

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

8 december 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen – Verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies – Richtlijn 2011/16/EU, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/822 – Artikel 8 bis ter, lid 5 – Geldigheid – Beroepsgeheim van de advocaat – Ontheffing van de meldingsplicht voor de aan het beroepsgeheim onderworpen advocaat-intermediair – Verplichting van deze advocaat-intermediair om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen – Artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie”

In zaak C-694/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Grondwettelijk Hof (België) bij beslissing van 17 december 2020, ingekomen bij het Hof op 21 december 2020, in de procedure

Orde van Vlaamse Balies,

IG,

Belgian Association of Tax Lawyers,

CD,

JU

tegen

Vlaamse Regering,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, L. Bay Larsen, vicepresident, A. Arabadjiev, A. Prechal, K. Jürimäe, P. G. Xuereb, L. S. Rossi en D. Gratsias, kamerpresidenten, F. Biltgen, N. Piçarra, I. Jarukaitis, N. Jääskinen, N. Wahl, I. Ziemele en J. Passer (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 25 januari 2022,

gelet op de opmerkingen van:

- Orde van Vlaamse Balies en IG, vertegenwoordigd door S. Eskenazi en P. Wouters, advocaten,
- Belgian Association of Tax Lawyers, CD en JU, vertegenwoordigd door P. Malherbe en P. Verhaeghe, advocaten,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door S. Baeyens, J.-C. Halleux en C. Pochet als gemachtigden, bijgestaan door M. Delanote, advocaat,

- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door J. Očková, M. Smolek en J. Vláčil als gemachtigden,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door R. Bénard, A.-L. Desjonquères, E. de Moustier en É. Toutain als gemachtigden,
- de Letse regering, vertegenwoordigd door J. Davidoviča, I. Hūna en K. Pommere als gemachtigden,
- de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door E. Chatziioakeimidou, I. Gurov en S. Van Overmeire als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en P. Van Nuffel als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 april 2022,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de geldigheid van artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (PB 2011, L 64, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 (PB 2018, L 139, blz. 1) (hierna: „gewijzigde richtlijn 2011/16”), in het licht van de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van gedingen tussen de Orde van Vlaamse Balies, de Belgian Association of Tax Lawyers, een beroepsorganisatie van advocaten, en IG, CD en JU, drie advocaten, enerzijds, en de Vlaamse Regering (België), anderzijds, over de geldigheid van een aantal bepalingen van de Vlaamse regeling betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2011/16

- 3 Bij richtlijn 2011/16 is een systeem van samenwerking tussen de nationale belastingautoriteiten van de lidstaten ingevoerd en worden de voorschriften en procedures voor de uitwisseling van inlichtingen voor belastingdoeleinden vastgesteld.

Richtlijn 2018/822

- 4 Richtlijn 2011/16 is herhaaldelijk gewijzigd, met name bij richtlijn 2018/822. Bij richtlijn 2018/822 is een verplichting ingevoerd om mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies te melden bij de bevoegde autoriteiten. In dit verband staat in de overwegingen 2, 4, 6, 8, 9 en 18 van richtlijn 2018/822 het volgende:

„(2) Het is voor de lidstaten almaar moeilijker om hun nationale belastinggrondslagen tegen utholling te beschermen nu fiscale planningsstructuren steeds geraffineerder worden en vaak profiteren van de toegenomen mobiliteit van kapitaal en personen binnen de interne markt. [...] Het is dan ook van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten van de lidstaten volledige en relevante informatie over mogelijk agressieve fiscale constructies krijgen. Daarmee zouden deze autoriteiten onverwijld kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichtend door

wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten. [...]

[...]

- (4) Vanuit het inzicht dat een transparant kader voor de ontplooiing van bedrijfsactiviteiten kan bijdragen aan de bestrijding van belastingontwijking en -ontduiking op de interne markt, is aan de [Europese] Commissie gevraagd om initiatieven te nemen voor de verplichte melding van informatie over mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies overeenkomstig actiepunt 12 van het [project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)] inzake grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS). In dit verband heeft het Europees Parlement aangedrongen op strengere maatregelen tegen intermediairs die hun medewerking verlenen aan constructies die tot belastingontwijking en -ontduiking kunnen leiden. Het is tevens belangrijk erop te wijzen dat de OESO in de G7-verklaring van Bari van 13 mei 2017 inzake de bestrijding van fiscale criminaliteit en andere illegale geldstromen is gevraagd zich te buigen over manieren om constructies aan te pakken die zijn bedacht om rapportering overeenkomstig de CRS [(Common Reporting Standard; gezamenlijke rapportagestandaard)] te omzeilen of die bedoeld zijn om uiteindelijk begunstigden af te schermen met niet-transparante structuren en zich daarbij te beraden op modelvoorschriften voor verplichte openbaarmaking die voortbouwen op de voor ontwijkingsconstructies gevolgde benadering die is beschreven in het verslag over BEPS-actie 12.

[...]

- (6) De melding van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies kan daadwerkelijk bijdragen aan de inspanningen die worden geleverd om een eerlijk belastingklimaat op de interne markt te scheppen. In dit verband zou een verplichting voor intermediairs om de belastingautoriteiten te informeren [...] een stap in de goede richting betekenen.

[...]

- (8) Om de goede werking van de interne markt te garanderen en leemten in de voorgestelde regelgeving te voorkomen, moet de meldingsplicht worden opgelegd aan alle spelers die doorgaans betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende transactie of een reeks van dergelijke transacties, alsmede aan diegenen die bijstand of advies verlenen. Er mag ook niet worden voorbijgegaan aan het feit dat de meldingsplicht bij een intermediair soms niet kan worden gehandhaafd omdat er een wettelijk verschoningsrecht bestaat of omdat er geen sprake is van een intermediair, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige zelf een regeling bedenkt en implementeert. Het is dus van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten in die omstandigheden toch informatie kunnen blijven krijgen over belastinggerelateerde constructies die mogelijk verband houden met agressieve fiscale planning. Daarom dient de meldingsplicht in dergelijke gevallen te verschuiven naar de belastingplichtige die van de constructie profiteert.

- (9) In de loop der jaren zijn agressieve fiscale planningsconstructies steeds complexer geworden, en zij worden ook constant gewijzigd en aangepast in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten. Daarom is het doeltreffender om te proberen grip te krijgen op mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies door een lijst samen te stellen van de kenmerken en elementen van transacties die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen, dan een definitie te geven van agressieve fiscale planning. Deze aanwijzingen worden 'wezenskenmerken' genoemd.

[...]

- (18) Deze richtlijn eerbiedigt de grondrechten en neemt de beginselen in acht die met name zijn erkend in het Handvest [...].”

5 Artikel 3 van gewijzigde richtlijn 2011/16, met als opschrift „Definities”, bepaalt:

„In deze richtlijn wordt verstaan onder:

1. ‚bevoegde autoriteit’ van een lidstaat, de door die lidstaat als zodanig aangewezen autoriteit. In het kader van deze richtlijn worden het centrale verbindingsbureau, de verbindingdiensten en de bevoegde ambtenaren beschouwd als bevoegde autoriteiten bij delegatie overeenkomstig artikel 4;

[...]

18. ‚grensoverschrijdende constructie’, een constructie die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreft, waarbij ten minste één van de volgende voorwaarden is vervuld:

- a) niet alle deelnemers aan de constructie hebben hun fiscale woonplaats in hetzelfde rechtsgebied;
- b) een of meer van de deelnemers aan de constructie heeft zijn fiscale woonplaats tegelijkertijd in meer dan één rechtsgebied;
- c) een of meer van de deelnemers aan de constructie oefent een bedrijf uit in een ander rechtsgebied via een in dat rechtsgebied gelegen vaste inrichting en de constructie behelst een deel of het geheel van het bedrijf van die vaste inrichting;
- d) een of meer van de deelnemers aan de constructie oefent een activiteit uit in een ander rechtsgebied zonder in dat rechtsgebied zijn fiscale woonplaats te hebben of zonder in dat rechtsgebied een vaste inrichting te creëren;
- e) een dergelijke constructie heeft mogelijk gevolgen voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het uiteindelijk belang.

[...]

19. ‚meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie’, iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken bezit;
20. ‚wezenskenmerk’, een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking, als genoemd in bijlage IV;
21. ‚intermediair’, een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert.

Intermediair is ook een persoon die, gelet op de betrokken feiten en omstandigheden en op basis van de beschikbare informatie en de deskundigheid die en het begrip dat nodig is om die diensten te verstrekken, weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Elke persoon heeft het recht bewijs te leveren van het feit dat een dergelijk persoon niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat die persoon bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was. Daartoe kan die persoon alle relevante feiten en omstandigheden, beschikbare informatie en zijn relevante deskundigheid en begrip ervan vermelden.

Om een intermediair te zijn, dient een persoon ten minste één van de volgende aanvullende voorwaarden te vervullen:

- a) fiscaal inwoner van een lidstaat zijn;

- b) beschikken over een vaste inrichting in een lidstaat via welke de diensten in verband met de constructie worden verleend;
- c) opgericht zijn in of onder de toepassing van de wetten vallen van een lidstaat;
- d) ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een lidstaat;

22. „relevante belastingplichtige’, elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie, of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd;

[...]

24. „marktklare constructie’, een grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn;

25. „constructie op maat’, een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is.”

6 Artikel 8 bis ter van gewijzigde richtlijn 2011/16, met het opschrift „Reikwijdte van en voorwaarden met betrekking tot de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies”, is ingevoegd bij artikel 1, lid 2, van richtlijn 2018/822 en bepaalt:

„1. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om intermediairs te verplichten aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, te verstrekken binnen dertig dagen te rekenen vanaf:

- a) de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld, of
- b) de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie [...] gereed is [voor] implementatie, of
- c) het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen,

naargelang wat het eerst plaatsvindt.

Onverminderd de eerste alinea worden de in artikel 3, punt 21, tweede alinea, bedoelde intermediairs tevens verplicht inlichtingen te verstrekken binnen dertig dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt.

2. In het geval van marktklare constructies nemen de lidstaten de noodzakelijke maatregelen om de intermediair te verplichten om de drie maanden een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen als bedoeld in punt 14, onder a), d), g), en h), die sinds het laatste ingediende verslag beschikbaar zijn geworden.

[...]

5. Iedere lidstaat kan de noodzakelijke maatregelen nemen om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen, wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat. In die omstandigheden neemt iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen om de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6.

Aan intermediairs mag slechts ontheffing krachtens de eerste alinea worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren.

6. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te eisen dat, wanneer er geen intermediair is of de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair in kennis stelt van de toepassing van een ontheffing krachtens lid 5, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ligt bij de andere in kennis gestelde intermediair of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige.

[...]

9. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te eisen dat, wanneer er meer dan één intermediair is, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ligt bij alle intermediairs die bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken zijn.

Een intermediair wordt alleen ontheven van het verstrekken van de inlichtingen voor zover hij overeenkomstig het nationale recht aantoonst dat dezelfde inlichtingen als bedoeld in lid 14 reeds door een andere intermediair zijn verstrekt.

[...]

13. De bevoegde autoriteit van een lidstaat waar de inlichtingen overeenkomstig de leden 1 tot en met 12 [...] zijn verstrekt, deelt de in lid 14 [...] bedoelde gegevens [...] mee aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten [...].

14. De door de bevoegde autoriteit van een lidstaat uit hoofde van lid 13 mee te delen inlichtingen omvatten het volgende, voor zover van toepassing:

- a) de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (in het geval van een natuurlijk persoon), fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;
- b) nadere bijzonderheden over de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;
- c) een samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, met onder meer de benaming waaronder zij algemeen bekend staat, indien voorhanden, en een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies, in algemene bewoordingen gesteld, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde;
- d) de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;
- e) nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;
- f) de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;
- g) de lidstaat van de relevante belastingbetaler(s) en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;
- h) de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat, op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, waarbij wordt vermeld met welke lidstaten deze personen verbonden zijn.

[...]"

Belgisch recht

- 7 Bij het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (*Belgisch Staatsblad*, 26 juni 2013, blz. 40587; hierna: „decreet van 21 juni 2013”) is richtlijn 2011/16 omgezet door het Vlaamse Gewest (België).
- 8 Dit decreet is gewijzigd bij het decreet van 26 juni 2020 tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (*Belgisch Staatsblad*, 3 juli 2020, blz. 49170; hierna: „decreet van 26 juni 2020”), waarbij richtlijn 2018/822 is omgezet.
- 9 In hoofdstuk 2, afdeling 2, onderafdeling 2, van het decreet van 21 juni 2013 wordt de verplichte verstrekking van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende fiscale constructies door intermediairs of relevante belastingplichtigen geregeld.
- 10 Artikel 11/6 van deze onderafdeling, zoals in het decreet van 21 juni 2013 ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, bepaalt de manier waarop de meldingsplicht zich verhoudt tot het beroepsgeheim waaraan bepaalde intermediairs gebonden zijn. Bij dat artikel is artikel 8 bis ter, leden 5 en 6, van gewijzigde richtlijn 2011/16 omgezet. Artikel 11/6 bepaalt in § 1:

„Wanneer een intermediair gebonden is door een beroepsgeheim, is hij gehouden:

1° de andere intermediair of intermediairs schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen, waardoor deze meldingsplicht automatisch rust op de andere intermediair of intermediairs;

2° bij gebreke [v]an een andere intermediair, de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen van zijn of hun meldingsplicht.

De ontheffing van de meldingsplicht krijgt slechts uitwerking op het tijdstip dat een intermediair voldaan heeft aan de in het eerste lid bedoelde verplichting.”

- 11 Artikel 11/7 van het decreet van 21 juni 2013, zoals in dit decreet ingevoegd bij artikel 15 van het decreet van 26 juni 2020, bepaalt:

„[...] [A]ls de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair op de hoogte brengt van de toepassing van een ontheffing krachtens artikel 11/6, eerste lid, ligt de verplichting om inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken bij de andere intermediair die op de hoogte werd gebracht, of, bij gebrek daaraan, bij de relevante belastingplichtige.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 12 Bij verzoekschriften van 31 augustus en 1 oktober 2020 hebben verzoekers in het hoofdgeding het Grondwettelijk Hof (België), de verwijzende rechter, verzocht om schorsing alsook om gehele of gedeeltelijke vernietiging van het decreet van 26 juni 2020.
- 13 Blijkens de verwijzingsbeslissing komen verzoekers in het hoofdgeding met name op tegen de verplichting als bedoeld in artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013, dat in dit decreet is ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, volgens welke een advocaat die optreedt als intermediair, wanneer hij gebonden is aan het beroepsgeheim, gehouden is de andere relevante intermediairs schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen van het feit dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen. Volgens verzoekers in het hoofdgeding kunnen advocaten onmogelijk aan deze kennisgevingsplicht voldoen zonder het beroepsgeheim te schenden waaraan zij gebonden zijn. Bovendien is die meldingsplicht niet noodzakelijk om de melding van grensoverschrijdende

constructies te verzekeren, aangezien de cliënt, al dan niet bijgestaan door de advocaat, zelf de andere intermediairs kan inlichten en hun kan vragen om te voldoen aan hun meldingsplicht.

- 14 De verwijzende rechter merkt op dat de informatie die advocaten over hun cliënten moeten doorgeven aan de bevoegde autoriteit, door het beroepsgeheim wordt beschermd indien die informatie betrekking heeft op activiteiten die vallen onder hun specifieke opdrachten van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. De verwijzende rechter wijst erop dat het enkele feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat onder de bescherming van het beroepsgeheim valt. Hetzelfde geldt a fortiori voor de identiteit van de cliënten van een advocaat. De informatie die ten aanzien van de overheidsinstanties wordt beschermd door het beroepsgeheim, is eveneens beschermd ten aanzien van andere actoren, zoals andere intermediairs.
- 15 De verwijzende rechter wijst erop dat volgens de voorbereidende werkzaamheden voor het decreet van 26 juni 2020 de verplichting voor een intermediair om de andere intermediairs op gemotiveerde wijze op de hoogte te brengen van het feit dat hij onderworpen is aan het beroepsgeheim en bijgevolg niet aan de meldingsplicht zal voldoen, noodzakelijk zou zijn om te voldoen aan de vereisten van richtlijn 2018/822 en om te verzekeren dat het beroepsgeheim niet verhindert dat de noodzakelijke meldingen gebeuren.
- 16 Die rechter stelt vast dat de beroepen in het hoofdgeding aldus de vraag opwerpen of richtlijn 2018/822 geldig is, voor zover daarbij een dergelijke verplichting is ingevoerd. Alvorens definitief uitspraak te kunnen doen op die beroepen, moet deze vraag derhalve worden beantwoord.
- 17 In die omstandigheden heeft het Grondwettelijk Hof de schorsing bevolen, tot de datum van bekendmaking van het arrest waarbij uitspraak wordt gedaan over die beroepen, van met name artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, voor zover deze bepaling een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren. Voorts heeft die rechterlijke instantie de behandeling van de beroepen geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Schendt artikel 1, punt 2), van richtlijn [2018/822] het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het [Handvest] en het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het [Handvest] in zoverre het nieuwe artikel 8bis ter, lid 5, dat het heeft ingevoegd in richtlijn [2011/16], erin voorziet dat indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat gehouden is de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair verplicht wordt gegevens die hij verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, namelijk het verdedigen of vertegenwoordigen in rechte van de cliënt en het verlenen van juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 18 Vooraf zij opgemerkt dat de gestelde vraag weliswaar verwijst naar de in artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 opgenomen kennisgevingsplicht jegens zowel intermediairs als, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige, maar uit de lezing van het verzoek om een prejudiciële beslissing in zijn geheel blijkt dat de verwijzende rechter zich in werkelijkheid uitsluitend afvraagt of deze verplichting geldig is voor zover een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn (hierna: „advocaat-intermediair”), dient over te gaan tot kennisgeving aan een andere intermediair die niet zijn cliënt is.
- 19 Wanneer de in artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bedoelde kennisgeving door de advocaat-intermediair wordt gedaan aan zijn cliënt, ongeacht of deze laatste een andere intermediair dan wel de relevante belastingplichtige is, kan die kennisgeving de eerbiediging van de door de

artikelen 7 en 47 van het Handvest gewaarborgde rechten en vrijheden immers niet in gevaar brengen, omdat er, ten eerste, geen sprake is van een geheimhoudingsplicht van de advocaat-intermediair jegens die cliënt en, ten tweede, in het stadium waarin deze cliënt uitvoering geeft aan zijn meldingsverplichtingen krachtens deze richtlijn, de vertrouwensrelatie tussen de advocaat-intermediair en die cliënt eraan in de weg staat dat van laatstgenoemde kan worden verlangd dat hij derden, en met name de belastingdienst, ervan op de hoogte stelt dat hij een advocaat heeft geraadpleegd.

- 20 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dus dat de verwijzende rechter met zijn vraag het Hof in essentie verzoekt de geldigheid van artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 te onderzoeken in het licht van de artikelen 7 en 47 van het Handvest, voor zover de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht als bedoeld in artikel 8 bis ter, lid 1, van die richtlijn wegens het beroepsgeheim waaraan hij gebonden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van dat artikel 8 bis ter, lid 6.
- 21 In dit verband zij eraan herinnerd dat overeenkomstig artikel 8 bis ter, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16 iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs te verplichten aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, te verstrekken binnen dertig dagen. De in deze bepaling opgenomen meldingsplicht geldt voor alle meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies en derhalve voor zowel de in artikel 3, punt 25, van gewijzigde richtlijn 2011/16 omschreven constructies op maat als de in dat artikel 3, punt 24, gedefinieerde marktklare constructies.
- 22 Vastgesteld moet worden dat advocaten tijdens de uitoefening van hun werkzaamheden „intermediairs” in de zin van artikel 3, punt 21, van gewijzigde richtlijn 2011/16 kunnen zijn, omdat zij zelf activiteiten kunnen verrichten die bestaan in het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies of, bij gebreke daarvan, omdat zij hulp, bijstand of advies kunnen verstrekken voor dergelijke activiteiten. Advocaten die dergelijke werkzaamheden uitoefenen, zijn in beginsel dan ook onderworpen aan de meldingsplicht van artikel 8 bis ter, lid 1, van deze richtlijn.
- 23 Volgens artikel 8 bis ter, lid 5, eerste alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 kan iedere lidstaat evenwel de noodzakelijke maatregelen nemen om intermediairs, en met name advocaten-intermediairs, ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat. In die omstandigheden neemt iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen om de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel. Volgens dit lid 6 ligt de meldingsplicht in een dergelijke situatie bij de andere in kennis gestelde intermediair of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige.
- 24 Niettemin moet worden benadrukt dat artikel 8 bis ter, lid 5, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bepaalt dat aan intermediairs slechts ontheffing krachtens de eerste alinea van dat lid 5 mag worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren, hetgeen in voorkomend geval door de nationale rechters bij de toepassing van die wetten moet worden nagegaan. Bijgevolg dient alleen voor advocaten-intermediairs die daadwerkelijk binnen die grenzen optreden te worden onderzocht of artikel 8 bis ter, lid 5, van deze richtlijn geldig is in het licht van de artikelen 7 en 47 van het Handvest.
- 25 In dit verband moet worden opgemerkt dat artikel 7 van het Handvest, dat aan eenieder het recht toekent op eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie, overeenkomt met artikel 8, lid 1, van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950 (EVRM), en dat artikel 47, dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht waarborgt, overeenkomt met artikel 6, lid 1, EVRM.

- 26 Overeenkomstig artikel 52, lid 3, van het Handvest – dat beoogt te zorgen voor de nodige samenhang tussen de in het Handvest vervatte rechten en de daarmee corresponderende rechten die zijn gegarandeerd door het EVRM, zonder dat dit de autonomie van het Unierecht aantast – moet het Hof bij zijn uitlegging van de door de artikelen 7 en 47 van het Handvest gewaarborgde rechten dan ook rekening houden met de daarmee corresponderende rechten die worden gewaarborgd door artikel 8, lid 1, en artikel 6, lid 1, EVRM, zoals uitgelegd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM), als minimumbeschermingsniveau (zie in die zin arrest van 2 februari 2021, Consob, C-481/19, EU:C:2021:84, punten 36 en 37).
- 27 Wat de geldigheid van artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 7 van het Handvest betreft, volgt uit de rechtspraak van het EHRM dat artikel 8, lid 1, EVRM de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren beschermt en een versterkte bescherming toekent aan uitwisselingen van informatie tussen advocaten en hun cliënten (zie in die zin EHRM, arrest van 6 december 2012, Michaud tegen Frankrijk, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 en 118). Net als deze bepaling, waarvan de bescherming niet alleen betrekking heeft op activiteiten die verband houden met de verdediging, maar ook op juridisch advies, waarborgt artikel 7 van het Handvest noodzakelijkerwijs de geheimhouding van juridisch advies, zowel wat de inhoud als het bestaan ervan betreft. Zoals het EHRM heeft opgemerkt, mogen personen die een advocaat raadplegen namelijk redelijkerwijs verwachten dat hun communicatie privé en vertrouwelijk blijft [EHRM, arrest van 9 april 2019, Altay tegen Turkije (nr. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Behalve in uitzonderlijke situaties moeten deze personen derhalve een gewettigd vertrouwen kunnen hebben in het feit dat hun advocaat zonder hun toestemming aan niemand zal bekendmaken dat zij hem raadplegen.
- 28 De specifieke bescherming die artikel 7 van het Handvest en artikel 8, lid 1, EVRM toekennen aan het beroepsgeheim van advocaten, die vooral tot uiting komt in de op hen rustende verplichtingen, wordt gerechtvaardigd door het feit dat advocaten een fundamentele taak hebben in een democratische samenleving, namelijk justitiabelen verdedigen (EHRM, arrest van 6 december 2012, Michaud tegen Frankrijk, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 en 119). Deze fundamentele taak omvat, ten eerste, het in alle lidstaten als belangrijk erkende vereiste dat elke justitiabele de mogelijkheid moet hebben in alle vrijheid een advocaat te raadplegen, wiens beroep het in wezen is, onafhankelijk juridisch advies te geven aan eenieder die het behoeft en, ten tweede, het daarmee verband houdende vereiste van loyaliteit van de advocaat jegens zijn cliënt (zie in die zin arrest van 18 mei 1982, AM & S Europe/Commissie, 155/79, EU:C:1982:157, punt 18).
- 29 De in artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 neergelegde verplichting voor de advocaat-intermediair wanneer hij ontheven is van de in artikel 8 bis ter, lid 1, bedoelde meldingsplicht wegens het beroepsgeheim waaraan hij op grond van het nationale recht gebonden is, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn onverwijld in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen uit hoofde van artikel 8 bis ter, lid 6, heeft noodzakelijkerwijs tot gevolg dat die andere intermediairs op de hoogte worden gesteld van de identiteit van de kennisgevende advocaat-intermediair, van diens beoordeling dat de betrokken constructie moet worden gemeld en van het feit dat hij daarover is geraadpleegd.
- 30 In die omstandigheden en gelet op het feit dat die andere intermediairs niet noodzakelijkerwijs op de hoogte zijn van de identiteit van de advocaat-intermediair noch van het feit dat deze over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is geraadpleegd, vormt de in artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 opgenomen kennisgevingsplicht een inmenging in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten.
- 31 Bovendien moet worden opgemerkt dat deze kennisgevingsplicht indirect leidt tot een andere inmenging in datzelfde recht, doordat de aldus in kennis gestelde derden-intermediairs de belastingdienst op de hoogte brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.
- 32 Uit artikel 8 bis ter, leden 1, 9, 13 en 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16 blijkt immers dat de identificatiegegevens van intermediairs behoren tot de inlichtingen die ter uitvoering van de meldingsplicht moeten worden verstrekt, aangezien deze identificatiegegevens worden uitgewisseld tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten. In geval van kennisgeving als bedoeld in

artikel 8 bis ter, lid 5, van deze richtlijn, zullen de in kennis gestelde derden-intermediairs – die dus op de hoogte zijn van de identiteit van de advocaat-intermediair en van het feit dat deze is geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, en die zelf niet gebonden zijn aan het beroepsgeheim – de in artikel 3, punt 1, van die richtlijn bedoelde bevoegde autoriteiten dan ook niet alleen moeten informeren over het bestaan van die constructie en de identiteit van de relevante belastingplichtige(n), maar ook over de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.

- 33 Bijgevolg moet worden onderzocht of deze inmengingen in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten kunnen worden gerechtvaardigd.
- 34 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat de in artikel 7 van het Handvest verankerde rechten geen absolute gelding hebben, maar moeten worden beschouwd in relatie tot hun functie in de samenleving. Zoals blijkt uit artikel 52, lid 1, van het Handvest, staat het Handvest immers beperkingen op de uitoefening van die rechten toe, mits deze beperkingen bij wet worden gesteld, de wezenlijke inhoud van die rechten eerbiedigen en, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel, noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Europese Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen (zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, punten 63 en 64).
- 35 Wat in de eerste plaats het vereiste betreft dat elke beperking op de uitoefening van de grondrechten bij wet wordt gesteld, dit vereiste houdt in dat de rechtsgrond die de inmenging in die rechten toestaat, zelf de reikwijdte van de beperking op de uitoefening van het betrokken recht moet bepalen, met dien verstande, ten eerste, dat dit vereiste zich er niet tegen verzet dat de betrokken beperking in voldoende open bewoordingen is geformuleerd om te kunnen worden toegepast op verschillende gevallen en aangepast aan veranderende omstandigheden en, ten tweede, dat het Hof in voorkomend geval via uitlegging de concrete reikwijdte van de beperking kan verduidelijken aan de hand van de bewoordingen zelf van de betrokken Uniewetgeving alsook de algemene opzet en de doelstellingen van die wetgeving, zoals uitgelegd tegen de achtergrond van de door het Handvest gewaarborgde grondrechten (arrest van 21 juni 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, punt 114 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 36 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 uitdrukkelijk voorziet in de verplichting voor de advocaat-intermediair die vanwege zijn beroepsgeheim ontheven is van de meldingsplicht, om de andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel. Voorts is de inmenging in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten, zoals in de punten 29 en 30 van het onderhavige arrest is vastgesteld, het rechtstreekse gevolg van een dergelijke kennisgeving door de advocaat aan een andere intermediair die niet zijn cliënt is, met name wanneer deze tot aan die kennisgeving de identiteit van die advocaat niet kende en niet op de hoogte was van het feit dat deze was geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.
- 37 Wat voorts de inmenging betreft die indirect uit die kennisgevingsplicht voortvloeit doordat de in kennis gestelde derden-intermediairs de belastingdienst op de hoogte brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair, deze is – zoals in de punten 31 en 32 van het onderhavige arrest is vastgesteld – te wijten aan de omvang van de informatieverplichtingen die voortvloeien uit artikel 8 bis ter, leden 1, 9, 13 en 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16.
- 38 In die omstandigheden moet worden geoordeeld dat aan het legaliteitsbeginsel is voldaan.
- 39 Wat in de tweede plaats de eerbiediging van de wezenlijke inhoud van het in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten betreft, moet worden opgemerkt dat ingevolge de bij artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ingevoerde kennisgevingsplicht de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen de advocaat-intermediair en zijn cliënt slechts in beperkte mate ten aanzien van derden-intermediairs en de belastingdienst wordt opgeheven. In het bijzonder voorziet deze bepaling niet in de verplichting, laat staan de toelating, voor de advocaat-intermediair om zonder toestemming van zijn cliënt inlichtingen

over de inhoud van die communicatie te delen met andere intermediairs en laatstgenoemden zijn dus niet in staat om dergelijke inlichtingen aan de belastingdienst te verstrekken.

- 40 In die omstandigheden kan niet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht van artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 afbreuk doet aan de wezenlijke inhoud van het in artikel 7 van het Handvest verankerde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten.
- 41 In de derde plaats vereist de eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel dat de beperkingen die door met name handelingen van Unierecht kunnen worden gesteld aan in het Handvest neergelegde rechten en vrijheden niet buiten de grenzen treden van wat geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de rechtmatige doelstellingen die met de betrokken regeling worden nagestreefd of de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen, met dien verstande dat wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, de maatregel moet worden gekozen die het minst belastend is. Bovendien kan een doelstelling van algemeen belang niet worden nagestreefd zonder rekening te houden met het feit dat deze doelstelling moet worden verzoend met de door de maatregel aangetaste grondrechten, zulks via een evenwichtige afweging tussen de doelstelling van algemeen belang en de op het spel staande rechten, om ervoor te zorgen dat de door die maatregel berokkende nadelen niet onevenredig zijn aan de nagestreefde doelen. Bijgevolg moet de mogelijkheid om een beperking van de door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde rechten te rechtvaardigen, worden beoordeeld door de ernst te bepalen van de inmenging die een dergelijke beperking meebrengt en door na te gaan of het belang van de met die beperking nagestreefde doelstelling van algemeen belang in verhouding staat tot die ernst (arresten van 26 april 2022, Polen/Parlement en Raad, C-401/19, EU:C:2022:297, punt 65, en 22 november 2022, Luxembourg Business Registers en Sovim, C-37/20 en C-601/20, EU:C:2022:912, punt 64).
- 42 Bijgevolg moet allereerst worden nagegaan of de kennisgevingsplicht van artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 beantwoordt aan een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang. Indien dit het geval is, moet vervolgens worden verzekerd, ten eerste, dat die plicht geschikt is om deze doelstelling te verwezenlijken, ten tweede, dat de mogelijkerwijs uit deze kennisgevingsplicht resulterende inmenging in het grondrecht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten beperkt blijft tot het strikt noodzakelijke, in die zin dat het doel niet redelijkerwijs even doeltreffend kan worden bereikt op een andere wijze die dit recht minder aantast en, ten derde, voor zover dat inderdaad het geval is, dat deze inmenging niet onevenredig is aan die doelstelling, wat met name een afweging impliceert van het belang van de doelstelling en de ernst van de inmenging (zie in die zin arrest van 22 november 2022, Luxembourg Business Registers en Sovim, C-37/20 en C-601/20, EU:C:2022:912, punt 66).
- 43 Zoals de advocaat-generaal in punt 88 van zijn conclusie heeft opgemerkt, past de wijziging van richtlijn 2011/16 bij richtlijn 2018/822 in het kader van een internationale fiscale samenwerking ter bestrijding van agressieve fiscale planning, die de vorm aanneemt van een uitwisseling van informatie tussen de lidstaten. Dienaangaande blijkt met name uit de overwegingen 2, 4, 8 en 9 van richtlijn 2018/822 dat de bij artikel 8 bis ter van gewijzigde richtlijn 2011/16 vastgestelde meldings- en kennisgevingsverplichtingen beogen bij te dragen tot de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking.
- 44 De bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking vormen door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang in de zin van artikel 52, lid 1, van het Handvest, op grond waarvan de uitoefening van de door artikel 7 ervan gewaarborgde rechten kan worden beperkt [zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 87].
- 45 Met betrekking tot de vraag of de kennisgevingsplicht van artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van die doelstellingen, betogen de Franse en de Letse regering in wezen dat een dergelijke kennisgeving de andere intermediairs met name ervan bewust kan maken dat zij aan de meldingsplicht moeten voldoen en zo kan worden voorkomen dat deze andere intermediairs niet op de hoogte zijn van het feit dat de verplichting tot melding van de grensoverschrijdende constructie aan hen wordt overgedragen op grond van artikel 8 bis ter, lid 6, van

gewijzigde richtlijn 2011/16. Volgens deze regeringen bestaat bij ontstentenis van een kennisgevingsplicht voor de advocaat-intermediair aldus het gevaar dat de grensoverschrijdende constructie helemaal niet wordt gemeld, hetgeen in strijd is met de doelstellingen van deze richtlijn.

46 Gesteld al dat de bij artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ingevoerde kennisgevingsplicht daadwerkelijk geschikt is om bij te dragen tot de bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking, moet worden vastgesteld dat zij echter niet kan worden geacht strikt noodzakelijk te zijn om deze doelstellingen te verwezenlijken en met name te verzekeren dat de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies aan de bevoegde autoriteiten worden verstrekt.

47 Ten eerste worden de meldingsverplichtingen van de intermediairs immers duidelijk omschreven in gewijzigde richtlijn 2011/16, met name in artikel 8 bis ter, lid 1, ervan. Krachtens deze bepaling zijn alle intermediairs in beginsel verplicht om aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben. Voorts bepaalt artikel 8 bis ter, lid 9, eerste alinea, van deze richtlijn dat iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om te eisen dat, wanneer er meer dan één intermediair is, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen ligt bij alle intermediairs die bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken zijn. Geen enkele intermediair kan dus met succes aanvoeren dat hij niet op de hoogte was van de meldingsverplichtingen waaraan hij louter op grond van zijn hoedanigheid van intermediair rechtstreeks en individueel is onderworpen.

48 Wat ten tweede het argument van de Letse regering betreft dat de kennisgevingsplicht het risico vermindert dat de andere intermediairs erop vertrouwen dat de advocaat-intermediair de vereiste inlichtingen zal verstrekken aan de bevoegde autoriteiten en daarom zelf geen melding doet, moet om te beginnen worden vastgesteld dat, aangezien de raadpleging van een advocaat onder het beroepsgeheim valt, de andere intermediairs – zoals in punt 30 van het onderhavige arrest is opgemerkt – niet noodzakelijkerwijs op de hoogte zullen zijn van de identiteit van de advocaat-intermediair noch van het feit dat deze is geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, waardoor in een dergelijk geval dat risico bij voorbaat is uitgesloten.

49 Voorts hoeft zelfs in het tegenovergestelde geval – waarin de andere intermediairs daarvan wel op de hoogte zijn – niet te worden gevreesd dat zij zonder enige verificatie erop vertrouwen dat de advocaat-intermediair de vereiste melding doet, aangezien artikel 8 bis ter, lid 9, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bepaalt dat een intermediair alleen wordt ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen indien hij kan aantonen dat dezelfde inlichtingen reeds door een andere intermediair zijn verstrekt. Bovendien heeft gewijzigde richtlijn 2011/16, door in artikel 8 bis ter, lid 5, uitdrukkelijk te bepalen dat het beroepsgeheim kan leiden tot ontheffing van de meldingsplicht, van de advocaat-intermediair een persoon gemaakt van wie de andere intermediairs a priori geen initiatief mogen verwachten waardoor zij van hun eigen meldingsverplichtingen worden bevrijd.

50 Ten derde moet in herinnering worden gebracht dat iedere intermediair die ontheven is van de meldingsplicht van artikel 8 bis ter, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16 wegens het beroepsgeheim waaraan hij op grond van het nationale recht gebonden is, niettemin gehouden blijft zijn cliënt onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel.

51 Ten vierde blijkt de bekendmaking door de in kennis gestelde derden-intermediairs van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair aan de belastingdienst evenmin strikt noodzakelijk te zijn voor de verwezenlijking van de doelstellingen van gewijzigde richtlijn 2011/16 om agressieve fiscale planning te bestrijden en belastingontwijking en -ontduiking te voorkomen.

52 Om te beginnen garanderen de meldingsplicht die rust op de andere intermediairs die niet zijn onderworpen aan het beroepsgeheim, en, bij gebreke van dergelijke intermediairs, de meldingsplicht die rust op de relevante belastingplichtige in beginsel dat de belastingdienst op de hoogte wordt gebracht van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Na deze informatie te hebben ontvangen, kan de belastingdienst tevens – indien nodig – de relevante belastingplichtige rechtstreeks verzoeken om aanvullende inlichtingen over de betrokken constructie, waarbij deze belastingplichtige zich tot zijn advocaat kan wenden om hem bij te staan, of kan deze dienst de belastingsituatie van die belastingplichtige controleren.

- 53 Gelet op de ontheffing van de meldingsplicht krachtens artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 stelt de bekendmaking aan de belastingdienst van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair deze dienst voorts hoe dan ook niet in staat om inlichtingen van de advocaat-intermediair te eisen zonder toestemming van zijn cliënt.
- 54 Ter terechtzitting voor het Hof heeft de Commissie echter in wezen gesteld dat deze bekendmaking van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair noodzakelijk is om de belastingdienst in staat te stellen te verifiëren of de advocaat-intermediair zich terecht beroept op het beroepsgeheim.
- 55 Dit argument kan niet worden aanvaard.
- 56 Het is juist dat, zoals in punt 24 van het onderhavige arrest is opgemerkt, artikel 8 bis ter, lid 5, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 preciseert dat aan advocaten-intermediairs slechts ontheffing krachtens de eerste alinea van dat lid 5 mag worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren. Het doel van de in artikel 8 bis ter van deze richtlijn opgenomen meldings- en kennisgevingsverplichtingen bestaat er echter niet in om te controleren of de advocaten-intermediairs binnen deze grenzen optreden, maar wel om mogelijk agressieve fiscale praktijken te bestrijden en het gevaar van belastingontwijking en -ontduiking te voorkomen door ervoor te zorgen dat de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies aan de bevoegde autoriteiten worden verstrekt.
- 57 Zoals blijkt uit de punten 47 tot en met 53 van het onderhavige arrest, verzekert die richtlijn een dergelijke informatieverstrekking aan de belastingdienst, zonder dat het daartoe noodzakelijk is deze dienst op de hoogte te brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.
- 58 In die omstandigheden kan op grond van de mogelijkheid dat advocaten-intermediairs zich ten onrechte beroepen op het beroepsgeheim om zich aan hun meldingsplicht te onttrekken, niet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht van artikel 8 bis ter, lid 5, van deze richtlijn en de daaruit voortvloeiende bekendmaking van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair aan de belastingdienst strikt noodzakelijk zijn.
- 59 Uit het voorgaande volgt dat artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in strijd is met het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen de advocaat en zijn cliënt, voor zover het in wezen bepaalt dat de aan het beroepsgeheim onderworpen advocaat-intermediair gehouden is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is, in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen.
- 60 Wat de geldigheid van artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 47 van het Handvest betreft, moet eraan worden herinnerd dat het door laatstgenoemde bepaling gewaarborgde recht op een eerlijk proces verschillende elementen omvat, waartoe onder meer de rechten van de verdediging, het beginsel van processuele gelijkheid, het recht op toegang tot de rechter en het recht op een advocaat in zowel burgerlijke zaken als strafzaken behoren. De advocaat zou niet in staat zijn om zijn taken van advisering, verdediging en vertegenwoordiging van zijn cliënt naar behoren te verrichten – en deze cliënt zou derhalve de hem bij artikel 47 van het Handvest verleende rechten niet genieten – indien hij in het kader van een rechtsgeding of de voorbereiding daarvan verplicht was met de overheidsinstanties samen te werken door hun informatie te verstrekken die hij heeft verkregen tijdens de juridische advisering in verband met dat geding (zie in die zin arrest van 26 juni 2007, Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a., C-305/05, EU:C:2007:383, punten 31 en 32).
- 61 Uit deze overwegingen volgt dat de vereisten die voortvloeien uit het recht op een eerlijk proces, per definitie impliceren dat er een band is met een rechtsgeding (zie in die zin arrest van 26 juni 2007, Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a., C-305/05, EU:C:2007:383, punt 35).
- 62 Vastgesteld moet worden dat een dergelijke band in casu niet is aangetoond.
- 63 Uit artikel 8 bis ter, leden 1 en 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16, en met name uit de in deze bepalingen gestelde termijnen, volgt immers dat de kennisgevingsplicht in een vroeg stadium ontstaat, uiterlijk wanneer de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie juist is afgerond en gereed is voor implementatie, en dus buiten het kader van een rechtsgeding of de voorbereiding daarvan.

- 64 Zoals de advocaat-generaal in punt 41 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, treedt de advocaat-intermediair in dit vroege stadium niet op als verdediger van zijn cliënt in een geschil en de enkele omstandigheid dat de adviezen van de advocaat of de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie waarvoor hij is geraadpleegd, aanleiding kunnen geven tot een geschil in een later stadium, betekent niet dat de advocaat is opgetreden in het kader of ten behoeve van de verdediging van zijn cliënt.
- 65 In deze omstandigheden moet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht, die voor de aan het beroepsgeheim onderworpen advocaat-intermediair in de plaats komt van de meldingsplicht van artikel 8 bis ter, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16, geen inmenging inhoudt in het recht op een eerlijk proces, dat wordt gewaarborgd door artikel 47 van het Handvest.
- 66 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ongeldig is in het licht van artikel 7 van het Handvest, voor zover de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht als bedoeld in artikel 8 bis ter, lid 1, van die richtlijn wegens het beroepsgeheim waaraan hij gebonden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van dat artikel 8 bis ter, lid 6.

Kosten

- 67 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

Artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018, is ongeldig in het licht van artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, voor zover de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn, zoals gewijzigd, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht als bedoeld in artikel 8 bis ter, lid 1, van die richtlijn, zoals gewijzigd, wegens het beroepsgeheim waaraan hij gebonden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van dat artikel 8 bis ter, lid 6.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.