

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

16. maj 2017 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2011/16/EU – administrativt samarbejde på beskatningsområdet – artikel 1, stk. 1 – artikel 5 – anmodning om oplysninger rettet til tredjemand – manglende efterkommelse – sanktion – begrebet »forventet relevans« af de ønskede oplysninger – den bistandssøgte myndigheds kontrol – retsens prøvelse – rækkevidde – Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – artikel 51 – gennemførelse af EU-retten – artikel 47 – adgang til effektive retsmidler – retsens og tredjemands adgang til den bistandssøgende myndigheds anmodning om oplysninger«

I sag C-682/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 EF, indgivet af Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Luxembourg) ved afgørelse af 17. december 2015, indgået til Domstolen den 18. december 2015, i sagen

Berlioz Investment Fund S.A.

mod

Directeur de l'administration des contributions directes,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, A. Tizzano, afdelingsformændene M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger og A. Prechal samt dommerne A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund (refererende dommer), C. Vajda og S. Rodin,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitssekretær: fuldmægtig V. Giacobbo-Peyronnel,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. november 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Berlioz Investment Fund SA ved avocat J.P. Drescher,
- den luxembourgske regering ved A. Germeaux og D. Holderer, som befuldmægtigede, bistået af avocats P.E. Partsch og T. Evans,
- den belgiske regering ved J.-C. Halleux og M. Jacobs, som befuldmægtigede,
- den tyske regering ved T. Henze, som befuldmægtiget,

- den franske regering, først ved S. Ghiandoni, som befuldmægtiget, derefter ved E. de Moustier, som befuldmægtiget,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato M.P. Garofoli,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- den finske regering ved S. Hartikainen, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal, J.-F. Brakeland, H. Krämer og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. januar 2017, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF (EFT 2011, L 64, s. 1) og fortolkningen af artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en sag anlagt af Berlioz Investment Fund SA (herefter »Berlioz«) mod directeur de l'administration des contributions directes (direktøren for myndigheden for direkte skatter, Luxembourg) vedrørende en bøde, som dette selskab er blevet pålagt af sidstnævnte, fordi det har nægtet at efterkomme en anmodning om oplysninger inden for rammerne af en udveksling af oplysninger med de franske skattemyndigheder.

Retsforskrifter

EU-retten

Chartret

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

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

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

[...]«

Direktiv 2011/16

4 Følgende anføres i første, anden, sjette til niende og nittende betragtning til direktiv 2011/16:

»(1) [...] Den voldsomme udvikling i skatteydernes mobilitet, antallet af grænseoverskridende transaktioner og internationaliseringen af de finansielle instrumenter gør det vanskeligt for medlemsstaterne at ansætte skatter korrekt. Dette stigende problem påvirker skattesystemernes funktion og resulterer i dobbeltbeskatning, hvilket i sig selv ansporer til skattesvig og skatteunddragelse [...]

(2) [...] For at afhjælpe de negative virkninger heraf er det tvingende nødvendigt at etablere et nyt administrativt samarbejde mellem medlemsstaternes skattemyndigheder. Der er behov for instrumenter, der kan skabe tillid mellem medlemsstaterne ved, at der indføres de samme regler, forpligtelser og rettigheder i alle medlemsstater.

[...]

(6) [...] Dette nye direktiv anses i den forbindelse for at være det rette instrument til at sikre et effektivt administrativt samarbejde.

(7) Dette direktiv bygger på resultaterne fra [Rådets] direktiv 77/799/EØF [af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT 1977, L 336, s. 15)], men fastlægger klarere og mere præcise regler for det administrative samarbejde mellem medlemsstaterne, når det er nødvendigt for at opnå et bredere administrativt samarbejde mellem medlemsstaterne, især om udveksling af oplysninger. [...]

(8) [...] Kontakten mellem tjenesterne bør [...] gøres mere direkte, for at samarbejdet kan blive hurtigere og mere effektivt. [...]

(9) Medlemsstaterne bør udveksle oplysninger om konkrete tilfælde, hvis en anden medlemsstat anmoder om det, og bør foretage de nødvendige undersøgelser for at tilvejebringe disse oplysninger. Det er meningen, at standarden »forventet relevans« skal muliggøre udveksling af oplysninger om skatteanliggender i den størst mulige udstrækning, men samtidig præcisere, at det ikke står medlemsstaterne frit for at benytte såkaldte »fishing expeditions« eller at anmode om oplysninger, der højst sandsynligt ikke er relevante for en given skatteydners skatteanliggender. Selv om artikel 20 i dette direktiv indeholder proceduremæssige krav, skal disse bestemmelser fortolkes bredt for ikke at hindre en effektiv udveksling af oplysninger.

[...]

(19) Det skal klart defineres og begrænses, i hvilke situationer en bistandssøgt medlemsstat kan afslå at meddele oplysningerne, og der skal tages hensyn til visse private interesser, som skal beskyttes, tillige med almenvellet.«

5 Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2011/16 bestemmer:

»Dette direktiv fastsætter de regler og procedurer, hvorefter medlemsstaterne skal samarbejde indbyrdes med henblik på at udveksle de oplysninger, som kan forudses at være relevante for administrationen og håndhævelsen af medlemsstaternes nationale love vedrørende de i artikel 2 omhandlede skatter.«

6 Dette direktivs artikel 5 bestemmer:

»Efter anmodning fra den bistandssøgende myndighed meddeler den bistandssøgte myndighed den bistandssøgende myndighed enhver oplysning som omhandlet i artikel 1, stk. 1, som den er i besiddelse af, eller som den indhenter i forbindelse med administrative undersøgelser.«

7 Nævnte direktivs artikel 16, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Oplysninger, der under en eller anden form videregives mellem medlemsstater i medfør af dette direktiv, er omfattet af tavshedspligt og nyder samme beskyttelse som den, der gælder for tilsvarende oplysninger i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, der modtager dem. [...]

[...]

8 Artikel 17 i samme direktiv, med overskriften »Begrænsninger«, bestemmer:

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

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

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

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

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

9 Artikel 18 i direktiv 2011/16 med overskriften »Forpligtelser« bestemmer:

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

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

[...]

10 Artikel 20, stk. 1, i direktiv 2011/16 bestemmer, at der, for så vidt angår anmodninger om oplysninger og om administrative undersøgelser i henhold til dette direktivs artikel 5, så vidt muligt anvendes en standardformular, som Kommissionen vedtager. Stk. 2 i denne artikel 20 har følgende ordlyd:

»Standardformularen i stk. 1 skal mindst omfatte følgende oplysninger, der opgives af den bistandssøgende myndighed:

- a) identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes
- b) det skattemæssige formål med at søge oplysningerne.

Den bistandssøgende myndighed kan i det omfang, det er kendt, og i overensstemmelse med internationale udviklinger opgive navn og adresse på enhver person, der anses for at være i besiddelse af de ønskede oplysninger samt ethvert element, der kan lette den bistandssøgte myndigheds indsamling af oplysninger.«

11 Artikel 22 i direktiv 2011/16 bestemmer i stk. 1, litra c):

»Medlemsstaterne tager de nødvendige skridt til:

[...]

- c) at sikre, at det administrative samarbejde, der fastsættes ved dette direktiv, fungerer smidigt.«

Luxembourgsk ret

Lov af 29. marts 2013

12 Direktiv 2011/16 blev gennemført i luxembourgsk ret ved 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 (lov af 29.3.2013 om gennemførelse af direktiv 2011/16 og om 1) ændring af den almindelige lov om skatter og afgifter, 2) ophævelse af den ændrede lov af 15.3.1979 om international administrativ bistand på området for direkte skatter) (*Mémorial A* 2013, s. 756, herefter »lov af 29. marts 2013«).

13 Artikel 6 i lov af 29. marts 2013 har følgende ordlyd:

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

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

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

Lov af 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 y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande« (lov af 25.11.2014 om fastsættelse af proceduren for udveksling af oplysninger efter anmodning i skatteanliggender og om ændring af lov af 31.3.2010 om godkendelse af beskatningsoverenskomster og fastsættelse af den tilhørende procedure for udveksling af oplysninger efter anmodning) (*Mémorial* A 2014, s. 4170, herefter »lov af 25. november 2014«) indeholder følgende bestemmelser.

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

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

[...]

4) [lov af 29. marts 2013] om administrativt samarbejde på beskatningsområdet

[...]«

17 Artikel 2 i lov af 25. november 2014 bestemmer:

»1. Skattemyndighederne har ret til at indhente enhver oplysning, der er fremsat anmodning om i henhold til bestemmelser i konventioner og love om udveksling af oplysninger, hos ihændeberen af disse oplysninger.

2. Ihændeberen af oplysningerne har pligt til at afgive de ønskede oplysninger i deres fulde, præcise og uændrede form inden for en frist på en måned fra det tidspunkt, hvor afgørelsen med påbud om at afgive de ønskede oplysninger blev meddelt. Denne pligt omfatter fremsendelse i uændret form af dokumenter, som indeholder de pågældende oplysninger.

[...]«

18 Artikel 3 i lov af 25. november 2014 bestemmer følgende:

»1. Den kompetente skattemyndighed kontrollerer, at anmodningen om udveksling af oplysninger overholder de formelle krav. Anmodningen om udveksling af oplysninger overholder de formelle krav, hvis den indeholder en angivelse af retsgrundlaget og af den kompetente myndighed, der har fremsat anmodningen, samt de øvrige ved konvention eller lov påkrævede angivelser.

[...]

3. Er den kompetente skattemyndighed ikke i besiddelse af de ønskede oplysninger, meddeler den kompetente skattemyndigheds direktør eller dennes befuldmægtigede ved anbefalet brev rettet til ihændeberen af oplysningerne en afgørelse med påbud om at afgive de ønskede oplysninger. Meddelelsen af påbuddet til ihændeberen af de ønskede oplysninger gælder som meddelelse til enhver anden person, der er omhandlet heri.

4. Anmodningen om udveksling af oplysninger må ikke videregives. Påbuddet indeholder kun de angivelser, der er nødvendige for, at ihændeleveren af oplysningerne kan identificere de ønskede oplysninger.

[...]«

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

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

20 Artikel 6 i lov af 25. november 2014 bestemmer:

»1. Anmodningen om udveksling af oplysninger og påbuddet, som er omhandlet i artikel 3, stk. 1 og 3, kan ikke gøres til genstand for prøvelse.

2. Ihændeleveren af oplysningerne kan anlægge søgsmål ved tribunal administratif [forvaltningsdomstolen] med påstand om ændring af de i artikel 5 nævnte afgørelser. Søgsmålet skal anlægges inden for en frist på en måned efter afgørelsens meddelelse til ihændeleveren af de ønskede oplysninger. Søgsmålet har opsættende virkning. [...]

Tribunal administratif afdørelser kan appelleres til Cour administrative [appeldomstol i forvaltningsretlige sager]. Appellen skal iværksættes inden for en frist på 15 dage efter justitskontorets forkyndelse af dommen. [...] Cour administrative [appeldomstol i forvaltningsretlige sager] træffer afgørelse inden for en måned efter svarskriftets forkyndelse eller inden for en måned efter udløbet af fristen for indlevering af svarskriftet.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

21 Berlioz er et luxembourgsk aktieselskab, der har modtaget udbytte fra sit datterselskab, et fransk forenklet aktieselskab, Cofima, med fritagelse for indeholdelse af kildeskat.

22 Den 3. december 2014 fremsendte de franske skattemyndigheder, som nærede tvivl om, hvorvidt den fritagelse, som Cofima nød fordel af, opfyldte betingelserne i fransk ret, en anmodning om oplysninger vedrørende Berlioz til de luxembourgiske skattemyndigheder i henhold til bl.a. direktiv 2011/16.

23 Foranlediget af denne anmodning traf direktøren for myndigheden for direkte skatter den 16. marts 2015 en afgørelse, hvori denne oplyste, at de franske skattemyndigheder undersøgte Cofimas skattemæssige situation og havde brug for en række oplysninger for at kunne tage stilling til spørgsmålet, om der skulle indeholdes kildeskat af det af Cofima til Berlioz udbetalte udbytte. I denne afgørelse pålagdes Berlioz i henhold til artikel 2, stk. 2, i lov af 25. november 2014 at afgive visse oplysninger og anmodedes særlig om:

— at oplyse, om sædet for selskabets faktiske ledelse befinder sig i Luxembourg, og at beskrive dets væsentligste træk, dvs. beskrivelse af sædet, antal kontorkvadratmeter, fysisk udstyr og it-udstyr, der tilhører Berlioz, kopi af lejekontrakten for lokalerne og fysisk adresse, vedlagt behørig dokumentation herfor

- at fremlægge en liste over Berlioz' ansatte med angivelse af deres arbejdsopgaver i selskabet og at udpege de ansatte, som er tilknyttet selskabets hovedsæde
- at oplyse, om Berlioz lejer arbejdskraft i Luxembourg
- at oplyse, om der foreligger en kontrakt mellem Berlioz og Cofima, og i givet fald at fremlægge en kopi af kontrakten
- at oplyse, om Berlioz har kapitalandele i andre selskaber, og hvorledes disse kapitalandele er blevet finansieret, samt at vedlægge behørig dokumentation herfor
- at oplyse navn og adresse på selskabsdeltagerne i Berlioz samt størrelsen af hver selskabsdeltagers kapitalandel og procentvise ejerandel og
- at oplyse den beløbsmæssige størrelse af de værdipapirer, som Cofima var registreret for blandt Berlioz' aktiver før Cofimas generalforsamling den 7. marts 2012, og at fremlægge en historisk opgørelse over indgangsværdien af Cofimas værdipapirer på aktivsiden ved kapitalindskuddet af 5. december 2002, kapitalindskuddet af 31. oktober 2003 og overtagelsen af 2. oktober 2007.

24 Den 21. april 2015 tilkendegav Berlioz, at selskabet efterkom påbuddet af 16. marts 2015, undtagen hvad angik oplysningerne om selskabsdeltagernes navn og adresse, størrelsen af hver deltagers kapitalandel og hver deltagers procentvise ejerandel, fordi disse oplysninger ikke kunne forudses at være relevante som omhandlet i direktiv 2011/16 for vurderingen af, om dets datterselskabs udlodning af udbytte burde være underlagt indeholdelse af kildeskat, hvilket var genstanden for de franske skattemyndigheders kontrol.

25 Ved afgørelse af 18. maj 2015 pålagde direktøren for myndigheden for direkte skatter i henhold til artikel 5, stk. 1, i lov af 25. november 2014 Berlioz en administrativ bøde på 250 000 EUR på grund af, at selskabet nægtede at meddele disse oplysninger.

26 Den 18. juni 2015 anlagde Berlioz sag ved tribunal administratif (Luxembourg) (forvaltningsdomstolen i Luxembourg) til prøvelse af den afgørelse, hvorved direktøren for myndigheden for direkte skatter pålagde selskabet en sanktion, og til prøvelse af, om påbuddet af 16. marts 2015 var velbegrundet.

27 Ved dom af 13. august 2015 tog tribunal administratif (forvaltningsdomstolen) den principale ændringspåstand delvist til følge og nedsatte bøden til 150 000 EUR, men frifandt i øvrigt sagsøgte og bemærkede, at det var uforholdsmæssigt at træffe afgørelse vedrørende den subsidiære annullationspåstand.

28 Ved appelskrift af 31. august 2015 iværksatte Berlioz appel ved Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) (Luxembourg) idet selskabet gjorde gældende, at den omstændighed, at tribunal administratif (forvaltningsdomstolen) på grundlag af artikel 6, stk. 1, i lov af 25. november 2014 undlod at foretage en prøvelse af, om påbuddet af 16. marts 2015 var velbegrundet, var i strid med selskabets ret til effektive retsmidler, der sikres ved artikel 6, stk. 1, i konventionen til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, undertegnet i Rom den 4. november 1950 (herefter »EMRK«).

29 Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) finder, at det kan være nødvendigt at tage hensyn til navnlig chartrets artikel 47, som afspejler den i EMRK's artikel 6, stk. 1, omhandlede ret, og har anmodet parterne i hovedsagen om at indgive deres bemærkninger til dette spørgsmål.

30 Denne ret rejser spørgsmålet, om en retsundergIVEN som Berlioz har adgang til effektive retsmidler, hvis den pågældende ikke, i det mindste gennem en indsigelse, kan opnå en prøvelse af gyldigheden af det påbud, der danner grundlag for den sanktion, som vedkommende er blevet pålagt. Den rejser særlig tvivl med hensyn til begrebet »forventet relevans« af de ønskede oplysninger som omhandlet i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2011/16 og med hensyn til rækkevidden af den kontrol, som skattemyndighederne og de retslige myndigheder i den bistandssøgte stat skal udøve i denne henseende uden at modvirke formålet med dette direktiv.

31 På denne baggrund har Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Gennemfører en medlemsstat EU-retten, således at chartret følgelig finder anvendelse i henhold til dets artikel 51, stk. 1, i en situation som den foreliggende, når medlemsstaten fastsætter en administrativ bøde over for en retsundergIVEN på grund af dennes manglende opfyldelse af sin forpligtelse til at samarbejde, som følger af et oplysningspåbud truffet af medlemsstatens kompetente myndighed i henhold til nationale processuelle regler, som er indført i dette øjemed, inden for rammerne af denne medlemsstats gennemførelse, som den anmodede stat, af en anmodning om udveksling af oplysninger fra en anden medlemsstat, som sidstnævnte bl.a. baserer på bestemmelserne i direktiv 2011/16 om udveksling af oplysninger efter anmodning?

2) Såfremt chartret finder anvendelse på det foreliggende tilfælde, kan en retsundergIVEN da påberåbe sig chartrets artikel 47, når denne finder, at førnævnte administrative bøde, som denne er blevet pålagt, skal tvinge denne til at afgive nogle oplysninger inden for rammerne af gennemførelsen iværksat af den kompetente myndighed i den anmodede medlemsstat, hvori den retsundergIVNE har bopæl, af en anmodning om oplysninger fra en anden medlemsstat, som ikke angiver nogen begrundelse for det reelle skattemæssige formål, således at der ikke foreligger noget legitimt formål i det foreliggende tilfælde, og som sigter på at indhente oplysninger, hvis forventede relevans for det pågældende beskatningstilfælde ikke foreligger?

3) Såfremt chartret finder anvendelse på det foreliggende tilfælde, kræver adgangen til effektive retsmidler og til en upartisk domstol i chartrets artikel 47 da, uden at chartrets artikel 52, stk. 1, gør det muligt at fastsætte begrænsninger, at den kompetente nationale ret skal have fuld prøvelsesret og følgelig en beføjelse til, i hvert fald når der foreligger en indsigelse herom, at efterprøve gyldigheden af et oplysningspåbud truffet af den kompetente myndighed i en medlemsstat inden for rammerne af gennemførelsen af en anmodning om udveksling af oplysninger fremsat af den kompetente myndighed i en anden medlemsstat, bl.a. i henhold til direktiv 2011/16, under et søgsmål anlagt af den tredjepart, som er i besiddelse af oplysningerne og adressat for oplysningspåbuddet, til prøvelse af en afgørelse om fastsættelse af en administrativ bøde på grund af denne retsundergIVNES manglende opfyldelse af sin samarbejdspligt i forbindelse med gennemførelsen af nævnte anmodning?

4) Såfremt chartret finder anvendelse på det foreliggende tilfælde, skal artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16, i lyset af dels paralleliteten med standarden om forventet relevans i [Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udviklings (OECD's)] modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue, dels princippet om loyalt samarbejde i artikel 4 TEU og formålet med direktiv 2011/16, da fortolkes således, at den forventede relevans af de oplysninger, som en medlemsstat har udbedt sig hos en anden

medlemsstat, i forhold til det omhandlede beskatningstilfælde og det anførte skattemæssige formål, udgør en betingelse, som anmodningen om oplysninger skal overholde for at udløse en pligt for den kompetente myndighed i den anmodede medlemsstat til at efterkomme anmodningen og for at legitimere et oplysningspåbud, som denne træffer over for den tredjepart, som er i besiddelse af oplysningerne?

5) Såfremt chartret finder anvendelse på det foreliggende tilfælde, skal artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16, sammenholdt med chartrets artikel 47, da fortolkes således, at de er til hinder for en lovbestemmelse i en medlemsstat, der generelt begrænser den undersøgelse, som foretages af den kompetente myndighed i sin egenskab af myndighed i den anmodede stat, af gyldigheden af en anmodning om oplysninger, til en kontrol af, om de formelle krav er opfyldt, og at disse artikler pålægger retten inden for rammerne af et for denne verserende søgsmål som det, der er beskrevet i det tredje spørgsmål ovenfor, at efterprøve overholdelsen af betingelsen om de ønskede oplysningers forventede relevans i alle henseender hvad angår deres sammenhæng med det konkret omhandlede beskatningstilfælde, det påberåbte skattemæssige formål og overholdelsen af artikel 17, stk. 1, i direktiv 2011/16?

6) Såfremt chartret finder anvendelse på det foreliggende tilfælde, er chartrets artikel 47, stk. 2, da til hinder for en lovbestemmelse i en medlemsstat, der udelukker en prøvelse for den kompetente nationale ret i den anmodede stat inden for rammerne af et for denne verserende søgsmål som det, der er beskrevet i det tredje spørgsmål ovenfor, af anmodningen om oplysninger fremsat af den kompetente myndighed i en anden medlemsstat, og kræver denne artikel, at dette dokument fremlægges for den kompetente nationale ret, og at den tredjepart, som er i besiddelse af oplysningerne, gives adgang hertil, eller at dette dokument på grund af dets fortrolige karakter fremlægges for den kompetente nationale ret, uden at nævnte tredjepart gives adgang hertil, på betingelse af at alle de vanskeligheder, som en sådan begrænsning af rettigheder medfører for nævnte tredjepart, i tilstrækkelig grad opvejes af den procedure, som følges for den kompetente nationale ret?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

32 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om chartrets artikel 51, stk. 1, skal fortolkes således, at en medlemsstat gennemfører EU-retten som omhandlet i denne bestemmelse, og at chartret dermed finder anvendelse, når den i sin lovgivning foreskriver, at en retsundergiven, der nægter at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder på grundlag af bl.a. bestemmelserne i direktiv 2011/16, pålægges en bøde.

33 Ifølge chartrets artikel 51, stk. 1, er bestemmelserne heri udelukkende rettet til medlemsstaterne, når de gennemfører EU-retten. Det skal derfor afgøres, om en national foranstaltning, der fastsætter en sådan sanktion, kan anses for at udgøre en gennemførelse af EU-retten.

34 I denne henseende bemærkes, at direktiv 2011/16 pålægger medlemsstaterne visse forpligtelser. Navnlig er det i dette direktivs artikel 5 fastsat, at den bistandssøgte myndighed meddeler den bistandssøgende myndighed visse oplysninger.

35 Endvidere træffer den bistandssøgte medlemsstat i henhold til artikel 18 i direktiv 2011/16, der har overskriften »Forpligtelser«, foranstaltninger til at indhente de ønskede oplysninger.

36 Desuden skal medlemsstaterne i henhold til artikel 22, stk. 1, litra c), i direktiv 2011/16 tage

de nødvendige skridt til at sikre, at det administrative samarbejde, der fastsættes ved dette direktiv, fungerer smidigt.

37 Direktiv 2011/16 pålægger således, under henvisning til de i national ret eksisterende foranstaltninger, medlemsstaterne at tage de nødvendige skridt til at indhente de ønskede oplysninger, således at de opfylder de forpligtelser, der påhviler dem på området for udveksling af oplysninger.

38 Det skal imidlertid fastslås, at disse skridt for at sikre dette direktivs effektive virkning skal omfatte foranstaltninger, såsom det i hovedsagen omhandlede bødepålæg, der sikrer et tilstrækkeligt incitament for den retsundergivne til at efterkomme skattemyndighedernes anmodninger og samtidig gør det muligt for den bistandssøgte myndighed at opfylde sine forpligtelser over for den bistandssøgende myndighed.

39 Den omstændighed, at direktiv 2011/16 ikke udtrykkeligt foreskriver anvendelsen af sanktioner, er ikke til hinder for, at sådanne anses for at henhøre under gennemførelsen af dette direktiv og dermed under EU-retens anvendelsesområde. Begrebet »foranstaltninger« i den forstand, hvori det er anvendt i nævnte direktivs artikel 18, og begrebet de »nødvendige skridt til at sikre, at det administrative samarbejde fungerer smidigt« i dette samme direktivs artikel 22, stk. 1, kan således omfatte sådanne foranstaltninger.

40 Under disse omstændigheder er det uden betydning, at den nationale bestemmelse, der ligger til grund for en sanktion som den, Berlioz er blevet pålagt, indgår i en lov, der ikke er blevet vedtaget for at gennemføre direktiv 2006/112, idet anvendelsen af denne nationale bestemmelse har til formål at sikre anvendelsen af nævnte direktiv (jf. i denne retning dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 28).

41 En national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der fastsætter en sanktion for manglende efterkommelse af en anmodning fra den nationale skattemyndighed, der skal gøre det muligt for denne at opfylde de forpligtelser, der er fastsat i direktiv 2011/16, skal følgelig anses for at gennemføre dette direktiv.

42 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at chartrets artikel 51, stk. 1, skal fortolkes således, at en medlemsstat gennemfører EU-retten som omhandlet i denne bestemmelse, og at chartret dermed finder anvendelse, når den i sin lovgivning foreskriver, at en retsundergiven, der nægter at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling mellem skattemyndigheder på grundlag af bl.a. bestemmelserne i direktiv 2011/16, pålægges en bøde.

Det andet spørgsmål

43 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at en retsundergiven, der er blevet pålagt en bøde på grund af manglende efterkommelse af en administrativ afgørelse, hvorved denne pålægges at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling af oplysninger mellem nationale skattemyndigheder i henhold til direktiv 2011/16, har ret til at anfægte lovligheden af denne afgørelse.

Spørgsmålet, om der foreligger en adgang til retsmidler på grundlag af chartrets artikel 47

44 I henhold til chartrets artikel 47, der har overskriften »Adgang til effektive retsmidler og til en upartisk domstol«, skal enhver, hvis rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænket, have adgang til effektive retsmidler for en domstol. Til denne ret svarer forpligtelsen for medlemsstaterne i henhold til artikel 19, stk. 1, andet afsnit, TEU til at tilvejebringe den

nødvendige adgang til domstolsprøvelse for at sikre en effektiv retsbeskyttelse på de områder, der er omfattet af EU-retten.

45 Flere regeringer har anført, at der i et tilfælde som hovedsagens ikke er tale om en »rettighed som sikret af EU-retten« som omhandlet i chartrets artikel 47, idet direktiv 2011/16 ikke tildeler borgerne nogen rettigheder. Ifølge disse regeringer tager dette direktiv, i lighed med direktiv 77/799, som Domstolen undersøgte i dom af 22. oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), udelukkende sigte på udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder og tildeler kun disse myndigheder rettigheder. Følgelig kan en retsundergiven som Berlioz ikke på grundlag af chartrets artikel 47 gøre krav på at have adgang til effektive retsmidler.

46 I denne henseende fastslog Domstolen i den nævnte doms præmis 30-36, at direktiv 77/799, som regulerer samarbejdet mellem skattemyndighederne i medlemsstaterne, koordinerer fremsendelsen af oplysninger mellem kompetente myndigheder ved at pålægge medlemsstaterne visse forpligtelser, men ikke giver den skattepligtige person specifikke rettigheder for så vidt angår dennes deltagelse i proceduren for udveksling af oplysninger mellem disse myndigheder. Navnlig fastsætter dette direktiv ikke nogen forpligtelse for de nævnte myndigheder til at høre den skattepligtige person.

47 Hvad angår direktiv 2011/16 fremgår det af dets syvende betragtning, at det bygger på resultaterne fra direktiv 77/799, men fastlægger klarere og mere præcise regler for det administrative samarbejde mellem medlemsstaterne, når det er nødvendigt for at opnå et bredere administrativt samarbejde mellem disse. Det må fastslås, at direktiv 2011/16 dermed forfølger et tilsvarende mål som direktiv 77/799, som det erstatter.

48 Denne omstændighed indebærer imidlertid ikke, at en retsundergiven i Berlioz' situation ikke i overensstemmelse med chartrets artikel 47 kan forsvare sin sag for en ret inden for rammerne af anvendelsen af direktiv 2011/16.

49 Det følger således af Domstolens faste praksis, at de grundlæggende rettigheder, der er sikret ved Unionens retsorden, kan anvendes i alle situationer, der reguleres af EU-retten, og at den omstændighed, at EU-retten finder anvendelse, indebærer, at de grundlæggende rettigheder, som er sikret ved chartret, finder anvendelse (jf. i denne retning dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 19-21, og af 26.9.2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, præmis 72 og 73).

50 I det foreliggende tilfælde vedrører tvisten i hovedsagen en foranstaltning, hvorved en retsundergiven pålægges en sanktion for manglende efterkommelse af en afgørelse, hvorved denne pålægges at afgive nogle oplysninger til den bistandssøgte myndighed med henblik på, at denne myndighed kan efterkomme en anmodning fra den bistandssøgende myndighed på grundlag af bl.a. direktiv 2011/16. Eftersom denne sanktion har hjemmel i en national bestemmelse, der, således som det fremgår af svaret på det første spørgsmål, gennemfører EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1, følger det heraf, at chartrets bestemmelser, navnlig dets artikel 47, finder anvendelse under de i tvisten i hovedsagen foreliggende omstændigheder (jf. i denne retning dom af 26.9.2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, præmis 74-77).

51 Hvad nærmere bestemt angår kravet om en rettighed som sikret af EU-retten, som omhandlet i chartrets artikel 47, skal der henvises til, at beskyttelse mod offentlige myndigheders vilkårlige eller uforholdsmæssige indgreb i forhold af privat karakter, hvad enten der er tale om fysiske eller juridiske personer, er et generelt EU-retligt princip (dom af 21.9.1989, Hoechst mod Kommissionen, 46/87 og 227/88, EU:C:1989:337, præmis 19, og af 22.10.2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, præmis 27, samt kendelse af 17.11.2005, Minoan Lines mod

Kommissionen, C-121/04 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2005:695, præmis 30).

52 Denne beskyttelse kan påberåbes af en retsundergivet som Berlioz over for en bebyrdende retsakt såsom det påbud og den bøde, som er omhandlet i hovedsagen, således at en sådan retsundergivet kan påberåbe sig en rettighed som sikret af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 47, der giver den pågældende adgang til effektive retsmidler.

Genstanden for adgangen til retsmidler

53 For så vidt angår en foranstaltning i form af en sanktion skal det efterprøves, om en adgang til retsmidler for så vidt angår denne sanktion i lighed med, hvad der er foreskrevet i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, er tilstrækkelig til at sætte den retsundergivne i stand til at gøre sine rettigheder i henhold til chartrets artikel 47 gældende, eller om denne artikel kræver, at den pågældende ved samme lejlighed også kan anfægte lovligheden af det påbud, som ligger til grund for sanktionen.

54 I denne henseende skal der henvises til, at princippet om effektiv domstolsbeskyttelse er et almindeligt EU-retligt princip, som i dag er udtrykt i chartrets artikel 47. Den nævnte artikel 47 sikrer i EU-retten den beskyttelse, der er fastslået i EMRK's artikel 6, stk. 1, og artikel 13. Der skal derfor alene henvises til den førstnævnte bestemmelse (jf. i denne retning dom af 6.11.2012, Otis m.fl., C-199/11, EU:C:2012:684, præmis 46 og 47).

55 Hvad angår chartrets artikel 47, stk. 2, er det heri fastsat, at enhver har ret til en rettergang for en uafhængig og upartisk domstol. Overholdelsen af denne ret forudsætter, at en afgørelse fra en administrativ myndighed, der ikke selv opfylder betingelserne om uafhængighed og upartiskhed, undergives en efterfølgende kontrol af et retsligt organ, der navnlig skal have kompetence til at undersøge alle relevante spørgsmål.

56 Følgelig skal den nationale ret, for hvilken et søgsmål til prøvelse af den administrative bøde, som den retsundergivne er blevet pålagt på grund af manglende efterkommelse af påbuddet, er indbragt, således som generaladvokaten har anført i punkt 80 i forslaget til afgørelse, have mulighed for at undersøge, om nævnte påbud er lovligt, for at kravene i chartrets artikel 47 er opfyldt.

57 Kommissionen har gjort gældende, at såfremt der anerkendes en adgang for den retsundergivne til retslig prøvelse af et sådant påbud, vil det betyde, at denne indrømmes flere processuelle rettigheder end en skattepligtig person. Ifølge Kommissionen følger det af præmis 40 i dom af 22. oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), at en anmodning om oplysninger, der rettes til en skattepligtig person, og som indgår i undersøgelsesfasen, hvorunder der indhentes skatteoplysninger, kun er en forberedende retsakt, der går forud for den endelige afgørelse, og ikke kan anfægtes.

58 Omstændighederne i hovedsagen adskiller sig imidlertid fra omstændighederne i den sag, der gav anledning til dom af 22. oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). Sidstnævnte sag vedrørte således anmodninger om oplysninger fra skattemyndighederne i en medlemsstat rettet til skattemyndighederne i en anden medlemsstat og særlig retten for den skattepligtige person, som var genstand for en skatteundersøgelse i den anmodende stat, til at deltage i proceduren vedrørende disse anmodninger. Der var imidlertid ikke blevet rettet nogen anmodning om oplysninger til den pågældende retsundergivne, i modsætning til, hvad der er tilfældet i hovedsagen for Berlioz' vedkommende. I den sag, der lå til grund for denne dom, skulle Domstolen således tage stilling til spørgsmålet, om den skattepligtige person, der var genstand for anmodninger om oplysninger mellem nationale skattemyndigheder, havde ret til at blive hørt inden for rammerne af denne procedure, og ikke, som det er tilfældet i den foreliggende sag, om en

retsundergivet i den bistandssøgte medlemsstat har adgang til retsmidler for så vidt angår en sanktion, som er pålagt denne retsundergivne, fordi den pågældende har undladt at efterkomme et påbud, som er udstedt over for denne af den bistandssøgte myndighed på baggrund af en anmodning om oplysninger, som den bistandssøgende myndighed har rettet til denne myndighed.

59 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at en retsundergivet, der er blevet pålagt en bøde på grund af manglende efterkommelse af en administrativ afgørelse, hvorved denne pålægges at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling af oplysninger mellem nationale skattemyndigheder i henhold til direktiv 2011/16, har ret til at anfægte lovligheden af denne afgørelse.

Det fjerde spørgsmål

60 Med det fjerde spørgsmål, som skal behandles før det tredje spørgsmål, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16 skal fortolkes således, at den »forventede relevans« af de oplysninger, som en medlemsstat anmoder en anden medlemsstat om at meddele den, udgør en betingelse, som anmodningen om oplysninger skal opfylde for at udløse en forpligtelse for den bistandssøgte medlemsstat til at efterkomme den, og dermed en betingelse for, at det påbud, som denne medlemsstat retter til en retsundergivet, er lovligt.

61 I medfør af artikel 1, stk. 1, i direktiv 2011/16 vedrørende dette direktivs genstand samarbejder medlemsstaterne indbyrdes med henblik på at udveksle de oplysninger, »som kan forudses at være relevante« for den bistandssøgende myndighed, henset til bestemmelserne i skattelovgivningen i den medlemsstat, som denne myndighed henhører under.

62 Artikel 5 i direktiv 2011/16 henviser til disse oplysninger, idet den fastsætter, at den bistandssøgte myndighed efter anmodning fra den bistandssøgende myndighed meddeler denne sidstnævnte myndighed enhver oplysning som omhandlet i nævnte artikel 1, stk. 1, som den er i besiddelse af, eller som den indhenter i forbindelse med administrative undersøgelser. Denne artikel 5 pålægger således den bistandssøgte myndighed en forpligtelse.

63 Det fremgår af ordlyden af disse bestemmelser, at udtrykket »som kan forudses at være relevante« betegner en egenskab, som de ønskede oplysninger skal have. Den forpligtelse til at samarbejde med den bistandssøgende myndighed, som påhviler den bistandssøgte myndighed i henhold til artikel 5 i direktiv 2011/16, omfatter ikke videregivelse af oplysninger, som ikke besidder denne egenskab.

64 Den egenskab, som består i, at de ønskede oplysninger »kan forudses at være relevante«, udgør således en betingelse for anmodningen om disse oplysninger.

65 Det skal endvidere afgøres, af hvem og hvordan denne egenskab vurderes, og om den retsundergivne, som den bistandssøgte myndighed henvender sig til for at indhente de oplysninger, som den bistandssøgende myndighed har anmodet om, kan gøre gældende, at en sådan egenskab ikke foreligger.

66 I denne henseende skal der henvises til ordlyden af niende betragtning til direktiv 2011/16, ifølge hvilken det er meningen, at standarden »forventet relevans« skal muliggøre udveksling af oplysninger om skatteanliggender i den størst mulige udstrækning, men samtidig præcisere, at det ikke står medlemsstaterne frit for at benytte såkaldte »fishing expeditions« eller at anmode om oplysninger, der højst sandsynligt ikke er relevante for en given skatteydners skatteanliggender.

67 Som flere regeringer og Kommissionen har gjort gældende, afspejler dette begreb om

forventet relevans det begreb, som er anvendt i artikel 26 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, såvel på grund af ligheden mellem de anvendte begreber som på grund af henvisningen til OECD's overenskomster i bemærkningerne til forslaget til Rådets direktiv KOM(2009) 29 endelig, af 2. februar 2009 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet, der førte til vedtagelsen af direktiv 2011/16. Ifølge bemærkningerne til denne artikel, som blev godkendt af OECD-Rådet den 17. juli 2012, står det ikke de kontraherende stater frit for at foretage »fishing expeditions« efter oplysninger, eller at anmode om oplysninger, som med ringe sandsynlighed vil være relevante for at oplyse en bestemt skattepligtig persons skattesager. Der skal derimod være en rimelig sandsynlighed for, at de oplysninger, der er anmodet om, vil være relevante.

68 Målet med begrebet forventet relevans er således, som det fremgår af niende betragtning til direktiv 2011/16, at gøre det muligt for den bistandssøgende myndighed at indhente enhver oplysning, som forekommer den berettiget med henblik på dens undersøgelse, uden dog at tillade den klart at gå ud over rammerne for denne undersøgelse eller at pålægge den bistandssøgte myndighed en uforholdsmæssig byrde.

69 Det er således vigtigt, at den bistandssøgende myndighed inden for rammerne af sin undersøgelse kan fastlægge, hvilke oplysninger den mener at have behov for under hensyn til sin nationale lovgivning for i overensstemmelse med første betragtning til direktiv 2011/16 at ansætte skatterne korrekt.

70 Det er således denne myndighed, der står for den undersøgelse, der har givet anledning til anmodningen om oplysninger, som det tilkommer, alt efter sagens omstændigheder, at vurdere den forventede relevans af de oplysninger, som der anmodes om med henblik på denne undersøgelse, under hensyn til procedurens udvikling og, i overensstemmelse med artikel 17, stk. 1, i direktiv 2011/16, til det forhold, at de sædvanlige informationskilder, som den efter omstændighederne kunne have brugt, er udtømt.

71 Selv om den bistandssøgende myndighed råder over en skønsmargen i denne henseende, betyder dette ikke, at den kan anmode om oplysninger uden nogen relevans for den omhandlede undersøgelse.

72 En sådan anmodning ville således ikke være i overensstemmelse med artikel 1 og 5 i direktiv 2011/16.

73 Hvad angår den retsundergivne i en situation, hvor den bistandssøgte myndighed ikke desto mindre henvender sig til den pågældende og i givet fald retter et påbud til denne med henblik på at indhente de ønskede oplysninger, fremgår det af svaret på det andet spørgsmål, at den retsundergivne skal have ret til for en domstol at påberåbe sig, at den nævnte anmodning om oplysninger ikke er i overensstemmelse med artikel 5 i direktiv 2011/16, og at det påbud, som følger heraf, er ulovligt.

74 Det fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16 skal fortolkes således, at den »forventede relevans« af de oplysninger, som en medlemsstat anmoder en anden medlemsstat om at meddele den, udgør en betingelse, som anmodningen om oplysninger skal opfylde for at udløse en forpligtelse for den bistandssøgte medlemsstat til at efterkomme den, og dermed en betingelse for, at det påbud, som denne medlemsstat retter til en retsundergiver, og den sanktion, som pålægges denne på grund af manglende efterkommelse af dette påbud, er lovlige.

Det tredje og det femte spørgsmål

75 Med det tredje og det femte spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret dels oplyst, om chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at den nationale ret inden for rammerne af et søgsmål anlagt af en retsundergiven til prøvelse af en sanktion, som den pågældende er blevet pålagt af den bistandssøgte myndighed på grund af manglende efterkommelse af et påbud, som denne myndighed har udstedt foranlediget af en anmodning om oplysninger fra den bistandssøgende myndighed i henhold til direktiv 2011/16, har fuld prøvelsesret med hensyn til lovligheden af dette påbud. Dels ønsker den oplyst, om artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16 og chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at de er til hinder for, at den bistandssøgte myndigheds undersøgelse af gyldigheden af en anmodning om oplysninger, der fremsættes af den bistandssøgende myndighed, begrænses til spørgsmålet, om en sådan anmodning formelt set er forskriftsmæssig, og at de pålægger den nationale ret inden for rammerne af et sådant søgsmål at efterprøve, om betingelsen om forventet relevans i alle henseender er opfyldt, herunder i lyset af artikel 17 i direktiv 2011/16.

76 Hvad for det første angår den kontrol, som udøves af den bistandssøgte myndighed, er det blevet påpeget i denne doms præmis 70 og 71, at den bistandssøgende myndighed råder over en skønsmargen med henblik på at vurdere den forventede relevans af de oplysninger, som den anmoder den bistandssøgte myndighed om at meddele den, således at rækkevidden af den bistandssøgte myndigheds kontrol er tilsvarende begrænset.

77 Henset til den ordning med samarbejde mellem skattemyndigheder, som er oprettet med direktiv 2011/16, der, således som det fremgår af anden, sjette og ottende betragtning til direktiv 2011/16, er baseret på regler, der tager sigte på at skabe tillid mellem medlemsstaterne, og muliggør et effektivt og hurtigt samarbejde, skal den bistandssøgte myndighed principielt udvise tillid til den bistandssøgende myndighed og antage, at en anmodning om oplysninger, som fremsættes over for den, er såvel i overensstemmelse med den bistandssøgende myndigheds nationale ret som nødvendig for dennes undersøgelse. Den bistandssøgte myndighed har i almindelighed ikke indgående kendskab til de faktiske og retlige rammer i den bistandssøgende stat, og det kan ikke kræves, at den har et sådant kendskab (jf. i denne retning dom af 13.4.2000, W.N., C-420/98, EU:C:2000:209, præmis 18). Under alle omstændigheder kan den bistandssøgte myndighed ikke sætte sin egen vurdering af de ønskede oplysningers eventuelle anvendelighed i stedet for den bistandssøgende myndigheds.

78 Når dette er sagt, skal den bistandssøgte myndighed ikke desto mindre kontrollere, at de ønskede oplysninger ikke er blottet for enhver forventet relevans for den undersøgelse, som udføres af den bistandssøgende myndighed.

79 I denne henseende skal der, således som det fremgår af niende betragtning til direktiv 2011/16, henvises til dets artikel 20, stk. 2, som nævner de elementer, der er relevante med henblik på denne kontrol. Disse omfatter dels oplysninger, som skal opgives af den bistandssøgende myndighed, nemlig identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes, og det skattemæssige formål med at søge oplysningerne, dels i givet fald navn og adresse på enhver person, der anses for at være i besiddelse af de ønskede oplysninger samt ethvert element, der kan lette den bistandssøgte myndigheds indsamling af oplysninger.

80 For at gøre det muligt for den bistandssøgte myndighed at foretage den kontrol, som er nævnt i denne doms præmis 78 og 79, skal den bistandssøgende myndighed give en fyldestgørende begrundelse for så vidt angår formålet med de ønskede oplysninger inden for rammerne af skattesagen mod den skattepligtige person, som er identificeret i anmodningen om oplysninger.

81 Om fornødent kan den bistandssøgte myndighed med henblik på denne kontrol, i medfør af

det administrative samarbejde, som er indført ved direktiv 2011/16 på beskatningsområdet, anmode den bistandssøgende myndighed om supplerende oplysninger, som efter dennes opfattelse er nødvendige for at udelukke en åbenlyst manglende forventet relevans, henset til de i denne doms præmis 78 og 79 omhandlede elementer.

82 Den kontrol, som udøves af den bistandssøgte myndighed, er således ikke begrænset til en summarisk og formel kontrol af, om anmodningen om oplysninger er forskriftsmæssig, henset til nævnte elementer, men skal også gøre det muligt for denne myndighed at sikre sig, at de ønskede oplysninger ikke er blottet for enhver forventet relevans under hensyn til identiteten af den berørte skattepligtige person og af den eventuelt underrettede tredjemand samt under hensyn til, hvad der tjener den pågældende skatteundersøgelse.

83 Hvad for det andet angår den prøvelse, som foretages af den ret, for hvilken en retsundergiver har anlagt et søgsmål til prøvelse af den sanktion, som den pågældende er blevet pålagt på grundlag af et påbud udstedt af den bistandssøgte myndighed med henblik på at efterkomme anmodningen om oplysninger fra den bistandssøgende myndighed, kan denne prøvelse ikke blot angå spørgsmålet, om denne sanktion er forholdsmæssig, og i givet fald føre til ændring af denne, men den kan også vedrøre lovligheden af det nævnte påbud, således som det fremgår af svaret på det andet spørgsmål.

84 I denne henseende kræver effektiviteten af den domstolsprøvelse, som sikres ved chartrets artikel 47, at den begrundelse, som den bistandssøgende myndighed angiver, sætter den nationale ret i stand til at udøve en legalitetsprøvelse af anmodningen om oplysninger (jf. i denne retning dom af 4.6.2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, præmis 53, og af 23.10.2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, præmis 20).

85 Henset til det i denne doms præmis 70 og 71 anførte om den skønsmargen, som den bistandssøgende myndighed råder over, skal de begrænsninger, der gælder for den bistandssøgte myndigheds kontrol, anses for på samme måde at finde anvendelse på domstolsprøvelsen.

86 Retten skal derfor udelukkende kontrollere, at påbuddet er baseret på en tilstrækkeligt begrundet anmodning fra den bistandssøgende myndighed vedrørende oplysninger, som ikke forekommer åbenlyst blottet for enhver forventet relevans under hensyn til dels den berørte skattepligtige person og den eventuelt underrettede tredjemand, dels det skattemæssige formål, der forfølges.

87 Den forelæggende ret har tillige rejst spørgsmålet, om rettens prøvelse skal vedrøre overholdelsen af bestemmelserne i artikel 17 i direktiv 2011/16, som fastsætter begrænsninger med hensyn til meddelelse af oplysninger, som en myndighed i en medlemsstat anmoder om.

88 I denne henseende bemærkes, at disse bestemmelser, der, for visses vedkommende, kan tages i betragtning ved afgørelsen af, om en anmodning om oplysninger til den retsundergiverne er lovlig, imidlertid ikke kommer i betragtning ved prøvelsen af disse oplysningers forventede relevans. Som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse og Berlioz' skriftlige og mundtlige bemærkninger, er Berlioz' nægtelse af at meddele visse af de ønskede oplysninger imidlertid udelukkende baseret på den hævdede manglende forventede relevans af disse oplysninger og ikke på påberåbelsen af en »begrænsning« som omhandlet i artikel 17 i direktiv 2011/16.

89 Det tredje og det femte spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16 skal fortolkes således, at den kontrol, som udøves af den bistandssøgte myndighed, over for hvilken den bistandssøgende myndighed har fremsat en anmodning om oplysninger i henhold til dette direktiv, ikke er begrænset til spørgsmålet, om denne anmodning

formelt set er forskriftsmæssig, men skal gøre det muligt for denne bistandssøgte myndighed at sikre sig, at de ønskede oplysninger ikke er blottet for enhver forventet relevans under hensyn til identiteten af den berørte skattepligtige person og af den eventuelt underrettede tredjemand samt under hensyn til, hvad der tjener den pågældende skatteundersøgelse. Disse samme bestemmelser i direktiv 2011/16 og chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at den nationale ret inden for rammerne af et søgsmål anlagt af en retsundergivet til prøvelse af en sanktion, som den pågældende er blevet pålagt af den bistandssøgte myndighed på grund af manglende efterkommelse af et påbud, som denne myndighed har udstedt foranlediget af en anmodning om oplysninger fra den bistandssøgende myndighed i henhold til direktiv 2011/16, ud over en kompetence til at ændre den pålagte sanktion har kompetence til at foretage en prøvelse af lovligheden af dette påbud. Hvad angår den betingelse for lovligheden af det nævnte påbud, der vedrører den forventede relevans af de ønskede oplysninger, er domstolsprøvelsen begrænset til en kontrol af, om en sådan relevans åbenlyst ikke foreligger.

Det sjette spørgsmål

90 Med det sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om chartrets artikel 47, stk. 2, skal fortolkes således, at en ret i den bistandssøgte medlemsstat inden for rammerne af domstolsprøvelsen skal have adgang til den anmodning om oplysninger, som den bistandssøgende medlemsstat har rettet til den bistandssøgte medlemsstat, og om dette dokument også skal meddeles den berørte retsundergivne i sidstnævnte medlemsstat med henblik på dennes adgang til en retfærdig rettergang, eller om dette af fortrolighedshensyn kan nægtes den pågældende.

91 I denne henseende bemærkes, at undersøgelsen af en eventuel åbenlyst manglende forventet relevans af de ønskede oplysninger skal foretages i henseende til det nævnte dokument.

92 For at retten i den bistandssøgte medlemsstat skal kunne udøve domstolsprøvelsen, bør den således kunne få adgang til den anmodning om oplysninger, som den bistandssøgende medlemsstat har fremsendt til den bistandssøgte medlemsstat. I denne henseende kan denne ret om nødvendigt anmode den bistandssøgte myndighed om de supplerende oplysninger, som denne måtte have modtaget fra den bistandssøgende myndighed, og som efter dens opfattelse måtte være nødvendige for at udelukke en åbenlyst manglende forventet relevans af de ønskede oplysninger.

93 Hvad angår spørgsmålet, om den retsundergivne har ret til at få adgang til anmodningen om oplysninger, skal der tages hensyn til den hemmelige karakter, som er knyttet til dette dokument i overensstemmelse med artikel 16 i direktiv 2011/16.

94 Denne hemmelige karakter beror på den tavshedspligt, som den bistandssøgende myndighed normalt skal overholde i fasen med indhentelse af oplysninger, og som den er berettiget til at forvente fra den bistandssøgte myndigheds side af hensyn til at undgå, at effektiviteten af dens undersøgelse bringes i fare.

95 Det kan således inden for rammerne af en undersøgelse gøres gældende over for enhver person, at anmodningen om oplysninger er hemmelig.

96 For så vidt angår domstolsprøvelsen skal der henvises til, at princippet om processuel ligestilling, der følger af selve begrebet en retfærdig rettergang, indebærer en forpligtelse til at give hver af parterne rimelig mulighed for at fremlægge sin sag, herunder sine beviser, under betingelser, der ikke stiller den pågældende i en situation, der er til dennes ugunst i forhold til modparten (dom af 6.11.2012, Otis m.fl., C-199/11, EU:C:2012:684, præmis 71).

97 Domstolen har endvidere fastslået, at en tilsidesættelse af retten til forsvar, herunder retten til aktindsigt, skal undersøges ud fra de specielle omstændigheder i hvert enkelt tilfælde, navnlig arten af den pågældende retsakt og den sammenhæng, hvori den er vedtaget, samt de retsregler, som gælder på det pågældende område (jf. dom af 18.7.2013, Kommissionen m.fl. mod Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P og C-595/10 P, EU:C:2013:518, præmis 102, og af 10.9.2013, G. og R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, præmis 32 og 34).

98 Det skal i lyset af disse betragtninger undersøges, om en retsundergIVEN som Berlioz, der er af den opfattelse, at de oplysninger, som denne ved et påbud er blevet anmodet om at udlevere, ikke kan forudses at være relevante, skal have adgang til den anmodning om oplysninger, som den bistandssøgende myndighed har rettet til den bistandssøgte myndighed, for fuldt ud at kunne gøre sin sag gældende for en domstol.

99 I denne henseende følger det af svaret på det tredje og det femte spørgsmål, at det, for at det kan fastslås, at påbuddet på grundlag af anmodningen om oplysninger og sanktionen for manglende efterkommelse af dette påbud er ulovlige, er nødvendigt, men tilstrækkeligt, at godtgøre, at alle eller en del af de ønskede oplysninger åbenlyst ikke kan forudses at være relevante for den undersøgelse, som gennemføres, henset til identiteten af den berørte skattepligtige person og det skattemæssige formål med de ønskede oplysninger.

100 Med henblik herpå er det ikke nødvendigt for den berørte retsundergivne for at have adgang til en retfærdig rettergang vedrørende betingelsen om forventet relevans at have adgang til anmodningen om oplysninger i dens helhed. Det er tilstrækkeligt, at den pågældende får adgang til det i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16 omhandlede minimum af oplysninger, nemlig identiteten af den berørte skattepligtige person og det skattemæssige formål med at søge oplysningerne. Hvis retten i den bistandssøgte medlemsstat finder, at det nævnte minimum af oplysninger ikke er tilstrækkeligt i denne henseende, og denne ret anmoder den bistandssøgte myndighed om supplerende oplysninger som omhandlet i denne doms præmis 92, er den imidlertid forpligtet til at videregive disse supplerende oplysninger til den berørte retsundergivne, idet den dog skal tage behørigt hensyn til den eventuelle fortrolighed af visse af disse oplysninger.

101 Det sjette spørgsmål skal derfor besvares med, at chartrets artikel 47, stk. 2, skal fortolkes således, at en ret i den bistandssøgte medlemsstat inden for rammerne af domstolsprøvelsen skal have adgang til den anmodning om oplysninger, som den bistandssøgende medlemsstat har rettet til den bistandssøgte medlemsstat. Den berørte retsundergivne har derimod ikke en ret til at få adgang til denne anmodning om oplysninger i dens helhed, idet den forbliver et hemmeligt dokument i overensstemmelse med artikel 16 i direktiv 2011/16. For fuldt ud at kunne få sin sag prøvet for så vidt angår spørgsmålet om manglende forventet relevans af de ønskede oplysninger, er det principielt tilstrækkeligt, at den pågældende råder over de oplysninger, som er omhandlet i dette direktivs artikel 20, stk. 2.

Sagsomkostninger

102 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

1) **Artikel 51, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at en medlemsstat gennemfører EU-retten som omhandlet i denne bestemmelse, og at Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder dermed finder anvendelse, når den i sin lovgivning foreskriver, at en retsundergIVEN, der**

nægter at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling mellem skattemyndigheder på grundlag af bl.a. bestemmelserne i Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, pålægges en bøde.

2) Artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at en retsundergiven, der er blevet pålagt en bøde på grund af manglende efterkommelse af en administrativ afgørelse, hvorved denne pålægges at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling af oplysninger mellem nationale skattemyndigheder i henhold til direktiv 2011/16, har ret til at anfægte lovligheden af denne afgørelse.

3) Artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16 skal fortolkes således, at den »forventede relevans« af de oplysninger, som en medlemsstat anmoder en anden medlemsstat om at meddele den, udgør en betingelse, som anmodningen om oplysninger skal opfylde for at udløse en forpligtelse for den bistandssøgte medlemsstat til at efterkomme den, og dermed en betingelse for, at det påbud, som denne medlemsstat retter til en retsundergiven, og den sanktion, som pålægges denne på grund af manglende efterkommelse af dette påbud, er lovlige.

4) Artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16 skal fortolkes således, at den kontrol, som udøves af den bistandssøgte myndighed, over for hvilken den bistandssøgende myndighed har fremsat en anmodning om oplysninger i henhold til dette direktiv, ikke er begrænset til spørgsmålet, om denne anmodning formelt set er forskriftsmæssig, men skal gøre det muligt for denne bistandssøgte myndighed at sikre sig, at de ønskede oplysninger ikke er blottet for enhver forventet relevans under hensyn til identiteten af den berørte skattepligtige person og af den eventuelt underrettede tredjemand samt under hensyn til, hvad der tjener den pågældende skatteundersøgelse. Disse samme bestemmelser i direktiv 2011/16 og artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at den nationale ret inden for rammerne af et søgsmål anlagt af en retsundergiven til prøvelse af en sanktion, som den pågældende er blevet pålagt af den bistandssøgte myndighed på grund af manglende efterkommelse af et påbud, som denne myndighed har udstedt foranlediget af en anmodning om oplysninger fra den bistandssøgende myndighed i henhold til direktiv 2011/16, ud over en kompetence til at ændre den pålagte sanktion har kompetence til at foretage en prøvelse af lovligheden af dette påbud. Hvad angår den betingelse for lovligheden af det nævnte påbud, der vedrører den forventede relevans af de ønskede oplysninger, er domstolsprøvelsen begrænset til en kontrol af, om en sådan relevans åbenlyst ikke foreligger.

5) Artikel 47, stk. 2, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at en ret i den bistandssøgte medlemsstat inden for rammerne af domstolsprøvelsen skal have adgang til den anmodning om oplysninger, som den bistandssøgende medlemsstat har rettet til den bistandssøgte medlemsstat. Den berørte retsundergivne har derimod ikke en ret til at få adgang til denne anmodning om oplysninger i dens helhed, idet den forbliver et hemmeligt dokument i overensstemmelse med artikel 16 i direktiv 2011/16. For fuldt ud at kunne få sin sag prøvet for så vidt angår spørgsmålet om manglende forventet relevans af de ønskede oplysninger er det principielt tilstrækkeligt, at den pågældende råder over de oplysninger, som er omhandlet i dette direktivs artikel 20, stk. 2.

Lenaerts

Tizzano

Ilešić

Bay Larsen

von Danwitz

Berger

Prechal

Arabadjiev

Toader

Safjan

Šváby

Jarašiūnas

Fernlund

Vajda

Rodin

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 16. maj 2017.

A. Calot Escobar

K. Lenaerts

Justitssekretær Præsident

* Processprog: fransk.