



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. WATHELET
van 10 januari 2017¹

Zaak C-682/15

Berlioz Investment Fund SA
tegen
Directeur de l'administration des Contributions directes

[verzoek van de Cour administrative (hoogste bestuursrechter, Luxemburg) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Richtlijn 2011/16/EU — Artikel 1, lid 1 — Artikel 5 — Administratieve samenwerking op belastinggebied — Uitwisseling van inlichtingen tussen belastingdiensten — Begrip ‚verwacht belang‘ van de gevraagde inlichtingen — Weigering van een derde in de aangezochte staat om bepaalde inlichtingen te verstrekken — Sancties — Toepassing van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie — Artikel 47 — Artikel 51, lid 1 — Recht op een doeltreffende voorziening in rechte — Recht om op te komen tegen het tot een derde gerichte verzoek om inlichtingen”

I – Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft in wezen de uitlegging van artikel 1, lid 1, en artikel 5 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/EEG², alsmede van artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).

2. Context van dit verzoek is het bijzondere klimaat van de recente onthullingen van „financiële schandalen”³ en andere mogelijke fiscale voordelen die bepaalde landen hebben verleend aan multinationale ondernemingen, waarover in de afgelopen maanden in de pers is bericht.⁴ Deze gebeurtenissen hebben bij vele burgers geleid tot een roep om meer transparantie en billijkheid op dit terrein en bij sommigen zelfs tot onbegrip over het feit dat binnen de Europese Unie geen harmonisatie op belastingvlak tot stand komt.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — PB 2011, L 64, blz. 1.

3 — Ik doel op het spuurwerk dat is verricht door journalisten van verschillende landen die zich hebben verenigd in het International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) en dat heeft geleid tot de onthullingen die bekendstaan als LuxLeaks, SwissLeaks en de Panama Papers.

4 — De Europese Commissie is diverse onderzoeken begonnen tegen verschillende lidstaten die gunstige belastingtarieven hebben toegekend aan bepaalde ondernemingen, zoals het Koninkrijk der Nederlanden voor Starbucks, Ierland voor Apple, het Groothertogdom Luxemburg voor McDonald's en Amazon en ook het Koninkrijk België met het stelsel van „excess profits rulings”.

3. In deze context maken de lidstaten meer en meer gebruik van rechtsinstrumenten – zoals richtlijn 2011/16 – die een betere bestrijding van belastingfraude mogelijk maken. Het toegenomen gebruik van deze instrumenten werpt onvermijdelijk de vraag op naar het evenwicht tussen, enerzijds, de administratieve doeltreffendheid en, anderzijds, de eerbiediging van de rechten van de burger, waaronder het recht op een doeltreffende voorziening in rechte.

4. Uiteindelijk vormt deze delicate afweging de kern van de prejudiciële vragen van de Cour administrative (hoogste bestuursrechter, Luxemburg).

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

1. Handvest

5. Artikel 47 van het Handvest bepaalt onder het opschrift „Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht”:

„Eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, heeft recht op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden.

Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.

Rechtsbijstand wordt verleend aan degenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken, voor zover die bijstand noodzakelijk is om de daadwerkelijke toegang tot de rechter te waarborgen.”

2. Richtlijn 2011/16

6. Overweging 9 van richtlijn 2011/16 luidt:

„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.”

7. Artikel 1, lid 1, van richtlijn 2011/16 bepaalt het volgende:

„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.”

8. Artikel 5 van richtlijn 2011/16 luidt:

„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.”

9. Artikel 7, lid 4, van richtlijn 2011/16 bepaalt het volgende:

„De aangezochte autoriteit laat in voorkomend geval, uiterlijk een maand na ontvangst van het verzoek, aan de verzoekende autoriteit weten welke tekortkomingen het verzoek vertoont en welke aanvullende achtergrondinformatie zij verlangt. De in lid 1 gestelde termijnen gaan in dit geval in op de datum waarop de aangezochte autoriteit de nodige aanvullende informatie ontvangt.”

10. Artikel 17 van richtlijn 2011/16 („Beperkingen”) preciseert het volgende:

„1. De in artikel 5 bedoelde inlichtingen worden door de aangezochte autoriteit aan de verzoekende autoriteit van een andere lidstaat verstrekt, op voorwaarde dat de verzoekende autoriteit de inlichtingen eerst heeft trachten te verkrijgen uit alle gebruikelijke bronnen die zij in de gegeven omstandigheden kon aanspreken zonder dat het bereiken van de beoogde doelstellingen in het gedrang dreigde te komen.

2. De aangezochte lidstaat is op grond van deze richtlijn niet verplicht onderzoek in te stellen of inlichtingen te verstrekken, indien zijn wetgeving hem niet toestaat voor eigen doeleinden het onderzoek in te stellen of de gevraagde inlichtingen te verzamelen.

3. De bevoegde autoriteit van de aangezochte lidstaat kan weigeren inlichtingen te verstrekken, indien de verzoekende lidstaat, op juridische gronden, soortgelijke inlichtingen niet kan verstrekken.

4. Het verstrekken van inlichtingen kan worden geweigerd indien dit zou leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze, of indien het inlichtingen betreft waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde.

5. De aangezochte autoriteit deelt de verzoekende autoriteit mee op welke gronden zij het verzoek om inlichtingen afwijst.”

11. Artikel 18 van richtlijn 2011/16 bepaalt, onder het kopje „Verplichtingen”, het volgende:

„1. De lidstaat die door een andere lidstaat overeenkomstig deze richtlijn om inlichtingen wordt verzocht, wendt de middelen aan waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verzamelen, zelfs indien hij de inlichtingen niet voor eigen belastingdoeleinden nodig heeft. Die verplichting geldt onverminderd de leden 2, 3 en 4 van artikel 17, die, wanneer er een beroep op wordt gedaan, in geen geval zo kunnen worden uitgelegd dat een lidstaat kan weigeren inlichtingen te verstrekken uitsluitend omdat hij geen binnenlands belang bij deze inlichtingen heeft.

2. In geen geval worden de leden 2 en 4 van artikel 17 zo uitgelegd dat een aangezochte autoriteit kan weigeren inlichtingen te verstrekken, uitsluitend op grond dat deze berusten bij een bank, een andere financiële instelling, een gevolmachtigde of een persoon die als vertegenwoordiger of trustee optreedt, of dat zij betrekking hebben op eigendomsbelangen in een persoon.

[...]”

12. Tot slot preciseert artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 welke informatie ten minste moet zijn opgenomen in het formulier dat wordt gebruikt voor de uitwisseling van inlichtingen. Deze bepaling luidt als volgt:

„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.”

B – *Luxemburgs recht*

1. Wet van 29 maart 2013

13. Richtlijn 2011/16 is in Luxemburgs recht omgezet bij wet van 29 maart 2013 „tot omzetting van richtlijn [2011/16]” (hierna: „wet van 29 maart 2013”).

14. Artikel 6 van de wet van 29 maart 2013 bepaalt het volgende:

„Op verzoek van de verzoekende autoriteit deelt de aangezochte Luxemburgse autoriteit haar alle inlichtingen mee welke naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de binnenlandse wetgeving van de verzoekende lidstaat betreffende de in artikel 1 bedoelde belastingen, die deze in haar bezit heeft of naar aanleiding van een administratief onderzoek verkrijgt.”

15. Artikel 8, lid 1, van de wet van 29 maart 2013 luidt:

„De aangezochte Luxemburgse autoriteit gaat zo spoedig mogelijk, doch uiterlijk zes maanden na de datum van ontvangst van het verzoek, over tot het verstrekken van de in artikel 6 bedoelde inlichtingen. Indien de aangezochte Luxemburgse autoriteit evenwel de inlichtingen al in haar bezit heeft, verstrekt zij deze binnen twee maanden na deze datum.”

2. Wet van 25 november 2014

16. De wet van 25 november 2014 „tot vaststelling van de procedure inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek op belastinggebied 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” (hierna: „wet van 25 november 2014”) bevat de navolgende bepalingen.

17. Artikel 1 van de wet van 25 november 2014 luidt:

„1. Deze wet is vanaf de inwerkingtreding ervan van toepassing op de verzoeken om uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied die uitgaan van de bevoegde instantie van een verzoekende staat krachtens:

[...]

4. de wet van 29 maart 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, zoals gewijzigd;

[...]”

18. Artikel 2 van de wet van 25 november 2014 bepaalt het volgende:

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

2. De bezitter van deze inlichtingen 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 opgeëist. Deze verplichting omvat de toezending van de ongewijzigde stukken waarop de inlichtingen zijn gebaseerd.

[...]”

19. Artikel 3 van de wet van 25 november 2014 luidt:

„1. De bevoegde belastingdienst controleert of het verzoek om uitwisseling van inlichtingen naar de vorm regelmatig is. Het verzoek om uitwisseling van inlichtingen is naar de vorm regelmatig wanneer daarin melding wordt gemaakt van de rechtsgrondslag en de bevoegde instantie waarvan het verzoek uitgaat, alsmede van de andere gegevens voorzien in de verdragen en wetten.

[...]

3. Indien de bevoegde belastingdienst niet in het bezit is van de gevraagde inlichtingen, geeft de directeur van de belastingdienst of zijn gemachtigde bij aangetekende brief kennis aan de bezitter van de inlichtingen van zijn beslissing om de gevraagde inlichtingen op te eisen. Kennisgeving van de beslissing aan de bezitter van de gevraagde inlichtingen geldt als kennisgeving aan elke andere daarin bedoelde persoon.

4. Het verzoek om uitwisseling van inlichtingen mag niet openbaar worden gemaakt. Het bevel tot het verstrekken van inlichtingen bevat enkel de gegevens die voor de bezitter van de inlichtingen absoluut noodzakelijk zijn om de gevraagde inlichtingen te identificeren.

[...]”

20. In artikel 5, lid 1, van de wet van 25 november 2014 is het volgende gepreciseerd:

„Indien de gevraagde inlichtingen niet worden verstrekt binnen de termijn van één maand vanaf de kennisgeving van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, kan de bezitter van de inlichtingen 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.”

21. Artikel 6 van de wet van 25 november 2014 luidt:

„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 inlichtingen beroep tot herziening instellen bij de Tribunal administratif [(bestuursrechter, Luxemburg)] binnen de termijn van één maand vanaf de kennisgeving van de beslissing aan de bezitter van de gevraagde inlichtingen. Het beroep heeft schorsende werking. [...]

Tegen de beslissingen van de Tribunal administratif kan hoger beroep worden ingesteld bij de Cour administrative. Het hoger beroep moet worden ingesteld binnen een termijn van twee weken na betekening van het vonnis door de griffie. [...] De Cour administrative doet uitspraak binnen een termijn van één maand na de betekening van de memorie van antwoord, dan wel binnen een termijn van één maand na het verstrijken van de termijn voor de indiening van deze memorie.”

III – Feiten van het hoofdgeding

22. Op 3 december 2014 heeft de bevoegde Franse belastingdienst de Luxemburgse belastingdienst krachtens richtlijn 2011/16 een verzoek om inlichtingen toegezonden in het kader van het onderzoek van de fiscale situatie van de vereenvoudigde aandelenvennootschap naar Frans recht Cofima SAS. Dit verzoek betrof verschillende inlichtingen over de moedermaatschappij van Cofima, de naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht Berlioz Investment SA (hierna: „Berlioz”).

23. Berlioz had namelijk dividenden ontvangen die met vrijstelling van de bronheffing aan haar waren uitgekeerd door haar dochteronderneming Cofima, en de Franse fiscus vroeg zich af of de hiervoor geldende Franse wettelijke voorwaarden in acht waren genomen. De Franse fiscus heeft zijn Luxemburgse evenknie om verschillende inlichtingen verzocht.

24. Naar aanleiding van dit verzoek om bijstand heeft de directeur van de Luxemburgse dienst voor directe belastingen (hierna: „directeur”) op 16 maart 2015 Berlioz gelast een bepaald aantal inlichtingen te verstrekken (hierna: „bevel tot het verstrekken van inlichtingen”) en haar in het bijzonder gevraagd:

- aan te geven of de vennootschap in Luxemburg over een werkelijke bestuurszetel beschikt en de voornaamste kenmerken (beschrijving van de zetel, oppervlakte van de eigen kantooruimte van Berlioz, computer- en ander materiaal dat eigendom is van Berlioz, kopie van de huurovereenkomst voor de kantooruimte, adres) van de opeenvolgende maatschappelijke zetels van Berlioz te beschrijven, met stukken tot staving;
- een lijst te verstrekken van de werknemers van Berlioz, met hun functie binnen de vennootschap, en op te geven welke werknemers zijn verbonden aan de maatschappelijke zetel van de vennootschap;
- aan te geven of Berlioz in Luxemburg arbeidskrachten in dienst heeft;
- aan te geven of er een overeenkomst bestaat tussen Berlioz en Cofima en, zo ja, een kopie van deze overeenkomsten te bezorgen;
- aan te geven welke deelnemingen Berlioz in andere vennootschappen aanhoudt en hoe deze deelnemingen zijn gefinancierd, met stukken tot staving;
- de naam en het adres van de vennoten van Berlioz op te geven, met het bedrag van de aandelen van elke vennoot en het participatiepercentage van elke vennoot, en

— aan te geven voor welk bedrag de aandelen in Cofima op de actiefzijde van de balans van Berlioz waren geboekt vóór de algemene vergadering van Cofima op 7 maart 2012, en een historisch overzicht te geven van de boekwaarde van de aandelen in Cofima bij de inbreng op 5 december 2002, bij de inbreng op 31 oktober 2003 en bij de aankoop op 2 oktober 2007.

25. Op 21 april 2015 heeft Berlioz aan dit bevel gevolg gegeven, met uitzondering van de naam en het adres van de vennoten van de vennootschap, het bedrag van de aandelen van elke vennoot en het participatiepercentage van elke vennoot, aangezien deze gegevens naar verwachting niet van belang waren in de zin van richtlijn 2011/16 voor het onderzoek van de Franse belastingdienst.

26. Op 22 april 2015 heeft de directeur Berlioz gelast om hem uiterlijk 29 april 2015 de gevraagde inlichtingen te verstrekken, met vermelding dat bij ontstentenis daarvan een fiscale administratieve boete krachtens artikel 5, lid 1, van de wet van 25 november 2014 zou worden opgelegd. Aangezien Berlioz volhardde in haar weigering, heeft de directeur haar op 18 mei 2015 een administratieve boete van 250 000 EUR opgelegd.

27. Berlioz heeft naar aanleiding van deze boete tegen de beslissing van de directeur beroep ingesteld bij de Tribunal administratif, met het verzoek te onderzoeken of het bevel tot het verstrekken van inlichtingen gegrond was.

28. Bij vonnis van 13 augustus 2015 heeft de Tribunal administratif het primaire beroep tot herziening ten dele gegrond verklaard en de geldboete verlaagd tot 150 000 EUR. De rechter heeft het beroep voor het overige verworpen en verklaard dat geen uitspraak behoefde te worden gedaan op het subsidiaire beroep tot nietigverklaring.

29. Bij verzoekschrift van 31 augustus 2015 heeft Berlioz bij de Cour administrative hoger beroep tegen dat vonnis ingesteld. Berlioz stelt dat de op artikel 6, lid 1, van de wet van 25 november 2014 gebaseerde weigering van de Tribunal administratif om de gegrondheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen te onderzoeken, een inbreuk vormt op haar recht op een doeltreffende voorziening in rechte zoals gewaarborgd door artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden⁵, ondertekend te Rome op 4 november 1950.

30. De Cour administrative is van oordeel dat het Handvest, en met name artikel 47 ervan, wellicht toepassing moet vinden. Na de partijen in het hoofdgeding te hebben verzocht om hun opmerkingen dienaangaande, heeft de Cour administrative de behandeling van de zaak geschorst en zich met een prejudicieel verzoek tot het Hof gewend.

IV – Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

31. Bij beslissing van 17 december 2015, ingekomen bij het Hof op 18 december 2015, heeft de Cour administrative krachtens artikel 267 VWEU aan het Hof de navolgende vragen gesteld:

„1) Brengt een lidstaat het Unierecht ten uitvoer en wordt daardoor het Handvest overeenkomstig artikel 51, lid 1, ervan van toepassing in een situatie als in casu wanneer hij een justitiabele en administratieve geldboete oplegt als sanctie wegens niet-nakoming van diens verplichtingen tot samenwerking die voortvloeien uit een bevel tot het verstrekken van inlichtingen dat de bevoegde nationale autoriteit van die lidstaat heeft uitgevaardigd op basis van internrechtelijke procedureregels die daartoe zijn vastgesteld in het kader van de uitvoering, door deze lidstaat als

⁵ — Hierna: „EVRM”.

aangezochte staat, van een verzoek om inlichtingen van een andere lidstaat op grond van met name de bepalingen van richtlijn 2011/16 met betrekking tot de uitwisseling van inlichtingen op verzoek?

- 2) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, kan een justitiabele zich dan beroepen op artikel 47 van het Handvest wanneer naar zijn mening de jegens hem vastgestelde administratieve geldboete ertoe strekt hem te verplichten inlichtingen te verstrekken in het kader van de uitvoering, door de bevoegde autoriteit van de aangezochte lidstaat waarvan hij een ingezetene is, van een verzoek om inlichtingen van een andere lidstaat waarvan het fiscale doeleinde geenszins wordt verantwoord zodat in casu een wettig doeleinde ontbreekt, en waarmee wordt beoogd inlichtingen te verkrijgen die naar verwachting niet van belang zijn voor de betrokken belastingheffing?
- 3) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, vereist het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op toegang tot een onpartijdig gerecht, zonder dat ingevolge artikel 52, lid 1, van het Handvest beperkingen kunnen worden gesteld, dan dat de bevoegde nationale rechter volle rechtsmacht heeft en dus de bevoegdheid om minstens via een exceptie de geldigheid te toetsen van een bevel tot het verstrekken van inlichtingen dat de bevoegde autoriteit van een lidstaat heeft uitgevaardigd ter uitvoering van een met name krachtens richtlijn 2011/16 door de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat gedaan verzoek om uitwisseling van inlichtingen, in het kader van een beroep dat de derde-bezitter van de inlichtingen, zijnde de adressaat van dat bevel tot het verstrekken van inlichtingen, heeft ingesteld tegen een beslissing tot vaststelling van een administratieve geldboete wegens niet-nakoming, door deze rechtszoekende, van zijn verplichting tot samenwerking in het kader van de uitvoering van dat verzoek?
- 4) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, moeten artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16, gelet op enerzijds de parallellie met het uit het [door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling opgestelde] model van belastingverdrag inzake inkomen en vermogen voortvloeiende criterium dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn, en anderzijds het in artikel 4 VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking, in samenhang met de doelstelling van richtlijn 2011/16, dan aldus worden uitgelegd dat het criterium dat de door een lidstaat aan een andere lidstaat gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn voor de bedoelde belastingheffing en de daarin opgegeven fiscale doelstelling, een voorwaarde vormt waaraan het verzoek om inlichtingen moet voldoen opdat voor de bevoegde autoriteit van de aangezochte staat de verplichting ontstaat om aan dat verzoek gevolg te geven en opdat een jegens een derde-bezitter uitgevaardigd bevel tot het verstrekken van inlichtingen gerechtvaardigd is?
- 5) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, moeten artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16 alsmede artikel 47 van het Handvest dan aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke bepaling van een lidstaat waarbij de toetsing, door de bevoegde nationale autoriteit als autoriteit van de aangezochte staat, van de geldigheid van een verzoek om inlichtingen op algemene wijze wordt beperkt tot een toetsing van de formele regelmatigheid, en dat zij de nationale rechter verplichten om in het kader van een bij hem ingesteld beroep in rechte zoals in de derde vraag hierboven omschreven, na te gaan of aan de voorwaarde dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn, is voldaan op alle punten die betrekking hebben op het verband dat bestaat met de betrokken belastingheffing, het aangevoerde fiscale doeleinde en de eerbiediging van artikel 17 van richtlijn 2011/16?
- 6) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, verzet artikel 47, lid 2, van het Handvest zich dan tegen een wettelijke bepaling van een lidstaat volgens welke het niet mogelijk is om het door de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat gedane verzoek om inlichtingen aan de bevoegde nationale rechter van de aangezochte lidstaat voor te leggen in het kader van een bij hem ingesteld beroep in rechte zoals in de derde vraag hierboven omschreven, en vereist artikel 47,

lid 2, van het Handvest dat dit document aan de bevoegde nationale rechter wordt overgelegd en de derde-bezitter daartoe toegang wordt verleend, of dat dit document aan de nationale rechter wordt overgelegd zonder dat de derde-bezitter toegang krijgt wegens de vertrouwelijkheid van dat document onder de voorwaarde dat alle moeilijkheden die de derde-bezitter ondervindt als gevolg van een beperking van zijn rechten toereikend worden gecompenseerd door de voor de bevoegde nationale rechter gevolgde procedure?”

32. Berlioz, de Luxemburgse, de Belgische, de Italiaanse, de Poolse en de Finse regering alsook de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

33. De vertegenwoordiger van de Luxemburgse regering en de Commissie hebben pleidooi gehouden ter terechtzitting van 8 november 2016. De vertegenwoordiger van de Duitse regering en de vertegenwoordiger van de Franse regering, die geen schriftelijke opmerkingen hadden ingediend, zijn eveneens in staat gesteld om ter terechtzitting hun argumenten naar voren te brengen.

V – Analyse

A – Inleidende opmerking betreffende artikel 47 van het Handvest en het hierin verankerde recht

34. Artikel 47 van het Handvest draagt het opschrift „Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht”. Met deze bepaling erkent het Handvest het in artikel 13 EVRM neergelegde recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel alsook het in artikel 6, lid 1, EVRM erkende recht op een eerlijk proces.

35. De verwantschap tussen deze artikelen van het EVRM en artikel 47 van het Handvest wordt uitdrukkelijk vermeld in de Toelichtingen bij het Handvest van de grondrechten: artikel 47, eerste alinea, van het Handvest „is gebaseerd op artikel 13 van het EVRM” en de tweede alinea „correspondeert met artikel 6, lid 1, van het EVRM”.⁶

36. Overeenkomstig artikel 52, lid 3, van het Handvest dienen de inhoud en reikwijdte van het in artikel 47 van dit Handvest verankerde recht op een doeltreffende voorziening in rechte dezelfde te zijn als die welke door het EVRM eraan wordt toegekend. Deze bepaling preciseert evenwel dat zij niet verhindert dat het recht van de Unie een ruimere bescherming biedt.

37. Dienaangaande wijs ik erop dat artikel 47 van het Handvest hogere eisen stelt dan artikel 13 EVRM, aangezien de eerstgenoemde bepaling een doeltreffende voorziening in rechte voor een „gerecht” voorschrijft, terwijl volgens artikel 13 EVRM een „nationale instantie” volstaat. Voorts heeft artikel 47 van het Handvest een ruimere materiële werkingssfeer. Om te beginnen is deze bepaling van toepassing wanneer „door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden” (ongeacht of deze wel of niet in het Handvest zijn opgenomen), terwijl voor de toepassing van artikel 13 EVRM schending is vereist van de „rechten en vrijheden die *in [het EVRM]*

6 — PB 2007, C 303, blz. 17-35, met name blz. 29 en 30. Zie in die zin met name arrest van 30 juni 2016, Toma en Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punt 40). Zie met betrekking tot de rechtspraak van het Hof over deze vraag: Lebrun, G., „De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne”, *Rev. trim. dr. h.*, 2016/106, blz. 433-459, met name blz. 440.

zijn vermeld”.⁷ Voorts beperkt artikel 6, lid 1, EVRM het recht op een eerlijk proces tot situaties waarin het gaat om het vaststellen van burgerlijke rechten en verplichtingen of het bepalen van de gegrondheid van een strafvervolging. Een dergelijke beperking is niet te vinden in artikel 47, tweede alinea, van het Handvest.⁸

38. Tot slot kan artikel 47 van het Handvest niet los worden gezien van artikel 19, tweede alinea, VEU, krachtens welke bepaling de lidstaten „voorzien in de nodige rechtsmiddelen om daadwerkelijke rechtsbescherming op de onder het recht van de Unie vallende gebieden te verzekeren”.⁹

39. Het is van belang om bovenstaande opmerkingen in het achterhoofd te houden bij de behandeling van de prejudiciële vragen van de verwijzende rechter.

B – Eerste prejudiciële vraag

40. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een lidstaat het Unierecht ten uitvoer brengt en daardoor het Handvest toepassing vindt wanneer hij in zijn wetgeving voorziet in een geldboete die wordt opgelegd aan een justitiabele die weigert inlichtingen te verstrekken in het kader van een op een richtlijn gebaseerde uitwisseling van inlichtingen tussen belastingdiensten.

41. Ingevolge artikel 51, lid 1, van het Handvest is de tenuitvoerbrenging van het recht van de Unie inderdaad de *conditio sine qua non* voor de toepasselijkheid van het Handvest op de lidstaten. Volgens de Luxemburgse en de Finse regering gaat dit echter niet op voor de nationale wet waar het in het hoofdgeding om gaat, aangezien in de bij die wet in het leven geroepen geldboete niet is voorzien door richtlijn 2011/16.

42. Met dit argument maken deze lidstaten een onderscheid tussen de onderhavige zaak en de zaak die heeft geleid tot het arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105). In dat arrest heeft het Hof verklaard dat artikel 2, artikel 250, lid 1, en artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde¹⁰, alsook artikel 4, lid 3, VEU voorzien in de toepassing van maatregelen die nodig zijn voor de inning van belasting. Op de grondslag van deze vaststelling is het Hof tot de slotsom gekomen dat met belastingboeten en strafvervolging wegens belastingfraude als die in de betrokken nationale wetgeving uitvoering wordt gegeven aan het Unierecht, waardoor het Handvest van toepassing wordt.

43. In de eerste plaats deel ik de zienswijze van de Luxemburgse en de Finse regering niet, aangezien het door hen gemaakte onderscheid mijns inziens hier niet opgaat.

44. Om te beginnen heeft het Hof in punt 28 van zijn arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), tevens verklaard dat niet vereist is dat de betrokken nationale regelingen *zelf* de omzetting van een richtlijn van de Unie tot doel hebben, wanneer met de toepassing van deze regelingen wordt beoogd schending van de bepalingen van deze richtlijn te bestraffen. Anders gezegd, het moet gaan om de tenuitvoerlegging van een specifieke verplichting maar niet noodzakelijkerwijs een uitdrukkelijke verplichting.

7 — Cursivering van mij. Zie in die zin Braibant, G., *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Éditions du Seuil, Parijs, 2001, blz. 235 en 236.

8 — Zie in die zin Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, in: Peers, St., Herve, T., Kenner, J., en Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, blz. 1197-1275, met name nr. 47.44.

9 — Zie in die zin Hofmann, H. Ch., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, in: Peers, St., Herve, T., Kenner, J., en Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, blz. 1197-1275, met name nr. 47.50.

10 — PB 2006, L 347, blz. 1.

45. Voorts bepaalt artikel 22 van richtlijn 2011/16, op net zo algemene wijze als de bepalingen die zijn aangehaald in het arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105)¹¹, dat de lidstaten „alle maatregelen [nemen] die noodzakelijk zijn om: [...] de goede werking van de bij deze richtlijn ingestelde regelingen voor administratieve samenwerking te garanderen”. Een sanctiemechanisme is stellig een noodzakelijke maatregel om de doeltreffendheid te garanderen van het door richtlijn 2011/16 in het leven geroepen stelsel van uitwisseling van inlichtingen.¹² Zonder de dreiging van een sanctie zou de norm die een bepaald gedrag voorschrijft, niet doeltreffend zijn.

46. In de tweede plaats is het bijzonder vreemd voor de Luxemburgse regering om te beweren dat de wet van 25 november 2014 geen tenuitvoerlegging van het Unierecht inhoudt. Volgens artikel 1 van deze wet (die volgens de titel strekt tot vaststelling van de procedure inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek op belastinggebied) is deze wet namelijk van toepassing op de verzoeken om uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied die uitgaan van de bevoegde instantie van een verzoekende staat „krachtens [...] de wet van 29 maart 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, zoals gewijzigd”. Juist bij deze wet is richtlijn 2011/16 omgezet.

47. Mijns inziens kan daarom moeilijk staande worden gehouden dat deze wet, die de procedure vaststelt inzake de uitwisseling van fiscale inlichtingen waar een lidstaat op grond van richtlijn 2011/16 om verzoekt, deze richtlijn niet ten uitvoer legt. Elke maatregel die wordt genomen „binnen de krijtlijnen” die zijn getrokken door een uit het Unierecht voortvloeiende verplichting, valt onder het Unierecht en vormt een tenuitvoerlegging van dat recht.¹³

48. In de derde plaats heeft het Hof reeds bevestigd dat de regels inzake verzoeken om inlichtingen en het gebruik ervan binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen. In het arrest van 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), waarin het ging om de uitlegging 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 belastingen¹⁴, dat wil zeggen de voorgangster van richtlijn 2011/16, heeft het Hof namelijk verklaard dat „de vragen [...] *de toepassing* van het Unierecht [betroffen] en [dat] het Hof bevoegd [was] om de toepassing, in deze context, van de grondrechten en meer bepaald van het recht om te worden gehoord te onderzoeken”.¹⁵ Dat het Hof in die zaak het Handvest niet van toepassing heeft verklaard, houdt enkel en alleen verband met het feit dat dit in werking was getreden ná de rechtsbijstandsprocedure.

49. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat wanneer een lidstaat in zijn wetgeving voorziet in een geldboete die wordt opgelegd aan een justitiabele die weigert om inlichtingen te verstrekken in het kader van een met name op richtlijn 2011/16 gebaseerde uitwisseling van inlichtingen tussen belastingdiensten, deze lidstaat het Unierecht ten uitvoer legt, waardoor het Handvest toepassing vindt.

11 — Artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 bepaalt dat „[d]e lidstaten [...], onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen [kunnen] voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de [belasting over de toegevoegde waarde] en ter voorkoming van fraude, [...]”. Artikel 2 van richtlijn 2006/112 definieert de handelingen die aan de btw zijn onderworpen en artikel 250, lid 1, van deze richtlijn heeft betrekking op de btw-aangifte die de belastingplichtige dient te doen.

12 — In dit opzicht kan het feit dat bij richtlijn (EU) 2016/881 van de Raad van 25 mei 2016 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PB 2016, L 148, blz. 8) in richtlijn 2011/16 een nieuw artikel 25 bis is ingevoegd, dat uitdrukkelijk bepaalt dat de lidstaten de regels vaststellen inzake de sancties die van toepassing zijn op inbreuken op krachtens deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen ter uitvoering van een artikel in het bijzonder (nieuw artikel 8 bis bis), geen gevolgen hebben voor de reikwijdte van de regel van artikel 22 van richtlijn 2011/16.

13 — Zie in die zin Safjan, M., Düsterhaus, D., en Guérin, A., „La Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne et les ordres juridiques nationaux, de la mise en œuvre à la mise en balance”, *RTD Eur.*, 2016, blz. 219-247, met name blz. 229.

14 — PB 1977, L 336, blz. 15.

15 — Punt 27 van dat arrest. Cursivering van mij.

C – Tweede prejudiciële vraag

50. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een justitiabele zich kan beroepen op artikel 47 van het Handvest wanneer naar zijn mening de administratieve geldboete die hem is opgelegd (wegens zijn weigering om inlichtingen te verstrekken in het kader van een uitwisseling van inlichtingen tussen belastingdiensten) is gebaseerd op een verzoek om inlichtingen waarvan hij de geldigheid in twijfel trekt.

51. Artikel 47, eerste alinea, van het Handvest bepaalt dat „[e]nieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, [...] recht [heeft] op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden”. De tweede prejudiciële vraag van de verwijzende rechter is derhalve van cruciaal belang, aangezien het Hof wordt verzocht de werkingssfeer van artikel 47 van het Handvest af te bakenen. Het gaat hierbij namelijk om niets meer en niets minder dan het antwoord op de vraag of als gevolg van de toepassing van het Handvest artikel 47 ervan automatisch toepassing vindt, dan wel of voor de toepasselijkheid van dit artikel als voorwaarde geldt dat sprake zou zijn van schending van een van de door het Unierecht gewaarborgde rechten of vrijheden.

52. De bewoordingen van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest lijken weliswaar voor het tweede alternatief te pleiten, maar ik ben van mening dat die uitlegging geen stand kan houden.

53. Om te beginnen zou een dergelijke letterlijke uitlegging van artikel 47 van het Handvest haaks staan op het proces van erkenning van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte in het Unierecht. Dit recht is immers aanvankelijk in de rechtspraak van het Hof erkend als een algemeen rechtsbeginsel. Uit die rechtspraak blijkt echter niet dat als voorwaarde voor de toepassing van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte geldt dat op systematische wijze nader wordt bepaald om welk specifiek recht of specifieke vrijheid het gaan (zie hieronder, afdeling 1).

54. Voorts zou deze uitlegging ingaan tegen de redactionele verschillen die artikel 47 van het Handvest vertoont in vergelijking met de artikelen 6 en 13 EVRM (zie hieronder, afdeling 2).

1. Kort overzicht van de ontstaansgeschiedenis van de erkenning van het recht op effectieve rechtsbescherming in het Unierecht

55. Om te beginnen herinner ik eraan dat reeds voordat dit recht formeel werd vastgelegd in het Handvest, het Hof de mogelijkheid om bij een rechter beroep in te stellen als een algemeen beginsel van Unierecht heeft aangemerkt.

56. Met betrekking tot een fundamenteel recht als het vrije verkeer van werknemers heeft het Hof namelijk verklaard dat „de mogelijkheid van beroep in rechte tegen iedere beslissing van een nationale instantie waarbij de uitoefening van dat recht wordt geweigerd, van wezenlijk belang [is] om de particulier een doeltreffende bescherming van zijn recht te waarborgen. Gelijk het Hof overwoog in zijn arrest van 15 mei 1986 (zaak 222/84, Johnston, [EU:C:1986:206], *vormt dit vereiste een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht*, dat voortvloeit uit het constitutionele erfgoed dat alle lidstaten gemeen hebben en dat eveneens is neergelegd in de artikelen 6 en 13 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden”.¹⁶

57. In die zaak ging het weliswaar om de schending van een recht, namelijk het recht op vrij verkeer. Maar het Hof is vervolgens een stap verder gegaan door het algemene beginsel van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte te koppelen aan de bekrachtiging van de Unie als „rechtsunie”.

16 — Arrest van 15 oktober 1987, Heylens e.a. (222/86, EU:C:1987:442, punt 14). Cursivering van mij.

58. Volgens het Hof houdt dit begrip namelijk in dat „*noch haar lidstaten* noch haar instellingen ontkomen aan het toezicht op de verenigbaarheid van hun handelingen met het constitutionele handvest waarop de [Unie] is gegrond, namelijk het Verdrag”¹⁷, alsmede met de „algemene rechtsbeginselen en de grondrechten”¹⁸.

59. In deze context lijkt het logisch dat in de rechtspraak van het Hof niet als voorwaarde voor de toepassing van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte is gesteld dat op systematische wijze nader wordt bepaald om welk door het Unierecht gewaarborgd specifiek recht of welke door het Unierecht gewaarborgde specifieke vrijheid het gaat.

60. Het arrest van 26 september 2013, *Texdata Software* (C-418/11, EU:C:2013:588), illustreert de zienswijze van het Hof. In dat arrest heeft het Hof om te beginnen verklaard dat de nationale wetgeving ter vaststelling van de sancties ingeval de voorgeschreven openbaarmaking van boekhoudbescheiden wordt nagelaten¹⁹, een tenuitvoerlegging van het Unierecht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest vormde.²⁰ Hieruit heeft het Hof vervolgens afgeleid dat het Handvest van toepassing was.²¹ Tot slot heeft het Hof, zonder de schending van een specifiek recht of specifieke vrijheid aan te wijzen, onderzocht of artikel 47 van het Handvest was geëerbiedigd.²²

2. Uitlegging van artikel 47, eerste alinea, van het Handvest

61. Voorts heeft artikel 47 van het Handvest – zoals ik in mijn inleidende opmerking heb aangegeven – een ruimere materiële werkingsfeer dan het EVRM.

62. Terwijl artikel 13 EVRM voor de toepassing ervan schending vereist van de „rechten en vrijheden die in [het EVRM] zijn vermeld”, is artikel 47 van het Handvest van toepassing zodra „door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden”, ongeacht of deze wel of niet in het Handvest zijn opgenomen.

63. Het Handvest kan, volgens de bewoordingen van artikel 51, lid 1, alleen tegen lidstaten in stelling worden gebracht wanneer het recht van de Unie wordt toegepast. Bijgevolg impliceert de erkenning van de toepasselijkheid van het Handvest reeds, noodzakelijkerwijs, het bestaan van een door het recht van de Unie gewaarborgd recht.²³ Dat deze Unierechtelijke norm, die de toepasselijkheid van het Handvest met zich brengt, ook nog eens een specifiek subjectief recht moet verlenen dat ten aanzien van de justitiabele is geschonden, lijkt mij een vereiste dat niet strookt met de beoogde ruime werking van artikel 47 van het Handvest.

64. Overigens vindt deze bedoeling dat artikel 47 van het Handvest automatisch toepassing vindt wanneer het Handvest zelf toepasselijk is, volgens mij bevestiging in het gebruik van het begrip „zaak” in de tweede alinea van dat artikel.

17 — Arrest van 23 april 1986, *Les Verts/Parlement* (294/83, EU:C:1986:166, punt 23). *Cursivering van mij*.

18 — Arresten van 3 oktober 2013, *Inuit Tapirit Kanatami e.a./Parlement en Raad* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punt 91), en 19 december 2013, *Telefónica/Commissie* (C-274/12 P, EU:C:2013:852, punt 56).

19 — Verplichting neergelegd in de Elfde richtlijn (89/666/EEG) van de Raad van 21 december 1989 betreffende de openbaarmakingsplicht voor in een lidstaat opgerichte bijkantoren van vennootschappen die onder het recht van een andere staat vallen (PB 1989, L 395, blz. 36).

20 — Zie punt 75 van dat arrest.

21 — Zie punt 76 van dat arrest.

22 — Zie punten 77 e.v. van dat arrest.

23 — Zie in die zin Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, in: Peers, St., Herve, T., Kenner, J., en Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, blz. 1197-1275, met name nrs. 47.01 en 47.46.

65. Behalve dat rechtsbescherming met betrekking tot het gehele Unierecht wordt geboden, geeft artikel 47, tweede alinea, van het Handvest namelijk eenieder recht op een behandeling van zijn „zaak” door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht, terwijl artikel 6, lid 1, EVRM het begrip „zaak” beperkt tot betwistingen in verband met burgerlijke *rechten en verplichtingen* of van de gegrondheid van een strafrechtelijke *vervolging*.

66. Wanneer, zoals in casu, een bezwarende beslissing wordt aangevochten, lijkt de toepasselijkheid van artikel 47 van het Handvest tot slot de *conditio sine qua non* te zijn voor een rechtsunie. Zoals ik hierboven reeds in herinnering heb gebracht, impliceert de rechtsunie immers dat noch de lidstaten, noch de instellingen van de Unie ontsnappen aan het toezicht op de rechtsgeldigheid van hun handelingen.

67. Samenvattend ben ik van mening dat het in artikel 47 van het Handvest verankerde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op toegang tot een onpartijdig gerecht noodzakelijkerwijs *het recht op toegang tot de rechter* met zich brengt, dat wil zeggen de mogelijkheid voor een particulier om alle handelingen die zijn belangen kunnen schaden, aan strikt rechterlijk toezicht te onderwerpen.²⁴ Volgens artikel 19, tweede alinea, VEU staat het aan de lidstaten om te „voorzien in de nodige rechtsmiddelen om daadwerkelijke rechtsbescherming op de onder het recht van de Unie vallende gebieden te verzekeren”.

68. Ik ben daarom van mening dat een justitiabele zich kan beroepen op artikel 47 van het Handvest wanneer hij van mening is dat de aan hem opgelegde administratieve geldboete gebaseerd is op een verzoek om inlichtingen waarvan hij de geldigheid in twijfel trekt, indien dit verzoek is gedaan in het kader van een procedure waarmee uitvoering wordt gegeven aan het Unierecht.

D – Derde en vijfde prejudiciële vraag

69. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op toegang tot een onpartijdig gerecht vereist dat de nationale rechter volle rechtsmacht heeft in het kader van een beroep dat is ingesteld tegen een administratieve geldboete die aan de verzoeker is opgelegd wegens zijn weigering om inlichtingen te verstrekken in het kader van een uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied tussen lidstaten.

70. Tegen deze achtergrond heeft het vereiste van volle rechtsmacht dus niet alleen betrekking op de mogelijkheid voor de nationale rechter om de evenredigheid van de sanctie te toetsen, maar ook op de mogelijkheid om zich uit te spreken over de wettigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen waarop deze sanctie berust.

71. De vijfde vraag van de verwijzende rechter betreft de omvang van het uit te oefenen toezicht. Met deze vraag wenst de Cour administrative namelijk te vernemen of het toezicht door de belastingautoriteit en de rechter van de aangezochte staat – wanneer hem volle rechtsmacht zou moeten worden verleend – zich beperkt tot een toetsing van de formele regelmatigheid van het verzoek om inlichtingen.

24 – Zie in die zin Pliakos, A., *Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire*, Sakkoulas/Bruylant, Athene/Brussel, 1997, blz. 102, alsmede Prechal, S., „The Court of justice and effective judicial protection: what has the Charte changed?” in: Paulussen, C., Takács, T., Lazic, V., en Van Rompuy, B. (ed.), *Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective*, Springer, Berlijn, 2016, blz. 143-157, met name blz. 148.

72. Omdat ik van mening ben dat artikel 47 van het Handvest het onderzoek vereist van de regelmatigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, dat de basis vormt van de daaropvolgende geldboete wegens de weigering om aan dit bevel gehoor te geven, zal ik de twee vragen tezamen behandelen.

1. Vereiste van volle rechtsmacht

73. Zoals ik reeds heb aangegeven, bepaalt artikel 52, lid 3, van het Handvest dat, voor zover de rechten in het Handvest corresponderen met door het EVRM gewaarborgde rechten, de inhoud en reikwijdte ervan dezelfde zijn als de rechten waarin het EVRM voorziet. Onder voorbehoud van wat ik bij wijze van inleiding heb opgemerkt, is dit het geval voor artikel 47 van het Handvest ten opzichte van artikel 6, lid 1, en artikel 13 EVRM.

74. Volgens de toelichting bij artikel 52, lid 3, van het Handvest worden de inhoud en reikwijdte van de gewaarborgde rechten niet alleen bepaald door de tekst van het EVRM, maar ook door de jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: „EHRM”).²⁵ Met betrekking tot een doeltreffende voorziening in rechte is het vaste rechtspraak van het EHRM dat in geval van een stelsel voor de oplegging van een administratieve straf – zoals fiscale boeten – het recht op een eerlijk proces (zoals gewaarborgd door artikel 6, lid 1, EVRM en artikel 47, tweede alinea, van het Handvest) verlangt dat de beslissing van een bestuurlijke instantie die zelf niet aan de in dit artikel gestelde voorwaarden voldoet, vervolgens kan worden getoetst door een rechterlijk orgaan met volle rechtsmacht.²⁶

75. Volgens het EHRM „[is] [e]en van de kenmerken van een dergelijk rechterlijk orgaan [...] dat het bevoegd is om de beslissing van het lagere orgaan op alle punten, feitelijk en rechtens, te herzien. Het moet bevoegd zijn om zich uit te spreken over alle vragen, feitelijk en rechtens, die relevant zijn voor het bij hem aanhangige geding”.²⁷

76. Ook is het vaste rechtspraak van het EHRM dat een rechter enkel gebonden kan zijn door een voor het geschil wezenlijke bestuurlijke beslissing wanneer de betrokken beslissing is gegeven in het kader van een bestuurlijke procedure die zelf voldoet aan de vereisten van artikel 6, lid 1, EVRM.²⁸

77. In het onderhavige geval kan niet om de volgende twee vaststellingen heen. Ten eerste kwalificeert artikel 5, lid 1, van de wet van 25 november 2014 de maatregel waarbij in geval van weigering om de gevraagde inlichtingen te verschaffen een sanctie wordt opgelegd, uitdrukkelijk als een „administratieve fiscale geldboete”. Ten tweede blijkt uit artikel 6 van deze wet dat justitiabelen uitsluitend kunnen opkomen tegen de beslissing waarbij de geldboete is opgelegd, aangezien de bevoegde rechter impliciet gebonden is door het bevel tot het verstrekken van inlichtingen.

78. Het staat dus buiten kijf dat de door richtlijn 2011/16 in het leven geroepen procedure voor administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, die bij wet van 29 maart 2013 is omgezet in Luxemburgs recht, en de daaropvolgende bevelen tot het verstrekken van inlichtingen en beslissingen tot het opleggen van een sanctie ter uitvoering van deze voorschriften niet de waarborgen

25 — Zie in die zin arrest van 22 december 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, punt 35).

26 — Zie in die zin EHRM, 7 juni 2012, Segame SA tegen Frankrijk, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, punten 54 en 55.

27 — EHRM, 7 juni 2012, Segame SA tegen Frankrijk, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, punt 55. Zie ook, inzake een geschil over civielrechtelijke rechten en verplichtingen, EHRM, 15 september 2015, Tsanova-Gecheva tegen Bulgarije, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punt 92, en 13 februari 2003, Chevrol tegen Frankrijk, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, punt 77.

28 — Zie in die zin EHRM, 16 april 2013, Fazliyski tegen Bulgarije, CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, punten 59 en 60; 24 november 2005, Capital Bank AD tegen Bulgarije, CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, punten 99-108, en 28 april 2005, ID tegen Bulgarije, CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, punten 50-55.

van artikel 47 van het Handvest bieden. Gelet op de voor deze bevelen en beslissingen richtinggevende doelstelling van efficiënte administratieve samenwerking²⁹ worden zij, logischerwijs, namelijk niet uitgevaardigd of genomen door een onafhankelijk en onpartijdig orgaan na een eerlijke en openbare behandeling van de zaak van de betrokken partij.

79. Richtlijn 2011/16 zelf mag particulieren dan wel geen rechten verlenen³⁰, ingeval een administratieve geldboete ter naleving van de richtlijn wordt opgelegd, is daarentegen vereist dat toegang tot de rechter mogelijk is.

80. Bijgevolg verlangt eerbiediging van artikel 47 van het Handvest mijns inziens dat de rechterlijke instantie waarbij het beroep tegen de administratieve geldboete is ingesteld, de wettigheid moet kunnen onderzoeken van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen waarop de boete berust. Allereerst kan de nationale rechter niet gebonden zijn door het door de bevoegde dienst eenzijdig genomen bevel tot het verstrekken van inlichtingen. Vervolgens is de wettigheid van dit bevel tot het verstrekken van inlichtingen onmiskenbaar een rechtsvraag die van belang is voor het geding en de beslechting ervan.

2. Omvang van het beroep met volle rechtsmacht

81. Uit de rechtspraak van het Hof en die van het EHRM volgt dat het recht op toegang tot de rechter geen absoluut recht is.³¹ Het recht op een doeltreffende voorziening in rechte kan dus worden gereguleerd.

a) Mogelijkheid om het recht op een doeltreffende voorziening in rechte te beperken

82. Het Hof heeft verklaard dat „de grondrechten, waaronder de eerbiediging van de rechten van de verdediging, geen absolute gelding hebben, maar beperkingen kunnen bevatten, mits deze werkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduidbare ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast (zie in die zin arrest van 15 juni 2006, Dokter e.a. [(C-28/05, EU:C:2006:408)], punt 75 en de aldaar aangehaalde rechtspraak, alsmede arrest EHRM van 21 november 2001, Fogarty/Verenigd Koninkrijk, nr. 37112/97, § 33, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-XI).”³²

83. Deze benadering is grotendeels dezelfde als die van het EHRM wanneer het beperkingen van de door artikel 6 en artikel 13 EVRM gewaarborgde rechten onderzoekt.³³

29 — Zie met name de overwegingen 3 en 12 van richtlijn 2011/16. Volgens het Hof had richtlijn 77/799 tot doel „internationale belastingfraude en -ontwijking te bestrijden en [was zij] dus [...] vastgesteld om de samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaat te regelen” (arrest van 22 oktober 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punt 32). Deze doelstellingen zijn niet gewijzigd met de vaststelling van richtlijn 2011/16.

30 — Zie in die zin, met betrekking tot richtlijn 77/799, arrest van 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 punt 31). Zie ook, eveneens met betrekking tot richtlijn 77/799 en meer in het bijzonder de belastingplichtige tot wie een verzoek om inlichtingen is gericht, arrest van 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punt 36).

31 — Zie in die zin arrest van 30 juni 2016, Toma en Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 — Arrest van 18 maart 2010, Alassini e.a. (C-317/08–C-320/08, EU:C:2010:146, punt 63).

33 — Zie in die zin Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, in: Peers, St., Herve, T., Kenner, J., en Ward, A. (ed.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, blz. 1197-1275, met name nr. 47.84.

84. In feite gaat het om niets meer en niets minder dan de naleving van het voorschrift van artikel 52, lid 1, van het Handvest, volgens hetwelk „een beperking [...] van het recht op een doeltreffende voorziening [...] alleen gerechtvaardigd kan zijn voor zover zij bij wet wordt gesteld, de wezenlijke inhoud van dat recht in acht neemt en, overeenkomstig het evenredigheidsbeginsel, slechts wordt gesteld voor zover zij noodzakelijk is en daadwerkelijk beantwoordt aan door de Europese Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen”.³⁴

85. De uitoefening van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte kan dus worden beperkt op voorwaarde dat het recht niet in zijn *kern* wordt aangetast. Tegen deze achtergrond heeft het EHRM eveneens verklaard dat artikel 6 EVRM niet beoogde om de toegang te waarborgen tot een rechterlijke instantie die haar eigen opvatting *in de plaats van* die van de administratieve autoriteiten kan stellen.³⁵

86. Om te beoordelen of de omvang van het toezicht door de bevoegde nationale rechter toereikend is, moet het voorwerp van de bestreden beslissing in aanmerking worden genomen. Dit element is des te belangrijker wanneer de beslissing „betrekking heeft op een specifiek gebied dat gespecialiseerde kennis vereist of wanneer, en in welke mate, zij de uitoefening van discretionaire bevoegdheid van de overheidsdienst met zich brengt”.³⁶

87. Gelet op een en ander ben ik van mening dat het toezicht op de geldigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen waarop de administratieve geldboete berust, zou kunnen worden beperkt op voorwaarde dat deze beperking het recht op een doeltreffende voorziening in rechte niet in zijn kern aantast en een legitiem doel nastreeft en mits er een redelijke verhouding van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen en het beoogde doel.³⁷

b) Omvang van het toezicht op de regelmatigheid (door het bestuur van de aangezochte lidstaat) en de wettigheid (door een rechter van diezelfde staat) in het kader van een op richtlijn 2011/16 gebaseerd verzoek om inlichtingen

88. In de eerste plaats herinner ik eraan dat richtlijn 77/799 bedoeld was om grensoverschrijdende belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden.³⁸ De eerste twee overwegingen van richtlijn 2011/16 bevestigen deze doelstelling. Deze doelstelling kan ook worden afgeleid uit artikel 23, lid 2, van richtlijn 2011/16, waarin wordt bepaald dat „[d]e lidstaten [...] de Commissie alle relevante gegevens mee[delen] die noodzakelijk zijn om de doeltreffendheid van de administratieve samenwerking overeenkomstig deze richtlijn *ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking* te kunnen evalueren”.³⁹

89. Volgens inmiddels vaste rechtspraak van het Hof kan de doelstelling van bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking worden beschouwd als een rechtmatige doelstelling die een dwingende reden van algemeen belang uitmaakt.⁴⁰

34 — Arrest van 15 september 2016, *Star Storage e.a.* (C-439/14 en C-488/14, EU:C:2016:688, punt 49).

35 — Zie in die zin EHRM, 15 september 2015, *Tsanova-Gecheva tegen Bulgarije*, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punt 97.

36 — EHRM, 15 september 2015, *Tsanova-Gecheva tegen Bulgarije*, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, punt 98.

37 — Zie in die zin arrest van 22 december 2010, *DEB* (C-279/09, EU:C:2010:811, punt 60).

38 — Zie in die zin arresten van 27 september 2007, *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550 punt 30), en 22 oktober 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, punt 32).

39 — *Cursivering van mij*.

40 — Zie in die zin met name arresten van 18 juli 2007, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, punt 60), en 21 februari 2013, *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, punten 40, 45 en 46).

90. In de tweede plaats heeft het Hof verklaard dat de aangezochte lidstaat in beginsel *verplicht* is te antwoorden op een door een bevoegde autoriteit van een andere lidstaat gedaan verzoek om inlichtingen.⁴¹

91. Dienaangaande blijkt uit het gebruik van de aantonende wijs in artikel 5 van richtlijn 2011/16 dat het verstrekken van inlichtingen een verplichting uitmaakt. Dit artikel bepaalt namelijk dat „[o]p verzoek van de verzoekende autoriteit, [...] 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[deelt]*”.⁴² Het voorbehoud dat voorheen was neergelegd in artikel 2, lid 1, van richtlijn 77/799, is nu ondergebracht in een specifiek artikel van richtlijn 2011/16 met het opschrift „Beperkingen”, namelijk artikel 17. Niettemin bepaalt artikel 18 van deze richtlijn dat de leden 2, 3 en 4 van artikel 17 „in geen geval zo kunnen worden uitgelegd dat een lidstaat kan weigeren inlichtingen te verstrekken uitsluitend omdat hij geen binnenlands belang bij deze inlichtingen heeft”.

92. In de derde plaats is het tevens duidelijk dat de verzoekende staat niet om het even welke fiscale inlichtingen kan vragen. De verwijzing in artikel 5 van richtlijn 2011/16 naar artikel 1 van dezelfde richtlijn legt namelijk een duidelijke beperking op: deze richtlijn legt de voorschriften en procedures vast voor onderlinge samenwerking tussen 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 belastingen.⁴³

93. Deze beperking is met zoveel woorden geformuleerd in overweging 9 van richtlijn 2011/16, waarin valt te lezen dat „[d]oel 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”.

94. Uit deze bepaling en de nadere toelichting erop volgt dat het criterium „verwacht belang” een voorwaarde is voor de regelmatigheid van het verzoek om inlichtingen. Bijgevolg moet een dergelijk verzoek op dit punt door de aangezochte autoriteit worden onderzocht. Overigens kan ingevolge artikel 7, lid 4, van richtlijn 2011/16 de aangezochte autoriteit aan de verzoekende autoriteit in voorkomend geval laten weten welke tekortkomingen het verzoek vertoont.

95. Bijgevolg vormt dit criterium tevens de maatstaf aan de hand waarvan de wettigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen moet worden onderzocht en zulks door een gerecht in de zin van artikel 47 van het Handvest.

96. In de vierde plaats zijn snelheid en vertrouwelijkheid vanzelfsprekend van wezenlijk belang bij de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, hetgeen wordt bevestigd in de overwegingen 4 en 8 van richtlijn 2011/16. Om die reden zijn in artikel 7 van deze richtlijn termijnen vastgelegd voor de verstrekking van inlichtingen.⁴⁴

41 — Zie in die zin arrest van 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punt 34).

42 — Cursivering van mij.

43 — Met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde, douanerechten, accijnzen, die vallen onder andere wetgeving van de Unie inzake administratieve samenwerking tussen de lidstaten, en tevens met uitzondering van socialezekerheidsbijdragen (artikel 2, lid 2, van richtlijn 2011/16).

44 — Zie overweging 12 van richtlijn 2011/16. Bijvoorbeeld, wanneer de aangezochte autoriteit aan de verzoekende autoriteit de in het verzoek om inlichtingen geconstateerde tekortkomingen wenst mede te delen, dient hij dit volgens artikel 7, lid 4, van richtlijn 2011/16 binnen een termijn van een maand na ontvangst van het verzoek te doen.

97. Uit de vier voorafgaande opmerkingen volgt dat het onderzoek naar de regelmatigheid van het verzoek om inlichtingen door de belastingautoriteit van de aangezochte staat en de daaropvolgende toetsing van de wettigheid door de nationale rechter moeten worden beperkt, omdat anders het door richtlijn 2011/16 in het leven geroepen samenwerkingsmechanisme zijn doeltreffendheid grotendeels zou verliezen. Een dergelijke beperking is gerechtvaardigd uit hoofde van de doelstellingen van algemeen belang die met de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking worden nagestreefd.

98. Dienaangaande definieert artikel 20 van richtlijn 2011/16 de parameters die nuttig zijn voor de afbakening van het toezicht, doordat wordt bepaald welke informatie ten minste moet zijn opgenomen in de standaardformulieren, waarvan het gebruik door de wetgever in overweging wordt gegeven voor de in artikel 5 van richtlijn 2011/16 bedoelde verzoeken om inlichtingen en de antwoorden daarop. Overweging 9 van richtlijn 2011/16, welke het criterium „verwacht belang” vermeldt, verwijst overigens uitdrukkelijk naar artikel 20.

99. Bij de in artikel 20, lid 2, eerste alinea, van richtlijn 2011/16 genoemde gegevens gaat het om de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld en het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd. De tweede alinea voegt hieraan toe dat de verzoekende autoriteit namen en adressen kan doorgeven van personen die worden verondersteld in het bezit te zijn van de verlangde informatie.

100. Op basis van deze gegevens moet de aangezochte autoriteit in staat zijn om te bepalen of de gevraagde inlichtingen *naar verwachting van belang zijn* om het door de verzoekende autoriteit omschreven doel te bereiken, dat wil zeggen dat zij wel degelijk de fiscale situatie van de belastingplichtige betreffen en de verzoekende autoriteit kunnen helpen bij de correcte vaststelling van de belastingschuld.

101. Anders gezegd, de autoriteit van de aangezochte staat moet in staat zijn te antwoorden op de vraag of de gevraagde inlichtingen verband *kunnen* houden met de door de verzoekende staat nagestreefde belastingvaststelling.⁴⁵

102. Deze uitlegging vindt steun in het commentaar bij artikel 26 van het model van belastingverdrag inzake inkomen en vermogen dat is opgesteld door de OESO, dat de Uniewetgever zelf als leidraad heeft genomen.⁴⁶ Volgens de toelichting bij dit artikel van dat verdrag moet namelijk sprake zijn van „een *redelijke* mogelijkheid dat de gevraagde inlichtingen relevant *blijken te zijn*”.⁴⁷ Het begrip „verwacht belang” beoogt te voorkomen dat een lidstaat verzoekt om inlichtingen „waarvan *een verband* met een lopend(e) controle of onderzoek *niet erg waarschijnlijk* is”.⁴⁸

103. Het met richtlijn 2011/16 nagestreefde legitieme doel vereist dat dezelfde beperkingen van toepassing zijn op de toetsing van de wettigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen die plaatsvindt in het kader van een bij een rechterlijke instantie ingesteld beroep tegen de geldboete die wordt opgelegd aan de persoon die heeft geweigerd om de gevraagde inlichtingen te verstrekken.

45 — Ik merk op dat in het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen van 2 februari 2009 [COM(2009) 29 definitief], artikel 5, lid 1, doelde op „inlichtingen die voor de juiste heffing van [...] belastingen *relevant kunnen zijn*”. Cursivering van mij.

46 — Zie punt 570 van de toelichting bij het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen van 2 februari 2009 [COM(2009) 29 definitief]. Dat de lidstaten inspiratie zoeken in een modelverdrag van de OESO, krijgt de goedkeuring van het Hof. Zie bijvoorbeeld met betrekking tot het modelverdrag inzake dubbele belasting arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 32).

47 — Commentaar bij artikel 26 van het model van belastingverdrag inzake inkomen en vermogen 2014 van de OESO, punt 5. Cursivering van mij.

48 — Commentaar bij artikel 26 van het model van belastingverdrag inzake inkomen en vermogen 2014 van de OESO. Cursivering van mij.

104. Concreet moet de nationale rechter kunnen toetsen of het bevel tot het verstrekken van inlichtingen berust op een verzoek om inlichtingen dat een verband laat zien tussen, enerzijds, de gevraagde inlichtingen, de betrokken belastingplichtige, alsmede de derde bij wie in voorkomend geval inlichtingen worden ingewonnen en, anderzijds, het nagestreefde fiscale doel.

105. Aan wanverhouding tussen het verzoek om inlichtingen en het nagestreefde fiscale doel kan slechts een sanctie worden gekoppeld als zij kennelijk is. Wanneer de rechter van de aangezochte staat zou worden verplicht tot een gedetailleerde juridische analyse, zou dit van hem een grondige kennis van het feitelijke en juridische kader in de verzoekende lidstaat veronderstellen. Afgezien dat een dergelijke verplichting niet aan hem kan worden opgelegd, is een dergelijk vereiste ook nog eens niet realistisch.⁴⁹ Ik deel de zienswijze van de Commissie dat het begrip „verwacht belang” enkel een „summier en formeel onderzoek van feitelijke aard” vereist.⁵⁰

106. Evenmin dienen de in artikel 17 van richtlijn 2011/16 geformuleerde beperkingen van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen mijns inziens in aanmerking te worden genomen. De aangezochte autoriteit is namelijk in beginsel gehouden om te antwoorden op het verzoek om inlichtingen⁵¹, en de beperkingen van artikel 17 van deze richtlijn zijn slechts *mogelijkheden* waarvan de aangezochte autoriteit vrijelijk gebruik kan maken om de inlichtingen niet te verstrekken.⁵² Zoals het Hof eerder heeft opgemerkt met betrekking tot de verzoekende staat, heeft de Uniewetgever met het gebruik van het woord „kan” aangegeven dat de nationale belastingdiensten over een mogelijkheid beschikken.⁵³ En het is precies dit werkwoord dat in artikel 17, leden 3 en 4, van richtlijn 2011/16 wordt gebruikt.⁵⁴

107. Bijgevolg staat het niet aan de rechter om achteraf te beoordelen of het opportuun was van deze mogelijkheden gebruik te maken, wanneer de aangezochte autoriteit dat niet nuttig heeft geacht toen het verzoek om inlichtingen haar bereikte.

c) Voorlopige conclusie met betrekking tot de omvang van het toezicht op de regelmatigheid en de wettigheid in het kader van een op richtlijn 2011/16 gebaseerd verzoek om inlichtingen

108. Richtlijn 2011/16 zelf verleent geen rechten aan particulieren.

109. Alvorens een bevel tot het verstrekken van inlichtingen te geven, moet de aangezochte autoriteit evenwel in staat zijn na te gaan of de gevraagde inlichtingen waarschijnlijk van belang zijn om het door de verzoekende autoriteit omschreven doel te bereiken, dat wil zeggen dat de aangezochte autoriteit moet kunnen nagaan of deze inlichtingen de fiscale situatie van de belastingplichtige betreffen en de verzoekende autoriteit kunnen helpen bij de correcte vaststelling van de belastingschuld.

49 — Zie in die zin, met betrekking tot richtlijn 77/799, arrest van 13 april 2000, W.N. (C-420/98, EU:C:2000:209, punt 18).

50 — Zie punt 50 van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie.

51 — Zie in die zin arrest van 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punt 34).

52 — Enkel artikel 17, lid 1, van richtlijn 2011/16 verbindt een voorwaarde aan het antwoord van de aangezochte autoriteit. Het is voor haar evenwel onmogelijk om na te gaan of deze voorwaarde is vervuld. Ingevolge deze bepaling verstrekt de aangezochte autoriteit namelijk de in artikel 5 bedoelde inlichtingen „op voorwaarde dat de verzoekende autoriteit de inlichtingen eerst heeft trachten te verkrijgen uit alle gebruikelijke bronnen die zij in de gegeven omstandigheden kon aanspreken zonder dat het bereiken van de beoogde doelstellingen in het gedrang dreigde te komen”. Deze voorwaarde geldt dus voor de verzoekende autoriteit. Krachtens het beginsel van de loyale samenwerking, waarop de richtlijn berust, moet de aangezochte autoriteit noodzakelijkerwijs aannemen dat aan deze voorwaarde is voldaan. Normaliter maakt de verzoekende autoriteit alleen gebruik van deze richtlijn wanneer zij zelf niet over de noodzakelijke inlichtingen beschikt.

53 — Zie in die zin arresten van 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punt 33), en 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550 punt 32).

54 — Ingevolge artikel 17, lid 2, van richtlijn 2011/16 is „[d]e aangezochte lidstaat [...] op grond van deze richtlijn *niet verplicht* onderzoek in te stellen of inlichtingen te verstrekken, indien zijn wetgeving hem niet toestaat voor eigen doeleinden het onderzoek in te stellen of de gevraagde inlichtingen te verzamelen” (cursivering van mij).

110. Wanneer ter naleving van de richtlijn is voorzien in een administratieve geldboete, vereist dit bovendien dat toegang tot een gerecht in de zin van artikel 47 van het Handvest mogelijk is. Dit veronderstelt dat de rechter bij wie beroep is ingesteld tegen de geldboete, de wettigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen waarop deze boete berust, kan onderzoeken.

111. Het door richtlijn 2011/16 nagestreefde legitieme doel van bestrijding van belastingfraude en -ontwijking vereist evenwel dat de wettigheidstoets wordt beperkt als volgt: het gerecht moet enkel in staat zijn om, op basis van een summier onderzoek, na te gaan of het bevel tot het verstrekken van inlichtingen berust op een verzoek om inlichtingen dat een verband laat zien tussen, enerzijds, de gevraagde inlichtingen, de betrokken belastingplichtige, alsmede de derde bij wie in voorkomend geval inlichtingen worden ingewonnen en, anderzijds, het nagestreefde fiscale doel. Slechts wanneer de wanverhouding tussen het verzoek om inlichtingen en het fiscale doel kennelijk is, kan onwettigheid worden vastgesteld.

112. Zo bezien lijkt mij dit soort toezicht het in artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte niet in zijn kern aan te tasten. Bovendien wordt op deze wijze het evenredigheidsbeginsel geëerbiedigd aangezien de opgelegde beperkingen noodzakelijk zijn om de doeltreffendheid van de door richtlijn 2011/16 in het leven geroepen procedure voor administratieve samenwerking op belastinggebied te garanderen en niet verder gaan dan noodzakelijk is om de doelstelling van bestrijding van belastingfraude en -ontwijking te verwezenlijken.

d) Slotopmerking met betrekking tot het ontbreken van incoherentie met de situatie van de belastingplichtige

113. In zijn arrest van 22 oktober 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), heeft het Hof verklaard dat in het kader van een belastingcontrole een onderscheid moet worden gemaakt tussen het stadium van het onderzoek – waarvan het verzoek van een belastingdienst om de bijstand van een andere belastingdienst deel uitmaakt – en het stadium op tegenspraak. Volgens het Hof „[vereist] de eerbiediging van de rechten van verdediging van de belastingplichtige niet [...] dat hij deelneemt aan het verzoek om inlichtingen dat de verzoekende lidstaat tot de aangezochte lidstaat richt”.⁵⁵

114. Volgens de Commissie zou dezelfde redenering van toepassing moeten zijn op de derde aan wie inlichtingen worden gevraagd, omdat anders meer procedurele rechten aan de aangezochte derde worden verleend dan aan de belastingplichtige tegen wie het belastingonderzoek loopt, terwijl de fiscale situatie van eerstgenoemde niet wordt geraakt.⁵⁶ Bijgevolg zou de aangezochte derde niet het recht mogen hebben om het verwachte belang van het verzoek om inlichtingen aan te vechten.

115. Dit betoog snijdt geen hout, omdat de belastingplichtige tegen wie het onderzoek loopt, en de aangezochte derde zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden.

116. Wat namelijk het ontbreken van de verplichte toekenning van procedurele rechten aan de belastingplichtige in het arrest van 22 oktober 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), rechtvaardigt, is het door het Hof binnen een belastingcontrole gemaakte onderscheid tussen het stadium van het onderzoek en het stadium op tegenspraak.⁵⁷ Dit vangt aan met de verzending aan de belastingplichtige van een voorstel tot wijziging van de aanslag. Dit tweede stadium impliceert noodzakelijkerwijs voor de belastingplichtige dat bepaalde rechten, zoals het recht om de eventuele uiteindelijke beslissing voor een rechter aan te vechten, worden nageleefd.

55 — Punt 44 van dat arrest.

56 — Zie punt 70 van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie.

57 — Zie dienaangaande de punten 56 tot en met 59 van de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:370). Zie tevens, in de rechtsleer, Aubert, M., Broussy, E., en Cassagnabère, H., „Chronique de jurisprudence de la CJUE”, *L'actualité juridique; droit administratif*, 2013, blz. 2309, en Van Eijsden, A., „Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request”, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, nr. 3, blz. 131-134, met name blz. 132 en 133.

117. De aangezochte derde is niet betrokken bij het tweede stadium van het belastingonderzoek. Hierin kan hij zich dus niet beroepen op zijn rechten. Bovendien, kan – anders dan voor de belastingplichtige het geval is – ten aanzien van de aangezochte derde werkelijk worden gesproken van een onderzoek, vooral wanneer aan hem een geldboete wordt opgelegd? In deze omstandigheden is het niet incoherent om de vraag inzake het recht op een doeltreffende voorziening in rechte anders te beantwoorden ten aanzien van een belastingplichtige van wie de verzoekende staat de verschuldigde belasting wil berekenen, dan ten aanzien van een derde als adressaat van het op het verzoek om inlichtingen volgend bevel tot het verstrekken van inlichtingen.

E – Vierde prejudiciële vraag

118. Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen wat de reikwijdte is van het begrip „verwacht belang” bedoeld in artikel 1, lid 1, en in artikel 5 van richtlijn 2011/16. De Cour administrative vraagt zich, kort gezegd, af of het hierbij gaat om een voorwaarde voor de geldigheid van het verzoek om inlichtingen van de verzoekende aan de aangezochte autoriteit en van het daaropvolgende bevel tot het verstrekken van inlichtingen.

119. Bij het onderzoek van de derde en de vijfde vraag ben ik tot de slotsom gekomen dat de verwijzing in artikel 5 van richtlijn 2011/16 naar artikel 1 van diezelfde richtlijn een duidelijke beperking stelt aan de voor de aangezochte autoriteit geldende verplichting.

120. Ingevolge deze twee artikelen legt richtlijn 2011/16 namelijk de voorschriften en procedures vast voor onderlinge samenwerking tussen de lidstaten met het oog op uitwisseling van inlichtingen die *naar verwachting van belang zijn* voor de administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten op het gebied van de belastingen.⁵⁸

121. Hieruit heb ik afgeleid dat naleving van het criterium „verwacht belang” een voorwaarde is voor de regelmatigheid van het verzoek om inlichtingen, alsmede van het daaropvolgende bevel tot het verstrekken van inlichtingen, en dat dit criterium tevens de maatstaf vormt aan de hand waarvan de wettigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen moet worden onderzocht door een gerecht in de zin van artikel 47 van het Handvest.⁵⁹

122. Anders gezegd, het verwachte belang van de inlichtingen die door een lidstaat aan een andere lidstaat worden gevraagd, is een voorwaarde waaraan het verzoek om inlichtingen moet voldoen opdat de verplichting van de aangezochte lidstaat om daaraan gevolg te geven, uitwerking krijgt.

F – Zesde prejudiciële vraag

123. Met zijn zesde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 47, lid 2, van het Handvest vereist dat het verzoek om inlichtingen dat door de verzoekende autoriteit aan de aangezochte autoriteit is gedaan, wordt meegedeeld aan de adressaat van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen en aan de rechter in het kader van een bij hem ingesteld beroep tegen een geldboete die het gevolg is van de weigering om aan dat bevel gevolg te geven.

124. Deze vraag is niet zonder betekenis. Zij raakt aan het beginsel van hoor en wederhoor dat als een fundamenteel beginsel wordt beschouwd, aangezien dit beginsel de uitoefening van de rechten van de verdediging en de juridische waarheidsvinding mogelijk maakt.⁶⁰

58 — Met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde, douanerechten en accijnzen, die vallen onder andere Uniewetgeving inzake administratieve samenwerking tussen de lidstaten, en tevens met uitzondering van socialezekerheidsbijdragen (artikel 2, lid 2, van richtlijn 2011/16).

59 — Zie de punten 94 en 95 van deze conclusie.

60 — Zie in die zin Miniato, L., *Le principe du contradictoire en droit processuel*, L.G.D.J., Parijs, 2008, nr. 121.

125. In het kader van richtlijn 2011/16 worden de elementen waaruit het verband kan blijken tussen de gevraagde inlichtingen en het door de verzoekende autoriteit nagestreefde fiscale doel – dat wil zeggen het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen –, noodzakelijkerwijs uiteengezet in het verzoek om inlichtingen. Het is daarentegen niet zeker dat deze elementen worden weergegeven in het aan de aangezochte derde betekende bevel tot het verstrekken van inlichtingen. Integendeel, artikel 3, lid 4, van de wet van 25 november 2014 bepaalt uitdrukkelijk dat het bevel tot het verstrekken van inlichtingen enkel de gegevens bevat die voor de bezitter van de inlichtingen absoluut noodzakelijk zijn om te bepalen welke inlichtingen worden gevraagd.⁶¹

126. Een bevel tot het verstrekken van inlichtingen dat zo beknopt is, maakt het ongetwijfeld niet mogelijk om na te gaan of dit bevel berust op een verzoek om inlichtingen dat een verband laat zien tussen, enerzijds, de gevraagde inlichtingen, de betrokken belastingplichtige, alsmede de derde bij wie in voorkomend geval inlichtingen worden ingewonnen en, anderzijds, het nagestreefde fiscale doel.⁶²

127. Bijgevolg moet het aanvankelijke verzoek van de verzoekende staat om inlichtingen noodzakelijkerwijs worden meegedeeld aan de rechter bij wie het beroep tegen de geldboete is ingesteld, omdat hij anders niet in staat zou zijn om het door artikel 47 van het Handvest vereiste wettigheidstoezicht uit te oefenen.

128. Dienaangaande heeft advocaat-generaal Bot recentelijk in punt 92 van zijn conclusie in de zaak ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563) immers eraan herinnerd dat „ook wanneer een aantasting van de nationale veiligheid wordt gesteld, de waarborg van een doeltreffend beroep in rechte ten minste vereist dat de onafhankelijke beroepsinstantie op de hoogte wordt gesteld van de gronden waarop het litigieuze besluit is gebaseerd, zelfs wanneer deze niet voor het publiek toegankelijk zijn”.⁶³

129. Maar quid ten aanzien van de aangezochte derde? Het feit dat het verzoek om inlichtingen niet te zijner beschikking is, zou een onbalans tussen de procespartijen teweegbrengen.

130. Vanaf het begin van het Europese project heeft het Hof verklaard dat het fundamentele recht op een doeltreffende voorziening in rechte wordt geschonden indien een rechterlijke beslissing wordt gegrond op feiten en documenten waarvan partijen zelf, of een van partijen, geen kennis hebben kunnen nemen en ten aanzien waarvan zij derhalve niet in staat zijn geweest hun standpunt te bepalen.⁶⁴

131. Natuurlijk bezit ook het beginsel van hoor en wederhoor geen absolute gelding. De achtergrond waartegen het onderhavige geding zich afspeelt, mag niet uit het oog worden verloren: de samenwerking tussen belastingdiensten teneinde belastingfraude en -ontwijking te bestrijden. In deze context is het niet uitgesloten dat als gevolg van de mededeling van het verzoek om inlichtingen aan de aangezochte derde afbreuk wordt gedaan aan de doeltreffendheid van de informatie-uitwisseling of dat het de kans op succes van het door de verzoekende staat ingestelde onderzoek verkleint. Bovendien rijst de vraag of de mededeling van het verzoek om inlichtingen aan de aangezochte derde schending uitmaakt van het recht op bescherming van de persoonsgegevens van de belastingplichtige tegen wie het belastingonderzoek loopt.

61 — In het onderhavige geval lijkt het wettelijk voorschrift niet noodzakelijk te zijn nageleefd. Het in het hoofdgeding aan Berlioz betekende bevel tot het verstrekken van inlichtingen bevat namelijk nog andere informatie dan de gevraagde inlichtingen (zie voetnoot 67).

62 — Zie punt 111 van deze conclusie.

63 — Cursivering van mij.

64 — Zie in die zin arrest van 22 maart 1961, Snupat/Hoge Autoriteit (42/59 en 49/59, EU:C:1961:5), en, voor een recente bevestiging van het beginsel, arrest van 4 juni 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punt 56).

132. Ik ben evenwel niet van mening dat deze overwegingen in algemene en absolute zin een rechtvaardiging vormen voor de inbreuk op de waarborgen die inherent zijn aan het recht op een doeltreffende voorziening in rechte, als gevolg van de beperkte toegang tot de elementen die onmisbaar zijn voor de beoordeling van de wettigheid van de opgelegde sanctie.

133. Hoewel het EHRM heeft erkend dat het beginsel van hoor en wederhoor kan worden beperkt, kan een dergelijke beperking immers enkel worden gesteld ter bescherming van het fundamentele recht van een ander individu of een zwaarwegend algemeen belang.⁶⁵ Volgens het EHRM zijn in het licht van artikel 6, lid 1, EVRM alleen „absoluut noodzakelijke” maatregelen rechtmatig.⁶⁶

134. Dienaangaande lijken, in het kader van richtlijn 2011/16, de rechten van een ander individu mijns inziens niet, a priori, de geheimhouding ten opzichte van de aangezochte derde van het verzoek om inlichtingen te rechtvaardigen. Het is immers waarschijnlijk dat de informatie met betrekking tot de belastingplichtige tegen wie het belastingonderzoek loopt, reeds in het bevel tot het verstrekken van inlichtingen is meegegeven.⁶⁷ Het staat daarentegen buiten kijf dat de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking een zwaarwegend algemeen belang vormt.

135. Zelfs in uitzonderlijke omstandigheden die verband houden met de openbare veiligheid in geval van een vermeende dreiging van terroristische handelingen, heeft het Hof evenwel verklaard dat het aan de bevoegde nationale autoriteit staat om het bewijs te leveren dat de staatsveiligheid daadwerkelijk zou worden geschaad indien de redenen die ten grondslag liggen aan de litigieuze beslissing nauwkeurig en volledig aan de betrokkene zouden worden meegedeeld.⁶⁸

136. Dit vereiste is tevens in lijn met de rechtspraak van het EHRM volgens welke de beperking van het beginsel van hoor en wederhoor moet worden gecompenseerd door passende procedurele voorzieningen die kunnen waarborgen dat de procedure voldoende eerlijk is.⁶⁹ De rechterlijke beoordeling van de noodzaak van bekendmaking is namelijk aangemerkt als een belangrijke waarborg die de weigering van de bevoegde autoriteit om mededelingen te doen, kan verhelpen.⁷⁰

137. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat het verzoek om inlichtingen dus, noodzakelijkerwijs, moet worden meegedeeld aan het gerecht waarbij beroep is ingesteld tegen de geldboete, alsmede aan de aangezochte derde. Is de overheidsdienst van de aangezochte staat van oordeel dat deze mededeling nadelig kan zijn voor de doeltreffendheid van de samenwerking tussen de diensten ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking (of afbreuk kan doen aan een ander algemeen belang of aan een fundamenteel recht van een ander individu), dan staat het aan deze dienst om dit in het kader van de beroepsprocedure aan te tonen en is het de taak van de rechter om hierover te beslissen.

65 — Zie in die zin EHRM, 16 februari 2000, Jasper tegen Verenigd Koninkrijk, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punt 52, en 19 februari 2009, A. e.a. tegen Verenigd Koninkrijk, CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, punt 205.

66 — EHRM, 16 februari 2000, Jasper tegen Verenigd Koninkrijk, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punt 52.

67 — Hiervan is overigens sprake in het onderhavige geval, aangezien het bevel tot het verstrekken van inlichtingen melding maakt van de identiteit van de betrokken rechtspersoon en het doel van het door de autoriteiten van de verzoekende staat ingestelde onderzoek. Na te hebben aangegeven dat het „bij de rechtspersoon waarop het onderzoek betrekking heeft, gaat om de vennootschap Cofima SAS” en de vermelding van het adres van de maatschappelijke zetel in Frankrijk, vermeldt het bevel tot het verstrekken van inlichtingen verder uitdrukkelijk dat „de Franse belastingautoriteiten een onderzoek uitvoeren naar de fiscale situatie van de vennootschap SAS Cofima, die wordt gehouden door de vennootschap Berlioz Investment SA, en inlichtingen nodig hebben om te kunnen beoordelen of de door SAS Cofima aan Berlioz Investment SA uitgekeerde dividenden aan de bronheffing moeten worden onderworpen” (zie productie A 1 van het door de Luxemburgse regering overgelegde dossier).

68 — Zie in die zin arrest van 4 juni 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punt 61).

69 — Zie in die zin punt 83 van de conclusie van advocaat-generaal Bot in de zaak ZZ (C-300/11, EU:C:2012:563) en met name EHRM, 16 februari 2000, Jasper tegen Verenigd Koninkrijk, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punt 52.

70 — Zie in die zin EHRM, 16 februari 2000, Jasper tegen Verenigd Koninkrijk, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punt 56.

VI – Conclusie

138. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de door de Cour administrative gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

- „1) Wanneer een lidstaat in zijn wetgeving voorziet in een geldboete die wordt opgelegd aan een justitiabele die weigert inlichtingen te verstrekken in het kader van een met name op richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen gebaseerde uitwisseling van inlichtingen tussen belastingdiensten, legt deze lidstaat het Unierecht ten uitvoer, waardoor het Handvest toepassing vindt.
- 2) Een justitiabele kan zich beroepen op artikel 47 van het Handvest wanneer hij van mening is dat de aan hem opgelegde administratieve geldboete gebaseerd is op een verzoek om inlichtingen waarvan hij de geldigheid in twijfel trekt, indien dit verzoek is gedaan in het kader van een procedure waarmee uitvoering wordt gegeven aan het Unierecht.
- 3) Artikel 47 van het Handvest moet aldus worden uitgelegd dat het gerecht waarbij beroep is ingesteld tegen de administratieve geldboete wegens weigering om gevolg te geven aan het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, de wettigheid van dit bevel moet kunnen onderzoeken. Gelet op het door richtlijn 2011/16 nagestreefde legitieme doel van bestrijding van belastingfraude en -ontwijking hoeft het gerecht evenwel enkel in staat te zijn om na te gaan, op basis van een summier onderzoek, of het bevel tot het verstrekken van inlichtingen berust op een verzoek om inlichtingen dat een verband laat zien tussen, enerzijds, de gevraagde inlichtingen, de betrokken belastingplichtige, alsmede de derde bij wie in voorkomend geval inlichtingen worden ingewonnen en, anderzijds, het nagestreefde fiscale doel. Slechts wanneer de wanverhouding tussen het verzoek om inlichtingen en het fiscale doel kennelijk is, kan onwettigheid worden vastgesteld.
- 4) Het verwachte belang van de inlichtingen die een lidstaat aan een andere lidstaat op basis van richtlijn 2011/16 vraagt, is een voorwaarde waaraan het verzoek om inlichtingen moet voldoen opdat de verplichting van de aangezochte lidstaat om hieraan gevolg te geven uitwerking krijgt.
- 5) Het verzoek om inlichtingen waarop het bevel tot het verstrekken van inlichtingen berust, moet noodzakelijkerwijs worden meegedeeld aan het gerecht waarbij beroep is ingesteld tegen de geldboete, alsmede aan de aangezochte derde. Is de overheidsdienst van de aangezochte staat van oordeel dat deze mededeling nadelig kan zijn voor de doeltreffendheid van de samenwerking tussen de diensten ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking (of afbreuk kan doen aan een ander algemeen belang of aan een fundamenteel recht van een ander individu), dan staat het aan deze dienst om dit in het kader van de beroepsprocedure aan te tonen en is het de taak van de rechter om hierover te beslissen.”