



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

25 november 2021 \*

„Prejudiciële verwijzing – Administratieve samenwerking op het gebied van belastingen – Richtlijn 2011/16/EU – Artikel 1, lid 1, artikel 5 en artikel 20, lid 2 – Verzoek om inlichtingen – Bevel tot het verstrekken van inlichtingen – Weigering gevolg te geven aan het bevel – Sanctie – ‚Verwachte belang’ van de gevraagde inlichtingen – Geen individuele identificatie bij naam van de betrokken belastingplichtigen – Begrip ‚identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld’ – Motivering van het verzoek om inlichtingen – Draagwijdte – Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Artikel 47 – Recht op een doeltreffende voorziening in rechte tegen het bevel om inlichtingen te verstrekken – Artikel 52, lid 1 – Beperking – Eerbiediging van de wezenlijke inhoud van het recht”

In zaak C-437/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Cour administrative (hoogste bestuursrechter, Luxemburg) bij beslissing van 23 mei 2019, ingekomen bij het Hof op 31 mei 2019, in de procedure

**État luxembourgeois**

tegen

**L,**

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal, president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Derde kamer, J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi (rapporteur) en N. Wahl, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– L, vertegenwoordigd door F. Trevisan en P. Mellina, advocaten,

\* Procestaal: Frans.

- de Luxemburgse regering, vertegenwoordigd door C. Schiltz, T. Uri en A. Germeaux als gemachtigden,
- Ierland, vertegenwoordigd door M. Browne, G. Hodge, J. Quaney en A. Joyce als gemachtigden, bijgestaan door S. Horan, BL,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis, M. Tassopoulou en Z. Chatzipavlou als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,
- de Franse regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door A.-L. Desjonquères en C. Mosser, vervolgens door A.-L. Desjonquères als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door M. Pere als gemachtigde,
- de Europese Commissie, aanvankelijk vertegenwoordigd door W. Roels en N. Gossement, vervolgens door W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 juni 2021,

het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) en artikel 1, lid 1, artikel 5 en artikel 20, lid 2, onder a), van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (PB 2011, L 64, blz. 1).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de État luxembourgeois (Luxemburgse Staat) en L, vennootschap naar Luxemburgs recht, over de rechtmatigheid van een boete die haar is opgelegd voor het weigeren bepaalde inlichtingen te verstrekken ingevolge een verzoek om uitwisseling van fiscale inlichtingen tussen lidstaten.

## Toepasselijke bepalingen

### *Unierecht*

3 De overwegingen 1, 2 en 6 tot en met 9 van richtlijn 2011/16 luiden als volgt:

„(1) In dit tijdperk van globalisering moeten de lidstaten steeds vaker een beroep doen op wederzijdse bijstand bij belastingheffing. De mobiliteit van de belastingplichtigen, het aantal grensoverschrijdende transacties en de internationalisering van de financiële instrumenten hebben een hoge vlucht genomen, waardoor het voor de lidstaten steeds moeilijker wordt de juiste belastinggrondslag te bepalen. Dit belemmert de goede werking van de belastingstelsels en leidt tot dubbele heffing, hetgeen op zich al aanzet tot belastingfraude en belastingontwijking, [...].

(2) Een lidstaat afzonderlijk kan bijgevolg zijn eigen belastingstelsel, met name wat de directe belastingen betreft, niet meer beheren zonder inlichtingen van andere lidstaten. Teneinde de negatieve gevolgen van deze ontwikkeling tot staan te brengen, is het absoluut zaak een nieuwe administratieve samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaten op te zetten. Er is behoefte aan instrumenten die voor alle lidstaten in dezelfde regels, rechten en verplichtingen voorzien en aldus onderling vertrouwen kunnen wekken.

[...]

(6) [...] In dit verband wordt deze nieuwe richtlijn geacht het passende instrument voor een doeltreffende administratieve samenwerking te zijn.

(7) Deze richtlijn bouwt voort op de verwezenlijkingen van richtlijn 77/799/EEG [van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies (PB 1977, L 336, blz. 15)], maar voorziet waar nodig in duidelijker en preciezer voorschriften voor de administratieve samenwerking tussen de lidstaten, teneinde de werkingssfeer van deze samenwerking te verruimen, meer bepaald wat de uitwisseling van inlichtingen betreft. Duidelijker voorschriften moeten het met name ook mogelijk maken alle natuurlijke en rechtspersonen in de Unie te bestrijken, rekening gehouden met het steeds bredere scala aan wettelijke regelingen, waaronder niet alleen traditionele constructies zoals trusts, stichtingen en beleggingsfondsen, maar ook nieuwe instrumenten waarvan belastingbetalers in de lidstaten zich zouden kunnen bedienen.

(8) [...] Er dient [...] te worden voorzien in directere contacten, om de samenwerking efficiënter en sneller te doen verlopen. [...]

(9) De lidstaten moeten op verzoek van een andere lidstaat inlichtingen uitwisselen over welbepaalde zaken en het onderzoek verrichten dat noodzakelijk is om dergelijke inlichtingen te kunnen verkrijgen. Doel van het criterium ‚verwacht belang‘ is te voorzien in een zo ruim mogelijke uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied en tegelijkertijd te verduidelijken dat de lidstaten niet vrijelijk *fishing expeditions* kunnen verrichten of om inlichtingen kunnen verzoeken die waarschijnlijk niet relevant zijn voor de belastingaangelegenheden van een bepaalde belastingplichtige. Hoewel artikel 20 van deze richtlijn procedurele vereisten bevat, moeten deze bepalingen ruim worden geïnterpreteerd om de effectieve uitwisseling van inlichtingen niet te belemmeren.”

4 Artikel 1 van richtlijn 2011/16 heeft als opschrift „Onderwerp” en bepaalt in lid 1:

„Deze richtlijn legt de voorschriften en procedures vast voor de onderlinge samenwerking van de lidstaten met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten met betrekking tot de in artikel 2 bedoelde belastingen.”

5 Artikel 3 van deze richtlijn heeft als opschrift „Definities” en luidt:

„In deze richtlijn wordt verstaan onder:

[...]

11. ‚persoon’,

a) een natuurlijk persoon;

b) een rechtspersoon;

c) indien de geldende wetgeving in die mogelijkheid voorziet, een vereniging van personen die bevoegd is rechtshandelingen te verrichten, maar niet de status van rechtspersoon bezit, of

d) een andere juridische constructie, ongeacht de aard of de vorm, met of zonder rechtspersoonlijkheid, die activa, met inbegrip van de daardoor gegenereerde inkomsten, bezit of beheert welke aan belastingen in de zin van deze richtlijn zijn onderworpen;

[...]”

6 Artikel 5 van deze richtlijn, met als opschrift „Procedure voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek”, bepaalt:

„Op verzoek van de verzoekende autoriteit, deelt de aangezochte autoriteit alle in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen die deze in haar bezit heeft of naar aanleiding van een administratief onderzoek verkrijgt, aan de verzoekende autoriteit mee.”

7 Artikel 20 van die richtlijn, met als opschrift „Standaardformulieren en geautomatiseerde formaten”, luidt:

„1. Het verzoek om inlichtingen of om een administratief onderzoek op grond van artikel 5 en het desbetreffende antwoord, de ontvangstbevestiging, het verzoek om aanvullende achtergrondinformatie en de mededeling dat aan het verzoek niet kan of zal worden voldaan, zoals bepaald in artikel 7, worden voor zover mogelijk verzonden met gebruikmaking van het door de Commissie volgens de in artikel 26, lid 2, bedoelde procedure vast te stellen standaardformulier.

Het standaardformulier kan vergezeld gaan van verslagen, verklaringen en andere bescheiden, of van voor eensluidend gewaarmerkte afschriften of uittreksels daarvan.

2. Het in lid 1 bedoelde standaardformulier bevat ten minste de volgende door de verzoekende autoriteit te verstrekken informatie:

- a) de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld;
- b) het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd.

De verzoekende autoriteit kan namen en adressen van personen die worden verondersteld in het bezit te zijn van de verlangde informatie, alsook andere elementen die het verzamelen van de informatie door de aangezochte autoriteit vereenvoudigen, doorgeven, voor zover deze bekend zijn en deze praktijk aansluit bij internationale ontwikkelingen.

[...]”

### *Luxemburgs recht*

#### *Wet van 29 maart 2013*

- 8 Artikel 6 van de wet van 29 maart 2013 tot omzetting van richtlijn 2011/16 en tot wijziging van de algemene belastingwet en intrekking van de gewijzigde wet van 15 maart 1979 inzake internationale administratieve bijstand op het gebied van de directe belastingen (*Mémorial A* 2013, blz. 756), bepaalt:

„Op verzoek van de verzoekende autoriteit deelt de aangezochte Luxemburgse autoriteit haar alle inlichtingen mee die zij in haar bezit heeft of naar aanleiding van een administratief onderzoek verkrijgt en die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de binnenlandse wetgeving van de verzoekende lidstaat betreffende de [...] belastingen.”

#### *Wet van 25 november 2014*

- 9 De wet van 25 november 2014 tot vaststelling van de procedure inzake de uitwisseling van fiscale inlichtingen op verzoek en tot wijziging van de wet van 31 maart 2010 houdende goedkeuring van belastingverdragen en tot vaststelling van de hierop van toepassing zijnde procedure inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek (*Mémorial A* 2014, blz. 4170; hierna: „wet van 25 november 2014”), is onder meer van toepassing op de verzoeken tot uitwisseling van de inlichtingen bedoeld in artikel 6 van de in het vorige punt geciteerde wet van 29 maart 2013.
- 10 Artikel 2 van de wet van 25 november 2014 luidt:

„(1) De belastingdiensten zijn gemachtigd om informatie van welke aard ook van de bezitter van deze informatie op te eisen indien die nodig is voor de toepassing van de uitwisseling van inlichtingen zoals bepaald door de verdragen en de wetten.

(2) De bezitter van deze informatie is verplicht de gevraagde inlichtingen volledig, nauwkeurig en ongewijzigd te verstrekken binnen de termijn van één maand vanaf de kennisgeving van de beslissing waarbij de gevraagde inlichtingen worden gevorderd. Deze verplichting omvat de toezending van de ongewijzigde stukken waarop de inlichtingen zijn gebaseerd.

[...]”

- 11 Artikel 3 van deze wet bepaalde in de op het hoofdgeding toepasselijke versie:

„(1) De bevoegde belastingdienst controleert of het verzoek tot uitwisseling van inlichtingen aan de vormvoorschriften voldoet. Het verzoek tot uitwisseling van inlichtingen voldoet aan de vormvoorschriften wanneer daarin melding wordt gemaakt van de rechtsgrondslag en de bevoegde instantie waarvan het verzoek uitgaat, alsmede van de andere in de verdragen en wetten genoemde gegevens.

[...]

(3) Indien de bevoegde belastingdienst niet in het bezit is van de gevraagde informatie, geeft de directeur van de bevoegde belastingdienst of zijn gemachtigde bij aangetekende brief kennis aan de bezitter van de informatie van zijn besluit om de gevraagde inlichtingen te vorderen. [...]

[...]”

- 12 Artikel 5 van deze wet bepaalt in lid 1:

„Indien de gevraagde inlichtingen niet worden verstrekt binnen de termijn van één maand vanaf de kennisgeving van het bevel tot het verstrekken van de gevraagde inlichtingen, kan de bezitter van de informatie een administratieve fiscale geldboete van ten hoogste 250 000 EUR worden opgelegd. Het bedrag van de geldboete wordt bepaald door de directeur van de belastingdienst of zijn gemachtigde.”

- 13 Artikel 6 van die wet luidde in de op het hoofdgeding toepasselijke versie als volgt:

„(1) Tegen het verzoek om uitwisseling van inlichtingen en het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, zoals bedoeld in artikel 3, leden 1 en 3, is geen beroep mogelijk.

(2) Tegen de in artikel 5 bedoelde beslissingen kan de bezitter van de informatie beroep tot herziening instellen bij de tribunal administratif [(bestuursrechter in eerste aanleg, Luxemburg)]. Dit beroep moet worden ingesteld binnen een termijn van één maand vanaf de kennisgeving van de beslissing aan de bezitter van de gevraagde inlichtingen. Het beroep heeft schorsende werking. [...]

#### *Wet van 1 maart 2019*

- 14 De wet van 1 maart 2019 tot wijziging van de wet van 25 november 2014 tot vaststelling van de procedure inzake de uitwisseling van fiscale inlichtingen op verzoek (*Mémorial* A 2019, blz. 112; hierna: „wet van 1 maart 2019”) is in werking getreden op 9 maart 2019.

- 15 Artikel 6 van de wet van 25 november 2014, zoals gewijzigd bij de wet van 1 maart 2019, bepaalt in de leden 1 en 2:

„(1) Tegen het in artikel 3, lid 3, bedoelde bevel tot het verstrekken van inlichtingen kan door de bezitter van de informatie beroep tot nietigverklaring worden ingesteld bij de tribunal administratif. [...]

(2) Het beroep tegen het in artikel 3, lid 3, bedoelde bevel tot het verstrekken van inlichtingen en het in artikel 5 bedoelde bevel moet worden ingesteld binnen een termijn van één maand vanaf de kennisgeving van de beslissing aan de bezitter van de gevraagde inlichtingen. Het beroep heeft schorsende werking. [...]

[...]”

### Hoofding en prejudiciële vragen

- 16 Op 27 april 2017 heeft de Franse belastingdienst op grond van onder meer richtlijn 2011/16 een verzoek om uitwisseling van inlichtingen gericht tot de Luxemburgse belastingdienst (hierna: „verzoek om inlichtingen van 27 april 2017”).
- 17 Dit verzoek vermeldde F, vastgoedmaatschappij naar Frans recht, als de rechtspersoon in de verzoekende staat en L, vennootschap naar Luxemburgs recht, als tegelijkertijd de indirecte moedermaatschappij van F en de rechtspersoon in de aangezochte staat. Met betrekking tot het fiscale doel van dit verzoek stond aangegeven dat F beweerdelijk een onroerend goed in Frankrijk bezat en dat L beweerdelijk ook rechtstreeks een ander onroerend goed in Frankrijk bezat. Er werd uitgelegd dat natuurlijke personen die direct of indirect in Frankrijk gelegen onroerende goederen bezitten volgens de Franse wetgeving aangifte daarvan moeten doen, en dat de Franse belastingdienst wilde weten wie de aandeelhouders en uiteindelijke gerechtigden van L waren.
- 18 Op 28 februari 2018 heeft de directeur van de dienst directe belastingen (Luxemburg) gevolg gegeven aan het verzoek om inlichtingen van 27 april 2017 en heeft hij een beslissing tot L gericht met het bevel om uiterlijk op 5 april 2018 de volgende inlichtingen te verstrekken voor het tijdvak van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2016: de namen en adressen van de aandeelhouders en van de directe en indirecte uiteindelijke gerechtigden van L – ongeacht de tussenliggende structuren –, de verdeling van het kapitaal van deze vennootschap en een afschrift van de registers van haar aandelen (hierna: „bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018”). In het bevel stond aangegeven dat hiertegen volgens artikel 6 van de wet van 25 november 2014, in de op het hoofding toepasselijke versie, geen beroep kon worden ingesteld.
- 19 Op 5 april 2018 heeft L formeel bezwaar aangetekend tegen dit bevel. Bij besluit van 4 juni 2018 heeft de directeur van de dienst directe belastingen het bezwaar niet-ontvankelijk verklaard. Tegen dit besluit heeft L een beroep tot nietigverklaring ingesteld, dat thans aanhangig is bij de tribunal administratif.
- 20 Op 6 augustus 2018 heeft de directeur van de dienst directe belastingen L een besluit gestuurd waarin werd vastgesteld dat zij geen gevolg had gegeven aan het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 en waarbij haar derhalve overeenkomstig artikel 5 van de wet van 25 november 2014 een administratieve fiscale geldboete werd opgelegd (hierna: „sanctiebesluit van 6 augustus 2018”).
- 21 Op 5 september 2018 heeft L bij een ter griffie van de tribunal administratif neergelegd verzoekschrift beroep ingesteld strekkende tot, primair, herziening van dit besluit en, subsidiair, nietigverklaring ervan.

- 22 Bij vonnis van 18 december 2018 heeft de tribunal administratif dit besluit nietig verklaard op grond dat er een tegenstrijdigheid bestond tussen, enerzijds, de in het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 opgegeven identiteit van de belastingplichtige en, anderzijds, de uitleg die in het verzoek om inlichtingen van 27 april 2017 werd gegeven over het doel waarvoor de inlichtingen werden opgevraagd, zodat er twijfel bleef bestaan over de identiteit van de belastingplichtige op wie dit verzoek betrekking had. Volgens de tribunal administratif kwam uit deze uitleg immers naar voren dat het door de Franse belastingdienst gevoerde onderzoek geen betrekking had op F – die in het verzoek om inlichtingen van 27 april 2017 nochtans is vermeld als persoon op wie dit onderzoek betrekking heeft – maar veeleer op de economisch rechthebbenden – natuurlijke personen van L, die volgens de Franse wetgeving verplicht zijn om aangifte te doen indien zij in Frankrijk onroerende goederen bezitten. Deze onzekerheid over de identiteit van de in het verzoek bedoelde belastingplichtige had tot gevolg dat de gevraagde inlichtingen moesten worden geacht kennelijk geen verwacht belang te hebben.
- 23 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van de Cour administrative (hoogste bestuursrechter, Luxemburg) op 21 december 2018, heeft de Luxemburgse Staat hoger beroep tegen dit vonnis ingesteld.
- 24 De Cour administrative is in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing in de eerste plaats van oordeel dat, wat het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen betreft, anders dan de tribunal administratif heeft gesteld, er geen tegenstrijdigheid is tussen de in het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 opgegeven identiteit van de belastingplichtige en het fiscale doel van het verzoek om inlichtingen van 27 april 2017.
- 25 Uit de volledige inhoud van dit verzoek blijkt immers dat F en L de rechtspersonen zijn waarop het belastingonderzoek in de verzoekende staat betrekking heeft, als vennootschappen die onroerende goederen bezitten in Frankrijk. Gelet op de aangifteplicht die naar Frans recht rust op de aandeelhouders en economisch rechthebbenden – natuurlijke personen van dergelijke vennootschappen –, kan een dergelijk onderzoek volgens de Cour administrative ook inhouden dat de identiteit van deze natuurlijke personen wordt vastgesteld, met dien verstande dat de aandeelhouders en economisch rechthebbenden van L, gelet op de betrokken vennootschapsstructuur, ook de economisch rechthebbenden van F zijn. Uit dit oogpunt ontbreekt het de gevraagde inlichtingen dus niet kennelijk aan een verwacht belang.
- 26 De Cour administrative merkt niettemin op dat in het verzoek om inlichtingen van 27 april 2017 de aandeelhouders en uiteindelijke gerechtigden van L niet individueel en bij naam worden geïdentificeerd, maar als een groep van personen worden vermeld, onder een algemene benaming, op basis van door de verzoekende autoriteit vastgestelde gemeenschappelijke criteria.
- 27 Volgens de bepalingen van richtlijn 2011/16, zoals het Hof die heeft uitgelegd in het arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), moet het inlichtingenverzoek echter verplicht de identiteit vermelden van de belastingplichtige waarnaar het onderzoek in de verzoekende staat wordt gevoerd, opdat de gevraagde inlichtingen een verwacht belang kunnen hebben, wat op zijn beurt een voorwaarde voor de rechtmatigheid van dat verzoek is.
- 28 Volgens de Cour administrative geeft richtlijn 2011/16 weliswaar geen nadere precisering van de inhoud van deze verplichting tot identificatie van de belastingplichtige naar wie het onderzoek in de verzoekende staat is ingesteld, maar volstaat het niet dat de identiteit van de belastingplichtige



bepaalbaar is om te voldoen aan het in die richtlijn gestelde identificatievereiste. In de gewone betekenis van het woord veronderstelt het identificeren van een persoon immers dat er voldoende gegevens worden verstrekt om die persoon te kunnen individualiseren.

- 29 Het begrip „identiteit” van de belastingplichtige, in de zin van die richtlijn, moet volgens die rechter dan ook aldus worden uitgelegd dat het inlichtingenverzoek zelf reeds voldoende gegevens moet bevatten om de belastingplichtige(n) naar wie het onderzoek in de verzoekende staat is ingesteld, individueel te kunnen identificeren, en dat het verzoek niet ermee mag volstaan louter algemene gegevens te verschaffen waarmee een meer of minder uitgebreide groep van niet-geïdentificeerde personen kan worden aangewezen, teneinde van de aangezochte staat de aanvullende informatie te verkrijgen waarmee hij in voorkomend geval alle gegevens kan verzamelen om de betrokken belastingplichtigen te identificeren.
- 30 Uit het arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), blijkt inderdaad dat bij de uitlegging van het begrip „identiteit” ook rekening moet worden gehouden met artikel 26 van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) inzake dubbele belasting naar het inkomen en naar het vermogen, en met het commentaar daarop. Uit dit commentaar, in de versie na een bijwerking ervan die heeft plaatsgevonden nadat richtlijn 2011/16 is vastgesteld, kan echter worden afgeleid dat een inlichtingenverzoek over een groep niet individueel geïdentificeerde belastingplichtigen toch aan de voorwaarde van het verwachte belang kan voldoen indien het een gericht onderzoek naar een beperkte groep personen betreft dat bedoeld is om na te gaan of een specifieke wettelijke verplichting is nageleefd, en niet om een louter algemene belastingcontrole uit te voeren.
- 31 Maar zelfs gesteld dat de opeenvolgende wijzigingen van dit commentaar van toepassing zijn op – en relevant zijn voor – de uitlegging van die richtlijn voor zover zij een ontwikkeling weergeven in de uitlegging van de algemene norm van het verwachte belang van de gevraagde informatie, betwijfelt de Cour administrative niettemin dat deze ontwikkeling tot gevolg kan hebben dat het in die richtlijn neergelegde vereiste van individuele identificatie van de belastingplichtige op wie het onderzoek betrekking heeft, buiten beschouwing kan worden gelaten.
- 32 Wat in de tweede plaats de uitoefening betreft van het recht van de bezitter van de informatie om beroep in te stellen tegen een tot hem gericht bevel tot het verstrekken van inlichtingen, merkt de Cour administrative op dat er in casu geen mogelijkheid was om rechtstreeks beroep in rechte in te stellen tegen het bevel, en dat L dan maar beroep tegen het sanctiebesluit van 6 augustus 2018 heeft ingesteld om de rechtmatigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 incidenteel te betwisten.
- 33 De Cour administrative benadrukt in dit verband dat dit beroep volgens artikel 6, lid 2, van de wet van 25 november 2014 schorsende werking heeft voor de tenuitvoerlegging van het sanctiebesluit van 6 augustus 2018, en dit totdat bij rechterlijke beslissing definitief uitspraak wordt gedaan over dit beroep. Deze rechterlijke instantie merkt evenwel op dat, indien het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 en het sanctiebesluit van 6 augustus 2018 na afloop van die beroepsprocedure definitief rechtmatig worden bevonden, L zowel de gevraagde informatie moet verstrekken als de geldboete moet betalen.
- 34 De Cour administrative stelt vast dat de bezitter van de informatie in die situatie pas in het kader van zijn beroep tegen het sanctiebesluit wegens niet-naleving van het bevel kennis heeft gekregen van de door artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 vereiste minimuminformatie – daaronder begrepen het fiscale doel van het aan het bevel tot het verstrekken van inlichtingen ten grondslag

liggende verzoek om inlichtingen. Betrokkene heeft dus op geen enkel moment over een nuttige termijn beschikt om met volledige kennis van deze minimuminformatie te beslissen of hij gevolg zou geven aan het bevel tot het verstrekken van inlichtingen.

35 Derhalve rijst de vraag of het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op effectieve rechterlijke bescherming impliceert dat, indien het bevel tot het verstrekken van inlichtingen en het sanctiebesluit wegens niet-naleving van dit bevel definitief rechtmatig worden bevonden, aan de bezitter van de informatie een bepaalde termijn moet worden verleend om gevolg te kunnen geven aan het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, en de sanctie pas opeisbaar kan worden indien hij dit bevel niet binnen deze termijn uitvoert.

36 In die omstandigheden heeft de Cour administrative de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 20, lid 2, onder a), van richtlijn 2011/16 aldus worden uitgelegd dat een verzoek van een autoriteit van een verzoekende lidstaat om uitwisseling van inlichtingen waarin de betrokken belastingplichtigen enkel op basis van hun hoedanigheid van aandeelhouder en economisch rechthebbende van een rechtspersoon worden vermeld, zonder dat die belastingplichtigen vooraf door de verzoekende autoriteit bij naam en individueel zijn geïdentificeerd, in overeenstemming is met de door deze bepaling opgelegde identificatievereisten?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: moeten artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16 aldus worden uitgelegd dat naleving van het criterium ‚verwacht belang voor de autoriteit van de verzoekende lidstaat’, om te bewijzen dat zij niet naar informatie hengelt, ook al worden de betrokken belastingplichtigen niet individueel geïdentificeerd, impliceert dat zij duidelijk en genoegzaam kan onderbouwen dat zij een gericht onderzoek naar een beperkte groep van personen en geen louter algemene belastingcontrole verricht, en dat dit onderzoek is ingegeven door gegronde vermoedens dat een specifieke wettelijke verplichting niet is nageleefd?

3) Moet artikel 47 van het [Handvest] aldus worden uitgelegd dat wanneer

– een burger aan wie door de bevoegde autoriteit van de aangezochte lidstaat een administratieve geldboete is opgelegd wegens niet-naleving van een bestuurlijk besluit waarbij hem wordt gelast inlichtingen te verstrekken in het kader van een informatie-uitwisseling tussen nationale belastingautoriteiten op grond van richtlijn 2011/16, dat volgens het nationale recht van de aangezochte lidstaat zelf niet vatbaar is voor beroep, de rechtmatigheid van dat besluit incidenteel heeft aangevochten in het kader van een beroep in rechte tegen de geldboete, en

– hij pas in de loop van de gerechtelijke procedure na zijn beroep in rechte tegen die sanctie kennis heeft gekregen van de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 vermelde minimuminformatie,

hem, nadat het bevel tot het verstrekken van inlichtingen en het boetebesluit incidenteel definitief zijn geworden, een opschortende termijn voor de betaling van de boete moet worden gegund om, na aldus te hebben kennisgenomen van de gegevens met betrekking tot het verwachte belang dat door de bevoegde rechter definitief is bevestigd, gevolg te kunnen geven aan het bevel tot het verstrekken van inlichtingen?”

## Procedure bij het Hof

- 37 Bij beslissing van de president van het Hof van 15 januari 2020 is de behandeling van de onderhavige zaak overeenkomstig artikel 55, lid 1, onder b), van het Reglement voor de procesvoering van het Hof geschorst tot de uitspraak van het arrest in de gevoegde zaken C-245/19 en C-246/19, État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken).
- 38 Het arrest van 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken) (C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795), is aan de verwijzende rechter in de onderhavige procedure meegedeeld om na te gaan of hij zijn verzoek om een prejudiciële beslissing wenste te handhaven. Bij schrijven van 16 november 2020, ingekomen ter griffie van het Hof op 17 november 2020, heeft die rechter het Hof laten weten dat hij zijn verzoek wenste te handhaven. Derhalve is bij beslissing van de president van het Hof van 19 november 2020 besloten om de onderhavige procedure te hervatten.
- 39 Op 2 februari 2021 is de partijen in het hoofdgeding en de andere in artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie bedoelde belanghebbenden op grond van artikel 61, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering verzocht om schriftelijk te antwoorden op enkele vragen. Verweerster in het hoofdgeding, de Luxemburgse regering, Ierland, de Griekse, de Spaanse, de Franse, de Italiaanse, de Poolse en de Finse regering alsook de Commissie hebben deze vragen beantwoord.

## Beantwoording van de prejudiciële vragen

### *De eerste en de tweede vraag*

- 40 Met zijn eerste en zijn tweede vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 1, lid 1, artikel 5 en artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 aldus moeten worden uitgelegd dat een inlichtingenverzoek moet worden geacht betrekking te hebben op inlichtingen die niet kennelijk van elk verwacht belang lijken te zijn ontdaan wanneer de personen naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld in de zin van laatstgenoemde bepaling in dat verzoek weliswaar niet individueel en bij naam worden geïdentificeerd maar de verzoekende autoriteit duidelijk en genoegzaam onderbouwt dat zij een gericht onderzoek naar een beperkte groep van personen verricht dat is ingegeven door gegronde vermoedens dat een specifieke wettelijke verplichting niet is nageleefd.
- 41 Ter beantwoording van deze vragen moet er in de eerste plaats aan worden herinnerd dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat uit artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16 volgt dat het verwachte belang van de door een lidstaat aan een andere lidstaat gevraagde inlichtingen een voorwaarde is waaraan elk inlichtingenverzoek moet voldoen om de verplichting van de aangezochte lidstaat om daaraan gevolg te geven te doen ingaan, en tegelijk ook een voorwaarde is voor de wettigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen dat die lidstaat richt aan een persoon die deze inlichtingen heeft, en van de sanctiemaatregel die hem wegens niet-naleving van dit bevel wordt opgelegd (zie in die zin arrest van 16 mei 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punt 74).

- 42 In dit verband blijkt uit de bewoordingen van overweging 9 van richtlijn 2011/16 dat deze voorwaarde van het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen tot doel heeft de verzoekende autoriteit in staat te stellen om alle informatie te vragen en te verkrijgen die zij redelijkerwijs relevant kan achten voor haar onderzoek, zonder haar evenwel toe te staan de reikwijdte van het onderzoek kennelijk te overschrijden of de aangezochte autoriteit een buitensporige last op te leggen [zie in die zin arresten van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punt 68, en 6 oktober 2020, *État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken)*, C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 110].
- 43 Gelet op de regeling van de samenwerking tussen de belastingautoriteiten die bij richtlijn 2011/16 is opgezet, die op regels berust die vertrouwen tussen de lidstaten moeten wekken zodat snel en doeltreffend kan worden samengewerkt, zoals uit de overwegingen 2, 6 en 8 van deze richtlijn volgt, moet de aangezochte autoriteit in beginsel vertrouwen hebben in de verzoekende autoriteit en ervan uitgaan dat het aan haar voorgelegde inlichtingenverzoek tegelijk in overeenstemming is met het nationale recht van de verzoekende autoriteit en noodzakelijk is voor haar onderzoek. Hoe dan ook kan de aangezochte autoriteit haar eigen beoordeling van het eventuele nut van de gevraagde inlichtingen niet in de plaats stellen van die van de verzoekende autoriteit (zie in die zin arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punt 77).
- 44 De verzoekende autoriteit, die verantwoordelijk is voor het onderzoek dat aanleiding heeft gegeven tot het inlichtingenverzoek, beschikt dus weliswaar over een beoordelingsmarge waar zij, rekening houdend met de omstandigheden van het geval, het verwachte belang van de gevraagde informatie dient te beoordelen, maar zij kan de aangezochte autoriteit niet verzoeken om inlichtingen die niet relevant zijn voor dat onderzoek [zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken)*, C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 112 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 45 Aldus kan informatie die wordt opgevraagd met het oog op een *fishing expedition* als bedoeld in overweging 9 van richtlijn 2011/16 hoe dan ook niet worden geacht „naar verwachting van belang” te zijn in de zin van artikel 1, lid 1, van deze richtlijn [zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken)*, C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punten 113 en 114].
- 46 De aangezochte autoriteit moet derhalve nagaan of de motivering van het door de verzoekende autoriteit tot haar gerichte inlichtingenverzoek volstaat om vast te stellen dat het de betrokken informatie niet aan verwacht belang ontbreekt, gelet op de identiteit van de belastingplichtige tegen wie het onderzoek loopt dat aanleiding heeft gegeven tot dat verzoek, op de behoeften van een dergelijk onderzoek en, indien het noodzakelijk is om de betrokken informatie te verkrijgen van een persoon die deze in bezit heeft, op de identiteit van deze persoon [arrest van 6 oktober 2020, *État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken)*, C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 115 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 47 In dit verband blijkt uit overweging 9 van richtlijn 2011/16 dat de voor die toetsing relevante gegevens die de verzoekende autoriteit moet verstrekken, onder meer die zijn welke in artikel 20, lid 2, onder a) en b), van deze richtlijn staan vermeld, namelijk de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld en het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd (zie in die zin arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punt 79).

- 48 In die omstandigheden moet bijgevolg worden geoordeeld dat volgens artikel 1, lid 1, artikel 5 en artikel 20, lid 2, onder a), van richtlijn 2011/16, in onderlinge samenhang gelezen en zoals uitgelegd in de in de punten 41 tot en met 47 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak van het Hof, de „identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld” in de zin van laatstgenoemde bepaling een van de elementen is die noodzakelijkerwijs in de motivering van het inlichtingenverzoek moet staan opdat de aangezochte autoriteit kan vaststellen dat het de gevraagde inlichtingen niet aan verwacht belang ontbreekt en op de aangezochte lidstaat daardoor de verplichting komt te rusten om gevolg te geven aan het verzoek.
- 49 In de tweede plaats zij erop gewezen dat artikel 20, lid 2, onder a), van richtlijn 2011/16, wat betreft de betekenis die moet worden toegekend aan het begrip „identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld”, niet naar het nationale recht verwijst.
- 50 Dit begrip moet dan ook worden beschouwd als een autonoom Unierechtelijk begrip, dat op het grondgebied van de Unie uniform dient te worden uitgelegd, daarbij rekening houdend met niet alleen de bewoordingen van die bepaling maar ook de context ervan en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt [zie in die zin arrest van 22 juni 2021, Venezuela/Raad (Geraaktheid van een derde staat), C-872/19 P, EU:C:2021:507, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 51 Wat om te beginnen de bewoordingen van artikel 20, lid 2, onder a), van richtlijn 2011/16 betreft, zij erop gewezen dat de term „identiteit” in de gewone betekenis ervan slaat op alle gegevens die een persoon onderscheiden van een andere persoon en dat het daarbij, zoals de advocaat-generaal in de punten 46 en 47 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, niet enkel gaat om een individuele identificatie bij naam.
- 52 Wat vervolgens de context van die bepaling betreft, moet ten eerste worden benadrukt dat in artikel 3, punt 11, van die richtlijn de term „persoon” ruim wordt gedefinieerd: het betreft niet alleen natuurlijke personen maar ook rechtspersonen, verenigingen van personen die bevoegd zijn om rechtshandelingen te verrichten en andere juridische constructies, ongeacht de aard of de vorm, met of zonder rechtspersoonlijkheid.
- 53 Deze definitie slaat dus tevens op een reeks rechtspersonen waarvan de identiteit niet kan worden vastgesteld aan de hand van persoonlijke gegevens zoals de gegevens over de burgerlijke staat van een natuurlijke persoon. Voor de verificatie van het element „identiteit” van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld in de zin van de in de punten 46 en 47 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, moeten die personen dus kunnen worden geïdentificeerd aan de hand van een geheel van onderscheidende feitelijke en juridische kenmerken.
- 54 Ten tweede moet eraan worden herinnerd dat overweging 9 van richtlijn 2011/16 preciseert dat het criterium „verwacht belang” van de gevraagde inlichtingen tot doel heeft te voorzien in een zo ruim mogelijke uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, en de procedurele vereisten van artikel 20 van deze richtlijn derhalve ruim moeten worden geïnterpreteerd om de effectieve uitwisseling van inlichtingen niet te belemmeren.
- 55 Bijgevolg moet ook het in artikel 20, lid 2, onder a), van deze richtlijn gestelde vereiste – namelijk in het kader van het inlichtingenverzoek informatie verstrekken over de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld – ruim worden uitgelegd, in die zin dat geen individuele identificatie bij naam vereist is.

- 56 Wat tot slot de doelstellingen van richtlijn 2011/16 betreft, heeft het Hof reeds geoordeeld dat de met deze richtlijn nagestreefde doelstelling van bestrijding van internationale belastingfraude en -ontwijking met name tot uiting komt in de artikelen 5 tot en met 7 ervan, door de vaststelling van een procedure voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek die de bevoegde nationale autoriteiten in staat stelt om doeltreffend en snel samen te werken teneinde informatie te vergaren in het kader van onderzoeken naar een bepaalde belastingplichtige [zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *État luxembourgeois* (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punten 86 en 89 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 57 In overweging 7 van deze richtlijn staat te lezen dat zij voortbouwt op de verwezenlijkingen van richtlijn 77/799 door waar nodig te voorzien in duidelijker en preciezer voorschriften voor de administratieve samenwerking tussen de lidstaten, teneinde de werkingsfeer van deze samenwerking te verruimen (zie in die zin arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punt 47). Deze overweging geeft inzonderheid ook aan dat deze voorschriften het met name mogelijk moeten maken alle natuurlijke en rechtspersonen in de Unie te bestrijken, rekening houdend met het steeds bredere scala aan wettelijke regelingen waarvan belastingbetalers zich in de lidstaten zouden kunnen bedienen.
- 58 Gelet op de toenemende complexiteit van de bestaande financiële en juridische constructies zou, zoals de advocaat-generaal in punt 52 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, een uitlegging van het begrip „identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld” die erop zou neerkomen dat een inlichtingenverzoek enkel betrekking kan hebben op personen die door de verzoekende autoriteit individueel en bij naam worden geïdentificeerd, het samenwerkingsinstrument dat het inlichtingenverzoek vormt, zijn nuttig effect kunnen ontnemen en dus indruisen tegen de met die richtlijn nagestreefde doelstelling van bestrijding van internationale belastingfraude en -ontwijking.
- 59 Een dergelijke uitlegging zou immers neerkomen op een verbod van elk inlichtingenverzoek dat, zoals in het hoofdgeding, tot doel heeft om in het kader van een belastingcontrole waarvan de verzoekende autoriteit de draagwijdte reeds heeft bepaald, met behulp van een geheel van onderscheidende eigenschappen of kenmerken de leden van een beperkte groep personen te individualiseren die ervan worden verdacht de gestelde inbreuk of nalatigheid te hebben begaan.
- 60 Er zij in dit verband aan herinnerd dat het inlichtingenverzoek, net als het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, deel uitmaakt van de inleidende fase van het onderzoek of de controle, die tot doel heeft om informatie te verzamelen waarvan de verzoekende autoriteit veronderstellenderwijs geen nauwkeurige en volledige kennis heeft [arrest van 6 oktober 2020, *État luxembourgeois* (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 121].
- 61 Uit een letterlijke, contextuele en teleologische uitlegging van het begrip „identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld” in de zin van artikel 20, lid 2, onder a), van richtlijn 2011/16 blijkt dus dat dit begrip niet alleen slaat op de naam en andere persoonsgegevens maar ook op een geheel van onderscheidende eigenschappen of kenmerken waarmee de persoon/personen waarnaar het onderzoek of de controle is ingesteld, kan/kunnen worden geïdentificeerd.

- 62 Hieruit volgt dat het begrip „identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld” in de zin van die bepaling, die voor de motivering van het inlichtingenverzoek moet worden vermeld opdat de aangezochte autoriteit kan vaststellen dat het de gevraagde inlichtingen niet aan verwacht belang ontbreekt in de zin van punt 48 van het onderhavige arrest, niet alleen betrekking heeft op personen die de verzoekende autoriteit individueel en bij naam aanduidt, maar ook op een beperkte groep van personen die kunnen worden geïdentificeerd aan de hand van een gemeenschappelijk geheel van eigenschappen of kenmerken die hen onderscheiden.
- 63 Er zij evenwel aan herinnerd dat uit de in de punten 44 en 45 van dit arrest aangehaalde rechtspraak van het Hof volgt dat de verzoekende autoriteit bij de beoordeling van het verwachte belang van de gevraagde informatie weliswaar over een beoordelingsmarge beschikt, maar zij de aangezochte autoriteit geen inlichtingen kan vragen met het oog op een *fishing expedition* als bedoeld in overweging 9 van richtlijn 2011/16, welke inlichtingen hoe dan ook niet kunnen worden geacht „naar verwachting van belang” te zijn in de zin van artikel 1, lid 1, daarvan.
- 64 Wat een inlichtingenverzoek betreft waarin geen personen individueel en bij naam zijn geïdentificeerd, moet in de derde plaats dan ook worden verduidelijkt welke gegevens de verzoekende autoriteit de aangezochte autoriteit dient te verstrekken opdat deze laatste kan vaststellen dat de informatie niet wordt opgevraagd met het oog op een dergelijke *fishing expedition* en dus niet van elk verwacht belang lijkt te zijn ontdaan in de zin van de in punt 46 van dit arrest aangehaalde rechtspraak. Zoals de advocaat-generaal in punt 54 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, is het risico op een *fishing expedition* immers uitermate hoog wanneer het inlichtingenverzoek betrekking heeft op een groep van belastingplichtigen die niet individueel bij naam zijn geïdentificeerd.
- 65 In dit verband moet om te beginnen in herinnering worden gebracht dat uit de in punt 47 van dit arrest aangehaalde rechtspraak blijkt dat de gegevens in de motivering van het inlichtingenverzoek die betrekking hebben op de „identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld” [artikel 20, lid 2, onder a), van richtlijn 2011/16], daarin worden vermeld naast de elementen die verband houden met het fiscale doel van dit verzoek [artikel 20, lid 2, onder b), ervan].
- 66 Voorts blijkt uit een gezamenlijke lezing van overweging 9 en artikel 20 van richtlijn 2011/16, zoals uitgelegd in de in de punten 42 tot en met 45 van dit arrest aangehaalde rechtspraak van het Hof, dat een verzoekende autoriteit geen informatie kan opvragen die de reikwijdte van het door haar gevoerde fiscale onderzoek kennelijk overschrijdt, en zij de aangezochte autoriteit evenmin een buitensporige last mag opleggen.
- 67 Zoals de advocaat-generaal in de punten 58 tot en met 62 van haar conclusie in wezen heeft aangegeven, moet in die omstandigheden worden geoordeeld dat de verzoekende autoriteit ertoe gehouden is, ten eerste, een zo gedetailleerd en volledig mogelijke omschrijving te geven van de groep belastingplichtigen naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld, inclusief alle gemeenschappelijke eigenschappen of kenmerken die hen onderscheiden, zodat de aangezochte autoriteit hen kan identificeren, ten tweede, te preciseren welke specifieke fiscale verplichtingen deze personen hebben en, ten derde, uit te leggen waarom zij worden verdacht van de nalatigheden of de inbreuken waarop het onderzoek of de controle betrekking heeft.

- 68 Zoals de advocaat-generaal in punt 64 van haar conclusie heeft opgemerkt, lijkt de motivering van het inlichtingenverzoek in het hoofdgeding, zoals die naar voren komt uit de in punt 17 van dit arrest samengevatte uitzetting van de feiten in de verwijzingsbeslissing, te voldoen aan de in het vorige punt uiteengezette vereisten, waarbij het evenwel aan de verwijzende rechter staat om dit in het kader van een beoordeling van de volledige inhoud van dat verzoek te verifiëren.
- 69 Tot slot moet hieraan nog worden toegevoegd dat deze uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2011/16 overeenstemt met die van het begrip „verwacht belang” van de gevraagde inlichtingen dat wordt gehanteerd in artikel 26, lid 1, van het OESO-modelverdrag inzake dubbele belasting naar het inkomen en naar het vermogen en zoals deze uitlegging blijkt uit het op 17 juli 2012 door de Raad van de OESO vastgestelde commentaar op dat artikel.
- 70 Het Hof heeft er namelijk reeds op gewezen dat het begrip „verwacht belang” van de gevraagde inlichtingen dat onder meer in overweging 9 van richtlijn 2011/16 wordt gebruikt, een afspiegeling is van het begrip dat wordt gebruikt in artikel 26, lid 1, van dit modelverdrag (zie in die zin arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punt 67).
- 71 In dit verband moet erop worden gewezen dat in de punten 5.1 en 5.2 van het commentaar op artikel 26 van dat modelverdrag staat te lezen dat „een inlichtingenverzoek geen ‚hengelen naar inlichtingen’ vormt louter omdat daarin niet de naam of het adres (of beide) wordt vermeld van de belastingplichtige naar wie een controle of een onderzoek is ingesteld”, op voorwaarde dat de verzoekende staat in het verzoek „genoeg andere informatie [verstrekt] om de belastingplichtige te kunnen identificeren”. Voorts wordt in die punten verduidelijkt dat ook in „gevallen waarbij meerdere belastingplichtigen betrokken zijn (ongeacht of zij bij naam of anderszins worden geïdentificeerd)” kan zijn voldaan aan de voorwaarde van het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen.
- 72 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de eerste en de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 1, lid 1, artikel 5 en artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 aldus moeten worden uitgelegd dat een inlichtingenverzoek moet worden geacht betrekking te hebben op inlichtingen die niet kennelijk van elk verwacht belang lijken te zijn ontdaan wanneer de personen naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld in de zin van laatstgenoemde bepaling in dat verzoek weliswaar niet individueel en bij naam worden geïdentificeerd maar de verzoekende autoriteit duidelijk en genoegzaam onderbouwt dat zij een gericht onderzoek naar een beperkte groep van personen verricht dat is ingegeven door gegronde vermoedens dat een specifieke wettelijke verplichting niet is nageleefd.

### *Derde vraag*

#### *Bevoegdheid van het Hof*

- 73 De Luxemburgse regering betwist impliciet dat het Hof bevoegd is om kennis te nemen van de derde vraag. Zij betoogt in wezen dat deze vraag gaat over zuiver interne aspecten die verband houden met de toepassing in de tijd van nationale procedureregels en die dus geen enkel aanknopingspunt met het Unierecht vertonen. Aangezien artikel 47 van het Handvest enkel op een nationaal geschil van toepassing is indien het voldoende aanknopingspunten heeft met het Unierecht, valt de derde vraag buiten de bevoegdheid van het Hof.



- 74 In dit verband zij erop gewezen dat de wet van 25 november 2014 de nadere regels preciseert voor de bij richtlijn 2011/16 ingevoerde procedure voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek – met name voor de tenuitvoerlegging en de wettigheidscontrole van de bevelen tot het verstrekken van inlichtingen en de sancties wegens niet-naleving daarvan – teneinde de goede werking van die procedure te garanderen. Die wet brengt deze richtlijn dus ten uitvoer, en valt dan ook binnen de werkingssfeer van het Unierecht [zie in die zin arresten van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punten 34-41, en 6 oktober 2020, *État luxembourgeois* (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punten 45 en 46].
- 75 Bijgevolg is artikel 47 van het Handvest overeenkomstig artikel 51, lid 1, ervan van toepassing [zie in die zin arresten van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punten 42 en 50, en 6 oktober 2020, *État luxembourgeois* (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 46], en is het Hof bevoegd om kennis te nemen van de derde vraag.

### *Ontvankelijkheid*

- 76 De Luxemburgse regering betwijfelt eveneens of de derde vraag ontvankelijk is. Zij is om te beginnen van mening dat volgens artikel 6, lid 1, van de wet van 25 november 2014, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, de bezitter van de informatie weliswaar enkel beroep kon instellen tegen het besluit om een sanctie op te leggen wegens niet-naleving van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, maar dat de wet van 1 maart 2019 de mogelijkheid heeft ingevoerd om tegen dit laatste bevel zelf beroep tot nietigverklaring in te stellen.
- 77 Aangezien de wet van 1 maart 2019 procedureregels bevat, moet zij vanaf de datum van inwerkingtreding ervan ook worden toegepast op zaken die op dat tijdstip reeds hangend waren. Voor zover deze wet geldt in het hoofdgeding, is de derde vraag dus niet relevant voor de oplossing van het geschil: de bezitter van de informatie heeft sindsdien, op grond van die wet, het recht om beroep tot nietigverklaring in te stellen tegen het bevel tot het verstrekken van inlichtingen teneinde de rechtmatigheid ervan rechtstreeks te betwisten.
- 78 Die regering stelt voorts dat de vennootschap die de informatie bezit in casu zelfs volgens de wet van 25 november 2014, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie ervan, over een doeltreffende voorziening in rechte beschikte waarmee de rechtmatigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 rechtstreeks kon worden aangevochten.
- 79 Zoals uit punt 19 van dit arrest blijkt, heeft die vennootschap inderdaad, parallel aan het beroep tegen het sanctiebesluit van 6 augustus 2018, beroep tot nietigverklaring ingesteld tegen het besluit van de directeur van de dienst directe belastingen waarbij haar formeel bezwaar tegen het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 niet-ontvankelijk werd verklaard. Dit beroep tot nietigverklaring, dat duidelijk geen schorsende werking heeft gehad voor dat bevel, is thans aanhangig bij de tribunal administratif, die heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen in afwachting van het antwoord van het Hof op de prejudiciële vragen in de onderhavige zaak.
- 80 Dienaangaande moet worden herinnerd aan de vaste rechtspraak van het Hof volgens welke het in het kader van de in artikel 267 VWEU geregelde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing om,

rekening houdend met de bijzonderheden van het hoofdgeding, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt, te beoordelen. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van het Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (arrest van 18 mei 2021, *Asociația „Forumul Judecătorilor Din România” e.a.*, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 en C-397/19, EU:C:2021:393, punt 115 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 81 Bijgevolg geldt voor vragen over het Unierecht een vermoeden van relevantie. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechterlijke instantie wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, het vraagstuk van hypothetische aard is, of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 18 mei 2021, *Asociația „Forumul Judecătorilor Din România” e.a.*, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 en C-397/19, EU:C:2021:393, punt 116 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 82 Inzonderheid moet de gevraagde prejudiciële beslissing voor de verwijzende rechter „noodzakelijk” zijn „voor het wijzen van zijn vonnis” in de bij hem aanhangige zaak, zoals blijkt uit de bewoordingen van artikel 267 VWEU. De prejudiciële procedure vooronderstelt dan ook met name dat daadwerkelijk een geding bij de nationale rechterlijke instantie aanhangig is, in het kader waarvan deze een beslissing moet geven waarbij rekening kan worden gehouden met de prejudiciële beslissing (arrest van 18 mei 2021, *Asociația „Forumul Judecătorilor Din România” e.a.*, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 en C-397/19, EU:C:2021:393, punt 117 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 83 Wat in de onderhavige zaak allereerst de bij de wet van 1 maart 2019 ingevoerde mogelijkheid betreft om rechtstreeks beroep in te stellen tegen bevelen tot het verstrekken van inlichtingen, moet worden vastgesteld dat deze wet niet van toepassing is op het hoofdgeding, zoals de verwijzende rechter heeft aangegeven in zijn antwoord op de vraag of hij het verzoek om een prejudiciële beslissing wilde handhaven. Het geschil dateert namelijk van vóór de inwerkingtreding van die wet en vindt zijn oorsprong in een beroep dat niet tegen een bevel tot het verstrekken van inlichtingen werd ingesteld maar tegen een besluit houdende oplegging van een sanctie dat nadien werd vastgesteld omdat niet werd voldaan aan dat bevel.
- 84 Wat vervolgens het in punt 79 van dit arrest vermelde beroep tot nietigverklaring betreft, volstaat het erop te wijzen dat dit beroep, gesteld al dat het ontvankelijk is, zoals de Luxemburgse regering in haar schriftelijk antwoord op de vragen van het Hof zelf aangeeft hoe dan ook zonder voorwerp zou raken indien het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 28 februari 2018 en het sanctiebesluit van 6 augustus 2018 aan het eind van het hoofdgeding incidenteel definitief rechtmatig zouden worden bevonden.
- 85 In die omstandigheden is het antwoord op de derde vraag relevant en noodzakelijk voor de oplossing van het bij de verwijzende rechter aanhangige geding in de zin van de in de punten 80 tot en met 82 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, en is deze vraag dus ontvankelijk.

*Ten gronde*

86 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 47 van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat aan een persoon die inlichtingen bezit en:

- aan wie een administratieve geldboete is opgelegd wegens niet-naleving van een bevel waarbij hem is gelast inlichtingen te verstrekken in het kader van een informatie-uitwisseling tussen nationale belastingautoriteiten op grond van richtlijn 2011/16 en welk bevel volgens het nationale recht van de aangezochte lidstaat niet vatbaar is voor beroep, en
- die de rechtmatigheid van dit bevel incidenteel heeft aangevochten in het kader van een beroep in rechte tegen het besluit tot vaststelling van een sanctie die hem wegens niet-nakoming van dit bevel is opgelegd en die aldus pas in de loop van de gerechtelijke procedure betreffende dit beroep kennis van de in artikel 20, lid 2, van deze richtlijn vermelde minimuminformatie heeft gekregen,

een opschortende termijn voor de betaling van de boete moet worden gegund nadat dit bevel en dit boetebesluit definitief rechtmatig zijn bevonden teneinde, na op die manier kennis te hebben gekregen van de gegevens met betrekking tot het door de bevoegde rechter definitief bevestigde verwachte belang van de gevraagde inlichtingen, gevolg te kunnen geven aan het bevel tot het verstrekken van die inlichtingen.

87 Ter beantwoording van deze vraag moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt dat de bescherming tegen ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer van zowel natuurlijke personen als rechtspersonen die willekeurig of onredelijk zouden zijn, een algemeen beginsel van Unierecht vormt. Deze bescherming kan door een rechtspersoon worden ingeroepen als door het Unierecht gewaarborgd recht in de zin van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest, teneinde in rechte op te komen tegen een voor hem bezwarende handeling zoals een bevel tot het verstrekken van inlichtingen of een sanctiebesluit wegens niet-naleving van dat bevel [arrest van 6 oktober 2020, *État luxembourgeois* (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punten 57 en 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

88 Hieruit volgt dat een rechtspersoon tot wie de bevoegde nationale autoriteit een dergelijk bevel of besluit heeft gericht, zoals de verwerende partij in het hoofdgeding, ten aanzien van dit bevel of besluit het door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte toekomt, waarvan de uitoefening slechts door de lidstaten kan worden beperkt indien de voorwaarden van artikel 52, lid 1, van het Handvest zijn vervuld [zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *État luxembourgeois* (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punten 59, 60 en 64].

89 In de tweede plaats moet in herinnering worden geroepen dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat enkel aan de vereisten van artikel 47 van het Handvest is voldaan indien de nationale rechter bij wie een beroep aanhangig is tegen de aan de justitiabele opgelegde administratieve geldboete wegens niet-naleving van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, de wettigheid van dit bevel kan onderzoeken. Bijgevolg heeft een justitiabele aan wie een geldboete is opgelegd wegens de niet-naleving van een besluit waarbij hem werd gelast inlichtingen te verstrekken in het kader van een uitwisseling van inlichtingen tussen nationale belastingautoriteiten op grond van richtlijn 2011/16, het recht om de wettigheid van dat besluit te betwisten (arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punten 56 en 59).

- 90 In deze context heeft het Hof om te beginnen geoordeeld dat de doeltreffendheid van de door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde rechterlijke toetsing vereist dat de door de verzoekende autoriteit verstrekte motivering de nationale rechter in staat stelt om de wettigheid van het inlichtingenverzoek te toetsen. Gelet op de beoordelingsmarge waarover de verzoekende autoriteit beschikt in de zin van de in de punten 42 en 44 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, gelden de in de punten 43 en 46 van dit arrest genoemde grenzen voor de toetsing door de aangezochte autoriteit tevens voor de toetsing door de rechter. Derhalve dient de rechter enkel na te gaan of het bevel tot het verstrekken van inlichtingen berust op een voldoende met redenen omkleed verzoek van de verzoekende autoriteit betreffende inlichtingen waarbij het deze inlichtingen niet kennelijk ontbreekt aan een verwacht belang, gelet op de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 vermelde gegevens, namelijk de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld en het fiscale doel van de gevraagde inlichtingen (zie in die zin arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punten 84-86).
- 91 Voorts heeft het Hof verduidelijkt dat waar de rechter van de aangezochte lidstaat, teneinde hem in staat te stellen om zijn rechterlijk toezicht uit te oefenen, toegang dient te hebben tot het inlichtingenverzoek dat de verzoekende lidstaat aan de aangezochte lidstaat heeft doen toekomen, de betrokken justitiabele zelf geen toegang hoeft te hebben tot het volledige inlichtingenverzoek opdat zijn zaak eerlijk zou verlopen wat de voorwaarde van het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen betreft. Daartoe volstaat het dat hij in het kader van het door hem ingestelde beroep in rechte tegen het bevel tot het verstrekken van inlichtingen en het sanctiebesluit wegens de niet-naleving van het bevel toegang heeft tot de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 vermelde minimuminformatie, te weten de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld en het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd (zie in die zin arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punten 92, 99 en 100).
- 92 Daarbij moet evenwel worden onderstreept dat de doeltreffendheid van de door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde rechterlijke toetsing vereist dat de persoon waartegen een administratieve autoriteit een besluit neemt, kennis kan nemen van de gronden waarop dit besluit is gebaseerd, hetzij door lezing van het besluit zelf, hetzij doordat de redenen hem op zijn verzoek worden meegedeeld, onverminderd het recht van de bevoegde rechter om te eisen dat de betrokken autoriteit hem die redenen mededeelt, teneinde de belanghebbende de mogelijkheid te bieden zijn rechten onder zo goed mogelijke omstandigheden te verdedigen en met volledige kennis van zaken te beslissen of hij er baat bij heeft om zich tot de bevoegde rechter te wenden, en teneinde deze laatste ten volle in staat te stellen om de rechtmatigheid van het betrokken nationale besluit te toetsen (arrest van 24 november 2020, *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 en C-226/19, EU:C:2020:951, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 93 Een bevel tot het verstrekken van inlichtingen moet dus niet alleen gebaseerd zijn op een inlichtingenverzoek dat geldig is in het licht van de in de punten 41 tot en met 47 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, maar moet ook naar behoren zijn gemotiveerd, teneinde de adressaat van het bevel in staat te stellen de draagwijdte ervan te begrijpen en te beslissen of hij zich ertegen wenst te verzetten langs gerechtelijke weg.
- 94 Bovendien heeft het Hof er tevens aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de wezenlijke inhoud van het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte er onder andere in bestaat dat de houder van dit recht toegang moet hebben tot een gerecht dat bevoegd is om de eerbiediging van de uit het Unierecht voortvloeiende rechten te waarborgen en om daartoe alle voor het bij hem aanhangige geding

relevante feitelijke en juridische kwesties te onderzoeken, zonder dat deze persoon daarvoor een regel of een juridische verplichting dient te schenden en zich aldus bloot te stellen aan de sanctie die verbonden is aan deze schending [zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 66].

- 95 Het Hof heeft met betrekking tot dezelfde nationale wettelijke regeling als die welke aan de orde is in het hoofdgeding reeds geoordeeld dat, volgens deze regeling, de persoon tot wie een bevel tot het verstrekken van inlichtingen is gericht, alleen wanneer hij dat bevel niet naleeft en hem vervolgens om die reden een sanctie wordt opgelegd, de mogelijkheid heeft om incidenteel tegen dat bevel op te komen, in het kader van het beroep dat tegen de sanctie kan worden ingesteld [arrest van 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 67].
- 96 Wanneer een bevel tot het verstrekken van inlichtingen willekeurig of onevenredig is, heeft die persoon dus geen toegang tot een rechter, tenzij hij geen gehoor geeft aan het bevel en zich aldus blootstelt aan de sanctie die verbonden is aan niet-naleving ervan. Bijgevolg kan deze persoon niet worden geacht een daadwerkelijke rechtsbescherming te genieten [arrest van 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 68].
- 97 Derhalve heeft het Hof geoordeeld dat die nationale wettelijke regeling, die een bezitter van informatie tot wie de bevoegde nationale autoriteit een bevel tot het verstrekken van inlichtingen richt, de mogelijkheid ontnemt om rechtstreeks tegen het bevel beroep in te stellen, de wezenlijke inhoud van het door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte niet eerbiedigt, en dat artikel 52, lid 1, van het Handvest zich bijgevolg verzet tegen een dergelijke wettelijke regeling [arrest van 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 69].
- 98 In omstandigheden als die in het hoofdgeding wordt de doeltreffendheid van de wezenlijke inhoud van dit recht dan ook enkel gewaarborgd indien de adressaat van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, zodra de bevoegde rechter in voorkomend geval de rechtmatigheid van dit bevel bevestigt, in deze context de mogelijkheid heeft om binnen de termijn waarin het nationale recht daartoe aanvankelijk voorzag gevolg te geven aan dit bevel, zonder dat de sanctie waarmee hij is geconfronteerd om zijn recht op een doeltreffende voorziening in rechte te kunnen uitoefenen, in dat geval wordt gehandhaafd. Enkel wanneer de adressaat niet binnen die termijn gevolg geeft aan het bevel, wordt de opgelegde sanctie legitiem opeisbaar.
- 99 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 47 van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat een persoon die inlichtingen bezit en:
- aan wie een administratieve geldboete is opgelegd wegens niet-naleving van een bevel waarbij hem is gelast inlichtingen te verstrekken in het kader van een informatie-uitwisseling tussen nationale belastingautoriteiten op grond van richtlijn 2011/16 en welk bevel volgens het nationale recht van de aangezochte lidstaat niet vatbaar is voor beroep, en
  - die de rechtmatigheid van dit bevel incidenteel heeft aangevochten in het kader van een beroep in rechte tegen het besluit tot vaststelling van een sanctie die hem wegens niet-nakoming van

dit bevel is opgelegd en die aldus pas in de loop van de gerechtelijke procedure betreffende dit beroep kennis heeft gekregen van de in artikel 20, lid 2, van deze richtlijn vermelde minimuminformatie,

over de mogelijkheid moet beschikken om, nadat de rechtmatigheid van dit bevel en dit boetebesluit die jegens hem zijn vastgesteld onherroepelijk is erkend, binnen de termijn waarin het nationale recht daartoe aanvankelijk voorzag gevolg te geven aan het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, zonder dat de sanctie waarmee hij is geconfronteerd om zijn recht op een doeltreffende voorziening in rechte te kunnen uitoefenen, in dat geval wordt gehandhaafd. Enkel wanneer die persoon niet binnen die termijn gevolg geeft aan dat bevel, wordt de opgelegde sanctie legitiem opeisbaar.

### **Kosten**

- 100 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 1, lid 1, artikel 5 en artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG, moeten aldus worden uitgelegd dat een inlichtingenverzoek moet worden geacht betrekking te hebben op inlichtingen die niet kennelijk van elk verwacht belang lijken te zijn ontdaan wanneer de personen naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld in de zin van laatstgenoemde bepaling in dat verzoek weliswaar niet individueel en bij naam worden geïdentificeerd maar de verzoekende autoriteit duidelijk en genoegzaam onderbouwt dat zij een gericht onderzoek naar een beperkte groep van personen verricht dat is ingegeven door gegronde vermoedens dat een specifieke wettelijke verplichting niet is nageleefd.**
- 2) **Artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie moet aldus worden uitgelegd dat een persoon die inlichtingen bezit en:**
  - **aan wie een administratieve geldboete is opgelegd wegens niet-naleving van een bevel waarbij hem is gelast inlichtingen te verstrekken in het kader van een informatie-uitwisseling tussen nationale belastingautoriteiten op grond van richtlijn 2011/16 en welk bevel volgens het nationale recht van de aangezochte lidstaat niet vatbaar is voor beroep, en**
  - **die de rechtmatigheid van dit bevel incidenteel heeft aangevochten in het kader van een beroep in rechte tegen het besluit tot vaststelling van een sanctie die hem wegens niet-nakoming van dit bevel is opgelegd en die aldus pas in de loop van de gerechtelijke procedure betreffende dit beroep kennis heeft gekregen van de in artikel 20, lid 2, van deze richtlijn vermelde minimuminformatie,**

**over de mogelijkheid moet beschikken om, nadat de rechtmatigheid van dit bevel en dit boetebesluit die jegens hem zijn vastgesteld onherroepelijk is erkend, binnen de termijn**

**waarin het nationale recht daartoe aanvankelijk voorzag gevolg te geven aan het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, zonder dat de sanctie waarmee hij is geconfronteerd om zijn recht op een doeltreffende voorziening in rechte te kunnen uitoefenen, in dat geval wordt gehandhaafd. Enkel wanneer die persoon niet binnen die termijn gevolg geeft aan dat bevel, wordt de opgelegde sanctie legitiem opeisbaar.**

ondertekeningen