseende huruvida de begärda handlingarna saknar förutsebar relevans är det i princip tillräckligt att vederbörande har tillgång till de upplysningar som avses i artikel 20.2 i direktivet.

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: franska.