

De reikwijdte van de rechtsbescherming bij internationale uitwisseling van fiscale inlichtingen verder toegelicht

(noot bij HvJ 16 mei 2017, C-682/15, Berlioz Investment Fund SA)

1. Inleiding en relevantie van de uitspraak

Het arrest Berlioz van 16 mei 2017 is vooral van belang omdat het nadere toelichting geeft bij de omvang van de rechtsbescherming bij internationale uitwisseling van fiscale inlichtingen, dit in de context van een (internationale) vraag om inlichtingen gericht aan een derde.

Eerder al maakt het Hof van Justitie duidelijk dat de rechtsbescherming van de belastingplichtige zelf, over wie het (internationaal) fiscaal onderzoek handelt, beperkt is. In het arrest Sabou van 22 oktober 2013 (HvJ 22 oktober 2013, C-276/12, Sabou) maakte het Hof duidelijk dat het grondrecht om te worden gehoord niet zover strekt dat de belastingplichtige hieruit het recht kan putten om in kennis te worden gesteld van het verzoek om bijstand dat een staat tot een andere lidstaat richt. De belastingplichtige kan uit het grondrecht om te worden gehoord ook niet het recht putten deel te nemen aan de formulering van het tot de aangezochte lidstaat gerichte verzoek. Daarnaast maakte het Hof van Justitie duidelijk dat de richtlijn inzake de administratieve bijstand in fiscale zaken (toen nog Richtlijn 77/799, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98) niet regelt onder welke voorwaarden de belastingplichtige de juistheid van de door de aangezochte lidstaat toegezonden inlichtingen ter discussie kan stellen en geen bijzondere vereisten stelt in verband met de inhoud van de toegezonden inlichtingen.

Het arrest Berlioz neemt een geheel andere houding aan ten aanzien *van de derde* die wordt ingeschakeld in het internationaal fiscaal onderzoek.

Tegelijkertijd is het arrest nog om twee redenen van belang. Vooreerst laat het toe een beter inzicht te verwerven in de ruime draagwijdte van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte, zoals gegarandeerd door artikel 47 van het Europees Grondrechtenhandvest. Daarnaast is de uitspraak ook interessant omdat het Hof terloops uitspraak doet over de inhoudelijke betekenis die moet worden gegeven aan de vereiste van het verwacht belang die door de Richtlijn 2011/16/EU wordt gesteld.

2. Feitelijke context

De Luxemburgse vennootschap Berlioz Investment Fund SA (hierna verder "Berlioz") krijgt een vraag van de Luxemburgse fiscale administratie, die handelt op vraag van haar Franse collega's. De Franse fiscale administratie voert een onderzoek naar een Franse vennootschap, Cofima, een dochter van Berlioz. Berlioz wordt dus aangesproken als derde. Berlioz heeft bij de uitkering van dividenden van Cofima genoten van vrijstelling van bronheffing. De Franse fiscale administratie wilde nagaan of de wettelijke voorwaarden hiertoe wel voldaan waren. Berlioz krijgt evenwel een vraag waarop zij niet wenst te antwoorden omdat zij meent dat het antwoord op deze vraag niet van belang is voor het fiscaal onderzoek van de Franse belastingdienst. Met name weigert Berlioz de naam en het

adres van de vennoten van Berlioz op te geven, alsook het bedrag van de aandelen van elke vennoot en het participatiepercentage van elke vennoot. Op de andere vragen van de Luxemburgse fiscale administratie antwoordt Berlioz wel. Berlioz krijgt daarop een geldboete van de Luxemburgse fiscale administratie wegens het onvolledig beantwoorden van de vraag om inlichtingen. Berlioz vecht dit sanctiebesluit aan voor de Luxemburgse rechter. Deze vermindert de geldboete maar weigert in te gaan op de vraag van Berlioz om ook de vraag om inlichtingen zelf inhoudelijk te toetsen op haar wettelijkheid. In het kader van een beroepsprocedure tegen deze beslissing worden er een reeks prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie. Deze prejudiciële vragen kaderen allemaal in de stelling van Berlioz dat haar recht op een doeltreffende voorziening in rechte (artikel 47 van het Handvest) zijn geschonden.

3. De werkingsfeer van artikel 47 van het Handvest

Artikel 47 van het Handvest garandeert het recht op een doeltreffende voorziening in rechte voor eenieder wiens door het Unierecht gewaarborgd recht of vrijheid wordt geschonden. Artikel 51 lid 1 van het Handvest bepaalt daarnaast dat de lidstaten de fundamentele rechten van het Handvest dienen te respecteren wanneer zij het Unierecht ten uitvoer brengen. Bijgevolg kan een rechtsonderhorige zich ook slechts beroepen op artikel 47 van het Handvest wanneer hij zich richt tegen een beslissing waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gelegd.

Het Hof oordeelt dat Luxemburg in casu wel degelijk het Unierecht ten uitvoer bracht op het ogenblik dat een sanctiebesluit werd genomen ten aanzien van Berlioz. Nationale wetgeving die het opleggen van een sanctie mogelijk maakt voor rechtsonderhorigen die geen gevolg geven aan een vraag om inlichtingen die door een lidstaat, op vraag van een andere lidstaat, wordt gesteld op grond van een richtlijn (in casu Richtlijn 2011/16/EU), vormt volgens het Hof wel degelijk een wettelijke regeling waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Deze zienswijze is volledig in de lijn met wat daarover reeds werd beslist in een sterk analoge zaak, met name het arrest Akerberg Fransson (HvJ 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, zie ook TFR 2013, nr. 444). In deze zaak oordeelde het Hof ook al dat een nationale regeling waarbij belastingboeten kunnen worden opgelegd en waarbij strafvervolging mogelijk is wegens het verstrekken van onjuiste inlichtingen inzake btw, uitvoering geeft aan het Unierecht. Het feit dat de nationale regeling die als grondslag dient voor de belastingboeten en strafvervolging, niet is vastgesteld in uitvoering van de btw-richtlijn, doet geen afbreuk aan die vaststelling.

Blijft dan de vraag of er in casu wel sprake is van een schending van een door het Unierecht gewaarborgd recht of vrijheid. Artikel 47 van het Handvest bepaalt immers dat slechts dan sprake is van een recht op een doeltreffende voorziening in rechte. In de prejudiciële procedure wierpen meerdere lidstaten op dat de Richtlijn 2011/16/EU geen rechten toekent aan de rechtsonderhorigen van de lidstaten, maar alleen verplichtingen voor de lidstaten (onder verwijzing naar het arrest Sabou, HvJ 22 oktober 2013, C-276/12). Hierdoor zou er geen door het Unierecht gewaarborgd recht of vrijheid in het gedrang zijn gekomen waardoor artikel 47 van het Handvest niet van toepassing zou zijn. Het Hof maakt daarop evenwel duidelijk dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte nagenoeg steeds kan worden ingeroepen van zodra het Unierecht wordt ten uitvoer gelegd. Het Hof meent

immers dat in casu het recht op bescherming tegen willekeurige of onredelijke ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer van een natuurlijke of rechtspersoon aan de orde is. Zowel het sanctiebesluit als de vraag om inlichtingen zijn immers overheidsingrepen waarvoor het hiervoor vermeld beginsel van het Unierecht moet worden gerespecteerd (zie wat betreft de erkenning van dit principe als een Unierechterlijk beginsel: HvJ 21 september 1989, Hoechst/Commissie, 46/87 en 227/88; HvJ 22 oktober 2002, Roquette Frères, C-94/00).

Deze benadering leidt er uiteraard toe dat artikel 47 van het Handvest een erg ruim toepassingsgebied kent. Procureur-Generaal Wathelet lijkt nog een stap verder te gaan in zijn conclusie. Hij stelt dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte (artikel 47 Handvest) *steeds* kan worden ingeroepen wanneer het recht van de Unie ten uitvoer wordt gelegd. Wanneer het recht van de Unie ten uitvoer wordt gelegd, is er volgens hem *steeds* een door het recht van de Unie gewaarborgd recht aan de orde is (zie D. SHELTON, "Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial", in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER en A. WARD (eds.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, blz. 1197-1275). De procureur-generaal meent dus dat er geen specifiek subjectief recht moet zijn dat ten aanzien van de justitiabele is geschonden. Het is volgens hem eigen aan de rechtsunie dat de lidstaten niet kunnen ontsnappen aan het toezicht op de rechtsgeldigheid van hun handelingen.

Artikel 13 van het EVRM, dat het spiegelartikel vormt van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte van het Handvest, heeft een minder verreikende werkingsfeer. Artikel 13 van het EVRM waarborgt een recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een nationale instantie, voor eenieder wiens rechten en vrijheden die in het EVRM zijn vermeld, zijn geschonden. Niet alleen vereist artikel 13 van het EVRM dus niet dat het rechtsmiddel kan worden aangewend voor een rechterlijke instantie (een nationale instantie volstaat); artikel 13 vereist bovendien dat er sprake is van een schending van een in het EVRM gewaarborgd recht. Het EHRM verlangt in dat kader dat er ook effectief een in het EVRM vastgelegd recht is geschonden. In het voorliggend geval zou het wellicht moeilijk zijn voor te houden dat er een in het EVRM vermeld grondrecht is geschonden. Met een vraag om inlichtingen kan het recht op privéleven zijn geschonden (artikel 8 EVRM), maar dit geldt gezins *steeds* wanneer deze vraag om inlichtingen is gesteld ten aanzien van rechtspersonen. Minstens moet er voor het EHRM worden bewezen dat de verzoeker die artikel 13 EVRM inroept wel beschikt over een "arguable claim" inzake de schending van één van de in het EVRM vermelde grondrechten. Het EHRM stelt terzake: "*Article 13 cannot reasonably be interpreted so as to require a remedy in domestic law in respect of any supposed grievance under the Convention that an individual may have, no matter how unmeritorious his complaint may be: the grievance must be an arguable one in terms of the Convention*" (zie EHRM 27 april 1988, BOYLE & RICE/VK (§52); EHRM 6 april 2000, ATHANASSOGLU/Zwitserland (§58); EHRM 12 september 2012n NADA/Zwitserland (§208); EHRM 12 november 2013, A./Nederland (§ 61); EHRM 6 januari 2015, RUKAVINA/Kroatië (§ 75); EHRM 6 juni 2015, OTHYMIA/Nederland (§34)).

4. Draagwijdte van het recht op een doeltreffende voorziening in rechte in de context van internationale uitwisseling van fiscale informatie bij derden

Wat betekent dit recht op een doeltreffende voorziening in rechte nu in de context waarbij internationaal inlichtingen worden ingewonnen bij derden? Hier maakt het Hof duidelijk dat dit recht impliceert dat de derde niet alleen kan opkomen tegen het sanctiebesluit dat ten aanzien van hem werd genomen, maar dat het tevens mogelijk moet zijn om de vraag om inlichtingen die hij heeft geweigerd te beantwoorden aan de beoordeling van de rechter voor te leggen. Met name moet de nationale rechter de wettigheid van de vraag om inlichtingen kunnen beoordelen. Meer in het bijzonder moet de rechter kunnen nagaan of de vraag om inlichtingen voldoet aan de kwaliteitsvereiste die de Richtlijn 2011/16/EU aan een inlichtingenverzoek tussen lidstaten stelt, met name dat de gevraagde inlichtingen naar verwachting van belang zijn voor het geogde fiscale onderzoek (omtrent deze vereiste, zie verder hierna punt 5).

Zoals in de inleiding werd opgemerkt, heeft deze beslissing tot gevolg dat de belastingplichtige over wie het gevoerde fiscale onderzoek handelt geen enkele mogelijkheid krijgt om de vraag om inlichtingen te betwisten in de fase van het (internationaal) onderzoek (zie HvJ 22 oktober 2013, Sabou, C-276/12), terwijl de derde die wordt aangesproken dit recht wel heeft. Het Hof ziet geen probleem in dit verschil in behandeling aangezien de belastingplichtige niet wordt aangesproken om informatie te geven, dit in tegenstelling tot de derde die in dat kader zelfs een sanctiebesluit opliep.

In nationale context wordt dit onderscheid ook gemaakt. Wanneer een derde wordt aangesproken op grond van artikel 322 § 1 W.I.B. 1992, dan wordt de belastingplichtige over wie de vraag handelt niet formeel op de hoogte gebracht, zodat er ook geen jurisdictioneel beroep openstaat. De belastingplichtige kan de vraag om inlichtingen aan de derde pas aan de beoordeling van een rechter onderwerpen wanneer hij wordt geconfronteerd met de aanwending van de verkregen inlichtingen in een fiscale vordering. De derde zelf kan in nationale context ook opkomen tegen de vraag om inlichtingen die hem wordt gesteld ter gelegenheid van de betwisting van de administratieve sanctie die wordt genomen wegens het niet-beantwoorden van de vraag om inlichtingen. De belastingplichtige krijgt slechts in één welbepaalde situatie toch het recht tussen te komen in de informatie-inzameling van de fiscale administratie bij derden. Het betreft met name de inzameling van informatie bij financiële instellingen (artikel 322 § 2 W.I.B. 1992). In het kader van deze procedure moet de fiscale administratie de vraag om inlichtingen die zij aan de bank wenst te stellen niet alleen eerst richten aan de belastingplichtige zelf. Bovendien is er nog een formele kennisgeving voorgeschreven die moet worden verzonden gelijktijdig aan het moment waarop de fiscale administratie zich effectief tot de bank wendt¹. Het Grondwettelijk Hof heeft uitdrukkelijk erkent dat de belastingplichtige de vraag om inlichtingen die over hem wordt gesteld aan de bank, kan voorleggen aan de rechter (GwH 14 maart 2013, 39/2013).

De derde moet dus de wettigheid van de vraag om inlichtingen en met name het voldaan zijn van de vereiste van het verwacht belang aan de beoordeling van de rechter kunnen

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

voorleggen. Het Hof maakt duidelijk dat deze beoordeling moet gebeuren in functie van de persoon over wie het onderzoek wordt gevoerd, het doel van het beoogde onderzoek en de derde die wordt aangesproken. De persoon over wie het onderzoek wordt gevoerd en het specifieke fiscale doel van het onderzoek moeten minstens blijken uit het inlichtingenverzoek zoals het door de verzoekende staat aan de aangezochte staat wordt overgemaakt. Hier rijst evenwel het specifiek probleem dat artikel 16 van de Richtlijn 2011/16/EU voorschrijft dat de informatie die tussen de lidstaten wordt uitgewisseld, met inbegrip van het inlichtingenverzoek zelf, geheim moet blijven. Het Hof verduidelijkt evenwel dat deze geheimhoudingsverplichting niet geldt ten aanzien van de nationale rechter die over het sanctiebesluit moet oordelen. Deze moet het inlichtingenverzoek zoals het door de verzoekende staat aan de aangezochte staat werd overgemaakt in haar geheel te zien krijgen.

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

Het Hof is strenger ten aanzien van de verzoekende partij, die het sanctiebesluit voor de nationale rechter aanvecht. Volgens het Hof dient deze verzoekende partij niet het volledige inlichtingenverzoek te ontvangen. Het volstaat volgens het Hof dat de verzoekende partij kennis krijgt van de minimuminlichtingen die het inlichtingenverzoek moet bevatten (zie artikel 20 lid 2 van de Richtlijn 2011/16/EU), met name de identiteit van de persoon naar wie het onderzoek of de controle is ingesteld, alsook het fiscale doel waarvoor de informatie wordt opgevraagd. Het Hof oordeelt dat deze beperking op het fundamenteel recht op een doeltreffende voorziening in rechte (waarvan de wapengelijkheid een onderdeel vormt) verantwoord is omdat ze één van de door de Unie erkende doelstellingen beoogt. De beperking van de inzage van het dossier heeft immers als finaliteit de doeltreffendheid van het fiscaal onderzoek te waarborgen. Bovendien herinnert het Hof er aan dat het beginsel van de wapengelijkheid niet inhoudt dat elke partij op precies dezelfde wijze toegang moet krijgen tot het dossier waarover de rechter moet oordelen. Elk partij moet wel “een redelijke mogelijkheid worden geboden om haar zaak, daaronder begrepen haar bewijzen, onder zodanige omstandigheden voor te dragen dat zij tegenover de tegenpartij niet wezenlijk wordt benadeeld” (HvJ 6 november 2012, Otis, C-199/11).

Het Hof vult hierbij wel aan dat wanneer de aangezochte staat gebruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheid om aanvullende inlichtingen te vragen van de verzoekende staat, en deze inlichtingen zijn noodzakelijk voor de beoordeling van het verwacht belang, de rechter niet alleen de voorlegging van deze inlichtingen kan bevelen, maar bovendien ook gehouden is deze te delen met de verzoekende partij. De rechter moet daarbij wel “naar behoren rekening houden met de eventuele vertrouwelijkheid van bepaalde van die gegevens”. Wanneer deze aanvullende informatie derhalve meer informatie bevat dan nodig voor de beoordeling van het criterium van het verwacht belang, dan mag alleen de voor de beoordeling noodzakelijke informatie met de verzoekende partij worden gedeeld.

5. De draagwijdte van het criterium van het verwacht belang

Wat betreft het criterium van het verwacht belang bevestigt het Hof dat dit een kwaliteitsvereiste is van het inlichtingenverzoek tussen lidstaten. Het vormt met andere woorden een voorwaarde voor een wettig inlichtingenverzoek. Op zich is deze uitspraak niet verwonderlijk vermits ze letterlijk kan worden afgeleid uit de tekst van de Richtlijn 2011/16/EU.

Wel interessant is dat het Hof van de gelegenheid gebruik maakt om het criterium van het verwacht belang inhoudelijk toe te lichten.

Het Hof stelt vooreerst dat het criterium van het verwacht belang impliceert dat lidstaten niet vrijelijk “fishing expeditions” verrichten. Het begrip “fishing expeditions” wordt evenwel in de rechtsleer niet steeds op de zelfde wijze ingevuld en ook het Hof licht hier niet verder toe wat hieronder precies moet worden verstaan. Moet een verbod op fishing expedition worden gezien als een verbod op een onderzoek dat niet op individueel niveau plaats vindt (maar waarbij er wel informatie wordt verzameld over niet nader bepaalde groepen van personen)(zie bijvoorbeeld F. VANISTENDAEL, “Democratie en internationaal belastingrecht”, AFT 2013, nr. 8-9, 2-3; T. AFSCHRIFT en P. STAS, “De opheffing van het bankgeheim in directe belastingen”, AFT 2012, 11-17; C.P.M. VAN HOUTE, “De belastingdienst op fishing expedition”, WFR 2005, 1078-1085)? Of moet een verbod op fishing expeditions worden gezien als een verbod op vragen om inlichtingen waarvoor er geen aanknopingspunten zijn in reeds bekende feiten (zie voor deze benadering: A. TIBERGHIE, Tiberghien. Handboek voor Fiscaal Recht 2016-2017, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 795-895; G.H. SJOBBEMA, Informatieverplichtingen van de bank ten dienste van de belastingheffing, Antwerpen/Apeldoorn, Maklu, 2007, 471 p.). Of moet het verbod op fishing expeditions worden gezien als een verbod om het (fiscaal) onderzoek voor een ander doel te gebruiken dan het doel van een fiscaal onderzoek (verbod op machtafwending; zie bijvoorbeeld: Rb. Gent 9 december 2015, Fisc.Koer. 2016 (weergave), afl. 4, 497). De verwijzing naar het verbod op fishing expeditions als toelichting bij het criterium van het verwacht belang, blijft met andere woorden tot op zekere hoogte vaag.

Het Hof stelt ook dat er niet mag worden gevraagd naar inlichtingen die “waarschijnlijk niet relevant zijn voor de fiscale positie van de belastingplichtige”. Er moet “een redelijke mogelijkheid bestaan dat de gevraagde inlichtingen relevant zullen blijken te zijn”.

Daarnaast stelt het Hof nog dat de verzoekende lidstaat niet “kennelijk buiten het kader van zijn onderzoek mag treden”. Deze formulering wijst naar het verbod op machtafwending.

Het Hof stelt ten slotte nog dat “de aangezochte autoriteit geen buitensporig zware last mag worden opgelegd”.

6. Conclusie

Wanneer een derde wordt aangesproken in het kader van een (internationaal) fiscaal onderzoek dat wordt uitgevoerd op grond van de Richtlijn 2011/16/EU dan heeft deze derde het recht om, wanneer hij weigert geheel of gedeeltelijk te antwoorden op de vraag om

inlichtingen, een eventueel sanctiebesluit aan te vechten voor de nationale rechter, dit samen met de vraag om inlichtingen zelf.

De derde moet aan de rechter kunnen vragen na te gaan of aan de vereiste van het verwacht belang is voldaan. Indien dit niet het geval is, dan is de vraag om inlichtingen onwettig.

De rechter moet het volledige inlichtingenverzoek zoals dit door de verzoekende staat aan de aangezochte staat is overgemaakt, kunnen zien om te oordelen over de vraag of de vraag om inlichtingen die door de aangezochte staat aan de derde werd gesteld, wel voldoet aan deze vereiste van het verwacht belang.

De derde heeft in principe slechts het recht de minimuminformatie die op dit inlichtingenverzoek moet zijn vermeld op grond van artikel 20 lid 2 van de Richtlijn 2011/16/EU, te zien. Hiermee wordt tegemoet gekomen aan de geheimhoudingsplicht die in principe op het internationaal inlichtingenverzoek rust (op grond van artikel 16 van de Richtlijn 2011/16/EU).

Sylvie De Raedt

Postdoctoraal onderzoeker UGent en advocaat