

Sag C-437/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

31. maj 2019

Forelæggende ret:

Cour administrative de Luxembourg (Luxembourg)

Afgørelse af:

23. maj 2019

Appellant:

État du Grand-duché de Luxembourg

Indstævnte:

L

I. Tvistens baggrund og de faktiske omstændigheder

- 1 Ved skrivelse af 28. februar 2018 pålagde direktøren for forvaltningen for direkte skatter i Luxembourg selskabet L (med hjemsted i Luxembourg) at afgive visse oplysninger på følgende vilkår:

»[...] Den 27. april 2017 sendte den kompetente myndighed i den franske skatteforvaltning os en anmodning om oplysninger i henhold til direktiv 2011/16 [...] og beskatningsoverenskomsten mellem Luxembourg og Frankrig [...].

[...]

Den juridiske person, der er berørt af anmodningen, er selskabet F, som har hjemsted i [Frankrig].

De bedes venligst fremsende følgende oplysninger og dokumenter for perioden fra den 1. januar 2012 til den 31. december 2016 [...].

- De bedes angive navn og adresse på aktionærene i selskabet L og navn og adresse på de reelle, både direkte og indirekte, ejere, uanset de mellemliggende strukturer, af selskabet samt kapitalfordelingen.
- Vedlæg venligst udskrift af aktieregistrene for selskabet L.

[...]« (i det følgende benævnt »påbuddet om at afgive oplysninger«).

- 2 De franske myndigheder havde anført, at de ønskede at foretage en kontrol af selskabet F (med hjemsted i Frankrig), som drev udlejningsvirksomhed af en ejendom i kommunen [...] (Frankrig). Selskabet L var ikke blot indirekte moderselskab for selskab F (gennem et selskab stiftet i henhold til nederlandsk ret), men ejede også direkte en anden ejendom i samme kommune i Frankrig. De franske myndigheder har forklaret, at fysiske personer, der direkte eller indirekte ejer fast ejendom i Frankrig, skal angive denne i skattemæssig henseende, og at de ønsker at få oplyst identiteten på selskabet L's aktionærer og nydelsesberettigede.
- 3 Ved afgørelse af 4. juni 2018 afviste direktøren klagen fra selskabet L, som derefter anlagde et søgsmål til prøvelse af denne afgørelse [om påbud om at afgive oplysninger] ved tribunal administratif (Luxembourg) (forvaltningsdomstolen i Luxembourg), hvilket søgsmål fortsat verserer.
- 4 Den 6. august pålagde direktøren for forvaltningen for direkte skatter i Luxembourg selskabet L en bøde for manglende overholdelse af påbuddet om at afgive oplysninger.
- 5 Den 5. september 2018 anlagde selskabet L søgsmål til prøvelse af afgørelsen om at pålægge selskabet en bøde ved tribunal administratif (Luxembourg) (forvaltningsdomstolen i Luxembourg).
- 6 Ved dom af 18. december 2018 tog tribunal administratif (Luxembourg) (forvaltningsdomstolen i Luxembourg) påstanden til følge og annullerede afgørelsen om bødepålæg den 6. august 2018.
- 7 Forvaltningsdomstolen fastslog i dommen grundlæggende, at afgørelsen om bødepålægget ugyldig på grund af modsætningen mellem på den ene side identiteten med hensyn til den skattepligtige, der var angivet i afgørelsen om påbuddet om at afgive oplysninger af 28. februar 2018, og på den anden side de forklaringer, som de franske myndigheder havde afgivet om formålet med fremskaffelsen af oplysningerne, idet der fortsat er tvivl om identiteten af den skattepligtige, der er omfattet af anmodningen om oplysninger. Forvaltningsdomstolen påpegede navnlig, at forklaringerne i anmodningen om oplysninger af 27. april 2017 fører til den konklusion, at den igangværende undersøgelse ikke var rettet mod selskab F – som var det selskab, der var nævnt i anmodningen om udveksling af oplysninger som den person, der var genstand for undersøgelsen i Frankrig – og beskatningen af denne, men snarere de nydelsesberettigede fysiske personer, som i henhold til fransk ret er forpligtede til at angive, at de ejer flere ejendomme, der er beliggende på fransk område.

- 8 Ved stævning indleveret den 21. december 2018 har État du Grand-duché de Luxembourg (herefter »Staten«) iværksat appel til prøvelse af denne dom ved Cour administrative de Luxembourg (appeldomstol i forvaltningsretlige sager i Luxembourg).

止*□婁□念□啞□燿*血韌× 颯H公J儀J勻*□堀∴II. Relevante retsforskrifter

EU-retten

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder

- 9 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.«

Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF

- 10 Niende betragtning har følgende ordlyd:

»[...]. 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 skattepligtiges 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.«

- 11 Artikel 1 med overskriften »Genstand« bestemmer:

»1. 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.«

- 12 Artikel 5 med overskriften »Procedure for udveksling af oplysninger efter anmodning« er affattet således:

»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.«

- 13 I artikel 20 med overskriften »Standardformularer og elektroniske formater« bestemmes det:

»1. [...]

2. 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. [...]

北*□婁□念□暉□燿*血軋× 勵H公J儀J勻*□堀∴III. Appellantens anbringender

- 14 Staten har bestridt, at de ønskede oplysninger skulle være blottet for enhver forventet relevans henset til identiteten af den berørte skattepligtige person, til den eventuelt underrettede tredjemand og til det skattemæssige formål. Appellanten har navnlig kritiseret tribunal administrative for at have lagt til grund, at der fortsat herskede tvivl om identiteten af de skattepligtige, der er omfattet af anmodningen. Appellanten har fastholdt, at forklaringerne i de franske myndigheders anmodning gør det muligt at identificere de personer, der er omfattet af anmodningen, for så vidt som anmodningen vedrører beskatning af de nydelsesberettigede i selskabet L, som er fysiske personer, og som i henhold til fransk ret er forpligtede til at give oplysning om ejendomme, som de direkte eller indirekte besidder i Frankrig.
- 15 Selv om Staten anerkender, at navnene på de fysiske personer, der er genstand for anmodningen, i den foreliggende sag hverken præciseres i de franske myndigheders anmodning om udveksling af oplysninger eller i påbuddet om at afgive oplysninger, idet det kun navnet på det franske selskab F, der er angivet, eftersom det var kontrolproceduren i forhold til dette selskab, der udløste undersøgelsen af de nydelsesberettigede fysiske personer, der er direkte eller indirekte knyttet til dette selskab, har den understreget, at formålet med anmodningen netop var at fastslå navnene på de fysiske personer, der var forpligtede til at angive alle de ejendomme, som de var direkte eller indirekte ejere

af i Frankrig. Staten har tilføjet, at der i lyset af den manglende samarbejdsvilje fra det franske selskabs side var vægtige grunde til at formode, at disse fysiske personer ikke havde opfyldt deres skattemæssige forpligtelser, og at de franske myndigheder derfor forsøgte at indhente oplysninger vedrørende de skattepligtige, selv om de ikke var identificeret ved navn, men dog var klart defineret. Det gælder desuden, at eftersom selskabet L ejede en ejendom i Frankrig og i lyset af dette selskabs åbenbare forbindelser med selskabet F, har de franske myndigheder ifølge Staten klart fastslået, at der er en sammenhæng med skatteundersøgelsen i Frankrig.

- 16 Staten har heraf udledt, at de franske myndigheder helt legitimt kan rette henvendelse til den kompetente luxembourgiske myndighed for at få oplysninger om identiteten af ejerne af det luxembourgiske selskab. Staten fastholder, at en sådan anmodning ikke kan beskrives som åbenbart blottet for enhver forventet relevans.
- 17 Staten har lagt vægt på begrebet »forventet relevans«. Den har understreget, at selskabet F er et civilretligt ejendomsselskab, der er skattemæssigt transparent og 100% ejet af det nederlandske aktieselskab N, som igen ejes 100% af selskabet L. Eftersom det i henhold til den franske lovgivning netop kræves, at fysiske personer angiver indkomst fra ejendomme, som de ejer direkte eller indirekte i Frankrig, mener Staten, at de ønskede oplysninger sandsynligvis er relevante. Den har tilføjet, at det ville være utænkeligt, at et civilretligt ejendomsselskab ved hjælp af en simpel struktur, hvor det opretter et skuffeselskab i et andet land og etablerer et tredje selskab i et tredje land, skulle kunne undgå sine skattemæssige forpligtelser i form af angivelse af ejerskabet til en ejendom, der er beliggende i det første land.
- 18 For at underbygge den forventede relevans af de oplysninger, som de franske myndigheder har anmodet om, har Staten henvist til bemærkningerne til artikel 26 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue, hvor det først præciseres, at »*a request for information not constitute a fishing expedition solely because does not provide the name or address (or both) of the taxpayer under examination or investigation*«, men at den bistandssøgende stat skal »*must include other information sufficient to identify the taxpayer*«. For det andet bekræftes det i denne bemærkning, at en undersøgelse af en bestemt gruppe af skattepligtige vil være i overensstemmelse med kravene i artikel 26, stk. 1, i modelbeskatningsoverenskomsten, forudsat, at den er i overensstemmelse med princippet om forventet relevans, men at det vil være nødvendigt for »*the requesting State provide a detailed description of the group and the specific facts and circumstances that have led to the request, an explanation of the applicable law and why there is reason to believe that the taxpayers in the group for whom information is requested have been non-compliant with that law [...]*«.
- 19 For så vidt angår artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16, gør Staten gældende, at man i direktivet ikke skelner mellem personidentificering ved navn på den ene side, og identitet, der kan fastslås [på anden vis], på den anden side.

Intet i direktivet vil derfor være til hinder for den sidstnævnte fremgangsmåde, hvorefter det vil være tilstrækkeligt, at den pågældende person kan identificeres på anden vis. Desuden har Staten gjort gældende, at den omstændighed, at den indirekte identifikation af de fysiske personer skal gå gennem tre selskaber, der er beliggende i tre forskellige stater for at skjule den reelle ejer af den ejendom, som ejes i Frankrig, ikke vil være til hinder for en sandsynlig relevant forbindelse mellem de oplysninger, der anmodes om.

- 20 Endelig mener Staten, at det er for tidligt at indbringe sagen for Domstolen med henvisning til gennemførelsen af direktiv 2015/849 af 20. maj 2015 om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvask af penge (...), som bl.a. indfører en national mekanisme i hver medlemsstat til at identificere de reelle ejere, og direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, som træder i kraft den 1. juli 2020, og som supplerer direktiv 2011/16 ved at medtage de reelle ejere. Dermed vil meddelelsen om de reelle ejere og i bredere forstand oplysninger om identifikation af mellemmænd og berørte skattepligtige, herunder deres navne, fødselsdatoer og fødested (for fysiske personer), deres skattemæssige hjemsted og, hvor det er relevant, personer, der er virksomheder med tilknytning til den relevante skattepligtige person, fremover ske automatisk og regelmæssigt via kanaler mellem skattemyndighederne.

北*□婁□念□啤□燻*血軋× 颯H公J儀J勻*□堀∴IV. Indstævntes anbringender

- 21 Indstævnte har gjort gældende, at det fremgår af påbuddet om at afgive oplysninger af 28. februar 2018, at den skattepligtige, der er genstand for de franske myndigheders anmodning, er det franske selskab F. Indstævnte har anført, at de franske skattemyndigheders forklaringer vedrørende det skattemæssige formål er i åbenlys modstrid med angivelsen af identiteten på den skattepligtige, der er genstand for påbuddet om at afgive oplysninger. Målet med anmodningen om oplysninger var nemlig ikke at præcisere skatteforholdene for selskabet F, men derimod at identificere en eller flere hidtil ukendte fysiske personer, som gennem et eller flere selskaber, der overvejende beskæftiger sig med fast ejendom, skulle være ejere af en ejendom beliggende i Frankrig, og dermed har undladt at opfylde denne retlige forpligtelse. Ifølge den indstævnte peger denne »åbenlyse modstrid« på, at de franske skattemyndigheder i den foreliggende sag har forsøgt at finde frem til oplysninger gennem en »fishing expedition« med opbakning fra den implicerede direktør.
- 22 Med andre ord vedrører de ønskede oplysninger, dvs. identiteten af aktionærerne og de reelle ejere af indstævnte, netop de personer, som de franske skattemyndigheder skulle have identificeret eller i det mindst gjort identificerbare i deres anmodning.

- 23 Indstævnte udleder heraf, at påbuddet om at afgive oplysninger af 28. februar 2018 er i strid med kriteriet om forventet relevans, således at den anfægtede afgørelse om bødepålæg bør annulleres, idet den er truffet på et ulovligt grundlag.
- 24 Endelig har indstævnte beskrevet udviklingen med hensyn til de oplysninger, som selskabet var i besiddelse af ved anlæggelse af søgsmålet, og som det indstævnte selskab råder over nu med henblik på at tage stilling til de franske myndigheders anmodning og den forventede relevans i den forbindelse. Indstævnte har understreget, at der er sket en udvikling med hensyn til de oplysninger, selskabet har fået videregivet i forbindelse med både den skriftlige og mundtlige korrespondance med Staten, og indstævnte har – da selskabet ikke har haft adgang til den oprindelige anmodning fra de franske skattemyndigheder – ikke været i stand til at kontrollere det faktiske indhold af anmodningen, og derfor har måttet nøjes med de usammenhængende og lakoniske forklaringer fra Statens side.
- 25 Indstævnte har anmodet om en præjudiciel afgørelse på grundlag af artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder («chartret»). Ifølge indstævnte kræver retten til et effektivt retsmiddel, der er sikret ved chartrets artikel 47, at en retsundergiven skal kunne anlægge sag til prøvelse af en forvaltningsakt, der er et resultat af gennemførelsen af EU-retten, ved en upartisk domstol, uden at udøvelsen af denne ret til adgang til effektive retsmidler skal indebære en risiko for, at indstævnte – i tilfælde af, at påstanden ikke tages til følge – pålægges en administrativ bøde, eller at en afgørelse om et sådant bødepålæg stadfæstes, uden at indstævnte på forhånd har kunnet få adgang til det minimum af oplysninger, der er påkrævet for at tage stilling til den forventede relevans af de oplysninger, der er blevet krævet af vedkommende inden for rammerne af påbuddet om at afgive oplysninger.

V. Cour administratives vurdering

- 26 Cour administrative (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) er ikke enig i tribunal administratif (forvaltningsdomstol) vurdering, hvorefter der stadig skulle herske tvivl om identiteten af den skattepligtige, som anmodningen om oplysninger vedrører, hvilket indebærer, at ønskede oplysninger må anses for at savne enhver forventet relevans.
- 27 Det er korrekt, at der i påbuddet om at afgive oplysninger af 28. februar 2018 udelukkende henvises til selskabet F som den skattepligtige, der er berørt af de franske myndigheders undersøgelse. Desuden er både selskabet F og selskabet L nævnt i de franske myndigheders anmodning som juridiske personer, der er genstand for undersøgelsen i Frankrig i deres egenskab af selskaber, der ejer fast ejendom i Frankrig, eller er deltagere i et selskab, der ejer sådanne ejendomme. Det følger derfor af det samlede indhold af anmodningen af 27. april 2017, at selskaberne F og L er de juridiske personer, der er berørt af de franske myndigheders igangværende undersøgelse. Denne undersøgelse er særlig derved, at det følger af den franske lovgivning, at direkte ejerskab af fast ejendom i

Frankrig eller besiddelse af aktier i et selskab, der ejer fast ejendom i Frankrig, medfører, at fysiske personer, der er aktionærer og nydelsesberettigede i sådanne selskaber, er forpligtet til i skattemæssig henseende at angive et sådant indirekte ejerskab over fast ejendom.

- 28 Det følger heraf, at anmodningen om udveksling af oplysninger af 27. april 2017 – i modsætning til det af tribunal administratif konkluderede og således som indstævnte har argumenteret for – ikke er udtryk for et modsætningsforhold mellem de personer, der rent faktisk er omfattet af de franske myndigheders igangværende undersøgelse, og det skattemæssige formål, der er anført i anmodningen, således at de ønskede oplysninger ikke er åbenbart 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 skatteundersøgelses formål.
- 29 Der erindres imidlertid om, at de franske myndigheder i anmodningen om oplysninger ikke gav nogen oplysninger om de fysiske personer, der var omfattet af undersøgelsen i Frankrig, idet de blot anførte, at »de franske skattemyndigheder ønsker at få kendskab til selskabet L's aktionærer og nydelsesberettigede«.
- 30 I sin dom af 16. maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 63 og 64), fortolkede Domstolen artikel 1, stk. 1, og artikel 5 i direktiv 2011/16 således, 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«, således at »[d]en egenskab, som består i, at de ønskede oplysninger »kan forudses at være relevante«, udgør [...] en betingelse for anmodningen om disse oplysninger«.
- 31 Domstolen fastslog, at »den bistandssøgte myndighed principielt [skal] 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«, men at den »ikke desto mindre [skal] kontrollere, at de ønskede oplysninger ikke er blottet for enhver forventet relevans for den undersøgelse, som udføres af den bistandssøgende myndighed«. Domstolen præciserede yderligere, at der bør henvises til artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16, som henviser til elementer, der er relevante for denne kontrol, og som »dels [omfatter] 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«. (dom af 16. maj 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 77, 78 og 79).

- 32 Det skal tilføjes, at i artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16 defineres »identiteten af den person, der undersøges eller efterforskes« som en af de minimumsoplysninger, der skal »opgives af den bistandssøgende myndighed«.
- 33 Cour administrative konkluderer derfor af de relevante bestemmelser i direktiv 2011/16 og af Berlioz-dommen, at identiteten af den skattepligtige person, der er genstand for undersøgelsen i den bistandssøgende medlemsstat, er en oplysning, som den kompetente myndighed i den bistandssøgende medlemsstat er forpligtet til at give den bistandssøgte medlemsstat, for at begrunde den forventede relevans af de oplysninger, der anmodes om, for så vidt angår den pågældende beskatning og den pågældende skatteundersøgelse. Kun når denne betingelse er opfyldt, vil anmodningen om udveksling af oplysninger fra en bistandssøgende medlemsstat opfylde kriteriet om »forventet relevans« og betingelsen i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16 og medføre en forpligtelse for den bistandssøgte medlemsstat til at samarbejde.
- 34 I den foreliggende sag indeholder de franske myndigheders anmodning ikke en identifikation af aktionærerne og de reelle ejere af selskabet L med angivelse af navn, men henviser til disse personer som en gruppe af personer, der er omfattet af en samlet betegnelse på grundlag af fælles kriterier, som defineres af den kompetente myndighed i den bistandssøgende stat.
- 35 Cour administrative minder om, at artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16 fastsætter en af de oplysninger, der som minimum skal »opgives af den bistandssøgende myndighed« i henhold til litra a), nemlig »identiteten af den person, der skal undersøges eller efterforskes«. Den har tilføjet, at selv om direktiv 2011/16 ikke på anden måde præciserer indholdet af denne forpligtelse til at identificere den skattepligtige person, der er omfattet af undersøgelsen i den bistandssøgende stat, kan Cour administrative ikke følge appellants anbringende om, at det skulle være tilstrækkeligt, at det er muligt at fastslå identiteten [på anden vis].
- 36 Identifikationen af en person forudsætter således, at der foreligger tilstrækkelige oplysninger til, at der er mulighed for en individualisering, der udelukker enhver forveksling med en anden person.
- 37 På grundlag af denne almindelige opfattelse af begrebet identitet bør artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16 fortolkes således, at anmodningen om udveksling af oplysninger i sig selv skal indeholde tilstrækkelige oplysninger til, at det er muligt individuelt at identificere den eller de skattepligtige personer, der er berørt af undersøgelsen i den bistandssøgende stat, og at det ikke er tilstrækkeligt, at man i anmodningen nøjes med at angive fælles elementer, der gør det muligt at identificere en mere eller mindre omfattende gruppe af uidentificerede personer, alt sammen med henblik på at indhente supplerende oplysninger fra den bistandssøgte stat, som i givet fald vil gøre det muligt at kombinere alle disse oplysninger for at identificere de pågældende skattepligtige personer.

- 38 På nuværende tidspunkt kan Cour administrative på grundlag af dette specifikke krav i henhold til artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16 derfor konkludere, at den bistandssøgende stats individuelle identifikation af de skattepligtige, der specifikt er genstand for den nationale administrations undersøgelse, er en betingelse for, at anmodningen om udveksling af oplysninger er lovlig, og at en anmodning, som udelukkende indeholder fælles karakteristika, som blot tjener til at afgrænse en personkreds, der har sådanne karakteristika, uden at de enkelte personer identificeres individuelt, ikke vil være i overensstemmelse med denne bestemmelse.
- 39 For så vidt angår artikel 26 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue og bemærkningerne til denne minder Cour administrative først og fremmest om, at Domstolen i Berlioz-dommen har fastslået, at »dette begreb om forventet relevans [afspejler] 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« (dom af 16. maj 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 67).
- 40 Cour administrative bemærker imidlertid, at det i denne bemærkning med det indhold, som blev vedtaget i 2005, og som stadig var gyldig i perioden mellem 2009 og 2011, hvor direktiv 2011/16 blev udarbejdet, præciseres i punkt 5, at *»[t]he standard of »foreseeable relevance« is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent and, at the same time, to clarify that Contracting States are not at liberty to engage in »fishing expeditions« or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given taxpayer«*. I dette punkt i bemærkningen henvises der også til en »bestemt skattepligtig person« [*a given taxpayer*], et begreb, der er parallelt med begrebet »en given skatteyder[r]« i niende betragtning til direktiv 2011/16. Denne parallelitet gør det muligt at konkludere, at i perioden, hvor direktiv 2011/16 blev udarbejdet, var modelbeskatningsoverenskomsten også baseret på det princip, at den bistandssøgende stat skal identificere den skattepligtige, der er berørt af udvekslingen af oplysninger mellem to stater.
- 41 Det var først gennem ajourføringen af artikel 26 i modelbeskatningsoverenskomsten og den tilhørende bemærkning, som OECD-Rådet vedtog den 17. juli 2012, og som blev indarbejdet i modelbeskatningsoverenskomsten i juli 2014, at man tilføjede et punkt 5.1 til bemærkningen, hvori det præciseres, at *»a request for information does not constitute a fishing expedition solely because it does not provide the name or address (or both) of the taxpayer under examination or investigation. [...] However, in cases in which the requesting State does not provide the name or address (or both) of the taxpayer under examination or investigation, the requesting State must include other information sufficient to identify the taxpayer«*. I forbindelse med den samme ajourføring blev det i et nyt punkt 5.2 i

bemærkningerne præciseret, at » [...]where the request relates to a group of taxpayers not individually identified, [...] it is therefore necessary that the requesting State provide a detailed description of the group and the specific facts and circumstances that have led to the request, an explanation of the applicable law and why there is reason to believe that the taxpayers in the group for whom information is requested have been non-compliant with that law supported by a clear factual basis«.

- 42 Cour administrative nærer imidlertid stor tvivl om, hvorvidt ajourføringen af bemærkningerne til modelbeskatningsoverenskomsten fra 2012/14 kan overtages uden videre ved anvendelsen af direktiv 2011/16 for så vidt angår fastlæggelsen af, hvilke skattepligtige der er omfattet af undersøgelsen i den bistanðssøgende stat i forhold til dens efterfølgende anvendelse. Den finder navnlig dette tvivlsomt, eftersom angivelsen af identiteten på den skattepligtige, der er genstand for undersøgelsen i den bistanðssøgende stat i henhold til artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16, er en særlig betingelse, som ikke er medtaget i ordlyden af artikel 26 i modelbeskatningsoverenskomsten.
- 43 Helt grundlæggende vil en hensyntagen til udviklingen i modelbeskatningsoverenskomsten og bemærkningerne hertil ved fortolkningen af direktivet betyde en udvidelse af de forpligtelser for medlemsstaterne som Rådet vedtog med direktiv 2011/16, eftersom forpligtelsen til at efterkomme en anmodning om udveksling af oplysninger vil opstå, så snart anmodningen vedrører en gruppe af skattepligtige, der ikke identificeres individuelt, og ikke kun, når den angiver den berørte skattepligtiges identitet. Med andre ord vil den samme standard med hensyn til forventet relevans, der findes i den oprindelige tekst til direktiv 2011/16 – og som er en betingelse for lovligheden af en anmodning om oplysninger, som indehaveren af de ønskede oplysninger kan gøre gældende under alle omstændigheder – fremover anses for at være overholdt i sager, som ikke tidligere har kunnet anses for at være i overensstemmelse med denne standard, samtidig med, at ordlyden af artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16 er forblevet uændret.
- 44 Cour administrative finder, at fortolkningen af artikel 1, stk. 1, artikel 5 og artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16 rejser tvivl om betingelsen om identificering af den skattepligtige, der er genstand for undersøgelsen i den bistanðssøgende stat, jf. artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16, i forbindelse med anvendelsen af kriteriet om forventet relevans af de oplysninger, som en medlemsstat anmoder om hos en anden medlemsstat.
- 45 Cour administrative tilføjer, at den ikke kan tiltræde Statens argumenter om, at det er for tidligt med en præjudiciel forelæggelse. Det er op til Cour administrative at undersøge lovligheden af påbuddet om at afgive oplysninger i lyset af den retlige situation den 28. februar 2018. Staten har imidlertid selv erkendt, at ovennævnte direktiv 2015/849 er blevet gennemført ved lov af 13. januar 2019 om oprettelse af et register over reelle ejere, og at ovennævnte direktiv 2018/822 skal træde i kraft den 1. juli 2020. Staten kan derfor ikke gyldigt påberåbe sig bestemmelserne

i disse to direktiver, da de endnu ikke har nogen virkninger for indstævnte på datoerne for de to afgørelser, der er tale om i denne sag.

- 46 Det er derfor nødvendigt at forelægge Domstolen et første spørgsmål vedrørende indholdet af kravet om identificering af den skattepligtige, der er genstand for en undersøgelse i den bistandssøgende stat i henhold til direktiv 2011/16.
- 47 Endvidere gælder det, at hvis Domstolen anerkender lovligheden af en anmodning om udveksling af oplysninger vedrørende en gruppe af skattepligtige, som ikke er identificeret individuelt, opstår spørgsmålet, under henvisning til punkt 5.2 i bemærkningerne til artikel 26 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, om overholdelsen af betingelsen om den forventede relevans indebærer, at den bistandssøgende medlemsstat – med henblik på at fastslå, at der ikke er tale om en »fishing expedition« til trods for den manglende individuelle identificering af de berørte skattepligtige – kan godtgøre, at den gennemfører en målrettet undersøgelse af en begrænset gruppe af personer og ikke blot en undersøgelse i forbindelse med den generelle skattekontrol, og at denne undersøgelse vedrører kontrol med overholdelsen af en specifik retlig forpligtelse. Med andre ord, og for at afspejle ordlyden i punkt 5.2 i bemærkningerne til artikel 26 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, er det andet spørgsmål, hvorvidt betingelsen om forventet relevans i forbindelse med en anmodning vedrørende en gruppe af personer kræver, at »[...] *the requesting State provide a detailed description of the group and the specific facts and circumstances that have led to the request, an explanation of the applicable law and why there is reason to believe that the taxpayers in the group for whom information is requested have been non-compliant with that law supported by a clear factual basis*«.
- 48 Endelig foreslår indstævnte, at der forelægges et trede spørgsmål vedrørende overholdelsen af chartrets artikel 47. Den foreliggende sag svarer i det væsentlige til den, der lå til grund for Berlioz-dommen, for så vidt som Cour administrative som et særskilt punkt skal tage stilling til gyldigheden af påbuddet om at afgive oplysninger inden for rammerne af appellen til prøvelse af afgørelsen om bødepålæg, der blev vedtaget efterfølgende, idet den nationale lovgivning ikke indeholder bestemmelser om direkte retsmidler til prøvelse et påbud om at afgive oplysninger. Indstævnte har således anlagt søgsmål til prøvelse af bødepålægget af 6. august 2018 og har inden for rammerne heraf nedlagt særskilt påstand om, at det fastslås, at påbuddet om at afgive oplysninger af 28. februar 2018 er ugyldigt.
- 49 Indstævnte har ikke haft kendskab til det minimum af oplysninger som de franske myndigheders anmodning om udveksling i forbindelse med sagen er støttet på, og har derfor først på dette sene tidspunkt haft mulighed for – på et oplyst grundlag – at tage stilling til gyldigheden af påbuddet om at afgive oplysninger. Når retten træffer endelig afgørelse og såfremt indstævntes påstand ikke tages til følge, vil indstævnte blive pålagt den bøde, der var fastsat i afgørelsen af 6. august 2018. I den forbindelse må indstævntes indsigelse om, at selskabet ikke på noget tidspunkt har haft en tilstrækkelig frist til – og på grundlag af alle de nødvendige minimumsoplysninger – at efterkomme påbuddet om at afgive oplysninger af 28.

februar 2018 ved at give direktøren de ønskede oplysninger, anses for begrundet. Indstævnte rejser herved det relevante spørgsmål om, hvorvidt retten til effektive retsmidler som omhandlet i chartrets artikel 47 bør indebære, at indehaveren af oplysningerne i en situation som i den foreliggende sag og efter en eventuel endelig anerkendelse af gyldigheden af et påbud om at afgive oplysninger og pålæggelse af en bøde, bør indrømmes en vis frist til at efterkomme et påbud om at afgive oplysninger, og at bøden kun kan pålægges, hvis indehaveren af oplysningerne ikke har overholdt påbuddet herom inden for denne frist.

VI. Præjudicielle spørgsmål

50 Cour administrative de Luxembourg (appeldomstol i forvaltningsretlige sager i Luxembourg) forelægger Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

1. Skal artikel 20, stk. 2, litra a), i direktiv 2011/16 fortolkes således, at en anmodning om udveksling af oplysninger fra en myndighed i en bistandssøgende medlemsstat, som blot definerer de skattepligtige, der er omfattet af anmodningen om udveksling i deres egenskab af aktionærer og nydelsesberettigede i relation til en juridisk person, uden at disse skattepligtige først er blevet identificeret individuelt af den bistandssøgende myndighed, overholder det krav om angivelse af identiteten, der er fastsat i denne bestemmelse?

2. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal samme direktivs artikel 1, stk. 1, og artikel 5 da fortolkes således, at iagttagelsen af kravet om forventet relevans indebærer, at den bistandssøgende medlemsstats myndigheder – med henblik på at godtgøre, at der ikke er tale om en »fishing expedition« til trods for den manglende individuelle identifikation af de berørte skattepligtige – på grundlag af klare og tilstrækkelige forklaringer skal kunne støtte sig på, at den foretager en målrettet undersøgelse af en begrænset gruppe af personer og ikke en undersøgelse, der har karakter af generel skattekontrol, og at denne undersøgelse er begrundet i en rimelig mistanke om manglende overholdelse af en specifik retlig forpligtelse?

3. Skal artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder fortolkes således, at når:

- en retsundergiven, som pålægges en administrativ bøde af den kompetente myndighed i den bistandssøgte medlemsstat på grund af manglende overholdelse af et administrativt påbud om at afgive oplysninger i forbindelse med en udveksling af oplysninger mellem nationale skattemyndigheder i henhold til direktiv 2011/16, hvilket påbud ikke i sig selv kan gøres til genstand for prøvelse inden for rammerne af et søgsmål i henhold til den bistandssøgte medlemsstats nationale ret, anfægter lovligheden af dette påbud inden for rammerne af et søgsmål anlagt til prøvelse af afgørelsen om bødepålæg, og

- vedkommende først har fået kendskab til det minimum af oplysninger, der er fastsat i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2011/16, i forbindelse med det søgsmål, der er anlagt til prøvelse af afgørelsen om bødepålæg,

skal denne retsundergivne – efter at det inden for rammerne af søgsmålet anlagt til prøvelse af afgørelsen om bødepålæg er blevet endeligt fastslået, at påbuddet om at afgive oplysninger og afgørelsen om pålæggelse af sanktioner er gyldige – skal indrømmes en udsættelse med betalingen af bøden med henblik på, efter således at have fået kendskab til oplysningerne vedrørende den forventede relevans, som er blevet endeligt bekræftet af den kompetente domstol, at kunne efterkomme påbuddet om at afgive oplysninger?

ARBEJDSDOKUMENT