

**Mål C-437/19****Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

31 maj 2019

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Cour administrative (Luxemburg)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

23 maj 2019

**Klagande:**

État du Grand-duché de Luxembourg

**Motpart:**

L

**I. Saken i det nationella målet**

- 1 I en skrivelse av den 28 februari 2018 anmodade direktören för administration des contributions directes de Luxembourg (skattemyndigheten i Luxemburg) bolaget L (med hemvist i Luxemburg) att inkomma med vissa uppgifter rörande den fysiska personen, enligt följande:

”... Den 27 april 2017 skickade den behöriga myndigheten i den franska skatteförvaltningen en begäran till oss om upplysningar enligt direktiv 2011/16 ... och skatteavtalet mellan Luxemburg och Frankrike ...

...

*Den juridiska person som berörs av ansökan är bolaget F, med hemvist [i Frankrike].*

*Jag ber er inkomma med följande uppgifter och handlingar för perioden 1 januari 2012–31 december 2016 ...*

- Lämna namn och adress till aktieägarna i företaget L samt namn och adress till de verkliga huvudmännen i bolaget, både direkta och indirekta, oberoende av de mellanliggande strukturerna, och redogörelse för fördelningen av kapitalet.
- Bifoga en kopia av registren över värdepapperen i företaget L.

...” (nedan kallat föreläggandet).

- 2 De franska myndigheterna uppgav att de genomförde kontrollen av ett bolag F (med hemvist i Frankrike), som bedrev verksamhet avseende uthyrning av en fastighet i kommunen ... (Frankrike). Bolaget L uppgavs inte bara vara det indirekta moderbolaget till bolaget F (genom ett bolag som bildats enligt nederländsk rätt), utan också direkt äga en annan fastighet i samma kommun i Frankrike. De franska myndigheterna förklarade att fysiska personer som äger fastigheter direkt eller indirekt i Frankrike måste deklarerat detta innehav och att myndigheterna skulle vilja veta vilka bolaget L:s aktieägare och ekonomiska förmånstagare är.
- 3 Genom beslut av den 4 juni 2018 avslag direktören det klagomål som ingetts av L, varefter L ingav ett överklagade till Tribunal administratif – ett mål som ännu inte har avgjorts.
- 4 Den 6 augusti 2018 ålade direktören för Skattemyndigheten i Luxemburg bolaget L böter för underlåtenhet att följa föreläggandet.
- 5 Den 5 september 2018 överklagade bolaget L bötesbeslutet till Tribunal administratif.
- 6 Genom en dom av den 18 december 2018 biföll Tribunal administratif överklagandet och ogiltigförklarade bötesbeslutet av den 6 augusti 2018.
- 7 Nämnda domstol fann i huvudsak att beslutet om föreläggande var ogiltigt på grund av motsägelsen mellan, å ena sidan, den skattskyldiges identitet som anges i beslutet om föreläggande av den 28 februari 2018 och, å andra sidan, de förklaringar som de franska myndigheterna lämnat om syftet med att begära informationen, varför det fortfarande rådde tvivel om identiteten på den skattebetalare som avsågs med begäran om upplysningar. Tribunal administratif påpekade särskilt att förklaringarna i begäran om upplysningar av den 27 april 2017 föranledde slutsatsen att den aktuella undersökningen inte var inriktad på bolaget F, som nämndes i begäran om utbyte som den person som är föremål för undersökningen i Frankrike, och dess beskattning, utan snarare bolaget L:s ekonomiska förmånstagare, fysiska personer, som enligt fransk lag skulle vara tvungna att deklarerat innehav av flera fastigheter på franskt territorium.
- 8 I en ansökan som ingavs den 21 december 2018 överklagade Storhertigdömet Luxemburgs (nedan kallad ”staten”) denna dom.

止\*□婁□念□醇□燿\*血朝× 颯H佂J儀J勻\*□堀∴II. **Aktuella bestämmelser**

*Unionsrätten*

*Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna*

- 9 Artikel 47 i stadgan har rubriken ”Rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol” och föreskriver följande:

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

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

*Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG*

- 10 Skäl 9 har följande lydelse:

”... Standarden *kan antas vara relevant* syftar till ett utbyte av upplysningar i skatteärenden i vidast möjliga omfattning och klargör samtidigt att det inte står medlemsstaterna fritt att genomföra så kallade *fishing expeditions* eller begära upplysningar som sannolikt inte är relevanta för ett skatteärende avseende viss bestämd skattskyldig. Artikel 20 i detta direktiv innehåller formföreskrifter, men de bestämmelserna måste tolkas liberalt så att de inte hindrar ett effektivt utbyte av upplysningar.”

- 11 I artikel 1, som har rubriken ”Syfte”, föreskrivs följande:

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

- 12 I artikel 5, som har rubriken ”Förfarande för utbyte av upplysningar på begäran”, föreskrivs följande:

På begäran av den begärande myndigheten ska en anmodad myndighet till den begärande myndigheten lämna alla sådana upplysningar som avses i artikel 1.1 som den har tillgång till eller som den erhåller till följd av administrativa utredningar.”

- 13 I artikel 20, med rubriken ”Standardformulär och standardiserade datorformat”, föreskrivs följande:

”1. ...

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

- a) Identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning.
- b) Det beskattningsändamål för vilket upplysningarna begärs.

I enlighet med internationell praxis kan den begärande myndigheten, såvitt det är känt, uppge namn och adress på varje person som kan antas inneha de begärda upplysningarna, samt varje annan uppgift som kan underlätta den anmodade myndighetens insamling av upplysningarna. ...”

**北\*□婁□念□暉□燿\*血軋× 颯H佶J儀J勻\*□堀∴III. Klagandens  
ståndpunkt**

- 14 Staten bestrider att den begärda informationen uppenbart helt saknar förutsebar relevans för den skattskyldige i fråga, för tredje parter som eventuellt har informerats och för det skattemässiga ändamål som eftersträvas. I synnerhet är staten kritisk mot Tribunal administratif för att den funnit det kvarstod ett tvivel angående identiteten på de skattskyldiga som omfattas av ansökan. Staten har gjort gällande att förklaringarna i de franska myndigheternas begäran gör det möjligt att identifiera de personer som det hänvisas till i denna, i den mån begäran avser beskattning av bolaget L:s ekonomiska förmånstagare, fysiska personer vilka enligt fransk rätt är skyldiga att deklarerat innehav av fastigheter i Frankrike, oavsett om de ägs direkt eller indirekt.
- 15 Samtidigt som staten har medgett att varken begäran om utbyte av upplysningar från de franska myndigheterna eller föreläggandet anger namnen på de fysiska personer som omfattas av ansökan, utan endast namnet på det franska bolaget F, vars kontroll föranledde undersökningen avseende stödmottagarna, fysiska personer som är direkt eller indirekt knutna till det bolaget, har staten betonat att syftet med begäran är just att fastställa namnen på de fysiska personer som skulle vara skyldiga att deklarerat alla fastigheter som de har direkt eller indirekt tillgång till i Frankrike. Staten har tillagt att det, med tanke på bristen på samarbete från det franska bolagets sida, fanns starka skäl att tro att dessa fysiska personer inte skulle ha uppfyllt sina skattemässiga skyldigheter och att de franska myndigheterna därför skulle försöka få information om skattebetalarna, vilka förvisso inte var identifierade genom sina namn men ändå hade tydligt avgränsats. Med tanke på att bolaget L ägde en fastighet i Frankrike och detta bolags uppenbara kopplingar till bolaget F har de franska myndigheterna dessutom, enligt staten, klart och tydligt fastställt en koppling till skatteutredningen i Frankrike.

- 16 Av detta drar staten slutsatsen att de franska myndigheterna har rätt att vända sig till den behöriga luxemburgska myndigheten för att få upplysningar om identiteten på ägarna till det luxemburgska företaget. Staten har gjort gällande att en sådan begäran inte kan klassificeras som att den uppenbart helt saknar förutsebar relevans.
- 17 Staten har betonat begreppet ”kan antas vara relevant”. Staten har understrukt att bolaget F är ett fastighetsbolag som är skattemässigt transparent och till 100 procent ägs av det nederländska aktiebolaget N, vilket i sin tur ägs till 100 procent av bolaget L. I den mån det enligt fransk lagstiftning krävs att fysiska personer ska deklarerera inkomst från fastigheter, som innehas direkt eller indirekt i Frankrike, anser staten att de upplysningar som begärts sannolikt är relevanta. Vidare har staten anfört att det skulle vara otänkbart att ett fastighetsbolag skulle kunna undkomma den skattemässiga skyldigheten att deklarerera innehavet av en fastighet belägen i det första landet genom en konstruktion med ett bulvanföretag i ett annat land och genom att skapa ett tredje bolag i ett ytterligare annat land.
- 18 För att styrka att den information som de franska myndigheterna har begärt kan antas vara relevant, hänvisar staten till kommentaren till artikel 26 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet, i vilken det först klargörs att *”en begäran om upplysningar inte utgör en ’fishing expedition’ enbart på grund av att den inte anger namn eller adress (eller båda) för den skattskyldige som är föremål för kontroll eller utredning”*, men att den begärande staten ska *”inkludera andra uppgifter som är tillräckliga för att göra det möjligt att identifiera den skattskyldige”*. För det andra anser staten att denna kommentar bekräftar att en undersökning av en viss grupp av skattskyldiga motsvarar kraven i artikel 26.1 i modellkonventionen, förutsatt att standarden ”kan antas vara relevant” följs, men att det är nödvändigt att *”den begärande staten lämnar en detaljerad beskrivning av gruppen samt de fakta och omständigheter som ledde till begäran, en förklaring av tillämplig lag och varför det finns skäl att tro att de skattskyldiga som omfattas av begäran inte har iakttagit denna lagstiftning”*.
- 19 När det gäller artikel 20.2 a i direktiv 2011/16 hävdar staten att direktivet inte skiljer mellan identifikation av en person med namn och personlig identifiering och en bestämbar identitet. Därför finns det inget i direktivet som utgör hinder för det andra tillvägagångssättet, enligt vilket det skulle vara tillräckligt att den berörda personens identitet går att fastställa. Vidare anser staten att omständigheten att det indirekta fastställandet av de fysiska personerna måste ske via tre bolag, belägna i tre olika stater för att dölja den verkliga ägaren till den fastighet som innehas i Frankrike, inte kan hindra att de begärda upplysningarna kan antas vara relevanta.
- 20 Slutligen anser staten att det är för tidigt att hänvisa ärendet till EU-domstolen i detta skede genom att hänvisa till införlivandet av direktiv 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt ..., vilket bland annat innebar införandet av en nationell mekanism i varje medlemsstat för att identifiera de verkliga huvudmännen och direktiv (EU)

2018/822 av den 25 maj 2018 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang, som kommer att träda i kraft den 1 juli 2020, som kompletterar direktiv 2011/16 genom att de faktiska ägarna inbegrips däri. På detta sätt skulle upplysningar om verkliga huvudmän och i vidare bemärkelse information om identifiering av mellanhänder och berörda skattskyldiga, inbegripet deras namn, födelsedatum och födelseort (för fysiska personer), deras skatterättsliga hemvist och, i förekommande fall, personer som är anknutna företag till den berörda skattskyldige, hädanefter tillhandahållas via kanaler mellan skattemyndigheter, i förekommande fall, automatiskt och regelbundet.

#### 止\*□婁□念□啤□燴\*血軋× 颯H佂J儀J勻\*□堀∴IV. Motpartens inställning

- 21 L har erinrat om att föreläggandet av den 28 februari 2018 anger att den skattskyldige som är föremål för begäran från de franska myndigheterna är det franska bolaget F. Enligt L står de förklaringar som de franska skattemyndigheterna lämnat vad gäller beskattningsändamål i uppenbar strid med den skattskyldiges redogörelse som nämns i föreläggandet. I själva verket syftade begäran om upplysningar inte till att klargöra skattesituationen för bolaget F utan tvärtom till att identifiera en eller flera ännu okända fysiska personer som borde ha deklarerat innehavet, genom ett eller flera fastighetsbolag, av en fastighet i Frankrike och har underlåtit att uppfylla denna rättsliga skyldighet. Enligt L visar denna ”uppenbara motsägelse” att de franska skattemyndigheterna försökt göra en ”fishing expedition”, vilken i detta fall har erhållit stöd av direktören.
- 22 Med andra ord gäller den begärda informationen, det vill säga identiteten på L:s aktieägare och verkliga huvudmän, exakt de personer som de franska skattemyndigheterna förväntas identifiera eller åtminstone göra möjliga att identifiera i sin begäran.
- 23 L har av detta dragit slutsatsen att föreläggandet av den 28 februari 2018 sannolikt skulle strida mot kriteriet ”kan antas vara relevant” varför det omtvistade beslutet om böter ska ogiltigförklaras eftersom det antagits på olagliga grunder.
- 24 Slutligen har L redogjort för de upplysningar som bolaget hade tillgång till vid den tidpunkt bolaget väckte talan och de upplysningar det har tillgång till i nuläget, fått för att kunna bedöma huruvida de franska myndigheternas begäran kan antas vara relevant. L har betonat hur de upplysningar som lämnats till bolaget har ändrats under dess såväl skriftliga som muntliga kontakter med staten. Eftersom L inte har tillgång till den ursprungliga begäran från de franska skattemyndigheterna kan L inte själv kontrollera det faktiska innehållet i begäran, varför bolaget måste hålla sig till de osammanhängande och kortfattade förklaringar som lämnats av staten.
- 25 Därför har L begärt att det ska hänskjutas en tolkningsfråga om artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad

stadgan). Enligt L kräver rätten till ett effektivt rättsmedel, som garanteras genom artikel 47 i stadgan, att ett rättssubjekt kan hänskjuta en administrativ rättsakt som är en följd av ett genomförande av unionsrätten till en opartisk domstol, utan att utövandet av denna rätt till ett effektivt rättsmedel innebär en risk för den berörda personen att, om utgången blir negativt för rättssubjektet, denna påförs administrativa sanktionsavgifter, även om beslutet om sådana sanktionsavgifter har fattats utan att rättssubjektet dessförinnan har kunnat få tillgång till den minimiinformation som krävs för att fastställa huruvida de upplysningar som begärs från vederbörande genom föreläggandet kan antas vara relevanta.

## V. Den hänskjutande domstolens bedömning

- 26 Cour administrative delar inte tribunal administratifs bedömning att det fortfarande råder tvivel om identiteten på den skattskyldiga person som begäran om upplysningar avser, ett tvivel som skulle innebära att den efterfrågade informationen helt saknar förutsebar relevans.
- 27 Det är riktigt att föreläggandet av den 28 februari 2018 endast anger bolaget F som skattskyldig person som berörs av de franska myndigheternas utredning. Dessutom nämns både bolaget F och bolaget L i de franska myndigheternas begäran som juridiska personer som omfattas av utredning i Frankrike i egenskap av bolag som äger fastigheter i Frankrike, eller äger andelar i ett bolag som äger sådana fastigheter. Det framgår därför av det totala innehållet i begäran av den 27 april 2017 att bolagen F och L är de juridiska personer som berörs av de franska myndigheternas pågående undersökning. Denna undersökning uppvisar ett särdrag på grund av den franska lagstiftningen, enligt vilken direkt ägande av fast egendom i Frankrike, eller till och med innehav av aktier i ett bolag som äger fastigheter i Frankrike, medför en skyldighet för fysiska personer som är aktieägare och ekonomiska förmånstagare till dessa bolag att redovisa sådana indirekta innehav av fast egendom.
- 28 Av detta följer att, i direkt motsats till den slutsats som Tribunal administratif har dragit, det i begäran om utbyte av upplysningar av den 27 april 2017 inte finns någon motsägelse mellan de personer som de franska myndigheternas pågående undersökning faktiskt avser och det beskattningsändamål som åberopas i begäran, så att den begärda informationen inte uppenbart helt saknar förutsebar relevans för den skattskyldige i fråga, för tredje parter som kan komma att informeras och för det skattemässiga ändamål som eftersträvas.
- 29 Det bör dock erinras om att de franska myndigheterna i sin begäran om upplysningar inte lämnade några uppgifter om de fysiska personer som omfattades av undersökningen i Frankrike, och endast angav att ”den franska skattemyndigheten skulle vilja veta vilka som är aktieägare och ekonomiska förmånstagare i bolaget L”.
- 30 I sin dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punkterna 63 och 64), tolkade EU-domstolen artikel 1.1 och

artikel 5 i direktiv 2011/16 så, att ”uttrycket ’kan antas vara relevanta’ betecknar den egenskap som de begärda upplysningarna ska besitta. Den anmodade myndighetens skyldighet enligt artikel 5 i direktiv 2011/16 att samarbeta med den begärande myndigheten sträcker sig inte till att gälla utlämnande av upplysningar som inte har denna egenskap. Det förhållandet att de begärda upplysningarna ska kunna ’antas vara relevanta’ utgör således ett villkor för begäran avseende dessa upplysningar.”

- 31 EU-domstolen slog fast att ”den anmodade myndigheten [måste] i princip lita på den begärande myndigheten och presumera att begäran om upplysningar som den emottagit både överensstämmer med den begärande myndighetens nationella rätt och är nödvändig för utredningens behov”, men att den ”måste emellertid kontrollera att de begärda upplysningarna inte helt saknar förutsebar relevans för den begärande myndighetens utredning”. Därefter förtydligade EU-domstolen att ledning ska sökas i artikel 20.2 i direktiv 2011/16 som omnämner omständigheter som är relevanta att beakta vid denna kontroll och som ”omfattar dels de upplysningar som den anmodade myndigheten ska lämna – nämligen identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning och det beskattningsändamål för vilket upplysningarna begärs – dels, i förekommande fall, kontaktuppgifter till varje person som kan antas inneha de begärda upplysningarna, samt varje annan uppgift som kan underlätta den anmodade myndighetens insamling av upplysningarna” (dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punkterna 77, 78 och 79).
- 32 Det bör tilläggas att det i artikel 20.2 a i direktiv 2011/16 anges att en av de minimiuppgifter som ”ska lämnas av den begärande myndigheten” är ”[i]dentiteten på den person som är föremål för kontroll eller utredning”.
- 33 Cour administrative drar av de relevanta bestämmelserna i direktiv 2011/16 och av domen *Berlioz* slutsatsen att identiteten på den skattskyldige som är föremål för utredningen i den begärande medlemsstaten är en uppgift som den begärande statens behöriga myndighet är skyldig att lämna till den anmodade staten för att styrka att den begärda informationen kan antas vara relevant för den aktuella skatten och det åberopade beskattningssyftet. Det är endast på dessa villkor som en begäran om utbyte av information från en begärande medlemsstat uppfyller kriteriet ”kan antas vara relevant” och artikel 20.2 i direktiv 2011/16, och innebär en skyldighet för den anmodade medlemsstaten att samarbeta.
- 34 I detta fall omfattar de franska myndigheternas begäran inte identifiering av aktieägarna och de verkliga huvudmännen för bolaget L, men avser dessa personer i egenskap av en grupp av personer som är föremål för en övergripande angivelse på grundval av gemensamma kriterier som avgränsas av den begärande statens behöriga myndighet.
- 35 Cour administrative erinrar om att det i artikel 20.2 a i direktiv 2011/16 anges att en av de minimiuppgifter som ”ska lämnas av den begärande myndigheten” är ”[i]dentiteten på den person som är föremål för kontroll eller utredning”. Cour



administrative tillägger att även om det i direktiv 2011/16 inte anges något annat om innebörden av skyldigheten att identifiera den skattskyldige som omfattas av undersökningen i den begärande staten, kan domstolen inte godta klagandens påstående att det skulle vara tillräckligt att identiteten kan fastställas.

- 36 Identifieringen av en person förutsätter nämligen att det finns tillräckligt med uppgifter för att möjliggöra en individualisering som utesluter all sammanblandning med någon annan person.
- 37 På grundval av denna gemensamma uppfattning om begreppet identitet bör artikel 20.2 a i direktiv 2011/16 tolkas så, att begäran om utbyte av information i sig ska innehålla tillräckliga uppgifter för att individuellt identifiera den eller de skattskyldiga som omfattas av undersökningen i den begärande staten och att det inte är tillräckligt att begäran endast anger gemensamma egenskaper som gör det möjligt att fastställa en mer eller mindre omfattande grupp av oidentifierade personer, just i syfte att erhålla kompletterande uppgifter från den anmodade staten, vilket i förekommande fall gör det möjligt för den begärande staten att erhålla all nödvändig information som krävs för att identifiera de berörda skattskyldiga.
- 38 I detta skede skulle Cour administrative, på grundval av detta särskilda krav som härrör från artikel 20.2 a i direktiv 2011/16, kunna dra slutsatsen att en individuell identifiering som görs av den begärande staten, av de skattskyldiga som konkret omfattas av dess nationella myndighets utredning utgör en förutsättning för att en begäran om utbyte av upplysningar ska vara rättsenlig och att en sådan begäran som endast anger gemensamma egenskaper som endast tjänar till att begränsa en personkrets där alla har dessa egenskaper, utan att personerna identifieras individuellt, strider mot den bestämmelsen.
- 39 När det gäller artikel 26 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet erinrar domstolen först om att EU-domstolen i domen *Berlioz* fann att ”uttrycket ’kan antas vara relevanta’ speglar ... det uttryck som används i artikel 26 i OECD:s modell för skatteavtal på grund av såväl likheten mellan de använda koncepten som på grund av hänvisningen till OECD:s avtal som gjordes i motiveringen till förslag till rådets direktiv KOM(2009) 29 slutlig av den 2 februari 2009 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, vilket utmynnade i att direktiv 2011/16 antogs ” (dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 67).
- 40 Cour administrative påpekar dock att i den lydelse som antogs 2005 och som fortfarande var giltigt under den tid direktiv 2011/16 utarbetades, mellan år 2009 och år 2011 angavs i punkt 5 i denna kommentar att ”[s]tandarden ’kan antas vara relevant’ syftar till ett utbyte av upplysningar i skatteärenden i vidast möjliga omfattning och klargör samtidigt att det inte står medlemsstaterna fritt att genomföra så kallade ’fishing expeditions’ eller begära upplysningar som sannolikt inte är relevanta för ett skatteärende avseende viss bestämd skattskyldig”. Denna punkt i kommentaren hänvisar också till en ”bestämd

skattskyldig”, ett begrepp som är parallellt med begreppet ”viss bestämd skattskyldig” som används i skäl 9 i direktiv 2011/16. Detta parallell gör det också möjligt att dra slutsatsen att modellavtalet, under tiden för utarbetandet av direktiv 2011/16, också byggde på principen att den begärande staten ska identifiera den skattskyldige som berörs av informationsutbytet mellan två stater.

- 41 Det var först i och med uppdateringen av artikel 26 i modellavtalet och den tillhörande kommentaren, antagen av OECD:s råd den 17 juli 2012 och infört i modellavtalet i juli 2014, som en punkt 5.1 lade till i kommentaren, i vilken det angavs att *”en begäran om upplysningar inte utgör en ’fishing expedition’ enbart på grund av att den inte anger namn eller adress (eller båda) för den skattskyldige som är föremål för en kontroll eller utredning. ... När emellertid den begärande staten inte anger namn eller adress (eller båda) till den skattskyldige som är föremål för en kontroll eller utredning ska den begärande staten inkludera andra uppgifter som är tillräckliga för att göra det möjligt att identifiera den skattskyldige”*. På samma sätt klargörs det i en ny punkt 5.2 i kommentaren att *”när en begäran avser en grupp av individuellt oidentifierade skattskyldiga ... är det därför nödvändigt att den begärande staten lämnar en detaljerad beskrivning av gruppen samt de fakta och omständigheter som ledde till begäran, en förklaring av tillämplig lag och varför det finns skäl att tro att de skattskyldiga som ingår i gruppen som begäran avser inte har iakttagit denna lagstiftning, styrkt av tydliga faktiska omständigheter”*.
- 42 Cour administrative betvivlar dock starkt att uppdateringen av kommentaren till modellavtalet av år 2012/14 kan beaktas på samma sätt som denna uppdatering senare ska tillämpas, vid tillämpningen av direktiv 2011/16 när det gäller fastställandet av de skattskyldiga som omfattas av undersökningen i den begärande staten. Ett av skälen till rättens tvivel är att angivandet av identiteten på den skattskyldige som är föremål för utredningen i den begärande staten, vilket krävs enligt artikel 20.2 a i direktiv 2011/16, är ett särskilt villkor som inte ingår i texten i artikel 26 i modellkonventionen.
- 43 Mer principiellt skulle beaktandet av utvecklingen av modellkonventionen och dess kommentar vid tolkningen av direktivet innebära en utvidgning av medlemsstaternas skyldigheter som lagts fast av rådet genom antagandet av direktiv 2011/16 i det att skyldigheten att uppfylla en begäran om utbyte av information skulle föreligga så snart begäran avser en grupp skattskyldiga vilka inte identifierats individuellt och inte bara när denna begäran anger den berörda skattskyldiges identitet. Med andra ord skulle standarden ”kan antas vara relevant” som fanns i den ursprungliga texten i direktiv 2011/16 – som är ett villkor för att en begäran om information är rättsenligt, vilket villkor alltid kan åberopas av innehavaren av den begärda informationen – hädanefter anses vara uppfylld i fall som inte tidigare kunde anses uppfylla denna standard, trots att ordalydelsen i artikel 20.2 i direktiv 2011/16 är oförändrad.
- 44 Cour administrative anser att tolkningen av artikel 1.1, artikel 5 och artikel 20.2 i direktiv 2011/16 ger upphov till tvivel när det gäller kravet att identifiera den

skattskyldige som är föremål för utredningen i den begärande staten, i enlighet med artikel 20.2 a i direktiv 2011/16, när det gäller att tillämpa kriteriet att den information som en medlemsstat begär av en annan medlemsstat ”kan antas vara relevant”.

- 45 Cour administrative tillägger att statens argument att en begäran om förhandsavgörande vore förhastat inte kan godtas. Det ankommer på Cour administrative att pröva huruvida föreläggandet är rättsenligt mot bakgrund av rättsläget den 28 februari 2018. Staten själv medger dock att ovannämnda direktiv 2015/849 har införlivats genom lagen av den 13 januari 2019 om upprättande av ett register över verkliga huvudmän och att direktiv 2018/822, som det hänvisas till ovan, ska träda i kraft den 1 juli 2020. Bestämmelserna i dessa två direktiv kan därför inte med framgång åberopas av staten, eftersom de fortfarande inte har någon inverkan på motparten vid tidpunkten för de två beslut som är i fråga i förevarande mål.
- 46 Det är därför nödvändigt att hänskjuta en första fråga till EU-domstolen angående innebörden av det krav på identifiering av den skattebetalare som är föremål för utredning i den begärande staten som följer av direktiv 2011/16.
- 47 Om EU-domstolen anser att en begäran om utbyte av information om en grupp skattskyldiga som inte är individuellt identifierade är giltig, uppkommer för det andra frågan om, i enlighet med punkt 5.2 i kommentaren till artikel 26 i OECD:s modellavtal, iakttagandet av standarden ”kan antas vara relevant” innebär att den begärande medlemsstaten, för att fastställa att det inte föreligger någon ”fishing expedition”, trots avsaknaden av individuell identifiering av de berörda skattskyldiga, kan visa att den genomför en riktad undersökning av en begränsad grupp av personer i stället för en allmän skatteundersökning, och att denna undersökning motiveras av en välgrundad misstanke om bristande efterlevnad av en särskild rättslig skyldighet. Med andra ord, och för att återspegla formuleringen i punkt 5.2 i kommentaren till artikel 26 i OECD:s modellavtal, är den andra frågan som ska ställas huruvida kriteriet ”kan antas vara relevant” kräver att *”den begärande staten lämnar en detaljerad beskrivning av gruppen samt de fakta och omständigheter som ledde till begäran, en förklaring av tillämplig lag och varför det finns skäl att tro att de skattskyldiga som ingår i gruppen som begäran avser inte har iakttagit denna lagstiftning, styrkt av tydliga faktiska omständigheter”*.
- 48 Slutligen föreslår L en tredje fråga ska hänskjutas avseende iakttagandet av artikel 47 i stadgan. Förevarande talan motsvarar i stort den talan som ledde till domen Berlioz, enligt vilken förvaltningsdomstolen är skyldig att på förhand pröva giltigheten av beslutet om föreläggande inom ramen för talan mot beslutet om åläggande av böter efter det att föreläggandet har meddelats när den nationella lagstiftningen inte föreskriver några direkta rättsmedel mot ett beslut om föreläggande. L väckte förevarande talan mot beslutet om böter av den 6 augusti 2018 och bestred i detta sammanhang indirekt giltigheten av föreläggandet av den 28 februari 2018.

- 49 Det var först i samband med sin talan som L erhöll kännedom om minimiinformationen om de franska myndigheternas begäran om utbyte och var därför först i detta sena skede som denna kunde göra en välgrundad bedömning av giltigheten av föreläggandet. Eftersom domstolsbeslutet att ogilla L:s talan vunnit laga kraft skulle L vara skyldig att betala de böter som anges i beslutet av den 6 augusti 2018. L har således fog för sin kritik av omständigheten att bolaget inte vid någon tidpunkt har getts tillfälle att, med full kännedom om minimiinformationen, fatta beslut om att följa föreläggandet av den 28 februari 2018 genom att förse direktören med den begärda informationen. L har väckt den relevanta frågan huruvida rätten till ett effektivt rättsmedel i artikel 47 i stadgan inte innebär att, i en situation som den förevarande, och efter ett eventuellt slutgiltigt erkännande av att föreläggandet och beslutet om böter för vederbörande är rättsenliga, den som innehar informationen ska ges en viss tid för att kunna följa föreläggandet och att böterna endast kan utkrävas om innehavaren av informationen inte har fullgjort sina skyldigheter inom denna tidsfrist.

## VI. Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 50 Cour administrative har hänskjutit följande frågor till EU-domstolen:
1. Ska artikel 20.2 a i direktiv 2011/16 tolkas så, att en begäran om ett utbyte av information som gjorts av en myndighet i en begärande medlemsstat som definierar de skattskyldiga personer som omfattas av begäran om utbyte enbart utifrån deras egenskap av en juridisk persons aktieägare och ekonomiska förmånstagare, utan att dessa skattskyldiga personer dessförinnan har identifierats individuellt med namn av den begärande myndigheten, uppfyller identifieringskraven i denna bestämmelse?
  2. Om den första frågan besvaras jakande: Ska artiklarna 1.1 och 5 i samma direktiv tolkas så, att uppfyllandet av kriteriet ”kan antas vara relevant” innebär att myndigheten från den begärande medlemsstaten, för att visa att det, trots avsaknaden av individuell identifiering av de berörda skattskyldiga personerna, inte rör sig om någon ”*fishing expedition*”, kan styrka, på grundval av tydliga och tillräckliga förklaringar, att myndigheten genomför en riktad undersökning av en begränsad grupp av personer i stället för en allmän skatteundersökning, och att denna undersökning motiveras av en välgrundad misstanke om bristande efterlevnad av en specifik rättslig skyldighet?
  3. Ska artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna tolkas så, att
    - om den behöriga myndigheten i den anmodade medlemsstaten påför ett rättssubjekt en sanktionsavgift för att vederbörande inte har efterkommit ett förvaltningsbeslut som ålägger denne att tillhandahålla information i samband med ett utbyte mellan nationella skatteförvaltningar enligt direktiv 2011/16, vilket förvaltningsbeslut i sin tur inte kan överklagas enligt nationell rätt i den

anmodade medlemsstaten, och detta rättssubjekt har ifrågasatt detta besluts rättsenlighet på ett indirekt sätt genom att överklaga sanktionsavgiften och

- rättssubjektet har erhållit kännedom om de minimiuppgifter som anges i artikel 20.2 i direktiv 2011/16 först under det rättsliga förfarande som inletts efter det att nämnda sanktionsavgift har överklagats,

måste rättssubjektet – efter det slutliga erkännandet, på indirekt väg, av att föreläggandet och beslutet om böter för vederbörande är rättsenliga – ges uppskov med betalningen av böterna för att kunna följa föreläggandet, efter att således ha fått kännedom om omständigheter rörande kriteriet ”kan antas vara relevant”, vars uppfyllande slutligt fastställts av den behöriga domstolen?

ARBETS  
DOKUMENT