



Datum van inontvangstneming : 13/05/2019

Zaak C-245/19**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

20 maart 2019

Verwijzende rechter:

Cour administrative (Luxemburg)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

14 maart 2019

Appellant:

Staat van het Groothertogdom Luxemburg

Geïntimeerde:

B

Voorwerp en feiten van het geding

- 1 Bij brief van 16 juni 2017 heeft de directeur van de dienst directe belastingen van Luxemburg vennootschap B gelast hem bepaalde inlichtingen betreffende mevrouw F.C. te verstrekken, in de volgende bewoordingen:

„[...] Op 18 oktober 2016 heeft de bevoegde autoriteit van de Spaanse belastingdienst ons een verzoek om inlichtingen toegezonden op grond van het belastingverdrag tussen Luxemburg en Spanje [...] en van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011, die bij wet van 29 maart 2013 is omgezet in nationaal recht.

[...]

De natuurlijke persoon op wie het verzoek betrekking heeft, is mevrouw F.C., geboren op..., wonende te..., Spanje. De rechtspersoon waarop het verzoek betrekking heeft, is de vennootschap naar Luxemburgs recht B gevestigd te [adres].

Ik verzoek u om ons, voor de periode 1 januari 2011 tot en met 31 december 2014, de volgende inlichtingen en documenten te verstrekken [...]:

- Gelieve afschriften te verstrekken van de overeenkomsten die vennootschap B met de vennootschappen E en F heeft gesloten over de rechten van kunstenares mevrouw F.C..*
- Gelieve afschriften te verstrekken van elke andere in de belastingjaren 2011 tot en met 2014 gesloten overeenkomst en elke andere daarvóór of daarna gesloten overeenkomst die is ingegaan tijdens de met betrekking tot kunstenares mevrouw F.C. genoemde belastingjaren.*
- Gelieve afschriften te verstrekken van alle in verband met deze overeenkomsten opgestelde of ontvangen facturen en de wijze van inning en de betaling ervan.*
- Gelieve een specificatie te verstrekken van de bankrekeningen waarop en de financiële instellingen waarbij de op de balans geboekte financiële middelen zijn gestort.*

[...]

Overeenkomstig artikel 6 van de wet van 25 november 2014 [...] kan tegen dit bevel geen beroep worden ingesteld. [...].”

- 2 Desalniettemin heeft vennootschap B op 17 juli 2017 beroep ingesteld bij de Tribunal administratif (bestuursrechter in eerste aanleg, Luxemburg).
- 3 Bij vonnis van 26 juni 2018 heeft de Tribunal administratif artikel 6 van de wet van 25 november 2014 buiten toepassing gelaten uit hoofde van artikel 47 van het Handvest, het beroep toegewezen en het besluit van 16 juni 2017 nietig verklaard, voor zover vennootschap B daarbij wordt gelast andere inlichtingen te verstrekken dan de volgende documenten:
 - afschriften van de overeenkomsten die zij met de vennootschappen „E” en „F” heeft gesloten over de rechten van mevrouw F.C.;
 - afschriften van alle in verband met deze overeenkomsten opgestelde of ontvangen facturen en de wijze van inning en de betaling ervan;
 - een specificatie van de bankrekeningen waarop en de financiële instellingen waarbij de op de balans geboekte financiële middelen zijn gestort.
- 4 Het Groothertogdom Luxemburg heeft op 24 juli 2018 hoger beroep tegen dit vonnis ingesteld bij de Cour administrative (hoogste bestuursrechter, Luxemburg).

II. Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

- 5 Artikel 7, „De eerbiediging van het privéleven en van het familie- en gezinsleven”, luidt als volgt:

„Eenieder heeft recht op eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie.”

- 6 Artikel 8, „De bescherming van persoonsgegevens”, luidt als volgt:

„1. Eenieder heeft recht op bescherming van zijn persoonsgegevens. [...]”

- 7 Artikel 47, „Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht”, bepaalt:

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

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

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

- 8 Artikel 52, „Reikwijdte en uitlegging van de gewaarborgde rechten en beginselen”, bepaalt:

„1. Beperkingen op de uitoefening van de in dit Handvest erkende rechten en vrijheden moeten bij wet worden gesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigen. Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen slechts beperkingen worden gesteld indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

2. De door dit Handvest erkende rechten die voorkomen in bepalingen van de Verdragen, worden uitgeoefend onder de voorwaarden en binnen de grenzen die door deze Verdragen zijn gesteld.

3. Voor zover dit Handvest rechten bevat die corresponderen met rechten welke zijn gegarandeerd door het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, zijn de inhoud en reikwijdte ervan dezelfde als die welke er door genoemd verdrag aan worden toegekend. Deze bepaling verhindert niet dat het recht van de Unie een ruimere bescherming biedt.

[...]

5. Aan de bepalingen van dit Handvest die beginselen bevatten, kan uitvoering worden gegeven door wetgevings- en uitvoeringshandelingen van de instellingen, organen en instanties van de Unie en door handelingen van de lidstaten wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen, bij de uitoefening van hun respectieve bevoegdheden. De rechterlijke bevoegdheid ten aanzien van die bepalingen blijft beperkt tot de uitlegging van genoemde handelingen en de toetsing van de wettigheid ervan.

[...]”

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

9 Artikel 1, „Onderwerp”, bepaalt:

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

10 Artikel 5, „Procedure voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek”, bepaalt:

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

Luxemburgs recht

Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale (wet van 25 november 2014 tot vaststelling van de procedure voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek in belastingzaken)

Artikel 1

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

[...]

4. de wet van 29 maart 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, zoals gewijzigd^{*}; [...]"

Artikel 3

„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 van 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 op te eisen. Kennisgeving van de beslissing aan de bezitter van de gevraagde inlichtingen geldt als kennisgeving aan elke andere daarin bedoelde persoon.

[...]”

Artikel 5

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

Artikel 6

„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.

* Loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (wet van 29 maart 2013 tot omzetting 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. Tegen de in artikel 5 bedoelde beslissingen kan de bezitter van de inlichtingen beroep tot herziening instellen bij de Tribunal administratif. Dit beroep moet worden ingesteld binnen de termijn van één maand vanaf de kennisgeving van de beslissing aan de bezitter van de gevraagde inlichtingen. Het beroep heeft schorsende werking. In afwijking van de wettelijke regeling inzake de procedure voor de bestuursrechter, kan elke partij slechts één memorie indienen, daaronder begrepen het verzoekschrift waarmee het geding wordt ingeleid. De memorie van repliek moet worden ingediend binnen een termijn van één maand vanaf de indiening van het inleidende verzoekschrift bij de griffie van de Tribunal. In het belang van het onderzoek van de zaak kan de president van de kamer die kennis neemt van de zaak evenwel ambtshalve de indiening van aanvullende memories gelasten binnen de door hem gestelde termijn. De Tribunal administratif doet uitspraak binnen één maand na de indiening van de memorie van repliek of het verstrijken van de termijn voor indiening van aanvullende memories.”

III. Standpunten van de appellant

- 11 De Luxemburgse Staat betoogt dat tegen een bevel alleen beroep bij de bestuursrechter kan worden ingesteld in het kader van de betwisting van een besluit tot vaststelling van een geldboete. De mogelijkheid om de fiscale administratieve geldboete van artikel 5, lid [1], van de wet van 25 november 2014 voor de bestuursrechter te betwisten, vormt, volgens de staat, een doeltreffende voorziening in rechte in de zin van artikel 47 van het Handvest.
- 12 De Luxemburgse Staat herinnert eraan dat zelfs indien wordt aangenomen dat beroep mogelijk is, het Hof van Justitie in het arrest Berlioz de grenzen van de rechterlijke toetsing in de aangezochte staat heeft aangegeven door te preciseren dat „de rechter enkel [dient] 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” (arrest van 16 mei 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punt 86).
- 13 Hij is van mening dat de Tribunal administratif door een onjuiste uitlegging van de toepasselijke bepalingen heeft gemeend dat het verzoek van de Spaanse autoriteiten er in algemene en abstracte zin toe strekte om algemene inlichtingen te ontvangen over andere overeenkomsten, waarvan het bestaan zelfs niet vaststond maar enkel door de Spaanse belastingautoriteiten werd vermoed. Door op die manier van de Spaanse autoriteiten te verlangen dat zij gegevens verstrekten waaruit het bestaan van andere naar verwachting voor de betrokken belasting van belang zijnde overeenkomsten bleek, is de Tribunal administratif verder gegaan dan de vereisten die worden gesteld door de internationale norm op het gebied van de uitwisseling van inlichtingen, zoals beschreven in het commentaar bij artikel 26 van het Modelbelastingverdrag van de Organisatie voor

Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) inzake inkomen en vermogen.

- 14 De Luxemburgse Staat stelt dat de inlichtingen over andere overeenkomsten dan die van geïntimeerde met de in het besluit van 16 juni 2017 genoemde ondernemingen naar verwachting van belang zijn voor het onderzoek van de Spaanse autoriteiten, gelet op de identiteit van belastingplichtige in kwestie en op het nagestreefde fiscale doel. Hij is van mening dat het verzoek in dit verband terecht is beperkt tot overeenkomsten die ten eerste zijn gesloten door geïntimeerde, ten tweede, van toepassing waren in de belastingjaren waarop het onderzoek van de Spaanse autoriteiten betrekking heeft en, ten derde, verband houden met de belastingplichtige in kwestie.

IV. Beoordeling door de Cour administrative

- 15 De Cour administrative bevestigt allereerst dat het Handvest in casu wel degelijk toepassing dient te vinden, aangezien de aan de orde zijnde Luxemburgse wettelijke regeling uitvoering geeft aan het Unierecht. Hij verwijst in dit verband naar het arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punt 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.”
- 16 Bijgevolg geeft de bevoegde autoriteit van de aangezochte lidstaat uitvoering aan het Unierecht wanneer zij bezitters van inlichtingen gelast de door een autoriteit van een andere lidstaat gevraagde inlichtingen te verstrekken, zodat de bepalingen van het Handvest eveneens op het bestreden bevel van toepassing zijn.

A. Eerste prejudiciële vraag

- 17 De Cour administrative preciseert evenwel dat in casu het beroep rechtstreeks is ingesteld tegen het in de eerste fase van de procedure tot uitwisseling van inlichtingen in de aangezochte staat genomen oorspronkelijke besluit, te weten het bevel van 16 juni 2017, zonder te wachten op een administratieve sanctie wegens niet-naleving van het bevel in de tweede fase van de procedure. In zijn arrest *Berlioz* heeft het Hof van Justitie zich evenwel niet uitgesproken over de uitlegging van artikel 47 van het Handvest in de eerste fase van de procedure tot uitwisseling van inlichtingen, te weten die van het bevel zelf.
- 18 Volgens de toelichtingen bij het Handvest „[corresponderen] de in artikel 7 [(eerbiediging van het privéleven)] gewaarborgde rechten [...] met de rechten die in artikel 8 van het EVRM zijn gewaarborgd. Om rekening te houden met de technische ontwikkelingen is het woord ‚correspondentie’ vervangen door ‚communicatie’. Conform artikel 52, lid 3, heeft dit recht dezelfde inhoud en

reikwijdte als het recht in de daarmee corresponderende bepaling van het EVRM. Dit heeft tot gevolg dat de beperkingen die er rechtmatig aan kunnen worden gesteld, dezelfde zijn als die welke in het kader van voornoemd artikel 8 zijn toegestaan.”

- 19 Uit de rechtspraak van het EHRM blijkt dat de overlegging van bankgegevens van klanten door de staat van de bank waarbij de rekening wordt aangehouden, aan de autoriteiten van een andere staat, in casu de woonstaat, in het kader van een uitwisseling van inlichtingen, uiterlijk op het tijdstip van de daadwerkelijke overlegging aan de woonstaat moet worden aangemerkt als inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven die alleen gerechtvaardigd is indien zij voldoet aan de voorwaarden van artikel 8, lid 2, EVRM (EHRM, 22 december 2015, G.S.B. tegen Zwitserland, zaak 28601/11).
- 20 Anderzijds past het EHRM op de uitwisseling van inlichtingen ook zijn rechtspraak toe betreffende de positieve verplichtingen van de staten en de procedurele waarborgen waarin zij moeten voorzien om een doeltreffende bescherming van de uit artikel 8 EVRM voortvloeiende rechten te verzekeren, en wel op basis van deze ene bepaling, los van die van artikel 6 EVRM. De positieve verplichtingen zijn zowel essentieel, doordat zij de daadwerkelijke uitoefening van de beschermde rechten moeten verzekeren, als van procedurele aard, doordat het daadwerkelijke genot van het door artikel 8 EVRM beschermde recht impliceert dat het besluitvormingsproces billijk moet zijn en de mogelijkheid moet bieden de daarbij beschermde belangen naar behoren te eerbiedigen (EHRM, 20 maart 2007, ██████ tegen Polen, zaak 5410/03, en EHRM, 14 februari 2006, ██████ tegen Slowakije, zaak 57986/00).
- 21 Er bestaan dus ernstige gronden om de artikelen 7 en 52, lid 1, van het Handvest, al dan niet in samenhang met artikel 47 van het Handvest, aldus uit te leggen dat het besluit van 16 juni 2017, waarbij geïntimeerde wordt gelast om de aangezochte lidstaat, met het oog op een uitwisseling van inlichtingen met de Spaanse autoriteiten, inlichtingen te verstrekken over de door haar gesloten overeenkomsten met betrekking tot de belastingplichtige in kwestie, de facturen dienaangaande en de specificatie van haar bankrekeningen, moet worden aangemerkt als inmenging van de staat in haar privéleven die voor de aangezochte lidstaat de verplichting doet ontstaan om in zijn wetgeving te voorzien in procedurele waarborgen ter verzekering van een doeltreffende bescherming van de uit artikel 7 van het Handvest voortvloeiende rechten, en in doeltreffende voorzieningen in rechte overeenkomstig artikel 47 van het Handvest.
- 22 De Cour administrative voegt hieraan toe dat in de redenering ook artikel 8 van het Handvest moet worden betrokken, dat de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens verzekert, aangezien de verzameling van inlichtingen bij een derde-bezitter onder bepaalde voorwaarden als een dergelijke verwerking kan worden aangemerkt en deze bescherming wordt geacht binnen de beschermings sfeer van artikel 8 EVRM te vallen.

23 Aangezien de Cour administrative van oordeel is dat het Hof van Justitie nog niet de gelegenheid heeft gehad zich uit te spreken over het bestaan van een inmenging in het privéleven, in de zin van artikel 7 van het Handvest, van de derde-bezitter als adressaat van een bevel dat past in het kader van een uitwisseling van inlichtingen tussen lidstaten ter uitvoering van richtlijn 2011/16, en evenmin over een verplichting voor de lidstaten om te voorzien in procedurele waarborgen die door een staatsinmenging ontstaat, stelt hij de hieronder geformuleerde eerste vraag.

B. Tweede prejudiciële vraag

24 Het betoog van de Luxemburgse Staat werpt de vraag op wat de inhoud is van het criterium van het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen („inlichtingen die naar verwachting van belang zijn”) en de omvang van het toezicht van de bevoegde rechter in de aangezochte staat.

25 Het Hof van Justitie heeft aangegeven dat „het begrip ‚naar verwachting van belang’ [...] een afspiegeling [is] van het begrip dat in artikel 26 van het modelbelastingverdrag 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 het 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 verdragssluitende 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” (arrest van 16 mei 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, punt 67).

26 Ter illustratie van de gevallen waarop artikel 26 van toepassing is, beschrijft punt 8 van het commentaar vier schoolvoorbeelden die tot een uitwisseling van inlichtingen aanleiding kunnen geven. Deze gevallen betreffen telkens inlichtingen die met een zekere nauwkeurigheid zijn omschreven [de voor goederen betaalde prijs in voorbeeld a), de door een vennootschap voor goederen betaalde prijs in voorbeeld b), inlichtingen over prijzen die door een vennootschap of groep van vennootschappen van de aangezochte staat worden gevraagd, teneinde door vergelijking de door de vennootschap van de verzoekende staat gevraagde prijzen rechtstreeks te kunnen verifiëren in voorbeeld c) en bevestiging van de correcte registratie van kosten van diensten door de in de aangezochte staat gevestigde dienstverlener in voorbeeld d)].

27 Pas bij een wijziging van het commentaar van 15 juli 2014 is punt 8 ervan aangevuld met een voorbeeld e), dat aangeeft dat een verzoek om inlichtingen dat geen specifieke bankrekeningen betreft, maar alle rekeningen bij een bepaalde

bank waarvan de betrokken belastingplichtige daadwerkelijk de rechthebbende is en alle evenmin specifieke bankrekeningen op naam van andere, individueel aangeduide personen met wie de betrokken belastingplichtige betrekkingen onderhoudt, beantwoordt aan het criterium van het verwachte belang.

- 28 Dit voorbeeld e) vertoont een grote gelijkenis met de onderhavige zaak, waarin de door de Spaanse autoriteiten gevraagde inlichtingen betrekking hebben op overeenkomsten, en de bijbehorende facturering en betalingen, die niet nader zijn bepaald, maar worden omschreven door criteria die verband houden met, ten eerste, het feit dat de betrokken overeenkomsten door geïntimeerde zijn gesloten, ten tweede, de belastingjaren waarop het onderzoek van de Spaanse autoriteiten betrekking heeft en, ten derde, het verband met de betrokken belastingplichtige.
- 29 Deze uitbreiding van de uitwisseling van inlichtingen op verzoek tot inlichtingen die niet nader zijn bepaald maar door bepaalde criteria worden omschreven, is in het commentaar bij het modelverdrag opgenomen door een aantal wijzigingen van het commentaar bij artikel 26 die op 15 juli 2014 zijn aangebracht.
- 30 Het commentaar bij het modelverdrag vermeldt in nr. 4.3 ervan dat de op 15 juli 2014 aangebrachte wijzigingen zijn aangebracht „om rekening te houden met de recente ontwikkelingen en om de uitlegging van een aantal bepalingen van dit artikel verder te verduidelijken”. In punt nr. 4.4 wordt hieraan toegevoegd dat het commentaar bij artikel 26 „nader is uitgewerkt om de uitlegging van de norm ‚verwacht belang’ en de uitdrukking ‚fishing expeditions’ nader te bepalen door toevoeging van: algemene verduidelijkingen (zie paragraaf 5), verduidelijkingen betreffende de identificatie van de belastingplichtige die wordt gecontroleerd of naar wie onderzoek wordt verricht (zie paragraaf 5.1), verduidelijkingen betreffende verzoeken die betrekking hebben op een groep van belastingplichtigen (zie paragraaf 5.2) en nieuwe voorbeelden (zie de alinea’s e) tot en met h) van paragraaf 8 en paragraaf 8.1)”.
- 31 Naast de presentatie ervan als eenvoudige verduidelijkingen van de uitlegging van artikel 26 van het modelverdrag, is de vraag gerechtvaardigd of al deze punten, waaronder het punt betreffende niet nader bepaalde maar door bepaalde criteria omschreven inlichtingen, werkelijk kunnen worden beschouwd als eenvoudige schriftelijke concretisering van de ongewijzigde strekking van de tekst van het niet gewijzigde verdrag, of veeleer moeten worden aangemerkt als ontwikkelingen van de uitlegging van artikel 26 van het modelverdrag die de strekking van deze bepaling beïnvloeden door de gevolgen die zij hebben voor de rechten en plichten van de staten en van de personen op wie de uitwisseling van inlichtingen betrekking heeft. Volgens deze laatste zienswijze vormen de in het commentaar bij artikel 26 van het modelverdrag aangebrachte wijzigingen veeleer een nieuwe fase in de evolutie van een aldus voor de uitwisseling van inlichtingen aangewezen internationale norm, die de OESO voortaan zo ruim mogelijk toegepast wil zien.

- 32 Aangezien de wijzigingen die op 15 juli 2014 in het commentaar bij artikel 26 van het modelverdrag zijn aangebracht eventueel kunnen worden aangemerkt als ontwikkelingen van de uitlegging van die bepaling die gevolgen hebben voor de rechten en plichten van de staten en van de personen op wie de uitwisseling van inlichtingen betrekking heeft, dient allereerst de specifieke vraag te worden gesteld of een in 2009 voorgestelde en in 2011 vastgestelde richtlijn vervolgens kan worden uitgelegd onder verwijzing naar een latere versie van het modelverdrag waarin die ontwikkelingen inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek zijn opgenomen, en vervolgens de meer algemene vraag of de Uniewetgever de concrete uitlegging van Unierechtelijke bepalingen die verplichtingen opleggen aan de lidstaten en de grondrechten van de betrokkenen beïnvloeden, op goede gronden kan delegeren aan een derde internationale organisatie.
- 33 Ofschoon het juist is dat het Hof van Justitie in zijn arrest van 26 februari 2019, N Luxembourg 1 e.a. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, EU:C:2019:134), reeds heeft erkend dat „*de opeenvolgende wijzigingen van dat model[belastingverdrag van de OESO] en de commentaren daarbij [...] dan ook relevant zijn*” voor de uitlegging van een richtlijn, vraagt de Cour administrative zich niettemin af of deze benadering ook kan worden gevolgd ten aanzien van uitleggingskwesties die de grondrechten van personen beïnvloeden, en of zij verenigbaar is met de vereisten die voortvloeien uit de eerbiediging van de rechtszekerheid, die een fundamenteel beginsel van het Unierecht vormt.
- 34 Gelet op het voorgaande bestaat er gerede twijfel over de uitlegging van artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16 en van het daaruit voortvloeiende criterium van het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen.

V. Prejudiciële vragen

- 35 De Cour administrative stelt de volgende vragen:

1. Moeten de artikelen 7, 8 en artikel 52, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, eventueel gelezen in samenhang met artikel 47 van dat Handvest, aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke, in het kader van de regeling voor de procedure inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek, die met name is ingevoerd ter uitvoering 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 77/99/EEG, elk beroep, met name in rechte, van de derde-bezitter van de inlichtingen tegen een besluit waarbij de bevoegde autoriteit van die lidstaat hem gelast haar informatie te verstrekken om gevolg te geven aan een van een andere lidstaat uitgaand verzoek om inlichtingen, is uitgesloten?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moeten artikel 1, lid 1, en artikel 5 van richtlijn 2011/16, eventueel rekening houdend met de

evolutieve aard van de uitlegging van artikel 26 van het OESO-modelbelastingverdrag, dan aldus worden uitgelegd dat een verzoek om uitwisseling, samen met een daartoe uitgevaardigd bevel van de bevoegde autoriteit van de aangezochte lidstaat, beantwoordt aan het criterium van het niet kennelijk ontbreken van een verwacht belang, indien de verzoekende lidstaat de identiteit van de betrokken belastingplichtige, het tijdvak waarop het onderzoek in de verzoekende lidstaat betrekking heeft en de identiteit van de bezitter van de bedoelde inlichtingen vermeldt wanneer hij verzoekt om inlichtingen met betrekking tot overeenkomsten, en de bijbehorende facturering en betalingen, die niet nader zijn bepaald maar worden afgebakend door criteria die verband houden met, ten eerste, het feit dat zij zijn gesloten door de geïdentificeerde bezitter van de inlichtingen, ten tweede, de toepasselijkheid ervan in de belastingjaren waarop het onderzoek van de autoriteiten van de verzoekende staat betrekking heeft en, ten derde, het verband met de geïdentificeerde betrokken belastingplichtige?