



Datum van inontvangstneming : 01/02/2016

Zaak C-682/15

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:

18 december 2015

Verwijzende rechter:

Cour administrative (Luxemburg)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

17 december 2015

Appellante:

Berlioz Investment Fund SA

Geïntimeerde:

Directeur de l'administration des contributions directes

I Toepasselijke bepalingen

Verdrag betreffende de Europese Unie

Artikel 4

„[...]”

3. Krachtens het beginsel van loyale samenwerking respecteren de Unie en de lidstaten elkaar en steunen zij elkaar bij de vervulling van de taken die uit de Verdragen voortvloeien.

De lidstaten treffen alle algemene en bijzondere maatregelen die geschikt zijn om de nakoming van de uit de Verdragen of uit de handelingen van de instellingen van de Unie voortvloeiende verplichtingen te verzekeren.

De lidstaten vergemakkelijken de vervulling van de taak van de Unie en onthouden zich van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen.”

Artikel 6

„1. De Unie erkent de rechten, vrijheden en beginselen die zijn vastgesteld in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie van 7 december 2000, als aangepast op 12 december 2007 te Straatsburg, dat dezelfde rechtskracht als de Verdragen heeft.

De bepalingen van het Handvest houden geenszins een verruiming in van de bevoegdheden van de Unie zoals bepaald bij de Verdragen.

De rechten, vrijheden en beginselen van het Handvest worden uitgelegd overeenkomstig de algemene bepalingen van titel VII van het Handvest betreffende de uitlegging en toepassing ervan, waarbij de in het Handvest bedoelde toelichtingen, waarin de bronnen van deze bepalingen vermeld zijn, terdege in acht genomen worden. [...]”

Artikel 19

„1. [...] De lidstaten voorzien in de nodige rechtsmiddelen om daadwerkelijke rechtsbescherming op de onder het recht van de Unie vallende gebieden te verzekeren. [...]”

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

Artikel 47

„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.

[...]”

Artikel 51

„Toepassingsgebied

1. De bepalingen van dit Handvest zijn gericht tot de instellingen, organen en instanties van de Unie met inachtneming van het subsidiariteitsbeginsel, alsmede, uitsluitend wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen, tot de lidstaten. Derhalve eerbiedigen zij de rechten, leven zij de beginselen na en bevorderen zij de toepassing ervan overeenkomstig hun respectieve bevoegdheden en met inachtneming van de grenzen van de bevoegdheden zoals deze in de Verdragen aan de Unie zijn toegeedeeld.

[...]”

Artikel 52

„Reikwijdte en uitlegging van de gewaarborgde rechten en beginselen

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.

[...]

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.

[...]

7. De toelichting, die is opgesteld om richting te geven aan de uitlegging van dit Handvest van de grondrechten, wordt door de rechterlijke instanties van de Unie en van de lidstaten naar behoren in acht genomen.”

Toelichtingen bij het Handvest van de grondrechten (2007/C 303/02)

„Toelichting ad artikel 47 – Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht

De eerste alinea is gebaseerd op artikel 13 van het EVRM:

„Eenieder wiens rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, zijn geschonden, heeft recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een nationale

instantie, ook indien deze schending is begaan door personen in de uitoefening van hun ambtelijke functie.’

Het recht van de Unie biedt echter een ruimere bescherming omdat het een recht op een doeltreffende voorziening in rechte waarborgt. [...]

De tweede alinea correspondeert met artikel 6, lid 1, van het EVRM [...].

In het recht van de Unie is het recht op toegang tot de rechter niet alleen van toepassing op geschillen inzake civielrechtelijke rechten en verplichtingen. Dit is een consequentie van het feit dat de Unie een rechtsgemeenschap is, zoals het Hof heeft geconstateerd in [het arrest *Les Verts/Parlement*, 294/83, EU:C:1986:166]. [...]

„Toelichting ad artikel 51 – Toepassingsgebied

[...]

Wat de lidstaten betreft, blijkt uit de jurisprudentie van het Hof ondubbelzinnig dat de verplichting tot eerbiediging van de in het kader van de Unie vastgestelde grondrechten alleen geldt voor de lidstaten wanneer deze optreden binnen het toepassingsgebied van het recht van de Unie [arresten *Wachauf*, 5/88, EU:C:1989:321; *ERT*, C-260/89, EU:C:1991:254; *Annibaldi*, C-309/96, EU:C:1997:631]. Het Hof van Justitie heeft deze jurisprudentie bevestigd in de volgende bewoordingen: ‚Bovendien zij eraan herinnerd, dat de eisen van bescherming van de fundamentele rechten in de communautaire rechtsorde de lidstaten ook bij de uitvoering van gemeenschapsregelingen binden.’ [arrest *Karlsson e.a.*, C-292/97, EU:C:2000:202, punt 37]. Vanzelfsprekend is deze regel, zoals neergelegd in dit Handvest, zowel van toepassing op de centrale overheden als op de regionale of lokale autoriteiten, alsmede op overheidslichamen wanneer zij het recht van de Unie toepassen.

[...]”

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

„Overweging 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.”

„Overweging 28

Deze richtlijn eerbiedigt de grondrechten en neemt de beginselen in acht die met name in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie zijn erkend.”

Artikel 1

„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. [...]”

Artikel 2

„Toepassingsgebied

1. Deze richtlijn is van toepassing op elke vorm van belastingen die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, worden geheven.

2. Onverminderd lid 1 is deze richtlijn niet van toepassing op de belasting over de toegevoegde waarde en op de douanerechten, noch op de accijnzen, die vallen onder andere uniale wetgeving inzake administratieve samenwerking tussen de lidstaten. Deze richtlijn is evenmin van toepassing op de verplichte socialezekerheidsbijdragen, te betalen aan een lidstaat of een onderdeel van een lidstaat dan wel aan een publiekrechtelijke socialezekerheidsinstelling.

[...]”

Artikel 3

„Definities

In deze richtlijn wordt verstaan onder:

[...]

8) ‚uitwisseling van inlichtingen op verzoek’, de uitwisseling van inlichtingen in antwoord op een verzoek van de verzoekende lidstaat aan de aangezochte lidstaat met betrekking tot een specifiek geval; [...]”

Artikel 5

„Procedure voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek

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.”

Artikel 6

„Administratief onderzoek

[...]

3. Voor het verkrijgen van de gevraagde inlichtingen of het verrichten van het gevraagde administratieve onderzoek gaat de aangezochte autoriteit te werk volgens dezelfde procedures als handelde zij uit eigen beweging of op verzoek van een andere autoriteit van de eigen lidstaat.”

Artikel 16

„Openbaarmaking van inlichtingen en bescheiden

1. 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. Deze inlichtingen kunnen worden gebruikt voor de toepassing en de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten met betrekking tot de in artikel 2 bedoelde belastingen.

De inlichtingen kunnen tevens worden gebruikt voor de vestiging en executie van andere belastingen en rechten vallend onder artikel 2 van richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde belastingen, rechten en andere maatregelen, en voor de vestiging en executie van verplichte socialezekerheidsbijdragen.

De inlichtingen kunnen voorts worden gebruikt in mogelijk tot bestraffing leidende gerechtelijke en administratieve procedures wegens overtreding van de belastingwetgeving, onverminderd de algemene regels en de bepalingen betreffende de rechten van de verdachten en getuigen in dergelijke procedures. [...]

Artikel 17

„Beperkingen

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.

[...]”

Artikel 18

„Verplichtingen

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. [...]”

Wet van 25 november 2014 tot vaststelling van de procedure inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek op belastinggebied

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 2

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

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

[...]”

^{*} – 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 [...].

Artikel 3

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

[...]

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

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

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 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.”

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.

2. Tegen de in artikel 5 bedoelde beslissingen kan de bezitter van de inlichtingen beroep tot herziening instellen bij het Tribunal administratif 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 rechtspleging in bestuurszaken, kan elke partij slechts één memorie indienen, waaronder het gedinginleidende verzoekschrift. Het verweerschrift moet worden ingediend binnen een termijn van één maand vanaf de indiening van het gedinginleidende verzoekschrift bij de griffie van het Tribunal. In het belang van het onderzoek van de zaak kan de voorzitter van de kamer die uitspraak moet doen, evenwel ambtshalve de indiening van aanvullende

memories binnen de door hem gestelde termijn bevelen. Het Tribunal administratif doet uitspraak binnen één maand vanaf indiening van het verweerschrift of van het verstrijken van de termijn voor indiening van de aanvullende memories.”

II Feiten en procedure

- 1 De vereenvoudigde aandelenvennootschap naar Frans recht [société par actions simplifiée] Cofima SAS heeft, met vrijstelling van de bronheffing, dividenden uitgekeerd aan haar moedervenootschap, de naamloze vennootschap naar Luxemburgs recht Berlioz Investment Fund SA (hierna: „Berlioz”). De Franse fiscus was van mening dat volgens de Franse Code général des impôts [algemeen belastingwetboek] voor deze vrijstelling een aantal voorwaarden gold en hij wenste na te gaan of aan deze voorwaarden was voldaan. Daarom heeft hij verzocht om een aantal inlichtingen, met name de identiteit en de persoonsgegevens van de vennoten van de vennootschap die de dividenden had ontvangen.
- 2 Op 3 december 2014 heeft hij de Luxemburgse belastingdienst krachtens richtlijn 2011/16 een verzoek om inlichtingen toegezonden.
- 3 Op 16 maart 2015 heeft de directeur van de Luxemburgse administratie voor directe belastingen (hierna: „directeur”) Berlioz gelast met name de volgende inlichtingen te verstrekken:

„[...] Gelieve aan te geven of de vennootschap in Luxemburg over een werkelijke bestuurszetel beschikt en gelieve de voornaamste kenmerken (beschrijving van de zetel, oppervlakte van de eigen kantoorruimte van Berlioz Investment SA, computer- en ander materiaal dat eigendom is van Berlioz Investment SA, kopie van de huurovereenkomst voor de kantoorruimte, domiciliëringsadres) van de opeenvolgende maatschappelijke zetels van de vennootschap Berlioz Investment SA te beschrijven, met stavingsstukken;

Gelieve een lijst te verstrekken van de werknemers van de vennootschap Berlioz Investment SA, met hun functie binnen de vennootschap, en op te geven welke werknemers zijn verbonden aan de maatschappelijke zetel van de vennootschap;

Gelieve aan te geven of de vennootschap Berlioz Investment SA in Luxemburg arbeidskrachten in dienst heeft;

Gelieve aan te geven of er een overeenkomst bestaat tussen de vennootschap Berlioz Investment SA en de vennootschap Cofima SAS en, zo ja, gelieve een kopie van deze overeenkomsten te bezorgen;

Gelieve aan te geven welke deelnemingen de vennootschap Berlioz Investment SA in andere vennootschappen aanhoudt en hoe deze deelnemingen zijn gefinancierd, met stavingsstukken;

Gelieve de naam en het adres van de vennoten van Berlioz Investment SA op te geven, met het bedrag van de aandelen van elke vennoot en het participatiepercentage van elke vennoot;

Gelieve aan te geven voor welk bedrag de aandelen in Cofima SAS op de actiefzijde van de balans van de vennootschap Berlioz Investment SA waren geboekt vóór de algemene vergadering van de vennootschap Cofima op 7 maart 2012, en gelieve 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.” (hierna: „bevel tot het verstrekken van inlichtingen”).

4 Op 21 april 2015 heeft Berlioz geantwoord:

„[...] melden wij u dat wij aan uw bevel gevolg zullen geven, met uitzondering van de documenten / inlichtingen betreffende de naam en het adres van de vennoten van de vennootschap, het bedrag van de aandelen van elke vennoot en het participatiepercentage van elke vennoot, aangezien deze gegevens naar verwachting niet van belang zijn (in de zin van [...] richtlijn 2011/16 [...]) om [de Franse fiscus] in staat te stellen het onderzoek voort te zetten.

De vrijstelling van bronheffing [...] is immers gesteund op de Franse rechtsleer met betrekking tot het administratief belastingrecht, zoals die voortvloeit uit het [arrest Denkavit Internationaal en Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783], en niet op de voorschriften van artikel 119 ter van de [Franse] Code général des impôts.

Bijgevolg is het verzoek om inlichtingen betreffende de naam en het adres van de vennoten van de vennootschap, het bedrag van de aandelen van elke vennoot en het participatiepercentage van elke vennoot niet van belang voor de beoordeling of de dividenduitkeringen van onze dochteronderneming aan de bronheffing moeten worden onderworpen. [...].”

5 Bij beslissing van 18 mei 2015 heeft de directeur Berlioz een administratieve geldboete opgelegd in de volgende bewoordingen:

„U heeft geen gevolg gegeven aan onze herinneringsbrief van 22 april 2015, waarbij wij u hebben gelast de ontbrekende inlichtingen te verstrekken in het kader van een verzoek om bijstand van de Franse belastingdienst.

Bijgevolg moet ik u tot mijn spijt overeenkomstig artikel 5 van voornoemde wet van 25 november 2014 een fiscale geldboete van 250 000 EUR opleggen. [...]

Tegen deze beslissing kan de bezitter van de inlichtingen beroep tot herziening instellen bij het Tribunal administratif. [...]”

- 6 Op 18 juni 2015 heeft Berlioz beroep tegen de beslissing van de directeur van 18 mei 2015 ingesteld bij het Tribunal administratif. In het kader van dit beroep verzoekt zij deze rechterlijke instantie de gegrondheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 16 maart 2015 te toetsen.
- 7 Bij vonnis van 13 augustus 2015 heeft het Tribunal administratif het primaire beroep tot herziening ten dele gegrond verklaard en de geldboete verlaagd tot 150 000 EUR. De rechter heeft het beroep voor het overige verworpen en verklaard dat geen uitspraak behoefde te worden gedaan op het subsidiaire beroep tot nietigverklaring.
- 8 Bij verzoekschrift van 31 augustus 2015 heeft de vennootschap Berlioz bij de Cour administrative hoger beroep tegen dat vonnis ingesteld.

III Standpunt van de partijen

Berlioz

- 9 Van meet af aan benadrukt Berlioz dat, zoals haar dochteronderneming Cofima aan de Franse fiscus heeft gemeld, de vrijstelling in casu niet is gesteund op artikel 119 ter van de Franse Code général des impôts, dat inderdaad opgave vereist van de identiteit van de vennoten van de vennootschap die de dividenden ontvangt, maar op het arrest Denkavit Internationaal en Denkavit France (EU:C:2006:783) en de naar aanleiding van dat arrest door de Franse fiscus uitgevaardigde fiscale instructies. Doordat de vrijstelling op deze rechtsgrondslag steunt, is het voor de Franse fiscus helemaal niet noodzakelijk om te verzoeken om de bijstand van het Groothertogdom Luxemburg teneinde de identiteit en de persoonsgegevens te kennen van de vennoten van de vennootschap die de dividenden heeft ontvangen, te weten Berlioz. Zij meent niet alle gevraagde documenten te moeten overleggen, doch enkel de documenten die naar verwachting van belang zijn om de Franse belastingdienst in staat te stellen de procedure voort te zetten.
- 10 Berlioz verwijt het Tribunal administratif geen uitspraak op het beroep in zijn geheel te hebben gedaan door zijn onderzoek strikt te beperken tot de beslissing waarbij haar de geldboete is opgelegd. Volgens Berlioz moet artikel 6, lid 1, van de wet van 25 november 2014, dat geen rechterlijke toetsing van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen toestaat, buiten toepassing worden gelaten omdat het in strijd is met artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: „EVRM”), dat voorrang heeft. Artikel 6, lid 1, EVRM waarborgt met name het recht op toegang tot de rechter, hetgeen volgens Berlioz impliceert dat de rechter volle rechtsmacht

heeft om uitspraak te doen op alle vragen, feitelijk en rechtens, die nuttig zijn voor de beslechting van het geding, en om de bestreden beslissing te herzien.

- 11 Berlioz komt allereerst op tegen de redenering van het Tribunal dat artikel 6, lid 1, EVRM van toepassing is op de beslissing waarbij de geldboete is opgelegd, doch niet op het bevel tot het verstrekken van inlichtingen daar het gaat om een fiscale voorbereidende beslissing die aan de toepassing van deze bepaling ontsnapt. Berlioz is het niet eens met de gevolgen die het Tribunal heeft getrokken uit het arrest van het Europees Hof voor de rechten van de mens van 12 juli 2001 (zaak Ferrazini t. Italië, verzoekschrift nr. 44759/98), en verwijst op haar beurt naar het arrest van het EHRM van 23 november 2006 (Jussila t. Finland, verzoekschrift nr. 73053/01), dat volgens haar bevestigt dat artikel 6, lid 1, van het EVRM moet worden toegepast op fiscale sancties zodat moet worden getoetst of de procedure in haar geheel, inclusief de voorafgaande administratieve fase (het bevel tot het verstrekken van inlichtingen), daarmee in overeenstemming is.
- 12 Berlioz betwist vervolgens het argument van het Tribunal dat de onmogelijkheid om in het Groothertogdom Luxemburg beroep in te stellen tegen het bevel tot het verstrekken van inlichtingen wordt gerechtvaardigd doordat rechtsmiddelen openstaan bij de rechterlijke instanties van de verzoekende staat. Zij verduidelijkt dat de vennootschap Cofima in Frankrijk enkel tegen een voorstel van navordering (die tot nu toe nog niet is opgelegd) een rechtsmiddel kan aanwenden en nooit een rechtsmiddel zou kunnen aanwenden mocht de belastingdienst beslissen geen dergelijk voorstel te doen. Zij benadrukt dat Cofima in Frankrijk over geen enkel rechtsmiddel beschikt om de omvang te wijzigen van de door de Franse overheid aan de Luxemburgse overheid gevraagde inlichtingen.
- 13 In wezen betwist Berlioz het bevel tot het verstrekken van inlichtingen op twee punten.
- 14 Ten eerste beroept zij zich op het criterium „naar verwachting van belang” (zie overweging 9 en artikel 1, lid 1, van richtlijn 2011/16), dat zijn grondslag vindt in het model van belastingverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) inzake inkomen en vermogen. In casu heeft de directeur dit criterium „naar verwachting van belang” niet in overweging genomen en het verzoek van de Franse overheid moet worden aangemerkt als een fishing expedition omdat de gevraagde, maar door Berlioz niet verstrekte inlichtingen niet van belang zijn teneinde klaarheid te brengen in de belastingaangelegenheden van de vennootschap Cofima.
- 15 Ten tweede stelt Berlioz dat voor de uitwisseling van inlichtingen als voorwaarde geldt dat de verzoekende staat vooraf gebruik maakt van de naar zijn nationaal recht bestaande gebruikelijke informatiebronnen (artikel 17 van richtlijn 2011/16). De Franse fiscus had het antwoord van de vennootschap Cofima moeten afwachten en vooraf de betwisting over de rechtsgrondslag van de vrijstelling moeten beslechten alvorens inlichtingen betreffende de toepassing van uitsluitend

artikel 119 ter van de Franse Code général des impôts te vragen. Met andere woorden, het betrokken verzoek om inlichtingen was voorbarig. Dat niet-conforme verzoek heeft evenwel tot direct gevolg dat Berlioz wordt verplicht persoonlijke en vertrouwelijke informatie over de identiteit van haar aandeelhouders te verstrekken, die geen verband houdt met de belastingaangelegenheden van de vennootschap Cofima.

- 16 Berlioz verzoekt de Cour administrative dus artikel 6, lid 1, van de wet van 25 november 2014 buiten toepassing te laten, alsmede te verklaren dat de inlichtingen die zij niet heeft verstrekt, naar verwachting niet van belang zijn en dat de bestreden geldboete niet gerechtvaardigd is.

De Luxemburgse Staat

- 17 De Luxemburgse Staat preciseert allereerst dat de sinds 2008 veranderende fiscale context de reden was voor een reeks wetswijzingen, waaronder de afschaffing van het recht om beroep in te stellen tegen een bevel tot het verstrekken van inlichtingen bij de nieuwe wet van 25 november 2014, teneinde de reputatie en de continuïteit van Luxemburg als financieel centrum te behouden en de internationale fiscale normen na te leven.
- 18 Aangaande het toepassingsgebied van het Handvest verwijst de Staat naar de arresten Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) en Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107), waarin het Hof het toepassingsgebied van het Handvest heeft afgebakend door te eisen dat de rechtssituatie onder het Unierecht valt teneinde te voorkomen dat schendingen van het Handvest worden aangevoerd hoewel het hoofdgeding geen verband houdt met het gemeenschapsrecht, doch met een ander gebied van overheidsoptreden. De Staat verwijst ook naar de conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, punt 57), waarin eraan wordt herinnerd dat de mate van samenhang tussen het toegepaste Unierecht en de uitoefening van het openbaar gezag door de Staat het uitgangspunt is van de vaststelling van een belang van de Unie om het grondrecht te waarborgen. De Luxemburgse Staat merkt op dat de Franse overheid haar verzoek om inlichtingen op een tweevoudige grondslag heeft gebaseerd, te weten het belastingverdrag tussen Luxemburg en Frankrijk van 1 april 1958, zoals gewijzigd, en richtlijn 2011/16. Volgens de Luxemburgse Staat is automatische toepassing van het Handvest op de onderhavige zaak kunstmatig, temeer daar de tweevoudige rechtsgrondslag van het verzoek om inlichtingen tot gevolg moet hebben dat het noodzakelijke verband met het Unierecht niet kan worden erkend wanneer geen twijfel bestaat.
- 19 Voorts kan het ontbreken van rechterlijk toezicht op bevelen tot het verstrekken van inlichtingen bij wijze van uitzondering worden gerechtvaardigd uit hoofde van de door dwingende eisen van openbaar belang vereiste samenhang van het belastingstelsel. Het Hof van Justitie heeft deze rechtvaardigingsgrond reeds aanvaard met betrekking tot een fundamentele vrijheid die ook onder het primaire

Unierecht viel. In de onderhavige zaak heeft het Groothertogdom Luxemburg zich middels een verklaring van de toenmalige minister van begroting en financiën ertoe verbonden om de beginselen van de OESO inzake uitwisseling van inlichtingen en inzonderheid inzake het bankgeheim na te leven. Aangezien het stelsel van uitwisseling van inlichtingen een grensoverschrijdend kader vormt waarin het Groothertogdom Luxemburg moet aantonen dat het de internationale normen naleeft en waarin de regeringsleiders met veel moeite de bestuursrechters ervan hebben overtuigd dat een te grote terughoudendheid bij de toepassing van het stelsel van uitwisseling van inlichtingen zou kunnen worden geïnterpreteerd als een poging om daadwerkelijke uitwisselingen van inlichtingen te verhinderen, kan niet worden verloochend dat de bij wet van 25 november 2014 uitgewerkte regeling voor de uitwisseling van inlichtingen beoogt de samenhang van het belastingstelsel in Luxemburg te verzekeren.

- 20 De Luxemburgse Staat voegt daaraan toe dat niet in de aangezochte staat maar in de verzoekende staat een beroep tegen een verzoek om inlichtingen moet worden overwogen.
- 21 Aangaande inzonderheid het criterium dat de te verstrekken inlichtingen „naar verwachting van belang” zijn, merkt de Staat op dat het feit dat een lidstaat dit criterium omvormt tot een absolute voorwaarde voor de toepassing van de uitwisseling van inlichtingen, zou kunnen worden beschouwd als een belemmering van het in artikel 4 VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking, van de leer van de nuttige werking van het Unierecht en van de tenuitvoerlegging van richtlijn 2011/16.

IV Beoordeling door de Cour administrative

[omissis]

Bepaling van de toepasselijke rechtsvoorschriften

- 22 Voor het onderzoek van appellantes middelen moet eerst worden verduidelijkt welke toepasselijke bepalingen de grondslag vormen voor het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 16 maart 2015 en, gelet op appellantes gedeeltelijke weigering om aan dat bevel gevolg te geven, voor de beslissing tot vaststelling van een geldboete van 18 mei 2015 als sanctie voor de niet-nakoming door appellante van haar verplichtingen die voortvloeien uit de aldus bepaalde rechtsvoorschriften.

[omissis]

- 23 In casu blijkt uit de tekst van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van de directeur van 16 maart 2015 dat het verzoek van de Franse overheid is gedaan op grond van het belastingverdrag tussen Frankrijk en Luxemburg en op grond van richtlijn 2011/16. Daarin verklaart de directeur dat „de bevoegde Luxemburgse

autoriteit heeft gecontroleerd of dat verzoek om inlichtingen naar de vorm regelmatig was” zonder nader aan te geven aan welke bepalingen van internationaal of nationaal recht de formele regelmatigheid is getoetst. Uit de bewoordingen van de in rechte bestreden beslissing kan dus worden geconcludeerd dat de directeur de Franse overheid is gevolgd en zijn bevel tot het verstrekken van inlichtingen zowel op het belastingverdrag als op richtlijn 2011/16 heeft gesteund.

- 24 Aangezien – ten eerste – de Franse overheid zich tegelijk beroept op de uit de ratificatie van het verdrag voortvloeiende internationaalpubliekrechtelijke verbintenis van Luxemburg en op de voor Luxemburg uit artikel 4, lid 3, tweede alinea, VEU voortvloeiende verplichting om de maatregelen te nemen die geschikt zijn om naleving te verzekeren van zijn uit het Unierecht voortvloeiende verplichtingen en inzonderheid van zijn verplichting krachtens richtlijn 2011/16 om gevolg te geven aan een van een andere lidstaat afkomstig verzoek om inlichtingen, en – ten tweede – overeenkomstig hetgeen hierboven is uiteengezet richtlijn 2011/16 primeert op de dubbelbelastingverdragen tussen de lidstaten, luidt de conclusie dat richtlijn 2011/16, juncto de nationale omzettingwet van 29 maart 2013, het wettelijke referentiekader van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 16 maart 2015 vormt, waarbij artikel 22 van het belastingverdrag van wezenlijk belang wordt voor zover daarin op een bepaald gebied is voorzien in een ruimere uitwisseling van inlichtingen dan in richtlijn 2011/16 het geval is.

[omissis]

- 25 Met betrekking tot de Luxemburgse toepasselijke bepalingen inzake de procedure en de rechtsmiddelen betreffende de betrokken beslissingen, zij gepreciseerd dat het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 16 maart 2015 en de beslissing tot vaststelling van de geldboete van 18 mei 2015 uitsluitend onder de wet van 25 november 2014 vallen. Terwijl ingevolge de vroegere wet nog een rechtstreeks beroep tot nietigverklaring van een tot een derde gericht bevel tot het verstrekken van bepaalde inlichtingen openstond, is ingevolge artikel 6, lid 1, van de wet van 25 november 2014 een rechtstreeks beroep in rechte tegen een bevel tot het verstrekken van inlichtingen uitdrukkelijk uitgesloten. Bijgevolg heeft appellante niet de mogelijkheid gehad om de geldigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 16 maart 2015 aan te vechten door daartegen rechtstreeks een beroep in rechte in te stellen.
- 26 Daarenboven is het thans naar Luxemburgs recht niet mogelijk om via een exceptie individuele bestuurshandelingen aan rechterlijk toezicht te onderwerpen, anders dan het geval is voor regelgevende handelingen nu artikel 95 van de Grondwet elke rechter oplegt onwettige regelgevende handelingen buiten toepassing te laten. Na afloop van de termijn om tegen een individuele handeling beroep bij de bestuursrechter in te stellen of indien geen beroep tegen een individuele beslissing openstaat, kan bijgevolg niet meer tegen deze beslissing worden opgekomen via een exceptie van onwettigheid. Derhalve is appellante

momenteel naar Luxemburgs recht het recht ontzegd om de geldigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 16 maart 2015 te betwisten in het kader van een beroep tegen de beslissing tot vaststelling van de geldboete van 18 maart 2015 teneinde deze geldboete tot nul te herleiden op grond dat voor het bevel tot het verstrekken van inlichtingen elke grondslag ontbreekt.

- 27 Teneinde niettemin de gegrondheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 16 maart 2015 te doen toetsen voor zover het de grondslag vormt voor de in rechte bestreden beslissing tot vaststelling van de geldboete, beroept appellante zich in wezen op artikel 6, lid 1, van het EVRM en concludeert zij dat deze bepaling de bestuursrechter verplicht om de geldigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen te toetsen in weerwil van de in artikel 6, lid 1, van de wet van 25 november 2014 besloten onmogelijkheid om beroep in te stellen en de onmogelijkheid om een individuele bestuurshandeling te toetsen via een exceptie.
- 28 De Cour administrative is van oordeel dat ook het Handvest in overweging moet worden genomen bij de beoordeling van appellantes betoog ten gronde.

Toepasselijkheid van het Handvest van de grondrechten

[omissis]

- 29 De Cour administrative merkt op dat het bestreden bevel tot het verstrekken van inlichtingen het gevolg is van een „verzoek om inlichtingen krachtens [met name] richtlijn 2011/16”.
- 30 Het „recht op toegang tot de rechter”, waarop Berlioz zich beroept op grond van artikel 6, lid 1, van het EVRM, komt overeen met het „recht op een doeltreffende voorziening in rechte”, dat is neergelegd in artikel 47, tweede alinea, van het Handvest.
- 31 Aangezien het Handvest als handeling tot invoering van de grondrechten tot dezelfde communautaire rechtsorde behoort als richtlijn 2011/16, is de Cour administrative van oordeel dat het prelabelle onderzoek naar de toepasselijkheid en de invloed van het Handvest in casu, vóór het onderzoek naar de invloed van het EVRM, beantwoordt aan de juridische logica en de hiërarchie van normen van de communautaire rechtsorde. Voor zover het bevel tot het verstrekken van inlichtingen aldus neerkomt op een maatregel tot uitvoering van, onder meer, richtlijn 2011/16 en de aan Berlioz opgelegde geldboete een sanctie vormt voor niet-nakoming van een uit met name richtlijn 2011/156 voortvloeiende verplichting, vraagt de Cour administrative zich bijgevolg af of het Handvest niet van toepassing is in casu, gelet op artikel 51, lid 1, ervan, volgens hetwelk de bepalingen van het Handvest tot de lidstaten zijn gericht „wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen”.
- 32 Onder verwijzing naar met name het arrest Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 19), voegt de Cour administrative daaraan toe dat het

toepassingsgebied van de grondrechten van de Unie dat het Hof daarin heeft afgebakend, wordt bevestigd door de toelichting ad artikel 51 van het Handvest, waarin wordt verklaard dat „de verplichting tot eerbiediging van de in het kader van de Unie vastgestelde grondrechten alleen geldt voor de lidstaten wanneer deze optreden binnen het toepassingsgebied van het recht van de Unie”.

- 33 De door het Handvest gewaarborgde grondrechten moeten dus in acht worden genomen wanneer een nationale regeling binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt, zodat er geen gevallen kunnen zijn waarin het Unierecht geldt zonder dat die grondrechten toepassing vinden. Wanneer het Unierecht toepasselijk is, impliceert dit dat de door het Handvest gewaarborgde grondrechten toepassing vinden.
- 34 In het recentere arrest Julián Hernández e.a. (C-198/13, EU:C:2014:2055), heeft het Hof bovendien gepreciseerd dat „[d]ienaangaande [...] in herinnering [moet] worden gebracht dat het begrip ‚ten uitvoer brengen van het Unierecht’ in de zin van artikel 51 van het Handvest vereist dat er een zeker verband bestaat tussen de Unierechtelijke handeling en de betrokken nationale maatregel, dat verder gaat dan het dicht bij elkaar liggen van de betrokken materies of de indirecte invloed van de ene materie op de andere (zie in die zin de vóór de inwerkingtreding van het Handvest gewezen arresten Defrenne, 149/77, EU:C:1978:130, punten 29-32; Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, punten 16 en 17; Mangold, C-144/04, EU:C:2005:709, punt 75, en arrest Siragusa, EU:C:2014:126, punt 24)”.
- 35 Weliswaar valt de rechtssituatie in casu binnen het algemene kader van de toepassing van de Franse nationale wet inzake directe belastingen en inzonderheid van de Franse bronheffing over winstuitkeringen door niet-transparante vennootschappen en behoren de directe belastingen overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof (zie met name Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763) bij gebreke van harmonisatiemaatregel tot de bevoegdheid van de lidstaten.
- 36 Toch vallen de rechtssituatie in casu en de betrokken overheidshandelingen ook binnen het meer specifieke kader van de administratieve samenwerking in belastingzaken en is richtlijn 2011/16, blijkens artikel 2 ervan, van toepassing „op elke vorm van belastingen die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, worden geheven”, enkel met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde, de douanerechten en de accijnzen, die vallen onder andere uniale wetgeving inzake administratieve samenwerking tussen de lidstaten, en van de verplichte socialezekerheidsbijdragen, te betalen aan een lidstaat of een onderdeel van een lidstaat dan wel aan een publiekrechtelijke socialezekerheidsinstelling. De directe belastingen over het inkomen en inzonderheid de bronheffingen over dividenduitkeringen vallen dus onder richtlijn 2011/16, die luidens artikel 1, lid 1, ervan „de voorschriften en procedures [vastlegt] 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”. Doordat artikel 5 van richtlijn 2011/16 bepaalt dat „[o]p verzoek van de verzoekende autoriteit, [...] de aangezochte autoriteit alle in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen die deze in haar bezit heeft of naar aanleiding van een administratief onderzoek verkrijgt, aan de verzoekende autoriteit [meedeelt]”, rust ingevolge dat artikel op de lidstaten de plicht om met de andere lidstaten samen te werken in het kader van het bij deze richtlijn ingevoerde stelsel van uitwisseling van inlichtingen op verzoek en om gevolg te geven aan de verzoeken om inlichtingen die de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaten richten tot deze lidstaat als aangezochte lidstaat.

- 37 In met name de artikelen 5, leden 1 en 3, en 18, lid 1, van richtlijn 2011/16 worden geen specifieke procedures ingevoerd, maar worden de lidstaten verplicht hun nationale procedure te volgen om te voldoen aan hun Unierechtelijke verplichting om de inlichtingen te verkrijgen of een specifiek administratief onderzoek te voeren overeenkomstig het verzoek van de verzoekende staat. Hoewel de door de lidstaten te volgen procedures dus nationale procedures zijn, wordt het nationale doel van de nationaalrechtelijke fiscale regelgeving waarin zij zijn ingevoerd, daarentegen vervangen door het communautaire doel van administratieve samenwerking in belastingzaken.
- 38 In een zaak betreffende de eerbiediging van de rechten van de belastingplichtige door de verzoekende staat, heeft het Hof geoordeeld dat wanneer de verzoekende staat beslist een verzoek om inlichtingen te richten tot een andere lidstaat, „de vragen over de verplichtingen van de verzoekende lidstaat jegens de belastingplichtige de toepassing van het Unierecht [betreffen] en [...] het Hof bevoegd [is] om de toepassing, in deze context, van de grondrechten en meer bepaald van het recht om te worden gehoord te onderzoeken” (arrest Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678). Aangezien het Hof aldus reeds heeft verklaard dat de verzoekende lidstaat het recht van de Unie ten uitvoer brengt wanneer hij een verzoek om inlichtingen doet, moet diezelfde conclusie gelden ten aanzien van de aangezochte staat wanneer hij de interne maatregelen neemt die geschikt zijn om te voldoen aan zijn uit richtlijn 2011/16 voortvloeiende verplichting om op nuttige wijze gevolg te geven aan een dergelijk verzoek.
- 39 Hoewel met de in casu bestreden handeling, te weten de beslissing tot vaststelling van een geldboete van 18 mei 2015, niet rechtstreeks wordt beoogd de door een andere lidstaat gevraagde inlichtingen te verkrijgen, is de bestreden administratieve sanctie niettemin aan Berlioz opgelegd omdat het antwoord op een verzoek om inlichtingen dat uitging van de Luxemburgse staat als aangezochte staat ontoereikend was. De door de aangezochte staat opgelegde administratieve sancties moeten bovendien worden beschouwd als een van „de middelen [...] waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verzamelen” in de zin van artikel 18, lid 1, van richtlijn 2011/16 aangezien hun doeleinde erin bestaat de weerstand van de bezitter van de inlichtingen te breken teneinde de aangezochte

lidstaat in staat te stellen de door een andere lidstaat gevraagde inlichtingen te verzamelen en aldus te voldoen aan zijn verplichting om de gevraagde inlichtingen te verstrekken. Zoals het geval was voor de strafsanctie inzake de btw waarover het ging in het arrest Åkerberg Fransson van 26 februari 2013, moet worden aangenomen dat met de betrokken administratieve sanctie dus de artikelen 5 en 18 van richtlijn 2011/16 en bijgevolg het Unierecht ten uitvoer worden gebracht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.

- 40 De Cour administrative leidt daaruit af dat op goede grond kan worden aangenomen dat het Handvest toepassing moet vinden in het onderhavige geding, en zal daarover zijn eerste vraag stellen.

Recht op een doeltreffende voorziening in rechte

- 41 Ingevolge artikel 47 van het Handvest heeft eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht op een doeltreffende voorziening in rechte. Deze bepaling is van toepassing op voorwaarde dat het gaat om schending van de door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden.
- 42 Ten eerste wenst appellante zich te beroepen op het recht op eerbiediging van het privéleven en van het familie- en gezinsleven, van haar woonplaats en haar communicatie, dat bescherming biedt tegen willekeurig of onevenredig overheidsingrijpen in de privésfeer van een natuurlijke of rechtspersoon en inhoudt dat een ingrijpen in het privéleven slechts gerechtvaardigd is wanneer daarmee een wettig doel wordt nagestreefd en dit ingrijpen met dat doel evenredig is. Appellante stelt dat met het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 16 maart 2015 juist wordt beoogd haar te verplichten inlichtingen te verstrekken in het kader van een verzoek om inlichtingen van de Franse overheid, zonder dat in het licht van het werkelijke fiscale doel een rechtvaardiging bestaat zodat in casu een wettig doel ontbreekt.
- 43 Ten tweede beroept appellante zich op het in artikel 8 van het Handvest neergelegde recht op bescherming van persoonsgegevens. Zij stelt gedwongen te zijn persoonsgegevens te verstrekken, in casu de identiteit van haar aandeelhouders en van de personen die zeggenschap over haar uitoefenen, voor een doeleinde dat geen verband houdt met haar eigen belastingaangelegenheden. Zij betwist dat dit doeleinde wettig is op grond dat deze gegevens naar verwachting niet van belang zijn.
- 44 Gelet op het een en ander is de Cour administrative van oordeel dat appellante a priori zich kan beroepen op ten minste één door het Unierecht gewaarborgd recht waaraan afbreuk wordt gedaan door de in casu aangevochten beslissingen, zodat zij de door artikel 47 van het Handvest geboden waarborgen geniet.

[omissis]

45 Het door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte moet de rechter ertoe brengen om, in weerwil van de bewoordingen van artikel 6, lid 1, van de wet van 25 november 2014, op zijn minst via een exceptie de geldigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van 16 maart 2015 te toetsen in het kader van het beroep tegen de beslissing tot vaststelling van de geldboete van 18 mei 2015, wil hij daadwerkelijk volle rechtsmacht kunnen uitoefenen.

46 Daarover handelen de tweede en de derde vraag van de Cour administrative.

Voorwaarde voor het verzoek om inlichtingen

[omissis]

47 De Cour administrative meent dat uit de algehele opzet van richtlijn 2011/16 volgt dat de uitwisseling van inlichtingen op verzoek enkel kan zien op een specifieke aanslag in de belastingen van een individueel geïdentificeerde persoon. De verzoekende autoriteit moet dus aan de aangezochte autoriteit niet alleen de identiteit van de aan een controle of onderzoek onderworpen persoon, maar ook het fiscale doeleinde van de gevraagde inlichtingen meedelen.

48 Met betrekking tot de aard van de inlichtingen die de aangezochte staat op verzoek van de verzoekende staat moet verstrekken, verwijst artikel 5 van richtlijn 2011/16 naar de in artikel 1, lid 1, gegeven definitie van inlichtingen, die doelt op „inlichtingen die naar verwachting van belang zijn”.

49 Dit begrip, dat is uitgewerkt in overweging 9 van richtlijn 2011/16, vertoont grote gelijkens met het begrip dat terug te vinden is in het OESO-model van belastingverdrag inzake inkomen en vermogen. Artikel 26 van dit modelverdrag voorziet in een zo ruim mogelijke uitwisseling van inlichtingen die relevant kunnen zijn voor de administratie of de toepassing van de belastingwetgeving van de verdragsluitende Staten. Het staat de verdragsluitende Staten evenwel niet vrij om naar inlichtingen te hengelen of om inlichtingen te verzoeken die wellicht niet pertinent zijn om klaarheid te brengen in de belastingaangelegenheden van een bepaalde belastingplichtige (modelverdrag, commentaar bij artikel 26, punt 5). Het criterium dat de inlichtingen „naar verwachting van belang zijn”, geeft uitdrukking aan dat evenwicht waarnaar in elk verzoek om inlichtingen moet worden gestreefd. Dat criterium impliceert allereerst dat het verzoek ziet op een welbepaalde en specifieke belastingheffing en op een welbepaalde belastingplichtige (modelverdrag, commentaar bij artikel 26, punten 5, 5.1 en 9) en vervolgens dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn om de verzoekende staat in staat te stellen de betrokken belastingheffing af te handelen.

[omissis]

50 De vraag rijst of ook bij de toepassing van de richtlijn door twee lidstaten moet worden nagegaan of is voldaan aan het criterium dat de door de verzoekende staat gevraagde inlichtingen „naar verwachting van belang zijn”. Met andere woorden, vormt dat criterium een geldigheidsvoorwaarde zowel voor het verzoek om inlichtingen van de verzoekende staat als voor het bevel tot het verstrekken van inlichtingen van de aangezochte staat? In voorkomend geval mag deze voorwaarde evenwel geen afbreuk doen aan de correcte tenuitvoerlegging van richtlijn 2011/16, gelet op het in artikel 4 VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking en de nuttige werking die aan het Unierecht moet worden verleend.

51 Daarover handelen de tweede en de vierde vraag van de Cour administrative.

Toetsing van de gegrondheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen

52 Indien het Hof een bevestigend antwoord geeft, moet vervolgens worden onderzocht aan wat voor soort toetsing de rechtvaardiging voor het verzoek om inlichtingen in de aangezochte staat moet worden onderworpen en op welke wijze deze toetsing moet worden verricht, gelet op met name de voorwaarde dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn en dat de onderzoeksmiddelen zijn uitgeput.

[omissis]

53 De leden 4 en 6 van artikel 7 van richtlijn 2011/16 kunnen a priori aldus worden gelezen dat het verzoek om inlichtingen alle gegevens moet bevatten die nodig zijn om te verantwoorden waarom de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn, en dat de bevoegde autoriteit van de aangezochte staat mag onderzoeken of de daarin verstrekte gegevens kunnen verantwoorden dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn, en mag weigeren aan het verzoek om inlichtingen gevolg te geven indien die gegevens ontoereikend verantwoorden dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn.

54 Richtlijn 2011/16 rept evenwel met geen woord over de toetsingsbevoegdheid van de administratieve en gerechtelijke autoriteiten van de aangezochte staat, behalve in de artikelen 6, lid 3, en 18, lid 1, waarin wordt verwezen naar de middelen waarover de betrokken lidstaat beschikt om de gevraagde inlichtingen te verzamelen en naar zijn nationale procedures.

55 Artikel 3 van de wet van 25 november 2014 beperkt de toetsingsbevoegdheid van het Luxemburgse bestuur tot de naleving van de formele aspecten van het verzoek om inlichtingen, hetgeen erop neerkomt dat moet worden nagegaan of alle door artikel 20, lid 2, van de richtlijn vereiste vermeldingen in het daarin bedoelde formulier voorkomen.

[omissis]

56 In lijn met de in artikel 6, lid 1, van de wet van 25 november 2014 neergelegde onmogelijkheid om beroep in rechte in te stellen tegen het bevel tot het verstrekken van inlichtingen, bevat deze wet geen enkele bepaling inzake een eventuele toetsing door de bestuursrechter.

57 Volgens de Cour administrative is het allesbehalve duidelijk dat een louter formele toetsing van het verzoek om inlichtingen volstaat om in alle opzichten na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn en aan de in artikel 17, lid 1, van richtlijn 2011/16 gestelde voorwaarde dat de verzoekende staat eerst alle nationaalrechtelijke onderzoeksmiddelen heeft uitgeput. Bij deze toetsing rijzen immers inhoudelijke vragen die verder gaan dan de naleving van zuiver formele aspecten.

[omissis]

58 Daarover handelt de vijfde vraag van de Cour administrative.

Toegang tot het dossier

59 Indien op alle vragen bevestigend moet worden geantwoord, wenst de Cour administrative ten slotte een bijkomende procedurele moeilijkheid aan de orde te stellen.

[omissis]

60 Ingevolge artikel 3, lid 4, van de wet van 25 november 2014 wordt het verzoek om inlichtingen niet meegedeeld aan de derde-bezitter van de inlichtingen en moet in het tot hem gerichte bevel tot het verstrekken van inlichtingen geen melding worden gemaakt van alle gegevens van het verzoek om inlichtingen betreffende de identiteit van de aan het onderzoek of de controle van de verzoekende staat onderworpen persoon, het fiscale doeleinde en het feit dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn, maar alleen van die gegevens die absoluut noodzakelijk zijn opdat de derde-bezitter kan bepalen welke inlichtingen hij moet verstrekken. Uit bestuurlijk opzicht worden aan de derde-bezitter niet alle gegevens van het verzoek om inlichtingen meegedeeld. Indien hij zoals in casu een beroep in rechte instelt tegen een beslissing tot vaststelling van een geldboete wegens niet-uitvoering van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen en daarbij ook verzoekt om de geldigheid van het bevel tot het verstrekken van inlichtingen te toetsen, moet hij bijgevolg zijn beroep motiveren zonder evenwel toegang te hebben tot het verzoek om inlichtingen van de verzoekende lidstaat waarin de geldigheid van dat verzoek wordt verantwoord. [omissis] Toch kan deze bepaling, gelet op de algemene bewoordingen ervan, aldus worden uitgelegd dat de Staat zelfs niet gehouden is het verzoek om inlichtingen over te leggen in de procedure voor de bestuursrechter.

61 Artikel 6, lid 1, van het EVRM, waarmee artikel 47, tweede alinea, van het Handvest overeenstemt, stelt als beginsel dat eenieder recht heeft op een eerlijk

proces, hetgeen wordt vertaald in de voorwaarde van equality of arms en het vereiste van eerbiediging van de rechten van verdediging. Het recht op een procedure op tegenspraak impliceert dus dat in het kader van een beroep in rechte tegen een beslissing van de bevoegde autoriteit een partij toegang kan hebben tot alle argumenten en alle bewijzen die de bevoegde autoriteit en de andere partijen bij het geding aan de rechter hebben aangedragen of overgelegd. Zowel het EHRM (met name arrest van 7 juni 2007, Kukkonen t. Finland, verzoekschrift nr. 57793/00, punt 20) als het Hof van Justitie van de Europese Unie (met name de arresten Hoffmann-La Roche/Commissie, 85/76, EU:C:1979:36; en Dalmine/Commissie, C-407/04 P, EU:C:2007:53) heeft in andere aangelegenheden evenwel erkend dat met het oog op geheimhouding beperkingen kunnen bestaan op het recht op een procedure op volledige tegenspraak op voorwaarde dat alle moeilijkheden die voor het verweer kunnen ontstaan als gevolg van een beperking van dat recht voldoende worden gecompenseerd door de voor de gerechtelijke autoriteiten gevolgde procedure (EHRM van 27 februari 2001, Lucà t. Italië, verzoekschrift nr. 33354/96, punt 40). Het EHRM en het Hof van Justitie van de Europese Unie hebben bovendien op ondubbelzinnige wijze als beginsel gesteld dat de vertrouwelijkheid van de gegevens of bewijzen niet aan de bevoegde rechter kan worden tegengeworpen teneinde hem te beletten daarvan kennis te nemen (zie met name arrest EHRM van 19 februari 2009, A e.a. t. Verenigd Koninkrijk, verzoekschrift nr. 3455/05, en arrest Hof Mobistar, C-438/04, EU:C:2006:463).

62 Daarover handelt de zesde vraag van de Cour administrative.

[omissis]

V Verzoek om een versnelde procedure

63 In de onderhavige zaak wordt de wet van 25 november 2014 voor het eerst getoetst aan het Unierecht terwijl het mogelijk is dat met betrekking tot deze wet een aanzienlijk aantal vergelijkbare gedingen bij de bestuursrechters aanhangig wordt gemaakt. Bovendien stelt artikel 6, lid 2, van de wet van 25 november 2014 een zeer korte termijn voor uitspraak. Voorts moet het Groothertogdom Luxemburg het in artikel 4 VEU vervatte beginsel van loyale samenwerking naleven en heeft het inzake uitwisseling van inlichtingen verbintenissen aangegaan op het niveau van de OESO en het Mondiaal forum inzake transparantie en uitwisseling van informatie met betrekking tot belastingaangelegenheden in een procedure die moet leiden tot naleving van bepaalde normen op basis van peer review. Voortdurende onzekerheid over de rechterlijke toetsing van een geldboete en zelfs, via een exceptie, van een bevel tot het verstrekken van inlichtingen kan het risico inhouden dat het voor het Groothertogdom Luxemburg onmogelijk wordt om de op dit niveau aangegane verbintenissen na te komen.

- 64 De Cour administrative verzoekt derhalve het Hof van Justitie om in de mate van het mogelijke op de prejudiciële vragen te antwoorden volgens de versnelde procedure van de artikelen 105 en 106 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie.

VI Prejudiciële 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 bestuurde een administratieve geldboete oplegt als sanctie wegens niet-nakoming van diens verplichtingen tot samenwerking die voortvloeien uit een bevel tot het verstrekken van inlichtingen dat de bevoegde nationale autoriteit van die lidstaat heeft uitgevaardigd op basis van internrechtelijke procedureregels die daartoe zijn vastgesteld in het kader van de uitvoering, door deze lidstaat als 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 bestuurde zich dan beroepen op artikel 47 van het Handvest wanneer naar zijn mening de jegens hem vastgestelde administratieve geldboete ertoe strekt hem te verplichten inlichtingen te verstrekken in het kader van de uitvoering, door de bevoegde autoriteit van de aangezochte lidstaat waarvan hij een ingezetene is, van een verzoek om inlichtingen van een andere lidstaat waarvan het fiscale doeleinde geenszins wordt verantwoord zodat in casu een wettig doeleinde ontbreekt, en waarmee wordt beoogd inlichtingen te verkrijgen die naar verwachting niet van belang zijn voor de betrokken belastingheffing?
- 3) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, vereist het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op toegang tot een onpartijdig gerecht, zonder dat ingevolge artikel 52, lid 1, van het Handvest beperkingen kunnen worden gesteld, dan dat de bevoegde nationale rechter volle rechtsmacht heeft en dus de bevoegdheid om minstens via een exceptie de geldigheid te toetsen van een bevel tot het verstrekken van inlichtingen dat de bevoegde autoriteit van een lidstaat heeft uitgevaardigd ter uitvoering van een met name krachtens richtlijn 2011/16 door de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat gedaan verzoek om uitwisseling van inlichtingen, in het kader van een beroep dat de derde-bezitter van de inlichtingen, zijnde de adressaat van dat bevel tot het verstrekken van inlichtingen, heeft ingesteld tegen een beslissing tot vaststelling van een administratieve geldboete wegens niet-nakoming, door deze rechtszoekende, van zijn verplichting tot samenwerking in het kader van de uitvoering van dat verzoek?
- 4) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, moeten de artikelen 1, lid 1, en 5 van richtlijn 2011/16, gelet op enerzijds de parallelle met

het uit het OESO-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 de artikelen 1, lid 1, en 5 van richtlijn 2011/16 alsmede artikel 47 van het Handvest dan aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke bepaling van een lidstaat waarbij de toetsing, door de bevoegde nationale autoriteit als autoriteit van de aangezochte staat, van de geldigheid van een verzoek om inlichtingen op algemene wijze wordt beperkt tot een toetsing van de formele regelmatigheid, en dat zij de nationale rechter verplichten om in het kader van een bij hem ingesteld beroep in rechte zoals in de derde vraag hierboven omschreven, na te gaan of aan de voorwaarde dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn is voldaan op alle punten die betrekking hebben op het verband dat bestaat met de betrokken belastingheffing, het aangevoerde fiscale doeleinde en de eerbiediging van artikel 17 van richtlijn 2011/16?

6) Zo komt vast te staan dat het Handvest in casu van toepassing is, verzet artikel 47, lid 2, van het Handvest zich dan tegen een wettelijke bepaling van een lidstaat volgens welke het niet mogelijk is om het door de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat gedane verzoek om inlichtingen aan de bevoegde nationale rechter van de aangezochte lidstaat voor te leggen in het kader van een bij hem ingesteld beroep in rechte zoals in de derde vraag hierboven omschreven, en vereist artikel 47, lid 2, van het Handvest dat dit document aan de bevoegde nationale rechter wordt overgelegd en de derde-bezitter daartoe toegang wordt verleend, of dat dit document aan de nationale rechter wordt overgelegd zonder dat de derde-bezitter toegang krijgt wegens de vertrouwelijkheid van dat document onder de voorwaarde dat alle moeilijkheden die de derde-bezitter ondervindt als gevolg van een beperking van zijn rechten toereikend worden gecompenseerd door de voor de bevoegde nationale rechter gevolgde procedure?