

Het recht op een doeltreffende voorziening in rechte bij internationale uitwisseling van fiscale informatie, zaak C-682/15, Berlioz Investment Fund SA

Arrest van 16 mei 2017 (Grote Kamer); conclusie van advocaat-generaal M. WATHELET van 10 januari 2017

Richtlijn 2011/16/EU inzake administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen – Verzoek om inlichtingen dat aan een derde is gericht – Weigering om te antwoorden – Sanctie – Begrip “verwacht belang” van de gevraagde inlichtingen – Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Recht op een doeltreffende voorziening in rechte (artikel 47 Handvest) – Beoordelingsbevoegdheid van de rechter inzake het sanctiebesluit – Toegang van de rechter en de derde tot het inlichtingenverzoek dat door de verzoekende lidstaat is verzonden aan de aangezochte lidstaat

1. Feitelijke context en rechtsvragen

In het kader van de toepassing van de richtlijn 2011/16/EU inzake de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, krijgt de Luxemburgse vennootschap Berlioz Investment Fund SA (hierna verder “Berlioz”), een vraag van de Luxemburgse belastingdienst. De Luxemburgse belastingdienst stelt deze vraag op verzoek van de Franse collega’s die een onderzoek voeren naar een Franse vennootschap, Cofima, die een dochteronderneming is van Berlioz. Berlioz wordt dus aangesproken als derde. Berlioz had met name dividenden ontvangen van Cofima met vrijstelling van bronheffing. De Franse belastingdienst vroeg zich af of de Franse wettelijke voorwaarden in acht waren genomen hiervoor en stelde in dat kader een reeks vragen aan de Luxemburgse evenknie.

Berlioz geeft evenwel slechts gedeeltelijk gevolg aan de vraag van de Luxemburgse belastingdienst. Met name weigert Berlioz de naam en het adres van de vennoten van Berlioz op te geven, alsook het bedrag van de aandelen van elke vennoot en het participatiepercentage van elke vennoot. Berlioz is van oordeel dat deze gegevens naar verwachting niet van belang zijn voor het onderzoek dat de Franse belastingdienst voert. De vereiste van het verwacht belang is een vereiste die door de Richtlijn 2011/16/EU wordt gesteld.

In toepassing van de Luxemburgse wetgeving terzake legt de Luxemburgse belastingdienst daarop een administratieve boete op aan Berlioz van 250.000 EUR wegens weigering om (alle) gevraagde inlichtingen te verstrekken. Berlioz vecht dit sanctiebesluit aan voor de Luxemburgse administratieve rechter met als argument dat de vraag om inlichtingen van de Luxemburgse belastingdienst niet (volledig) gegrond was. De Luxemburgse administratieve rechter is weliswaar bereid om de geldboete te verminderen tot 150.000 EUR, maar weigerde te oordelen over de gegrondheid van de vraag om inlichtingen zelf. Daarop stelt Berlioz beroep in bij de hoogste administratieve rechter in Luxemburg. Berlioz meent dat de weigering van de administratieve rechter om uitspraak te doen over de gegrondheid van de

vraag om inlichtingen een inbreuk vormt op het recht op een doeltreffende voorziening in rechte zoals gewaarborgd door artikel 47 van het Handvest¹. Uiteindelijk besluit de hoogste administratieve rechter om de behandeling van de zaak te schorsen in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op een reeks prejudiciële vragen.

De eerste vraag betreft de vraag of Berlioz zich wel kan beroepen op het recht op een doeltreffende voorziening in rechte. De lidstaten dienen de fundamentele rechten van de Handvest immers te respecteren wanneer de lidstaat het Unierecht ten uitvoer brengt (artikel 51 lid 1 van het Handvest). De vraag rijst dus of de Luxemburgse overheid het Unierecht ten uitvoer brengt op het ogenblik dat zij een administratieve boete oplegt aan een rechtsonderhorige die weigert te antwoorden op een vraag die de Luxemburgse overheid op verzoek van de Franse overheid stelt, dit in toepassing van Luxemburgse wetgeving terzake.

Zo deze vraag bevestigend moet worden beantwoord, rijst vervolgens de vraag wat de draagwijdte is van dit recht op een doeltreffende voorziening in rechte. Dit recht bestaat immers telkens een door het Unierecht gewaarborgd recht of vrijheid wordt geschonden. Is dit hier het geval? Een tweede vraag omtrent de draagwijdte van dit recht betreft de vraag of het volstaat dat er een recht van beroep is tegen de sanctiemaatregel. Of moet het ook mogelijk zijn tegen het bevel dat aan de grondslag heeft gelegen van de sanctiemaatregel (hier: de vraag om inlichtingen) op te komen?

In de mate dat er een mogelijkheid moet zijn op te komen tegen de vraag om inlichtingen zelf, rijst nadien de vraag naar de beoordelingsbevoegdheid van de rechter. Alvorens deze vraag kan worden beantwoordt, rijst eerst nog de vraag naar de draagwijdte van het criterium van het verwacht belang zoals gehanteerd door de Richtlijn 2011/16/EU. Moet dit criterium aldus worden gezien dat dit in wezen een vereiste is die moet voldaan zijn opdat de aangezochte lidstaat überhaupt verplicht zou zijn om gevolg te geven aan het inlichtingenverzoek² van de verzoekende lidstaat? Moet aan deze voorwaarde met andere woorden ook voldaan zijn opdat een vraag om inlichtingen aan een (in casu) derde überhaupt gerechtvaardigd is?

Wat betreft de beoordelingsbevoegdheid van de rechter om te oordelen over de geldigheid van de vraag om inlichtingen in het algemeen en het voldaan zijn van de vereiste van het verwacht belang in het bijzonder, rijst dan vervolgens de vraag of een nationale regeling waarbij de bevoegdheid van de nationale rechter wordt beperkt tot het toetsen van de formele geldigheid van de vraag om inlichtingen in strijd is met artikel 47 van het Handvest?

Ten slotte rijst de vraag, in de mate dat de nationale rechter met volle rechtsmacht over de vraag om inlichtingen moet kunnen oordelen, hoe deze beoordeling dan wel moet gebeuren? Welke elementen zijn van belang om deze beoordeling te maken en hoe krijgt de

¹ Merk op dat Berlioz zich in de procedure voor de hoogste administratieve rechter in Luxemburg baseerde op artikel 6 EVRM en het de hoogste administratieve rechter zelf was die opwierp dat rekening moest worden gehouden met artikel 47 van het Handvest, waarna de rechter de partijen verzocht daarover hun standpunt in te dienen. Over de verhouding tussen artikel 6 EVRM en artikel 47 Handvest, zie verder hierna.

² Het begrip “inlichtingenverzoek” wordt hier gehanteerd voor de vraag die door de verzoekende lidstaat wordt gesteld aan de aangezochte lidstaat. Het begrip “vraag om inlichtingen” wordt gehanteerd voor de vraag die door de aangezochte lidstaat wordt gesteld aan de rechtsonderhorige

rechter kennis van deze elementen? Dient de rechter ook de het inlichtingenverzoek van de verzoekende lidstaat te zien? En geldt dit recht ook voor de derde die wordt aangezocht om informatie te verschaffen en die het sanctiebesluit tegen zijn weigering aanvecht voor de rechter?

2. De antwoorden van het Hof

Wat betreft vraag of in het voorliggende geval de betrokken lidstaat (Luxemburg) wel het Unierecht ten uitvoer brengt bij het nemen van het sanctiebesluit, antwoordt het Hof bevestigend. Op de betrokken lidstaat (Luxemburg) rust dus de plicht om de fundamentele rechten van het Europees Handvest te respecteren en verkrijgt de betrokken rechtsonderhorige (Berlioz) het recht zich op het Europees Handvest te beroepen. Nationale wetgeving die het opleggen van een sanctie mogelijk maakt voor rechtsonderhorigen die geen gevolg geven aan een vraag om inlichtingen die door een lidstaat, op vraag van een andere lidstaat wordt gesteld (op grond van de Richtlijn 2011/16/EU), vormt wel degelijk een wettelijke regeling waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht.

Wat de vraag betreft naar de draagwijdte van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte (artikel 47 van het Handvest), moet vooreerst duidelijk worden gesteld dat dit recht geldt voor eenieder wiens door de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden. Er moet dus eerst een door het Unierecht gewaarborgd recht (of vrijheid) in het gedrang zijn gekomen, alvorens het recht op een doeltreffende voorziening in rechte kan worden ingeroepen. In casu handelt de zaak over de uitwisseling van inlichtingen en meerdere regeringen in de prejudiciële procedure betoogden dat de richtlijn 2011/16/EU geen rechten toekent aan de rechtsonderhorigen van de lidstaten, maar alleen verplichtingen voor de lidstaten (onder verwijzing naar het arrest Sabou, HvJ 22 oktober 2013, C-276/12). Het Hof veegt deze overweging evenwel van de tafel door in algemene zin te verwijzen naar het recht op bescherming tegen willekeurige of onredelijke ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer van een natuurlijke of rechtspersoon. Het Hof stelt dat Berlioz ook recht heeft op deze bescherming tegen een voor haar bezwarende handeling, zoals een vraag om inlichtingen of een sanctiemaatregel.

Daarnaast oordeelt het Hof van Justitie duidelijk dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte impliceert dat de betrokkene kan opkomen tegen het bevel dat aan de grondslag heeft gelegen van de sanctiemaatregel. Het volstaat dus niet dat er een recht van beroep is tegen de sanctiemaatregel (alleen). De rechter moet de wettigheid van de vraag om inlichtingen kunnen beoordelen, wat meer bepaald inhoudt dat de rechter moet kunnen nagaan of er kennelijk voldaan is aan de vereiste van het verwacht belang.

Tegelijkertijd verduidelijkt het Hof van Justitie dat het “verwacht belang” wel degelijk een kwaliteitsvoorwaarde is waaraan het inlichtingenverzoek moet voldoen opdat de aangezochte lidstaat verplicht zou zijn daaraan gevolg te geven. Het criterium van het verwacht belang is dus een voorwaarde voor de wettigheid van niet alleen het inlichtingenverzoek dat aan de aangezichte lidstaat is gesteld, maar ook voor de vraag om inlichtingen die door de aangezochte staat aan de rechtsonderhorige wordt gesteld.

Over de wijze waarop de rechter deze controle over de vereiste van het verwacht belang moet uitvoeren, oordeelt het Hof dat de rechter toegang moet hebben tot het inlichtingenverzoek dat door de verzoekende lidstaat aan de aangezochte lidstaat is gericht. Voor de betrokken justitiabele is dit toegangsrecht beperkt tot welbepaalde informatie, gelet op artikel 16 van Richtlijn 2011/16/EU op grond waarvan dit inlichtingenverzoek in principe geheim blijft.

3. Commentaar

3.1. De toepasselijkheid van het Handvest

De beslissing van het Hof van Justitie dat het Europees Handvest in het voorliggende geval kan worden toegepast, hoeft geen verwondering te wekken. Het Hof van Justitie oordeelde reeds in de zaak Åkerberg Fransson (HvJ 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10) dat een nationale regeling waarbij belastingboeten kunnen worden opgelegd en waarbij strafvervolging mogelijk is wegens het verstrekken van onjuiste inlichtingen inzake btw, uitvoering geeft aan het Unierecht. Het Europees Handvest is daardoor van toepassing. Het feit dat de nationale regeling die als grondslag dient voor de belastingboeten en strafvervolging, niet is vastgesteld in uitvoering van de btw-richtlijn, doet geen afbreuk aan die vaststelling.

De voorliggende situatie is sterk analoog: het betreft ook hier een nationale regeling die het opleggen van sancties mogelijk maakt wegens het niet naleven van verplichtingen die voortvloeien uit de richtlijn inzake de administratieve samenwerking in fiscale zaken. Deze sanctieregeling moet evenzeer worden beschouwd als een regeling waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gelegd. Het feit dat de sanctieregeling niet is voorgeschreven door de richtlijn inzake de administratieve bijstand in fiscale zaken, is niet relevant. Het volstaat dat de Richtlijn 2011/16/EU de verplichting oplegt aan de aangezochte lidstaat om de middelen aan te wenden waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verzamelen (artikel 18 van de Richtlijn 2011/16/EU). De Richtlijn 2011/16/EU verplicht de lidstaten bovendien om alle maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn om de goede werking van de bij de richtlijn ingestelde regelingen te garanderen (artikel 22 lid 1 van de Richtlijn 2011/16/EU). Hiertoe moet volgens het Hof ook een regeling worden gerekend die het opleggen van boetes mogelijk maakt.

3.2. De draagwijdte van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte

3.2.1. Het geschonden Unierecht

Artikel 47 van het Handvest waarborgt het recht op een doeltreffende voorziening in rechte aan eenieder wiens door de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden. Volgens het Hof is er wel degelijk een door de Unie gewaarborgd recht in het gedrang, met name het recht op bescherming tegen willekeurige of onredelijke ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer van een natuurlijke of rechtspersoon. Het Hof herinnert er aan dat dit een algemeen beginsel van het Unierecht vormt (HvJ 21 september 1989, Hoechst/Commissie, 46/87 en 227/88; HvJ 22 oktober 2002, Roquette Frères, C-94/00).

Deze beslissing is om twee redenen interessant. Tegelijkertijd wordt door deze beslissing nog maar eens duidelijk dat het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een nationale instantie van artikel 13 EVRM, weliswaar analoog is aan artikel 47 van het Handvest, maar dat artikel 47 Handvest duidelijk véél ruimer is.

Vooreerst is het recht op de bescherming tegen willekeurige of onredelijke ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer van natuurlijke personen en rechtspersonen een bijzonder ruim recht, waardoor in wezen het recht op een doeltreffende voorziening in rechte *in een ruim aantal gevallen* zal spelen bij maatregelen waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gelegd. In casu wordt zowel de vraag om inlichtingen van de Luxemburgse overheid, als de sanctiemaatregel beschouwd als een maatregel van de overheid in de privésfeer van (in casu) de rechtspersoon. Voor dit soort overheidsmaatregelen geldt de Unierechtelijk beginsel dat deze maatregelen niet willekeurig of onredelijk mogen zijn.

Procureur-Generaal Wathelet lijkt nog een stap verder te gaan in zijn conclusie. Hij stelt dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte (artikel 47 Handvest) in ieder geval steeds in stelling kan worden gebracht wanneer het recht van de Unie wordt toegepast (zie hierboven, punt 3.1., zie ook artikel 51 lid 1 Handvest). Dit laatste impliceert volgens hem dat er noodzakelijkerwijs *steeds* een door het recht van de Unie gewaarborgd recht aan de orde is (met verwijzing naar D. SHELTON, “Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER en A. WARD (eds.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, blz. 1197-1275). Dat er ook nog eens een specifiek subjectief recht moet zijn die ten aanzien van de justitiabele is geschonden, is voor hem een vereiste die niet strookt met de beoogde ruime werking van artikel 47 van het Handvest. Het is met andere woorden volgens de procedure-generaal zo dat *telkens* wanneer een bezwarende beslissing door een lidstaat wordt genomen in uitvoering van het Unierecht, artikel 47 van het Handvest van toepassing is en deze beslissing met andere woorden op een doeltreffende wijze moet kunnen worden aangevochten. Dit is volgens hem eigen aan de rechtsunie, die impliceert dat de lidstaten niet kunnen ontsnappen aan het toezicht op de rechtsgeldigheid van hun handelingen.

Praktisch gesproken lijkt er weinig verschil te bestaan tussen de formulering die door het Hof van Justitie wordt gebruikt en het standpunt van procureur-generaal Wathelet. Kan niet elke bezwarende beslissing van een lidstaat ten aanzien van een justitiabele worden beschouwd als een ingreep van het openbaar gezag in de privésfeer van de natuurlijke of rechtspersoon? Bij dit Unierechtelijk beginsel van bescherming tegen willekeurige of onredelijke ingrepen van het openbaar gezag wordt de rechtspersoon immers op gelijke voet geplaatst met de natuurlijke persoon.

Het toepassingsgebied van artikel 13 van het EVRM is wat dit punt betreft veel enger. Voor de toepassing van artikel 13 EVRM dient er steeds een schending van een in het EVRM vastgelegd fundamenteel recht te zijn. In het voorliggend geval is het niet evident om een schending van het EVRM aan te duiden. Vermits Berlioz een rechtspersoon is, zal een vraag om inlichtingen niet steeds als een inmenging in het privéleven worden beschouwd overeenkomstig artikel 8 EVRM.

De beslissing van het Hof is nog om een tweede reden interessant. Voor het Hof volstaat het dat een recht of vrijheid die door het Unierecht wordt gewaarborgd kan worden *ingeroepen*,

opdat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte zou bestaan. Het Hof gaat dus niet na of de betrokkene ernstige argumenten heeft om te stellen dat dit recht of deze vrijheid geschonden zijn, laat staan dat zij nagaat of er ook effectief sprake is van een schending van dit recht of deze vrijheid.

De werkwijze van het Hof van Justitie verschilt op dat vlak van het EHRM. Het EHRM gaat immers, wanneer artikel 13 EVRM wordt ingeroepen, wel na of de verzoeker wel beschikt over een "arguable claim" inzake de schending van één van de in het EVRM vermelde grondrechten. Het EHRM stelt terzake: "Article 13 cannot reasonably be interpreted so as to require a remedy in domestic law in respect of any supposed grievance under the Convention that an individual may have, no matter how unmeritorious his complaint may be: the grievance must be an arguable one in terms of the Convention"(zie EHRM 27 april 1988, BOYLE & RICE/VK (§52); EHRM 6 april 2000, ATHANASSOGLOU/Zwitserland (§58); EHRM 12 september 2012n NADA/Zwitserland (§208); EHRM 12 november 2013, A./Nederland (§ 61); EHRM 6 januari 2015, RUKAVINA/Kroatië (§ 75); EHRM 6 juni 2015, OTHYMIA/Nederland (§34)).

Ook deze vaststelling toont bijkomend aan dat artikel 47 van het Handvest een veel ruimer toepassingsgebied kent dan artikel 13 EVRM.

3.2.2. Het voorwerp van het beroepsrecht

De beslissing van het Hof dat er slechts sprake is van een doeltreffende voorziening in rechte wanneer niet alleen kan worden opgenomen tegen de sanctiemaatregel zelf, maar ook tegen de vraag om inlichtingen die aan de grondslag heeft gelegen van de sanctiemaatregel, lijkt op het eerste zicht vanzelfsprekend.

Deze beslissing houdt evenwel in dat de derde die wordt aangesproken in het kader van een (internationaal) fiscaal onderzoek, een vraag om inlichtingen kan betwisten, terwijl de betrokken belastingplichtige, over wie het onderzoek handelt, dit niet kan doen. In het arrest Sabou van 22 oktober 2013 heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat een belastingplichtige over wie er inlichtingen werden uitgewisseld geen mogelijkheid heeft om op enigerlei wijze tussen te komen in deze uitwisseling (HvJ 22 oktober 2013, C-276/12) omdat deze uitwisseling van informatie slechts een voorbereidingshandeling is van een eindbeslissing. Volgens het Hof is dit onderscheid verantwoordt door het feit dat in het arrest Sabou de betrokken belastingplichtige niet was aangesproken om informatie te geven, in tegenstelling tot Berlioz, die zelfs een sanctiebesluit opliep.

Dit onderscheid bestaat in de regel ook in het kader van de inzameling van informatie door de fiscale administratie bij een derde, in een nationale context. Wanneer een derde wordt aangesproken op grond van artikel 322 § 1 W.I.B. 1992 om informatie te verstrekken over een welbepaalde belastingplichtige, dan wordt deze belastingplichtige daar niet formeel van op de hoogte gebracht en staat er voor deze belastingplichtige ook geen jurisdictioneel beroep open. De belastingplichtige zal moeten wachten tot de van de derde bekomen informatie wordt aangewend in het kader van een concrete fiscale vordering om de informatie-inzameling bij de derde aan te vechten. De derde zelf daarentegen kan tegen de vraag om inlichtingen die hem wordt gesteld opkomen ter gelegenheid van de betwisting

van het sanctiebesluit dat zou worden uitgevaardigd wanneer deze derde weigert om op de vraag geheel of gedeeltelijk te antwoorden.

Een uitzondering vormt de informatie-inzameling over een welbepaalde belastingplichtige dat onder zeer welbepaalde omstandigheden mogelijk is bij financiële instellingen (artikel 322 § 2 W.I.B. 1992). Een vraag om inlichtingen moet dan eerst worden gericht aan de belastingplichtige zelf, alvorens de financiële instelling wordt aangesproken. De belastingplichtige krijgt op deze wijze de kans om zelf tegen dit verzoek op te komen. Bovendien schrijft de wet voor dat de belastingplichtige ook nog eens in kennis moet worden gesteld van de feitelijke elementen die deze vraag om inlichtingen verantwoorden, dit gelijktijdig aan het moment waarop de fiscale administratie zich effectief tot de bank wendt³. Op dat moment krijgt de belastingplichtige een kans om op te komen tegen de vraag om inlichtingen, dit nog voordat de eventuele fiscale vordering – op basis van de van de financiële instelling bekomen informatie – wordt gesteld. Deze mogelijkheid om op dat moment een zogenaamd “pretaxatiegeschil” op te starten werd uitdrukkelijk erkend door het Grondwettelijk Hof in een arrest van 14 maart 2013 (GwH 14 maart 2013, 39/2013).

3.2.3. De beoordelingsbevoegdheid van de rechter

Nadat het Hof vervolgens duidelijk maakt dat het criterium van het verwacht belang in wezen een kwaliteitsvereiste is van het inlichtingenverzoek tussen lidstaten (zie ook verder hierna, punt 3.3), maakt het Hof duidelijk hoever de beoordelingsbevoegdheid van de rechter inzake deze vereiste strekt.

Wat hier opvalt is dat het Hof oproept tot terughoudendheid. Ook advocaat-generaal Wathelet geeft aan dat de rechters slecht een “summier” onderzoek moeten doen. Het Hof herinnert er aan dat de Richtlijn 2011/16/EU erop gericht is om regels tot stand te brengen die moeten toelaten dat er voldoende vertrouwen is tussen de lidstaten zodat zij snel en doeltreffend kunnen samenwerken. De regels zijn er met andere woorden op gericht dat de aangezochte lidstaat er in beginsel moet kunnen op vertrouwen dat het inlichtingenverzoek niet alleen in overeenstemming is met het nationale recht van de verzoekende lidstaat, maar tevens noodzakelijk is voor zijn onderzoek. Het is niet aan de aangezochte lidstaat om zijn eigen beoordeling van het nut van de gevraagde inlichtingen in de plaats te stellen van die van de verzoekende lidstaat. Het Hof benadrukt dat de aangezochte lidstaat overigens in de regel niet beschikt over een grondige kennis van het feitelijk en juridisch kader in de verzoekende lidstaat en overigens ook niet wordt verondersteld daarover te beschikken.

Het onderzoek van de aangezochte lidstaat is er met andere woorden toe beperkt na te gaan of de gevraagde inlichtingen *niet van elk verwacht belang* voor het door de verzoekende lidstaat verrichte onderzoek is ontdaan, rekening houdende met het doel van het fiscaal onderzoek, de belastingplichtige die het voorwerp uitmaakt van het onderzoek én

³ Artikel 333/1 § 1 eerste lid W.I.B. 1992: “In de gevallen bedoeld in de artikelen 322, § 2, en 327, § 3, tweede lid, stelt de administratie de belastingplichtige in kennis van de aanwijzing of de aanwijzingen van belastingontduiking of van de gegevens op grond waarvan zij meent dat het gevoerde onderzoek tot een eventuele toepassing van artikel 341 leidt en die een vraag om inlichtingen bij een financiële instelling rechtvaardigen. Deze kennisgeving gebeurt bij aangetekende brief gelijktijdig met het verzenden van de voormelde vraag om inlichtingen”. Deze kennisgeving is niet vereist wanneer de vraag om inlichtingen aan de financiële instelling wordt verzonden omwille van een uitdrukkelijk vraag van een buitenlandse staat (artikel 333/1 § 1, derde en vierde lid W.I.B. 1991)

de derde die wordt ingeschakeld in dit fiscaal onderzoek. Ook de rechter van de aangezochte staat die wordt gevraagd een sanctiebesluit en een vraag om inlichtingen te beoordelen, kan dus enkel nagaan of het verwacht belang van het inlichtingenverzoek *niet kennelijk ontbreekt*.

3.2.4. De wijze waarop de rechter het criterium van het verwacht belang moet beoordelen

De vraag rijst vervolgens hoe de rechter dit criterium van het verwacht belang moet beoordelen. De betrokkene die het sanctiebesluit aanvecht zal immers alleen het sanctiebesluit zelf kunnen voorleggen, alsook de vraag om inlichtingen die hem door de aangezochte lidstaat werd gesteld. De betrokkene zal niet beschikken over het inlichtingenverzoek van de verzoekende staat. Op grond van artikel 16 van de Richtlijn 2011/16/EU dient dit verzoek geheim te blijven en kan het niet worden bekend gemaakt, ook niet aan degene die in het kader van het (internationaal) belastingonderzoek wordt aangesproken.

Het Hof is terzake duidelijk en meent dat de rechter moet kunnen beschikken over het inlichtingenverzoek *in zijn geheel* zoals dit door de verzoekende staat aan de aangezochte staat werd overgemaakt. Het inlichtingenverzoek zelf zal overeenkomstig het standaardformulier dat door de Commissie is vastgesteld (artikel 20 van de Richtlijn 2011/16/EU) *minstens* de identiteit bevatten van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld, alsook het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd. Deze informatie kan op het formulier zijn aangevuld met de namen en adressen van personen die door de verzoekende lidstaat worden verondersteld in het bezit te zijn van de verlangde informatie, alsook met andere elementen die het verzamelen van de informatie door de aangezochte lidstaat vereenvoudigen.

Nu de identiteit van de belastingplichtige en het fiscaal doel in sommige gevallen zullen volstaan om een inschatting te maken van het verwacht belang, zal dat in andere gevallen niet zo zijn. In de mate dat de aangezochte lidstaat gebruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheid om aanvullende inlichtingen te vragen van de verzoekende lidstaat, en deze inlichtingen zijn noodzakelijk voor de beoordeling van het verwacht belang, dan kan de rechter ook de voorlegging van deze inlichtingen bevelen.

In dat kader herinnert het Hof er aan dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte (artikel 47 van het Handvest) ook inhoudt dat de door de verzoekende lidstaat verstrekte motivering voldoende moet zijn om de rechter in staat te stellen de wettigheid van het inlichtingenverzoek te toetsen (met verwijzing naar HvJ 4 juni 2013, ZZ, C-300/11 en HvJ 23 oktober 2014, Unitrading, C-437/13). De verzoekende staat zal dus moeten motiveren waarom de gevraagde informatie nodig is voor het beoogde fiscale doel, voor zover de band tussen de gevraagde informatie en het fiscaal doel niet voor zich spreken.

Hiermee wordt dus duidelijk dat de geheimhoudingsplicht van het inlichtingenverzoek tussen de lidstaten (artikel 16 van de Richtlijn 2011/16/EU) zich niet uitstrekt tot de rechter die wordt gevat te oordelen over een sanctiebesluit.

Maar wat dan met de verzoekende partij in het geding die – als derde – werd aangesproken op basis van dit inlichtingenverzoek, zoals partij Berlioz? Moet deze partij kennis kunnen

nemen van dit inlichtingenverzoek omwille van het beginsel van de wapengelijkheid? De verwerende partij, met name de aangezochte lidstaat, zal immers per definitie wel beschikken over het volledige inlichtingenverzoek zoals het door de verzoekende staat werd overgemaakt. En, indien het inlichtingenverzoek aan de verzoekende partij moet worden bekend gemaakt, hoe verhoudt deze bekendmaking zich dan tot de geheimhoudingsplicht van artikel 16 van de Richtlijn 2011/16/EU?

Hier ziet het Hof er geen graten in om de informatie die de rechter kan verkrijgen, waaronder dus het volledige inlichtingenverzoek van de verzoekende lidstaat, niet (volledig) met de verzoekende partij te delen. Met name volstaat het volgens het Hof dat de verzoekende partij kennis krijgt van de minimuminlichtingen die het inlichtingenverzoek bevat, zoals die zijn beschreven in artikel 20 lid 2 van de Richtlijn 2011/16/EU, met name de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld, alsook het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd.

Een beperking op het beginsel van de wapengelijkheid, dat een onderdeel vormt van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte van artikel 47 van het Handvest (zie Toelichting bij het Handvest, *PB* 2007, C-303, blz. 17-35; HvJ 8 december 2011, Chalkor, C-386/10; HvJ 6 november 2012, Otis, C-199/11), kan slechts indien de voorwaarden van artikel 52, lid 1, van het Handvest, worden gerespecteerd. Deze houden in dat de beperking op het fundamenteel recht “bij wet worden gesteld, de wezenlijke inhoud van dat fundamenteel 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”.

Het Hof herinnert er in dat kader aan dat de doelstelling van de geheimhoudingsplicht van artikel 16 van de Richtlijn 2011/16/EU erin bestaat op geen enkele wijze afbreuk te doen aan het doelmatigheid van het fiscaal onderzoek. Deze doelstelling is een doelstelling van algemeen belang⁴. Vermits in functie van deze doelstelling het recht op wapengelijkheid (hier: de toegang tot het dossier) kan worden beperkt, is het volgens het Hof aanvaardbaar dat de verzoekende partij enkel de hierboven vermelde gegevens van het inlichtingenverzoek ontvangt. Bovendien herinnert het Hof er wat betreft het principe van de „equality of arms” aan dat dit principe niet inhoudt dat elke partij op precies dezelfde wijze toegang moet krijgen tot het dossier waarover de rechter moet oordelen. Elk partij moet wel “een redelijke mogelijkheid worden geboden om haar zaak, daaronder begrepen haar bewijzen, onder zodanige omstandigheden voor te dragen dat zij tegenover de tegenpartij niet wezenlijk wordt benadeeld” (HvJ 6 november 2012, Otis, C-199/11). Hetzelfde standpunt wordt ook ingenomen door het EHRM in het kader van de beoordeling van het beginsel van de wapengelijkheid als onderdeel van artikel 6 EVRM (zie bv. EHRM 27 oktober 1993, *Dombo Beheer B.V./Nederland*; EHRM 22 september 1994, *Hentrich/Frankrijk*). Daarom moet het recht op toegang tot het dossier telkens worden beoordeeld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval, met name de aard

⁴ Merk op dat advocaat-generaal Wathelet ook nog verwijst naar het recht op de bescherming van de persoonsgegevens als recht dat een beperking op het recht op een doeltreffende voorziening in rechte kan verantwoorden. Het Hof gaat hierop evenwel niet verder in.

van de betrokken handeling, de context van de vaststelling ervan en de rechtsregels die de betrokken materie beheersen.

Het is volgens het Hof niet noodzakelijk voor de verzoekende partij om toegang te krijgen tot het inlichtingenverzoek van de verzoekende lidstaat *in zijn geheel*, om te kunnen spreken van een eerlijke behandeling van zijn zaak. De minimuminformatie die volgens de richtlijn 2011/16/EU in het inlichtingenverzoek moet zijn vermeld, volstaat daarvoor in principe. In de mate dat de aangezochte staat gebruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheid om aanvullende inlichtingen te vragen van de verzoekende staat, en deze inlichtingen zijn noodzakelijk voor de beoordeling van het verwacht belang, dan kan de rechter ook de voorlegging van deze inlichtingen bevelen. Indien de rechter de voorlegging van deze aanvullende informatie heeft bevolen, dan is hij verplicht deze ook te delen met de verzoekende partij. Volgens het Hof moet de rechter daarbij wel “naar behoren rekening houden met de eventuele vertrouwelijkheid van bepaalde van die gegevens”. Dit lijkt in te houden dat, wanneer deze aanvullende informatie meer informatie bevat dan nodig voor de beoordeling van het criterium van het verwacht belang, alleen deze informatie met de verzoekende partij wordt gedeeld die strikt nodig is voor de beoordeling.

3.3. De draagwijdte van het criterium van het verwacht belang

Los van de invulling van de draagwijdte van artikel 47 van het Handvest in de context van de uitwisseling van inlichting in voorliggend geval, doet het Hof ook uitspraak over de draagwijdte van het criterium van het verwacht belang zoals geformuleerd in de Richtlijn 2011/16/EU. Zoals reeds aangehaald bevestigt het Hof dat dit criterium in wezen een kwaliteitsvereiste is van het inlichtingenverzoek tussen lidstaten en dus een wettigheidsvoorwaarde vormt.

Wel interessant is dat het Hof van de gelegenheid gebruik maakt om een toelichting te geven bij de *inhoudelijke* invulling van deze kwaliteitsvereiste, al blijft de omschrijving tot op zekere hoogte nog steeds vrij vaag.

Het Hof maakt duidelijk dat het criterium van het verwacht belang impliceert dat lidstaten niet vrijelijk “fishing expeditions” verrichten. Het Hof omschrijft daarbij wel niet wat moet worden begrepen onder het begrip “fishing expeditions”, dat in de rechtsleer niet steeds dezelfde invulling krijgt. Zo bijvoorbeeld wordt het verbod soms gehanteerd in de context van fiscaal onderzoek dat niet op individueel niveau plaats vindt (waarbij er dus informatie wordt opgevraagd over niet nader bepaalde groepen van personen)(zie bijvoorbeeld F. VANISTENDAEL, “Democratie en internationaal belastingrecht”, *AFT* 2013, nr. 8-9, 2-3; T. AFSCRIFT en P. STAS, “De opheffing van het bankgeheim in directe belastingen”, *AFT* 2012, 11-17; C.P.M. VAN HOUTE, “De belastingdienst op fishing expedition”, *WFR* 2005, 1078-1085). Anderen lijken er van uit te gaan dat het verbod op fishing expeditions impliceert dat er bij het vragen naar inlichtingen een aanknopingspunt moet zijn in de feiten (A. TIBERGHIE, *Tiberghien. Handboek voor Fiscaal Recht 2016-2017*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 795-895; G.H. SJOBBEMA, *Informatieverplichtingen van de bank ten dienste van de belastingheffing*, Antwerpen/Apeldoorn, Maklu, 2007, 471 p.). Ten slotte wordt het verbod op fishing expeditions ook in verband gebracht met machtsafwendings (Rb. Gent 9 december 2015, *Fisc.Koer.* 2016 (weergave), afl. 4, 497).

Daarnaast stelt het Hof dat het criterium van het verwacht belang inhoudt dat er niet mag worden gevraagd naar inlichtingen die “waarschijnlijk niet relevant zijn voor de fiscale positie van de belastingplichtige”. Er moet met andere woorden “een redelijke mogelijkheid bestaan dat de gevraagde inlichtingen relevant zullen blijken te zijn”. Hiermee lijkt het Hof dus te stellen dat alleen informatie die duidelijk geen verband houdt met de fiscale positie van de belastingplichtige naar wie het onderzoek wordt gevoerd, niet voldoet aan het criterium.

De verzoekende lidstaat mag ook niet “kennelijk buiten het kader van zijn onderzoek treden”. Deze formulering wijst naar het verbod op machtsafwendings. Ook een verzoek dat erop gericht is informatie te verzamelen die kadert buiten de context van het fiscaal onderzoek, voldoet dus niet aan de vereiste van het verwacht belang.

Ten slotte mag “de aangezochte autoriteit ook geen buitensporig zware last worden opgelegd”. Deze formulering wijst er op dat een verzoek om informatie dat weliswaar kadert in het fiscaal onderzoek en verband houdt met de fiscale positie van de belastingplichtige, maar die de aangezochte lidstaat een buitensporige zware last oplegt, ook niet voldoet aan het criterium van het verwacht belang.

Conclusie

Bovenstaand arrest is van belang omdat het een verduidelijking geeft over de draagwijdte van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte (artikel 47 van het handvest), in het algemeen, alsook in de context van internationale uitwisseling van inlichtingen in fiscale zaken. Vooreerst wordt duidelijk dat dit grondrecht een zeer ruime werkingssfeer kent, en klaarblijkelijk steeds kan worden ingeroepen wanneer het Unierecht ten uitvoer wordt gelegd. Inhoudelijk heeft de toepassing van dit grondrecht tot gevolg dat in een context van internationale uitwisseling van inlichtingen een sanctiebesluit van een lidstaat, dat wordt opgelegd omdat een rechtsonderhorige niet of niet volledig heeft geantwoord op een vraag om inlichtingen, steeds moet kunnen worden aangevochten voor de nationale rechter, dit samen met de vraag om inlichtingen zelf. De belastingplichtige aan wie de vraag om inlichtingen niet werd gesteld, maar over wie het onderzoek wel handelt, heeft dit recht niet. De rechter moet kunnen nagaan of de vraag om inlichtingen niet van elk verwacht belang voor het door de verzoekende lidstaat verrichte onderzoek is ontdaan. De rechter moet dit beoordelen rekening houdende met het doel van het fiscaal onderzoek, de belastingplichtige die het voorwerp uitmaakt van het onderzoek én de derde die wordt ingeschakeld in dit fiscaal onderzoek. Om dit verwacht belang te kunnen beoordelen moet de rechter kunnen beschikken over het volledige inlichtingenverzoek zoals het door de verzoekende lidstaat aan de aangezochte lidstaat is overgemaakt. De verzoekende partij die het sanctiebesluit aanvecht moet dit inlichtingenverzoek niet noodzakelijk volledig te zien krijgen. Het volstaat dat hij kennis krijgt van de minimuminformatie die in dit verzoek moet staan, met name de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld, alsook het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd.