



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

16 mei 2017*

„Prejudiciële verwijzing — Richtlijn 2011/16/EU — Administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen — Artikel 1, lid 1 — Artikel 5 — Verzoek om inlichtingen dat aan een derde is gericht — Weigering om te antwoorden — Sanctie — Begrip ‚verwacht belang‘ van de gevraagde inlichtingen — Toetsing door de aangezochte autoriteit — Toetsing door de rechter — Omvang — Handvest van de grondrechten van de Europese Unie — Artikel 51 — Tenuitvoerbrenging van het recht van de Unie — Artikel 47 — Recht op een doeltreffende voorziening in rechte — Toegang van de rechter en de derde tot het inlichtingenverzoek dat door de verzoekende autoriteit is toegezonden”

In zaak C-682/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Cour administrative (hoogste bestuursrechter, Luxemburg) bij beslissing van 17 december 2015, ingekomen bij het Hof op 18 december 2015, in de procedure

Berlioz Investment Fund SA

tegen

Directeur de l'administration des contributions directes,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, A. Tizzano, vicepresident, M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger en A. Prechal, kamerpresidenten, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (rapporteur), C. Vajda en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: V. Giacobbo-Peyronnel, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 november 2016,

gelet op de opmerkingen van:

- Berlioz Investment Fund SA, vertegenwoordigd door J.-P. Drescher, avocat,
- de Luxemburgse regering, vertegenwoordigd door A. Germeaux en D. Holderer als gemachtigden, bijgestaan door P.-E. Partsch en T. Evans, avocats,

* Procestaal: Frans.

- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux en M. Jacobs als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze als gemachtigde,
- de Franse regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door S. Ghiandoni, vervolgens door E. de Moustier als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door P. Garofoli, avvocato dello Stato,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door S. Hartikainen als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, J.-F. Brakeland, H. Krämer en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 januari 2017,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft 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/EEG (PB 2011, L 64, blz. 1, met rectificatie in PB 2013, L 162, blz. 15), alsmede van artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Berlioz Investment Fund SA (hierna: „Berlioz”) en de directeur de l’administration des contributions directes (directeur van de dienst voor directe belastingen, Luxemburg) over een sanctie die laatstgenoemde aan Berlioz heeft opgelegd omdat zij had geweigerd te antwoorden op een verzoek om inlichtingen in het kader van een uitwisseling van inlichtingen met de Franse belastingdienst.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Handvest

- 3 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.

[...]

Richtlijn 2011/16

4 De overwegingen 1, 2, 6 tot en met 9 en 19 van richtlijn 2011/16 luiden als volgt:

„(1) [...] 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) [...] 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 (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. [...]

(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.

[...]

(19) De gevallen waarin een aangezochte lidstaat het verstrekken van inlichtingen kan weigeren, moeten duidelijk omschreven en beperkt worden, rekening gehouden met bepaalde particuliere belangen die bescherming behoeven, alsook met het algemeen belang.”

5 In artikel 1, lid 1, van richtlijn 2011/16 is het volgende bepaald:

„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.”

6 Artikel 5 van deze richtlijn voorziet in het volgende:

„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 16, lid 1, van genoemde richtlijn is als volgt verwoord:

„De inlichtingen die de lidstaten elkaar krachtens deze richtlijn in enigerlei vorm verstrekken, vallen onder de geheimhoudingsplicht en genieten de bescherming waarin het nationale recht van de ontvangende lidstaat met betrekking tot soortgelijke inlichtingen voorziet. [...]

[...]”

8 In artikel 17 van diezelfde richtlijn, „Beperkingen”, is het volgende opgenomen:

„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.”

9 Artikel 18 van richtlijn 2011/16, „Verplichtingen”, luidt:

„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.

[...]”

- 10 Artikel 20, lid 1, van richtlijn 2011/16 voorziet erin dat voor de verzoeken om inlichtingen of administratieve onderzoeken op grond van artikel 5 van die richtlijn voor zover mogelijk gebruik zal worden gemaakt van een door de Commissie vast te stellen formulier. Lid 2 van dit artikel 20 is als volgt verwoord:

„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 praktisch aansluit bij internationale ontwikkelingen.”

- 11 In lid 1, onder c), van artikel 22 van richtlijn 2011/16 is het volgende opgenomen:

„De lidstaten nemen alle maatregelen die noodzakelijk zijn om:

[...]

- c) de goede werking van de bij deze richtlijn ingestelde regelingen voor administratieve samenwerking te garanderen.”

Luxemburgs recht

Wet van 29 maart 2013

- 12 Richtlijn 2011/16 is in Luxemburgs recht omgezet bij de loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs [wet van 29 maart 2013 tot omzetting van richtlijn 2011/16 en tot 1) wijziging van de algemene belastingwet, 2) intrekking van de wet van 15 maart 1979 inzake internationale administratieve bijstand op het gebied van de directe belastingen, zoals gewijzigd, Mémorial A 2013, blz. 756; hierna: „wet van 29 maart 2013”].

- 13 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.”

14 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.”

Wet van 25 november 2014

15 De loi du 25 november 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (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, Mémorial A 2014, blz. 4170; hierna: „wet van 25 november 2014”), bevat de navolgende bepalingen.

16 Artikel 1, lid 1, van de wet van 25 november 2014 luidt:

„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;

[...]”

17 Artikel 2 van de wet van 25 november 2014 voorziet in het volgende:

„1. De belastingdiensten zijn gemachtigd, inlichtingen van welke aard ook van de bezitter van deze inlichtingen te vorderen 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 gevorderd. Deze verplichting omvat de toezending van de ongewijzigde stukken waarop de inlichtingen zijn gebaseerd.

[...]”

18 Artikel 3 van de wet van 25 november 2014 is als volgt verwoord:

„1. De bevoegde belastingdienst controleert of het verzoek om uitwisseling van inlichtingen aan de vormvoorschriften voldoet. Het verzoek om 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 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 bevoegde belastingdienst of zijn gemachtigde bij aangetekende brief kennis aan de bezitter van de inlichtingen van zijn beslissing om de gevraagde inlichtingen te vorderen. 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.

[...]”

19 Artikel 5, lid 1, van de wet van 25 november 2014 bepaalt het volgende:

„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 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.”

20 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) 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 (hoogste bestuursrechter). 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.”

Hoofding en prejudiciële vragen

21 Berlioz is een naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht die dividenden heeft ontvangen die met vrijstelling van bronheffing aan haar waren uitgekeerd door haar dochteronderneming, de vereenvoudigde aandelenvennootschap naar Frans recht Cofima.

22 Op 3 december 2014 heeft de Franse belastingdienst, die twijfelde of bij de door Cofima genoten vrijstelling was voldaan aan de voorwaarden in het Franse recht, aan de Luxemburgse belastingdienst een verzoek om inlichtingen betreffende Berlioz op grond van met name richtlijn 2011/16 toegezonden.

23 Na dit verzoek heeft de directeur de l'administration des contributions directes op 16 maart 2015 een besluit vastgesteld, waarin hij heeft aangegeven dat de Franse belastingautoriteiten de fiscale positie van Cofima aan het onderzoeken waren en inlichtingen nodig hadden om een beslissing te kunnen nemen

over de toepassing van de bronheffing op de dividenden die door Cofima aan Berlioz waren uitgekeerd. In dat besluit heeft hij Berlioz op grond van artikel 2, lid 2, van de wet van 25 november 2014 gelast om hem een bepaald aantal inlichtingen te verstrekken en haar in het bijzonder gevraagd:

- gedocumenteerd aan te geven of de vennootschap in Luxemburg over een werkelijke bestuurszetel beschikt en welke de voornaamste kenmerken daarvan zijn, namelijk beschrijving van deze zetel, oppervlakte van haar kantoorruimte, computerapparatuur en ander materiaal dat haar toebehoorde, het afschrift van de huurovereenkomst voor de kantoorruimte en het domicilie;
 - een lijst te verstrekken van haar werknemers, met hun functie binnen de vennootschap, en op te geven welke werknemers zijn verbonden aan haar maatschappelijke zetel;
 - aan te geven of zij in Luxemburg arbeidskrachten inhuurt;
 - aan te geven of er een overeenkomst bestaat tussen Berlioz en Cofima en, zo ja, een afschrift van deze overeenkomst te verstrekken;
 - gedocumenteerd aan te geven welke deelnemingen zij in andere vennootschappen aanhoudt en hoe deze deelnemingen zijn gefinancierd;
 - de naam en het adres van haar aandeelhouders op te geven, met het bedrag van de aandelen van elke aandeelhouder en het participatiepercentage van elke aandeelhouder, 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.
- 24 Op 21 april 2015 heeft Berlioz aangegeven dat zij aan het bevel van 16 maart 2015 gevolg gaf, behalve voor zover het de naam en het adres van de aandeelhouders van de vennootschap, het bedrag van de aandelen van elk van hen en het participatiepercentage van elke aandeelhouder betrof, op grond dat deze gegevens naar verwachting niet van belang waren, in de zin van richtlijn 2011/16, voor de beoordeling of de door haar dochteronderneming verrichte dividenduitkeringen onderworpen waren aan de bronheffing, waarop de controle van de Franse belastingdienst zich richtte.
- 25 Bij besluit van 18 mei 2015 heeft de directeur de l'administration des contributions directes op grond van artikel 5, lid 1, van de wet van 25 november 2014 een administratieve boete van 250 000 EUR aan Berlioz opgelegd wegens haar weigering om deze inlichtingen te verstrekken.
- 26 Op 18 juni 2015 heeft Berlioz bij de tribunal administratif (bestuursrechter, Luxemburg) beroep tot nietigverklaring van het sanctiebesluit van de directeur de l'administration des contributions directes ingesteld, met het verzoek te onderzoeken of het bevel van 16 maart 2015 gegrond was.
- 27 Bij uitspraak 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, maar het beroep verworpen voor het overige, waarbij het heeft verklaard dat geen uitspraak behoefde te worden gedaan op het subsidiaire beroep tot nietigverklaring.
- 28 Bij verzoekschrift van 31 augustus 2015 heeft Berlioz bij de Cour administrative (hoogste bestuursrechter, Luxemburg) hoger beroep 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 van 16 maart 2015 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 vrijheden, dat op 4 november 1950 te Rome is ondertekend (hierna: „EVRM”).

29 De Cour administrative was van oordeel dat mogelijk rekening moest worden gehouden met artikel 47 van het Handvest, dat een afspiegeling is van het in artikel 6, lid 1, van het EVRM bedoelde recht. Hij heeft de partijen in het hoofdgeding verzocht om hun opmerkingen dienaangaande in te dienen.

30 Deze rechter vraagt zich af of een justitiabele als Berlioz het recht op een doeltreffende voorziening in rechte geniet wanneer hij niet kan laten toetsen, al was het maar door het opwerpen van een exceptie, of het bevel dat aan de aan hem opgelegde sanctie ten grondslag ligt, geldig is. Meer bepaald heeft hij vragen over het begrip „verwacht belang” van de gevraagde inlichtingen als bedoeld in artikel 1, lid 1, van richtlijn 2011/16 en over de omvang van de toetsing die de belastingautoriteiten en de rechterlijke autoriteiten van de aangezochte staat in dat verband moeten verrichten zonder aan de doelstelling van deze richtlijn afbreuk te doen.

31 Daarop heeft de Cour administrative de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„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 een administratieve geldboete oplegt als sanctie wegens niet-nakoming van diens verplichtingen tot medewerking 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 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 volledige 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 medewerking 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 (OESO) 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, [tweede alinea], 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, [tweede alinea], 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?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

- 32 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 51, lid 1, van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat het Unierecht in de zin van die bepaling ten uitvoer brengt, en het Handvest dus van toepassing is, wanneer hij in zijn wetgeving voorziet in een geldboete voor een justitiabele die weigert inlichtingen te verstrekken in het kader van een uitwisseling van inlichtingen tussen belastingautoriteiten op grond van met name de bepalingen van richtlijn 2011/16.
- 33 Volgens artikel 51, lid 1, van het Handvest zijn de bepalingen hiervan uitsluitend tot de lidstaten gericht wanneer zij het Unierecht ten uitvoer brengen. Bijgevolg moet worden nagegaan of een nationale maatregel die in een dergelijke sanctie voorziet, kan worden beschouwd als het ten uitvoer brengen van het Unierecht.
- 34 In dat verband moet erop worden gewezen dat richtlijn 2011/16 de lidstaten bepaalde verplichtingen oplegt. Meer bepaald voorziet artikel 5 van die richtlijn erin dat de aangezochte autoriteit bepaalde inlichtingen aan de verzoekende autoriteit verstrekt.

- 35 Bovendien volgt uit artikel 18 van richtlijn 2011/16, „Verplichtingen”, dat de aangezochte lidstaat de middelen aanwendt waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verzamelen.
- 36 Voorts volgt uit artikel 22, lid 1, onder c), van richtlijn 2011/16 dat de lidstaten alle maatregelen moeten nemen die noodzakelijk zijn om de goede werking van de bij deze richtlijn ingestelde regelingen voor administratieve samenwerking te garanderen.
- 37 Onder verwijzing naar de bestaande regelingen voor de verzameling van gegevens in het nationale recht, verplicht richtlijn 2011/16 de lidstaten dus om alle maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen, om zo aan hun verplichtingen op het gebied van de uitwisseling van inlichtingen te voldoen.
- 38 Vastgesteld moet worden dat die maatregelen, willen zij het nuttig effect van die richtlijn kunnen waarborgen, regelingen moeten omvatten, zoals de in het hoofdgeding in geding zijnde geldboete, die de justitiabele er voldoende toe aanzetten om op de verzoeken van de belastingautoriteiten te antwoorden, zodat de aangezochte autoriteit haar verplichtingen ten opzichte van de verzoekende autoriteit kan nakomen.
- 39 De omstandigheid dat richtlijn 2011/16 niet uitdrukkelijk voorziet in de toepassing van sanctiemaatregelen, staat niet in de weg aan het oordeel dat deze onderdeel zijn van de uitvoering van deze richtlijn en derhalve binnen de werkingssfeer van de Unierecht vallen. Het begrip „middelen om de inlichtingen te verzamelen” in de zin van artikel 18 van genoemde richtlijn en het begrip „maatregelen die noodzakelijk zijn om de goede werking van de regelingen voor administratieve samenwerking te garanderen” in de zin van artikel 22, lid 1, van diezelfde richtlijn zijn van dien aard dat zij dergelijke maatregelen omvatten.
- 40 In die omstandigheden is het van geen belang dat de nationale bepaling die als grondslag dient voor een sanctiemaatregel als die welke aan Berlioz is opgelegd, niet ter omzetting van richtlijn 2011/16 is vastgesteld, aangezien met de toepassing van deze nationale bepaling de toepassing van genoemde richtlijn wordt beoogd (zie in die zin arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punt 28).
- 41 Een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, die voorziet in een sanctiemaatregel voor het niet antwoorden op een verzoek van de nationale belastingdienst op grond waarvan laatstgenoemde kan voldoen aan de in richtlijn 2011/16 opgenomen verplichtingen, moet derhalve worden beschouwd als een maatregel ter uitvoering van deze richtlijn.
- 42 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 51, lid 1, van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat het Unierecht in de zin van die bepaling ten uitvoer brengt, en het Handvest dus van toepassing is, wanneer hij in zijn wetgeving voorziet in een geldboete voor een justitiabele die weigert inlichtingen te verstrekken in het kader van een uitwisseling tussen belastingautoriteiten op grond van met name de bepalingen van richtlijn 2011/16.

Tweede vraag

- 43 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 47 van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat een justitiabele die een geldboete is opgelegd wegens de niet-naleving van een bestuursbesluit 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 heeft om tegen de wettigheid van dat besluit op te komen.

Bestaan van een beroepsrecht op grond van artikel 47 van het Handvest

- 44 Volgens artikel 47 van het Handvest, met het opschrift „Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht”, heeft eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht op een doeltreffende voorziening in rechte. Dit recht gaat gepaard met de in artikel 19, lid 1, tweede alinea, VEU vervatte verplichting voor de lidstaten om in de nodige rechtsmiddelen te voorzien om daadwerkelijke rechterlijke bescherming op de onder het Unierecht vallende gebieden te verzekeren.
- 45 Meerdere regeringen hebben betoogd dat een „door het recht van de Unie gewaarborgd recht” in de zin van artikel 47 van het Handvest in een geval als dat in het hoofdgeding ontbreekt, aangezien richtlijn 2011/16 particulieren geen rechten toekent. Volgens deze regeringen ziet deze richtlijn, zoals richtlijn 77/799 die het Hof heeft onderzocht in het arrest van 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), uitsluitend op de uitwisseling van inlichtingen tussen belastingautoriteiten en verleent zij alleen aan die laatsten rechten. Bijgevolg kan een justitiabele als Berlioz er op grond van artikel 47 van het Handvest geen aanspraak op maken dat hij recht op een doeltreffende voorziening in rechte heeft.
- 46 In dat verband heeft het Hof in de punten 30 tot en met 36 van genoemd arrest geoordeeld dat richtlijn 77/799, die tot doel heeft om de samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaat te regelen, de overdracht van informatie tussen de bevoegde autoriteiten coördineert, waarbij aan de lidstaten een aantal verplichtingen wordt opgelegd, maar de belastingplichtige geen specifieke rechten verleent wat zijn deelname aan de procedure voor de uitwisseling van inlichtingen tussen deze autoriteiten betreft. Met name voorziet deze richtlijn niet in een verplichting voor die autoriteiten om de belastingplichtige te horen.
- 47 Wat richtlijn 2011/16 betreft, volgt uit overweging 7 daarvan 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 werkingssfeer van deze samenwerking te verruimen. Vastgesteld moet worden dat richtlijn 2011/16 daarmee een doel nastreeft dat analoog is aan dat van richtlijn 77/799, waarvoor zij in de plaats is gekomen.
- 48 Die omstandigheid betekent echter niet dat een justitiabele die zich in de positie van Berlioz bevindt, zijn zaak niet overeenkomstig artikel 47 van het Handvest voor een gerecht kan verdedigen in het kader van de toepassing van richtlijn 2011/16.
- 49 Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt namelijk dat de in de rechtsorde van de Unie gewaarborgde grondrechten toepassing kunnen vinden in alle situaties die door het Unierecht worden beheerst en dat wanneer het Unierecht toepasselijk is, dit impliceert dat de door het Handvest gewaarborgde grondrechten toepassing vinden (zie in die zin arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punten 19-21, en van 26 september 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punten 72 en 73).
- 50 In de onderhavige zaak heeft het hoofdgeding betrekking op een maatregel waarbij aan een justitiabele een sanctie is opgelegd wegens de niet-naleving van een besluit waarbij hij is gelast om aan de aangezochte autoriteit inlichtingen te verstrekken, zodat laatstgenoemde gevolg kan geven aan een door de verzoekende autoriteit geformuleerd verzoek op grond van met name richtlijn 2011/16. Zoals volgt uit het antwoord op de eerste vraag, is die sanctiemaatregel gebaseerd op een nationale bepaling waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest, zodat de bepalingen van dat laatste, en meer bepaald artikel 47 daarvan, in de omstandigheden van het hoofdgeding toepassing vinden (zie in die zin arrest van 26 september 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punten 74-77).

- 51 Wat meer bepaald het vereiste van een door het recht van de Unie gewaarborgd recht in de zin van artikel 47 van het Handvest betreft, moet in herinnering worden gebracht dat uit vaste rechtspraak volgt dat de bescherming tegen ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer van een natuurlijke of rechtspersoon die willekeurig of onredelijk zouden zijn, een algemeen beginsel van het Unierecht vormt (arresten van 21 september 1989, Hoechst/Commissie, 46/87 en 227/88, EU:C:1989:337, punt 19, en van 22 oktober 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, punt 27, alsmede beschikking van 17 november 2005, Minoan Lines/Commissie, C-121/04 P, niet gepubliceerd, EU:C:2005:695, punt 30).
- 52 Deze bescherming kan door een justitiabele als Berlioz worden ingeroepen tegen een voor hem bezwarende handeling, zoals het bevel en de sanctiemaatregel die in het hoofdgeding aan de orde zijn, zodat een dergelijke justitiabele aanspraak kan maken op een door het recht van de Unie gewaarborgd recht in de zin van artikel 47 van het Handvest, en daarmee dus recht op een doeltreffende voorziening in rechte heeft.

Voorwerp van het beroepsrecht

- 53 Bij een sanctiemaatregel moet worden nagegaan of een recht van beroep tegen die maatregel, zoals is voorzien in de regelgeving die in het hoofdgeding aan de orde is, voldoende is om de justitiabele in staat te stellen zijn aan artikel 47 van het Handvest ontleende rechten uit te oefenen, of dat dit artikel vereist dat hij bij die gelegenheid ook tegen de wettigheid van het aan de sanctiemaatregel ten grondslag liggende bevel kan opkomen.
- 54 Wat dat aangaat, moet eraan worden herinnerd dat het recht op effectieve rechterlijke bescherming een algemeen beginsel van het recht van de Unie is, dat thans tot uitdrukking komt in artikel 47 van het Handvest. Dat artikel 47 geeft in het Unierecht uitvoering aan de bescherming die wordt verleend door artikel 6, lid 1, en artikel 13 EVRM. Bijgevolg dient enkel naar deze eerste bepaling verwezen te worden (zie in die zin arrest van 6 november 2012, Otis e.a., C-199/11, EU:C:2012:684, punten 46 en 47).
- 55 Artikel 47, tweede alinea, van het Handvest bepaalt dat eenieder er recht op heeft dat zijn zaak door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht wordt behandeld. De eerbiediging van dit recht veronderstelt dat het besluit van een bestuursorgaan dat niet zelf aan de voorwaarden van onafhankelijkheid en onpartijdigheid voldoet, later wordt onderworpen aan toezicht door een rechterlijk orgaan, dat onder meer bevoegd moet zijn om op alle relevante vragen in te gaan.
- 56 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 80 van zijn conclusie, moet de nationale rechter bij wie een beroep aanhangig is tegen de aan de justitiabele opgelegde administratieve geldboete wegens niet-naleving van het bevel, de wettigheid van dat laatste kunnen onderzoeken om aan de vereisten van artikel 47 van het Handvest te voldoen.
- 57 De Commissie geeft te kennen dat wanneer zou worden aanvaard dat de justitiabele een recht van beroep tegen een dergelijk bevel heeft, hem meer procedurele rechten zouden worden verleend dan een belastingplichtige. Volgens haar volgt uit punt 40 van het arrest van 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), dat het aan de belastingplichtige gerichte inlichtingenverzoek, dat deel uitmaakt van de onderzoeksfase waarin inlichtingen worden vergaard, slechts een voorbereidingshandeling op de eindbeslissing is, zodat daar niet tegen kan worden opgekomen.
- 58 De omstandigheden van de zaak die aan het hoofdgeding ten grondslag ligt, dienen evenwel te worden onderscheiden van die in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). Die zaak betrof inlichtingenverzoeken die door de belastingdienst van een lidstaat waren toegezonden aan de belastingdienst van een andere lidstaat en meer bepaald de vraag of de belastingplichtige naar wie in de verzoekende staat een belastingonderzoek was ingesteld, recht had op

deelname aan de procedure betreffende die verzoeken. Aan de betrokken justitiabele was evenwel geen inlichtingenverzoek toegezonden, anders dan het geval is bij Berlioz in het hoofdgeding. In de zaak die tot dat arrest heeft geleid, diende het Hof zich dus uit te spreken over het bestaan van een recht voor de belastingplichtige die voorwerp van inlichtingenverzoeken tussen nationale belastingdiensten was, om in het kader van die procedure te worden gehoord, en niet, zoals in casu, het bestaan van een beroepsrecht ten gunste van een justitiabele van de aangezochte lidstaat tegen een aan die justitiabele opgelegde sanctiemaatregel wegens niet-naleving van een bevel dat de aangezochte autoriteit tot hem had gericht na een aan die autoriteit gericht inlichtingenverzoek van de verzoekende autoriteit.

- 59 Bijgevolg moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 47 van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat een justitiabele die een geldboete is opgelegd wegens de niet-naleving van een bestuursbesluit 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 heeft om tegen de wettigheid van dat besluit op te komen.

Vierde vraag

- 60 Met zijn vierde vraag, die vóór de derde vraag moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16 aldus moeten worden uitgelegd dat het „verwachte belang” van de door een lidstaat aan een andere lidstaat gevraagde inlichtingen een voorwaarde is waaraan het inlichtingenverzoek moet voldoen om de verplichting van de aangezochte lidstaat om daaraan gevolg te geven te doen ingaan en tegelijk ook een voorwaarde voor de wettigheid van het door die lidstaat aan een justitiabele gerichte bevel is.
- 61 Krachtens artikel 1, lid 1, van richtlijn 2011/16, betreffende de doelstelling van die richtlijn, werken de lidstaten samen met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die „naar verwachting van belang” zijn voor de verzoekende administratie, gelet op de fiscale regelgeving van de lidstaat waaronder die administratie valt.
- 62 Artikel 5 van richtlijn 2011/16 verwijst naar die inlichtingen, door erin te voorzien dat de aangezochte autoriteit de in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen die zij in haar bezit heeft of naar aanleiding van een administratief onderzoek verkrijgt, op haar verzoek aan de verzoekende autoriteit verstrekt. Dit artikel 5 legt de aangezochte autoriteit dus een verplichting op.
- 63 Uit de bewoordingen van die bepalingen volgt dat de uitdrukking „naar verwachting van belang” duidt op de kwalitatieve eigenschappen die de gevraagde inlichtingen moeten hebben. De volgens artikel 5 van richtlijn 2011/16 op de aangezochte autoriteit rustende verplichting om met de verzoekende autoriteit samen te werken, strekt zich niet uit tot de verstrekking van inlichtingen die deze kwalitatieve eigenschappen niet hebben.
- 64 De kwalitatieve eigenschap dat de gevraagde inlichtingen „naar verwachting van belang” zijn, is een voorwaarde voor het daarop betrekking hebbende verzoek.
- 65 Bepaald moet nog worden door wie en hoe die kwalitatieve eigenschap wordt beoordeeld en of de justitiabele tot wie de aangezochte autoriteit zich wendt voor het verkrijgen van de door de verzoekende autoriteit gevraagde inlichtingen, zich erop kan beroepen dat zij die kwalitatieve eigenschap niet hebben.
- 66 In dat verband moet worden afgegaan op de bewoordingen van overweging 9 van richtlijn 2011/16 dat het zogenoemde criterium van het „verwachte belang” tot doel heeft om in een zo ruim mogelijke uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied te voorzien 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 fiscale positie van een bepaalde belastingplichtige.

- 67 Zoals meerdere regeringen en de Commissie hebben betoogd, is het begrip „naar verwachting van belang” een afspiegeling van het begrip dat in artikel 26 van het model-belastingverdrag van de OESO wordt gebruikt, zowel wegens de gelijkenissen tussen de gebruikte concepten als wegens de verwijzing naar de OESO-verdragen in de toelichting bij voorstel voor een richtlijn van de Raad COM(2009) 29 definitief van 2 februari 2009 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, dat tot de vaststelling van richtlijn 2011/16 heeft geleid. Volgens het commentaar op dat artikel dat op 17 juli 2012 door de Raad van de OESO is vastgesteld, staat het de verdragsluitende staten niet vrij om „fishing expeditions” te ondernemen of inlichtingen op te vragen, waarvan het niet aannemelijk is dat deze relevant zijn voor de belastingaangelegenheden van een bepaalde belastingplichtige. Er moet juist een redelijke mogelijkheid bestaan dat de gevraagde inlichtingen relevant zullen blijken te zijn.
- 68 Het doel van het begrip „verwacht belang” zoals dat uit overweging 9 van richtlijn 2011/16 volgt, is dus om het de verzoekende autoriteit mogelijk te maken om alle inlichtingen te verkrijgen die hem voor zijn onderzoek gerechtvaardigd voorkomen, echter zonder dat hij kennelijk buiten het kader van dat onderzoek mag treden of de aangezochte autoriteit een buitensporig zware last mag opleggen.
- 69 Van belang is namelijk dat de verzoekende autoriteit in het kader van haar onderzoek kan bepalen welke inlichtingen zij nodig meent te hebben ten behoeve van haar nationale recht, zulks overeenkomstig overweging 1 van richtlijn 2011/16, om zo het bedrag van de te innen belastingen en inhoudingen correct te kunnen vaststellen.
- 70 Het staat bijgevolg aan die autoriteit, die meester is over het aan het inlichtingenverzoek ten grondslag liggende onderzoek, om, afhankelijk van de omstandigheden van de zaak, te beoordelen of de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn voor dat onderzoek, gezien het verloop van de procedure en, overeenkomstig artikel 17, lid 1, van richtlijn 2011/16, de gebruikelijke informatiebronnen die zij heeft kunnen aanspreken.
- 71 Hoewel de verzoekende autoriteit op dat punt een beoordelingsmarge heeft, kan zij echter niet om inlichtingen verzoeken die in het geheel niet relevant zijn voor het betrokken onderzoek.
- 72 Een dergelijk verzoek zou immers niet in overeenstemming zijn met de artikelen 1 en 5 van richtlijn 2011/16.
- 73 Wat de justitiabele betreft volgt uit het antwoord op de tweede vraag dat hij moet worden geacht het recht te hebben om voor een rechter aan te voeren dat het inlichtingenverzoek niet met artikel 5 van richtlijn 2011/16 in overeenstemming is en dat het daaruit voortkomende bevel onwettig is, wanneer de aangezochte autoriteit zich in voorkomend geval niettemin tot hem zou wenden met een bevel ter verkrijging van de gevraagde inlichtingen.
- 74 Bijgevolg moet op de vierde vraag worden geantwoord dat artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16 aldus moeten worden uitgelegd dat het „verwachte belang” van de door een lidstaat aan een andere lidstaat gevraagde inlichtingen een voorwaarde is waaraan het 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 door die lidstaat aan een justitiabele gerichte bevel en van de sanctiemaatregel die hem wegens niet-naleving van dat besluit wordt opgelegd.

Derde en vijfde vraag

- 75 Met zijn derde en vijfde vraag, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 47 van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat de nationale rechter in het kader van een beroep van een justitiabele tegen een sanctiemaatregel die hem door de

aangezochte autoriteit is opgelegd wegens de niet-naleving van een bevel dat ten aanzien van hem is vastgesteld na een inlichtingenverzoek van de verzoekende autoriteit op grond van richtlijn 2011/16, volledige rechtsmacht heeft om de wettigheid van dat bevel te toetsen. Hij vraagt voorts of artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16 en artikel 47 van het Handvest aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat het onderzoek van de geldigheid van een inlichtingenverzoek van de verzoekende autoriteit door de aangezochte autoriteit wordt beperkt tot de vraag of de vormvoorschriften in acht zijn genomen en dat zij de nationale rechter er in het kader van een dergelijk beroep toe verplichten om na te gaan of in alle opzichten is voldaan aan de voorwaarde inzake het verwachte belang, daaronder begrepen in het licht van artikel 17 van richtlijn 2011/16.

- 76 Wat in de eerste plaats de toetsing door de aangezochte autoriteit betreft, is in de punten 70 en 71 van het onderhavige arrest benadrukt dat de verzoekende autoriteit over een beoordelingsmarge beschikt wanneer zij nagaat of de aan de aangezochte autoriteit gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn, zodat de omvang van de door die laatste verrichte toetsing daartoe is beperkt.
- 77 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 volgt uit de overwegingen 2, 6 en 8 van richtlijn 2011/16, moet de aangezochte autoriteit in beginsel immers 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. De aangezochte autoriteit beschikt in de regel niet over een grondige kennis van het feitelijk en juridisch kader in de verzoekende staat en van haar kan niet worden verlangd dat zij over die kennis beschikt (zie in die zin arrest van 13 april 2000, W.N., C-420/98, EU:C:2000:209, punt 18). 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.
- 78 Dit in aanmerking nemend, dient de aangezochte autoriteit niettemin na te gaan of de gevraagde inlichtingen niet van elk verwacht belang voor het door de verzoekende autoriteit verrichte onderzoek zijn ontdaan.
- 79 Zoals volgt uit overweging 9 van richtlijn 2011/16, moet namelijk op artikel 20, lid 2, daarvan worden afgegaan, waarin de voor die toetsing relevante factoren zijn vermeld. Daartoe behoren ten eerste de inlichtingen die de verzoekende autoriteit moet verstrekken, namelijk de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld en het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd, en ten tweede, waar relevant, de gegevens van personen die worden verondersteld in het bezit te zijn van de verlangde informatie en andere inlichtingen die het verzamelen van de informatie door de aangezochte autoriteit vereenvoudigen.
- 80 Om de aangezochte autoriteit in staat te stellen om het in de punten 78 en 79 van dit arrest vermelde onderzoek te verrichten, moet de verzoekende autoriteit toereikend motiveren waarvoor de gevraagde inlichtingen in het kader van de fiscale procedure tegen de in het inlichtingenverzoek aangeduide belastingplichtige dienen.
- 81 Indien nodig, kan de aangezochte autoriteit, met het oog op dat onderzoek, de verzoekende autoriteit op grond van de bij richtlijn 2011/16 ingevoerde administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen om aanvullende inlichtingen verzoeken om vanuit zijn oogpunt uit te sluiten dat het bij de gevraagde inlichtingen niet kennelijk aan een verwacht belang ontbreekt, beoordeeld aan de hand van de factoren bedoeld in de punten 78 en 79 van het onderhavige arrest.
- 82 De door de aangezochte autoriteit verrichte toetsing beperkt zich dus niet tot een beknopte en formele verificatie van de regelmatigheid van het inlichtingenverzoek aan de hand van genoemde factoren. Daarmee moet deze autoriteit zich er juist van kunnen vergewissen dat het bij de gevraagde

inlichtingen niet aan een verwacht belang ontbreekt, gelet op de identiteit van de belastingplichtige in kwestie en die van de derde van wie eventueel inlichtingen worden gevraagd en op dat wat voor het belastingonderzoek in kwestie noodzakelijk is.

- 83 In de tweede plaats kan de toetsing door de rechter bij wie door een justitiabele beroep is ingesteld tegen een sanctie die hem is opgelegd bij een door de aangezochte autoriteit gegeven bevel naar aanleiding van een inlichtingenverzoek van de verzoekende autoriteit, niet alleen betrekking hebben op de evenredigheid van die sanctie en, waar nodig, leiden tot herziening daarvan, deze kan ook betrekking hebben op de wettigheid van dat bevel, zoals volgt uit het antwoord op de tweede vraag.
- 84 In dat verband vereist de doeltreffendheid van de door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde rechterlijke toetsing dat de door de verzoekende autoriteit verstrekte motivering de nationale rechter in staat stelt om de wettigheid van het inlichtingenverzoek te toetsen (zie in die zin arresten van 4 juni 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, punt 53, en van 23 oktober 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, punt 20).
- 85 Gelet op hetgeen in de punten 70 en 71 van het onderhavige arrest is uiteengezet over de beoordelingsmarge waarover de verzoekende autoriteit beschikt, moet worden geoordeeld dat voor de toetsing door de rechter dezelfde grenzen als voor de toetsing door de aangezochte autoriteit gelden.
- 86 Derhalve dient de rechter enkel na te gaan of het bevel berust op een voldoende met redenen omkleed verzoek van de verzoekende autoriteit betreffende inlichtingen waarbij het niet kennelijk aan een verwacht belang ontbreekt, gelet op de belastingplichtige in kwestie en de derde van wie eventueel inlichtingen worden gevraagd en op het nagestreefde fiscale doel.
- 87 De verwijzende rechter wenst tevens te vernemen of de toetsing door de rechter mede betrekking moet hebben op de naleving van het bepaalde in artikel 17 van richtlijn 2011/16, waarin grenzen worden gesteld aan de toezending van de gevraagde inlichtingen door de autoriteit van een lidstaat.
- 88 In dat verband moet erop worden gewezen dat deze bepalingen, waarvan sommige in aanmerking zouden kunnen worden genomen om te bepalen of het aan de justitiabele gerichte inlichtingenverzoek wettig is, geen rol spelen bij de toetsing of deze inlichtingen waarschijnlijk van belang zijn. Zoals volgt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing en de schriftelijke en mondelinge opmerkingen van Berlioz is haar weigering om bepaalde van de gevraagde inlichtingen te verstrekken er uitsluitend op gegrond dat deze inlichtingen naar verwachting niet van belang zijn, en niet een „grens” in de zin van artikel 17 van richtlijn 2011/16 die wordt ingeroepen.
- 89 Bijgevolg moet op de derde en de vijfde vraag worden geantwoord dat artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16 aldus moeten worden uitgelegd dat de toetsing door de aangezochte autoriteit bij wie de verzoekende autoriteit een inlichtingenverzoek op grond van die richtlijn heeft ingediend, zich niet beperkt tot de vraag of de vormvoorschriften in acht zijn genomen, maar die aangezochte autoriteit in staat moet stellen om zich ervan te vergewissen dat het bij de gevraagde inlichtingen niet aan een verwacht belang ontbreekt, gelet op de identiteit van de belastingplichtige in kwestie en van de derde van wie eventueel inlichtingen worden gevraagd en op dat wat voor het belastingonderzoek in kwestie noodzakelijk is. Diezelfde bepalingen van richtlijn 2011/16 en artikel 47 van het Handvest moeten aldus worden uitgelegd dat de nationale rechter in het kader van een beroep van een justitiabele tegen een sanctiemaatregel die hem door de aangezochte autoriteit is opgelegd wegens de niet-naleving van een bevel dat zij heeft vastgesteld na een inlichtingenverzoek van de verzoekende autoriteit op grond van richtlijn 2011/16, niet alleen bevoegd is om de opgelegde sanctie te herzien maar ook om de wettigheid van dat bevel te toetsen. Bij de voorwaarde van de wettigheid van dat bevel op het punt van het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen, beperkt de rechterlijke toetsing zich tot de vraag of een dergelijk belang niet kennelijk ontbreekt.

Zesde vraag

- 90 Met zijn zesde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 47, tweede alinea, van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat de rechter van de aangezochte lidstaat in het kader van de uitoefening van zijn rechterlijk toezicht toegang moet hebben tot het inlichtingenverzoek dat door de verzoekende lidstaat aan de aangezochte lidstaat is gericht en of dit document ook moet worden megedeeld aan de betrokken justitiabele in die laatste lidstaat, zodat zijn zaak eerlijk kan worden behandeld, of dat dit hem kan worden geweigerd om redenen van vertrouwelijkheid.
- 91 In dat verband moet erop worden gewezen dat het onderzoek naar het eventuele kennelijke ontbreken van een verwacht belang van de gevraagde inlichtingen aan de hand van dat document moet worden verricht.
- 92 Om de rechter van de aangezochte lidstaat in staat te stellen om zijn rechterlijk toezicht uit te oefenen, is het dus van belang dat hij toegang heeft tot het inlichtingenverzoek dat door de verzoekende lidstaat aan de aangezochte lidstaat is toegezonden. Indien nodig kan deze rechter in dat verband de aangezochte autoriteit verzoeken om de aanvullende inlichtingen te verstrekken die zij eventueel van de verzoekende autoriteit heeft verkregen en die noodzakelijk zijn om vanuit zijn oogpunt uit te sluiten dat het bij de gevraagde inlichtingen kennelijk aan een verwacht belang ontbreekt.
- 93 Wat het bestaan van een recht van toegang van de justitiabele tot het inlichtingenverzoek betreft, moet er rekening mee worden gehouden dat dit document volgens artikel 16 van richtlijn 2011/16 geheim is.
- 94 Deze geheime aard wordt verklaard door de vertrouwelijkheid die de verzoekende autoriteit normaliter in het stadium van de inlichtingenvergaring moet betrachten en die zij van de aangezochte autoriteit mag verwachten, om geen afbreuk te doen aan de doelmatigheid van haar onderzoek.
- 95 In het kader van een onderzoek kan de geheime aard van het inlichtingenverzoek derhalve tegen elke persoon worden ingeroepen.
- 96 In het kader van een beroep in rechte moet eraan worden herinnerd dat het beginsel van „equality of arms”, dat een logisch uitvloeisel is van het begrip eerlijk proces, inhoudt dat elke partij een redelijke mogelijkheid moet worden geboden om haar zaak, daaronder begrepen haar bewijzen, onder zodanige omstandigheden voor te dragen dat zij tegenover de tegenpartij niet wezenlijk wordt benadeeld (arrest van 6 november 2012, Otis e.a., C-199/11, EU:C:2012:684, punt 71).
- 97 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat het bestaan van schending van de rechten van de verdediging, daaronder begrepen het recht op toegang tot het dossier, moet worden beoordeeld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval, met name de aard van de betrokken handeling, de context van de vaststelling ervan en de rechtsregels die de betrokken materie beheersen (zie arresten van 18 juli 2013, Commissie e.a./Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P en C-595/10 P, EU:C:2013:518, punt 102, en van 10 september 2013, G. en R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punten 32 en 34).
- 98 In het licht van die overwegingen moet worden nagegaan of een justitiabele als Berlioz, die van mening is dat de van hem bij bevel gevraagde inlichtingen naar verwachting van geen belang zijn, toegang moet hebben tot het inlichtingenverzoek dat door de verzoekende autoriteit aan de aangezochte autoriteit is toegezonden, om zijn zaak in volle omvang voor de rechter te kunnen brengen.
- 99 In dat verband volgt uit het antwoord op de derde en de vijfde vraag dat het voor de vaststelling van de onwettigheid van een bevel op basis van een inlichtingenverzoek en de strafmaat van de sanctie die wegens niet-naleving van dat bevel is opgelegd, noodzakelijk maar ook voldoende is dat wordt aangetoond dat het bij de gevraagde inlichtingen niet kennelijk aan een verwacht belang voor het verrichte onderzoek ontbreekt, gelet op de identiteit van de belastingplichtige in kwestie en het fiscale doel waarvoor de inlichtingen worden opgevraagd.

- 100 Met het oog daarop hoeft de justitiabele in kwestie, teneinde zijn zaak op het punt van de voorwaarde van het verwachte belang eerlijk te laten behandelen, geen toegang te hebben tot het inlichtingenverzoek in zijn geheel. Het volstaat dat hij toegang heeft tot de minimuminformatie die in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2011/16 is vermeld, namelijk de identiteit van de belastingplichtige in kwestie en het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd. Indien de rechter van de aangezochte lidstaat evenwel van oordeel is dat die minimuminformatie in dat opzicht niet volstaat en hij de aangezochte autoriteit verzoekt om aanvullende inlichtingen te verstrekken in de zin van punt 92 van het onderhavige arrest, is deze rechter verplicht om die aanvullende inlichtingen aan de betrokken justitiabele te verstrekken, daarbij naar behoren rekening houdend met de eventuele vertrouwelijkheid van bepaalde van die gegevens.
- 101 Bijgevolg moet op de zesde vraag worden geantwoord dat artikel 47, tweede alinea, van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat de rechter van de aangezochte lidstaat in het kader van de uitoefening van zijn rechterlijk toezicht toegang moet hebben tot het inlichtingenverzoek dat door de verzoekende lidstaat aan de aangezochte lidstaat is gericht. De betrokken justitiabele beschikt daarentegen niet over een recht van toegang tot dit inlichtingenverzoek in zijn geheel, dat overeenkomstig artikel 16 van richtlijn 2011/16 een geheim document blijft. Om zijn zaak op het punt van het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen in volle omvang te laten behandelen, volstaat het in beginsel dat hij over de in artikel 20, lid 2, van die richtlijn bedoelde inlichtingen beschikt.

Kosten

- 102 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie 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 (Grote kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 51, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat het Unierecht in de zin van die bepaling ten uitvoer brengt, en het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie dus van toepassing is, wanneer hij in zijn wetgeving voorziet in een geldboete voor een justitiabele die weigert inlichtingen te verstrekken in het kader van een uitwisseling tussen belastingautoriteiten op grond van met name de bepalingen 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.**
- 2) **Artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie moet aldus worden uitgelegd dat een justitiabele die een geldboete is opgelegd wegens de niet-naleving van een bestuursbesluit 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 heeft om tegen de wettigheid van dat besluit op te komen.**
- 3) **Artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16 moeten aldus worden uitgelegd dat het „verwachte belang” van de door een lidstaat aan een andere lidstaat gevraagde inlichtingen een voorwaarde is waaraan het 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 door die lidstaat aan een justitiabele gerichte bevel en van de sanctiemaatregel die hem wegens niet-naleving van dat besluit wordt opgelegd.**

- 4) Artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16 moeten aldus worden uitgelegd dat de toetsing door de aangezochte autoriteit bij wie de verzoekende autoriteit een inlichtingenverzoek op grond van die richtlijn heeft ingediend, zich niet beperkt tot de vraag of de vormvoorschriften in acht zijn genomen, maar die aangezochte autoriteit in staat moet stellen om zich ervan te vergewissen dat het bij de gevraagde inlichtingen niet aan een verwacht belang ontbreekt, gelet op de identiteit van de belastingplichtige in kwestie en van de derde van wie eventueel inlichtingen worden gevraagd en op dat wat voor het belastingonderzoek in kwestie noodzakelijk is. Diezelfde bepalingen van richtlijn 2011/16 en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie moeten aldus worden uitgelegd dat de nationale rechter in het kader van een beroep van een justitiabele tegen een sanctiemaatregel die hem door de aangezochte autoriteit is opgelegd wegens de niet-naleving van een bevel dat zij heeft vastgesteld na een inlichtingenverzoek van de verzoekende autoriteit op grond van richtlijn 2011/16, niet alleen bevoegd is om de opgelegde sanctie te herzien maar ook om de wettigheid van dat bevel te toetsen. Bij de voorwaarde van de wettigheid van dat bevel op het punt van het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen, beperkt de rechterlijke toetsing zich tot de vraag of een dergelijk belang niet kennelijk ontbreekt.
- 5) Artikel 47, tweede alinea, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie moet aldus worden uitgelegd dat de rechter van de aangezochte lidstaat in het kader van de uitoefening van zijn rechterlijk toezicht toegang moet hebben tot het inlichtingenverzoek dat door de verzoekende lidstaat aan de aangezochte lidstaat is gericht. De betrokken justitiabele beschikt daarentegen niet over een recht van toegang tot dit inlichtingenverzoek in zijn geheel, dat overeenkomstig artikel 16 van richtlijn 2011/16 een geheim document blijft. Om zijn zaak op het punt van het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen in volle omvang te laten behandelen, volstaat het in beginsel dat hij over de in artikel 20, lid 2, van die richtlijn bedoelde inlichtingen beschikt.

ondertekeningen