

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL

A. RANTOS

van 5 april 2022 ([1](#))

Zaak C-694/20

Orde van Vlaamse Balies,

IG,

Belgian Association of Tax Lawyers,

CD,

JU

tegen

Vlaamse Regering

[verzoek van het Grondwettelijk Hof (België) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen – Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Artikelen 7 en 47 – Verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies – Beroepsgeheim van de advocaat – Ontheffing van de meldingsplicht voor intermediairs – Verzoek om toetsing van de geldigheid”

I. Inleiding

1. De onderhavige zaak draait om de omvang van de bescherming van het beroepsgeheim van advocaten die als „intermediair” deelnemen aan het opzetten van fiscale constructies en de meldings- en kennisgevingsplicht die op hen rust krachtens richtlijn 2011/16/EU([2](#)).

2. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de geldigheidstoetsing aan de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) van artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16, zoals ingevoegd bij richtlijn 2018/822([3](#)) (hierna: „litigieuze bepaling”), op grond waarvan de „advocaat-intermediair”, die vanwege het beroepsgeheim is vrijgesteld van de meldingsplicht, iedere andere „intermediair” in kennis moet stellen van diens meldingsverplichtingen jegens de belastingautoriteiten.

3. Dit verzoek is ingediend door het Grondwettelijk Hof (België) in het kader van door de Orde van Vlaamse Balies (België) en de feitelijke vereniging Belgian Association of Tax Lawyers (hierna: „verzoeksters”) ingestelde vorderingen tot volledige of gedeeltelijke schorsing van een Vlaams decreet tot omzetting van de litigieuze bepaling en tot wijziging van de Vlaamse regelgeving betreffende de administratieve samenwerking op belastinggebied.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Richtlijn 2011/16 voorziet in een systeem van samenwerking tussen de nationale belastingautoriteiten van de lidstaten en stelt de regels en procedures vast voor de uitwisseling van inlichtingen voor fiscale doeleinden.

5. In richtlijn 2018/822 is vastgelegd dat mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies⁽⁴⁾ aan de bevoegde autoriteiten moeten worden gemeld. In de overwegingen 2, 6, 8 en 18 van deze richtlijn staat te lezen:

„(2) Het is voor de lidstaten almaar moeilijker om hun nationale belastinggrondslagen tegen uitholling 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. [...]

[...]

(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.

[...]

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

6. Artikel 3 van richtlijn 2011/16, met als opschrift „Definities”, bepaalt, in de punten 18 tot en met 22, 24 en 25, zoals toegevoegd bij artikel 1, punt 1, onder b), van richtlijn 2018/822:

„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:

[...]

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.”

7. Met betrekking tot de meldingsplicht en het beroepsgeheim bepaalt artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16, zoals ingevoegd bij artikel 1, punt 2, van richtlijn 2018/822:

„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 waarop de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen,

naargelang wat het eerst plaatsvindt.

[...]

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 aantoonbaar dat dezelfde inlichtingen als bedoeld in lid 14 reeds door een andere intermediair zijn verstrekt.

[...]

14. De door de bevoegde autoriteit van een lidstaat uit hoofde van lid 13 [aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten] 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;

[...]”

B. Belgisch recht

8. Met het decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen van 21 juni 2013 (*Belgisch Staatsblad*, 26 juni 2013, blz. 40587; hierna: „decreet van 21 juni 2013”) is richtlijn 2011/16 omgezet door het Vlaamse Gewest (België).

9. 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.

10. 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.

11. Artikel 11/6 van dit decreet, zoals toegevoegd 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, lid 5, van richtlijn 2011/16 omgezet. Artikel 11/6, § 1, van het decreet van 21 juni 2013 bepaalt:

„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.”

12. Artikel 11/7 van het decreet van 21 juni 2013, zoals toegevoegd 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, [§ 1,] 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.”

III. Hoofdgeding, prejudiciële vraag en procedure bij het Hof

13. Bij verzoekschriften, neergelegd op 31 augustus en 1 oktober 2020, hebben verzoeksters de verwijzende rechter verzocht om schorsing alsook om gehele of gedeeltelijke vernietiging van het decreet van 26 juni 2020.

14. Deze rechter heeft de schorsing bevolen, tot de datum van bekendmaking van het arrest waarbij uitspraak wordt gedaan over de beroepen tot vernietiging, van ten eerste artikel 11/6, § 1, eerste lid, van het decreet van 21 juni 2013, zoals toegevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, uitsluitend in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren, en van ten tweede artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals

toegevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, uitsluitend in zoverre het bepaalt dat een advocaat zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim wat betreft de verplichting tot periodieke melding van marktklare grensoverschrijdende constructies in de zin van artikel 11/4 van het decreet van 21 juni 2013.

15. In deze omstandigheden heeft de verwijzende rechter besloten de behandeling van de beroepen te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„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 8 bis 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?”

16. Verzoeksters, de Belgische, de Tsjechische, de Franse en de Letse regering, alsmede de Europese Commissie en de Raad van de Europese Unie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Voorts hebben al die belanghebbenden, met uitzondering van de Tsjechische en de Letse regering, hun standpunten mondeling toegelicht ter terechtzitting (Grote kamer) van 25 januari 2022.

IV. Beoordeling

A. Opmerkingen vooraf

17. Richtlijn 2011/16 – bekend onder de naam „DAC6” – vormt een van de pijlers van de bestrijding van agressieve fiscale planning en is afgestemd op de maatregelen die de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) op mondiaal niveau heeft genomen om de fiscale transparantie te vergroten en belastingontwijking en -ontduiking tegen te gaan.

18. In dit verband is in die richtlijn voorzien in de automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende fiscale constructies, waarbij een meldingsplicht voor fiscale intermediairs is ingesteld om het opzetten of toepassen van agressieve fiscale planningsconstructies te ontmoedigen.

19. Grensoverschrijdende constructies die onder de in die richtlijn bedoelde uitwisseling van informatie vallen, worden vastgesteld aan de hand van een lijst van specifieke kenmerken, zogeheten wezenskenmerken, die in bijlage IV bij richtlijn 2018/822 zijn opgenomen.

20. Bij die richtlijn is een nieuw onderdeel ingevoerd om de doelstelling van bestrijding van agressieve fiscale planning te verwezenlijken. Vanwege de centrale rol van intermediairs bij de opzet van agressieve fiscale planningsconstructies – die met name door de OESO is vastgesteld – moeten alle intermediairs dergelijke constructies voortaan bij de belastingautoriteiten melden. Alleen indien er geen intermediairs zijn of indien zij verhinderd zijn om dit te doen, komt deze verplichting op de belastingplichtige te rusten. Hieruit volgt dat de meldingsplicht van de belastingplichtige als uiterste maatregel is ingevoerd, aangezien de Uniewetgever, mijns inziens terecht, van mening was dat het meldingssysteem veel minder effect zou sorteren als het aan de belastingplichtige zelf werd overgelaten om zijn eigen beslissing om voor een „agressieve constructie” te kiezen aan de belastingautoriteiten te melden.

21. Bijgevolg vormt de tussenkomst van de intermediair de hoeksteen van dit systeem en kan elke

beperking van de werking van dat systeem de kern van de doelstellingen van richtlijn 2011/16 ondermijnen. De verwezenlijking van deze doelstellingen mag echter niet leiden tot schending van de door het Handvest beschermde grondrechten. Derhalve moet worden onderzocht of de regeling die bij richtlijn 2011/16 is ingevoerd en de wijzigingen die daarin bij richtlijn 2018/822 zijn aangebracht, tot een dergelijke schending kunnen leiden.

22. Alvorens de verenigbaarheid van de litigieuze bepaling met de artikelen 7 en 47 van het Handvest juridisch te beoordelen, acht ik het van belang de kenmerken van de op de „advocaat-intermediar” rustende kennisgevingsplicht te verduidelijken.

23. In de eerste plaats lijkt de Uniewetgever voornemens te zijn geweest het beroepsgeheim van advocaten te beschermen, ten eerste door hun een ontheffing van de meldingsplicht te verlenen⁽⁵⁾ en ten tweede door te bepalen dat de advocaat-intermediar bij ontheffing slechts beperkte inlichtingen aan de andere intermediar hoeft door te geven⁽⁶⁾. Niettemin kunnen alleen advocaten die optreden „binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren” zich op het beroepsgeheim beroepen en van de meldingsplicht worden ontheven.⁽⁷⁾ Hieruit volgt dat een advocaat die optreedt buiten het nationale kader waarbinnen zijn beroep is geregeld, zich niet op het beroepsgeheim kan beroepen en zich in dezelfde situatie bevindt als andere intermediars aan wie geen ontheffing kan worden verleend.

24. In de tweede plaats moet de advocaat-intermediar, indien hem inderdaad ontheffing wordt verleend, de andere intermediars daarvan op de hoogte brengen en hen in kennis stellen van de op hen rustende meldingsverplichtingen. Geconstateerd moet worden dat wanneer er geen enkele andere intermediar bij de in geding zijnde grensoverschrijdende constructie betrokken is, de kennisgeving door de advocaat-intermediar van de door hem inroepbare ontheffing aan de relevante belastingplichtige, in casu zijn cliënt, per definitie geen schending van het beroepsgeheim tussen de advocaat en zijn cliënt kan opleveren. In de hiernavolgende analyse hoeft dus uitsluitend te worden gekeken naar de kennisgevingsplicht van de advocaat-intermediar jegens een andere intermediar, die niet zijn cliënt is.⁽⁸⁾

25. Tevens zij verduidelijkt dat wanneer het om een andere intermediar gaat, diens meldingsplicht reeds duidelijk voortvloeit uit artikel 8 bis ter, lid 1, van richtlijn 2011/16. Zelfs in het geval waarin er meerdere intermediars zijn, is ieder van hen op grond van lid 9 van dat artikel verplicht om de meldingsplicht na te komen, tenzij de betrokken intermediar aantoont dat een andere intermediar die plicht reeds heeft vervuld. Met andere woorden, het informeren van een andere intermediar op grond van de litigieuze bepaling schept geen nieuwe meldingsplicht voor de geïnformeerde (intermediar).

26. In de derde plaats moet worden opgemerkt dat in de litigieuze bepaling geenszins is vastgelegd in welke vorm of op welke wijze aan deze kennisgevingsplicht moet worden voldaan, en evenmin wat de precieze inhoud is van de te verstrekken inlichtingen. Het is namelijk voldoende dat wordt meegedeeld op welke grensoverschrijdende constructie de kennisgeving betrekking heeft en dat wordt herinnerd aan de meldingsplicht van de andere betrokken intermediar.⁽⁹⁾

27. In de vierde en laatste plaats moet worden opgemerkt dat in kennis gestelde andere intermediars, die aldus op de hoogte zijn gebracht van de betrokkenheid van de advocaat en die zelf niet aan het beroepsgeheim gebonden zijn, de belastingdienst vanwege hun eigen meldingsverplichtingen krachtens artikel 8 bis ter, lid 1, van richtlijn 2011/16 niet alleen op de hoogte zullen stellen van het bestaan van de grensoverschrijdende constructie en van de betrokken belastingplichtige, maar ook van de betrokkenheid van de advocaat-intermediar. In dit verband blijkt uit artikel 8 bis ter, lid 9, tweede alinea, en lid 14, van deze richtlijn dat de identificatiegegevens van intermediars behoren tot de inlichtingen die op grond van de meldingsplicht moeten worden verstrekt.

B. Verenigbaarheid van de litigieuze bepaling met de artikelen 7 en 47 van het Handvest

28. Ik herinner eraan dat de verwijzende rechter de geldigheid van de litigieuze bepaling aan de orde stelt en wenst te vernemen of deze bepaling inbreuk maakt op het door de artikelen 7 en 47 van het Handvest gewaarborgde beroepsgeheim van advocaten.

29. In dit verband betogen verzoeksters dat de kennisgevingsplicht, met name waar het gaat om intermediairs die geen advocaat zijn, een schending vormt van het beroepsgeheim van advocaten en in strijd is met zowel artikel 7 als artikel 47 van het Handvest. Zo voeren zij aan dat het beroepsgeheim van de advocaat een essentieel onderdeel is van het recht op eerbiediging van het privéleven en op een eerlijk proces en dat de noodzakelijke vertrouwensrelatie tussen cliënt en advocaat alleen kan bestaan als de cliënt de garantie heeft dat wat hij aan de advocaat toevertrouwt, niet openbaar zal worden gemaakt. Het loutere feit dat een beroep wordt gedaan op een advocaat, valt reeds onder deze geheimhouding. Een advocaat kan dus aan derden of aan een overheid geen gegevens meedelen over een grensoverschrijdende constructie, ook al beperkt zijn tussenkomst zich tot louter advies.

30. De Belgische, de Tsjechische, de Franse en de Letse regering alsmede de Commissie en de Raad betogen hunnerzijds dat de kennisgevingsplicht in overeenstemming is met de artikelen 7 en 47 van het Handvest en dat de litigieuze bepaling bijgevolg geen schending van het beroepsgeheim oplevert.

31. Ik wijs er meteen al op dat zowel het Hof als het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) zich herhaaldelijk hebben uitgesproken over de omvang van het beroepsgeheim van de advocaat. Zo heeft het Hof erkend dat dit beroepsgeheim een van de algemene beginselen van het Unierecht is die voortvloeien uit de waarden en constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben.[\(10\)](#)

32. Tevens moet worden opgemerkt dat de regel van het beroepsgeheim tussen de advocaat en zijn cliënt volgens de rechtspraak van het EHRM in tweeërlei opzicht wordt gewaarborgd door artikel 6 van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950 (EVRM), en door artikel 8 van dat Verdrag.[\(11\)](#)

33. Het Hof heeft voorts verduidelijkt dat de omvang en de wijze van bescherming van het beroepsgeheim van advocaten weliswaar nog steeds worden beheerst door de nationale wetgeving van elke lidstaat, maar dat het beginsel zelf van die bescherming krachtens artikel 52, lid 3, van het Handvest en de arresten die het Hof over de toepassing daarvan heeft gewezen, geacht moet worden te zijn gewaarborgd op basis van de dubbele grondslag van de artikelen 7 en 47 van het Handvest.

34. Verder is het zo dat artikel 52, lid 3, van het Handvest beoogt te zorgen voor de nodige samenhang tussen de in het Handvest vervatte en de daarmee corresponderende, door het EVRM gewaarborgde rechten, zonder dat dit de autonomie van het Unierecht aantast. Het Hof dient er dus op toe te zien dat zijn uitlegging van de artikelen 7 en 47 van het Handvest zodanig is dat het daardoor geboden beschermingsniveau niet in strijd komt met het niveau dat wordt geboden door de artikelen 6 en 8 EVRM zoals uitgelegd door het EHRM.[\(12\)](#)

1. *Schendt de litigieuze bepaling artikel 47 van het Handvest?*

35. In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat artikel 47 van het Handvest het recht op een eerlijk proces waarborgt en het recht omvat van eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, om te worden geïnformeerd, verdedigd en vertegenwoordigd.

36. Volgens vaste rechtspraak van het Hof omvat het recht op een eerlijk proces uit hoofde van het EVRM verschillende elementen, waartoe onder meer de rechten van de verdediging, het beginsel van wapengelijkheid, het recht op toegang tot de rechter en het recht op een advocaat in zowel burgerlijke als strafrechtelijke zaken behoren.[\(13\)](#)

37. Het verband tussen de vertrouwelijkheid van de briefwisseling tussen advocaat en cliënt en het recht op een eerlijk proces is door het Hof verduidelijkt in een zaak die grote gelijkenissen vertoont met de onderhavige zaak. Zo is in de zaak Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a. de vraag opgeworpen of het briefgeheim verenigbaar is met de verplichting tot samenwerking met de nationale autoriteiten die belast zijn met de bestrijding van het witwassen van geld.[\(14\)](#) In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat de meldingsplichtige activiteiten naar hun aard in het algemeen plaatsvinden in omstandigheden die geen verband houden met een rechtsgeding en dus buiten de werkingssfeer van het recht op een eerlijk proces

vallen.(15)

38. Wat meer bepaald de vertrouwelijkheid van de contacten tussen advocaat en cliënt enerzijds en de rechten van de verdediging anderzijds betreft, heeft het Hof verklaard dat „[d]e advocaat [...] niet in staat [zou] zijn om zijn taken van advisering, verdediging en vertegenwoordiging van zijn cliënt naar behoren te verrichten – en deze cliënt zou derhalve niet de hem bij artikel 6 EVRM verleende rechten 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”.(16)

39. Voorts heeft het EHRM erkend dat, in het geval van een advocaat, een inbreuk op het beroepsgeheim repercussies kan hebben op de goede rechtsbedeling en bijgevolg op de bij artikel 6 EVRM verzekerde rechten.(17)

40. Uit deze rechtspraak van het Hof en het EHRM volgt ten eerste dat het recht op een eerlijk proces per definitie een verband met een rechtsgeding impliceert en dat het onlosmakelijk verbonden is met een gerechtelijke context.

41. In de onderhavige zaak moet echter worden vastgesteld dat een dergelijk verband niet is gebleken. In het kader van richtlijn 2011/16 treedt de intermediair dus niet op als verdediger van zijn cliënt in een geschil met de belastingdienst. Hoewel zijn adviezen in een later stadium aanleiding kunnen geven tot een geschil met de belastingdienst, betekent dit niet dat deze adviezen „in het kader en ten behoeve van de verdediging van de cliënt” in de zin van de rechtspraak van het Hof zijn verstrekt.

42. Ten tweede is het ontbreken van een verband met een rechtsgeding des te duidelijker in het geval van de litigieuze bepaling, aangezien de kennisgevingsplicht veronderstellenderwijs in een vroeg stadium ontstaat, namelijk vóór de uitvoering van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, en dus op een tijdstip waarop in beginsel nog geen geschil met de belastingdienst over die constructie had kunnen ontstaan.

43. Het ontbreken van een verband met een rechtsgeding wordt overigens ook bevestigd door de met richtlijn 2011/16 nagestreefde doelstellingen, die hoofdzakelijk „preventief” van aard zijn. In dit verband wordt in overweging 2 van richtlijn 2018/822 duidelijk aangegeven dat de belastingautoriteiten met de uitwisseling van informatie „onverwijld kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichten door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten”.

44. Ten derde moet worden opgemerkt dat de in richtlijn 2011/16 neergelegde informatieverplichtingen betrekking hebben op een rechtmatige, dus a priori niet-contentieuze activiteit, althans in het beginstadium van deze meldingen. Hieruit volgt dat in deze zaak – nog duidelijker dan in de zaak Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a. – een verband met een rechtsgeding ontbreekt, aangezien de meldingsverplichtingen hier betrekking hebben op activiteiten die niet rechtstreeks in strijd zijn met enige toepasselijke wet, zulks in tegenstelling tot transacties die verband houden met het witwassen van geld.

45. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat de kennisgeving aan andere intermediairs van de verplichting om een intermediair die geen advocaat is te informeren, geen afbreuk kan doen aan de door artikel 47 van het Handvest beschermde rechten, aangezien deze verplichting niet binnen het kader van een rechtsgeding, en bijgevolg niet binnen de werkingssfeer van deze bepaling valt.(18)

2. *Schendt de litigieuze bepaling artikel 7 van het Handvest?*

46. Er zij aan herinnerd dat de in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde rechten corresponderen met de rechten die in artikel 8 EVRM zijn gewaarborgd.(19) Artikel 7 van het Handvest verleent eenieder het recht op eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie.

47. In dit verband blijkt uit de rechtspraak van het EHRM dat het beroepsgeheim van advocaten specifiek wordt beschermd door artikel 8 EVRM.(20)
48. Voor de toepassing van artikel 7 van het Handvest moet dus worden opgemerkt dat de bescherming van het beroepsgeheim uit hoofde van artikel 8 EVRM niet beperkt is tot activiteiten die verband houden met de verdediging in rechte van een cliënt, maar een ruimere dimensie (en een ruimere werkingsfeer) heeft in die zin dat het tevens gaat om bescherming van de relatie tussen een advocaat en zijn cliënt buiten een gerechtelijke context (ondanks het feit dat die bescherming beperkter is voor werkzaamheden in verband met die taak).
49. Zo wordt met artikel 8 EVRM beoogd de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren te beschermen, waarbij een versterkte bescherming wordt toegekend aan informatie-uitwisselingen tussen advocaten en hun cliënten. Tevens moet worden verduidelijkt dat juridisch advies ook onder deze bescherming valt, waarbij de geheimhouding van dergelijk advies niet alleen wordt gewaarborgd met betrekking tot de inhoud (in welke vorm dan ook), maar ook met betrekking tot het bestaan ervan.(21)
50. In het arrest Michaud heeft het EHRM zich uitgesproken over de vraag of de verplichting voor advocaten om verdachte activiteiten van hun cliënten aan de bevoegde autoriteiten te melden, die in de Franse regelgeving waarbij richtlijn 2005/60/EG(22) is omgezet is neergelegd, verenigbaar is met het EVRM.
51. In dat arrest heeft het EHRM opgemerkt dat „wanneer de op advocaten rustende verplichting om een vermoeden te melden, hen ertoe dwingt om aan een administratieve autoriteit inlichtingen over een andere persoon te verstrekken waarover zij naar aanleiding van hun uitwisselingen beschikken, dit een inmenging vormt in hun recht op eerbiediging van hun correspondentie” en „tevens een inmenging vormt in hun recht op eerbiediging van hun ‚privéleven’, welk begrip ook beroeps- en handelsactiviteiten omvat”.(23)
52. Niettemin was de inmenging in het privéleven volgens het EHRM gerechtvaardigd, gelet op het feit dat de verplichting om een vermoeden te melden enkel betrekking heeft „*op activiteiten die ver afstaan van de aan advocaten toevertrouwde taak van verdediging, vergelijkbaar met de activiteiten van andere beroepsbeoefenaren op wie deze verplichting rust*”, namelijk financiële of onroerendgoedtransacties(24), en dat advocaten niet aan deze verplichting zijn onderworpen „wanneer de betrokken activiteit ,verband houdt met een rechtsgeding, ongeacht of de inlichtingen waarover zij beschikken, vóór, tijdens of na dit geding zijn ontvangen of verkregen, ook in het kader van advies over het inleiden of voorkomen van een dergelijk geding, *of wanneer zij juridisch advies verstrekken, tenzij dit advies met het oog op het witwassen van geld of de financiering van terrorisme is verleend, of de advocaat weet dat zijn cliënt juridisch advies wenst voor witwasdoeleinden of voor de financiering van terrorisme*”.(25)
53. Uit de rechtspraak van het EHRM volgt dat niet alle activiteiten van een advocaat onder de bescherming van het beroepsgeheim uit hoofde van artikel 8 EVRM vallen.
54. Zo zijn er enerzijds de activiteiten die van oudsher tot de taak van een advocaat behoren en die bijgevolg onder het beroepsgeheim vallen. Een advocaat die zijn cliënt adviseert in het kader van een gerechtelijke procedure of de voorbereiding daarvan, kan zich dus uiteraard op het beroepsgeheim beroepen. Hetzelfde geldt voor een advocaat bij wie een cliënt ad hoc juridisch advies inwint.
55. Anderzijds zijn er gevallen waarin een advocaat buiten zijn „gebruikelijke rol” van vertegenwoordiging van een cliënt of verstrekking van juridisch advies kan handelen, zodat de door die advocaat verrichte activiteiten worden gelijkgesteld aan die van andere beroepsbeoefenaren. In dergelijke gevallen kan de aard van die activiteiten echter geen rechtvaardiging vormen voor de bescherming van het beroepsgeheim, dat, zoals hierboven uiteengezet, in een democratische samenleving een zeer specifieke functie vervult, namelijk advocaten in staat stellen hun fundamentele taak te vervullen, die erin bestaat

justitiabelen te verdedigen.

56. Ik merk evenwel op dat dit onderscheid niet absoluut is en in de praktijk moeilijkheden kan opleveren – zoals uit het onderhavige geval blijkt –, met name in bepaalde gevallen waarin de advocaat een genuanceerdere rol vervult. In dit verband wijs ik erop dat de partijen in de onderhavige zaak verschillende standpunten innemen over de rol van de advocaat als intermediair in het kader van de grensoverschrijdende constructie.

57. Verzoeksters betogen namelijk dat de advocaat zich louter op grond van zijn hoedanigheid van advocaat steeds op zijn beroepsgeheim moet kunnen beroepen, ongeacht de aard van zijn activiteiten als „intermediair”. De advocaat heeft dus noch een meldingsplicht, noch een subsidiaire verplichting tot kennisgeving van de ontheffing van de meldingsplicht aan een intermediair die geen advocaat is.

58. Een aantal lidstaten (met name het Koninkrijk België en de Republiek Letland) betoogt daarentegen dat de activiteit van intermediair geen activiteit van een advocaat vormt, hetgeen de opgelegde meldings- en kennisgevingsplicht rechtvaardigt.

59. Lezing van richtlijn 2011/16 lijkt inderdaad te suggereren dat diensten die een advocaat als intermediair aanbiedt, in beginsel niet behoren tot de gebruikelijke activiteiten van het beroep van advocaat, namelijk verdediging en bepaling van de rechtspositie van de cliënt. Zo moet de als intermediair optredende advocaat op het eerste gezicht worden gelijkgesteld met andere „intermediairs”, waarvan sommige mogelijk niet onder het beroepsgeheim vallen.[\(26\)](#)

60. Volgens mij valt inderdaad te betwijfelen dat een advocaat die – alleen of met de hulp van andere beroepsbeoefenaren – een grensoverschrijdende constructie opzet en deze vervolgens aan belastingplichtigen aanbiedt, noodzakelijkerwijs in het kader van zijn beroep handelt. Met name het feit dat de advocaat vóór de verkoop van die constructie aan een cliënt bij de opzet ervan betrokken kan zijn, lijkt er mijns inziens op te duiden dat er geen noodzakelijke band tussen de advocaat en zijn cliënt bestaat die de bescherming van het beroepsgeheim zou rechtvaardigen.[\(27\)](#)

61. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat advocaten optreden buiten „de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren” en daardoor geen ontheffing van de meldingsplicht meer kunnen genieten wanneer zij „marktklare” grensoverschrijdende constructies[\(28\)](#) opzetten die, anders dan „constructies op maat”[\(29\)](#), zonder aanzienlijke aanpassingen ten uitvoer kunnen worden gelegd. Het is denkbaar dat een advocaat, zonder een adviesrelatie met cliënten te hebben, een marktklare grensoverschrijdende constructie opzet, die hij vervolgens rechtstreeks of via een intermediair aanbiedt aan belastingplichtigen. In dat geval is het niet uitgesloten dat deze advocaat buiten de nationaalrechtelijke grenzen van zijn beroep handelt, met als gevolg dat hij de constructie overeenkomstig artikel 8 bis ter, lid 1, van richtlijn 2011/16 (zoals alle andere intermediairs) dient te melden zodra deze gereed is.

62. Indien echter alleen die definitie van de advocaat-intermediair wordt gehanteerd, wordt voorbijgegaan aan de adviserende rol die hij in het kader van de juridische beoordeling van een grensoverschrijdende constructie kan spelen.

63. Ik wijs er overigens op dat, indien wordt aangenomen dat de door een advocaat verrichte activiteit van intermediair nooit onder juridisch advies valt, de vraag rijst waarom in richtlijn 2011/16 via het in de litigieuze bepaling neergelegde ontheffingsmechanisme is voorzien in de bescherming van het beroepsgeheim van advocaten. Mijns inziens zijn er twee hoofdredenen voor deze keuze van de Uniewetgever.

64. Ten eerste had richtlijn 2018/822 tot doel te voorkomen dat de regels in strijd zouden zijn met de nationale voorschriften, en moest zij tegelijkertijd de door het Handvest erkende grondbeginselen eerbiedigen[\(30\)](#), aangezien het beroepsgeheim niet op Europees niveau is geharmoniseerd.

65. Ten tweede is het onderscheid tussen activiteiten van een advocaat die deel uitmaken van de „gebruikelijke uitoefening van zijn functies” en activiteiten die daartoe niet behoren, in de praktijk lang niet altijd duidelijk. Zo is het zeer wel denkbaar dat een advocaat, zelfs in het kader van de betrokken grensoverschrijdende constructie, door zijn cliënt wordt gevraagd om die voorbereide constructie te beoordelen en dus om juridisch advies wordt verzocht. In een dergelijk geval moet deze advocaat zich ten volle kunnen beroepen op het beroepsgeheim, aangezien hij de belastingplichtige op wie die constructie betrekking heeft, juridisch advies verstrekt.

66. Ik merk bijvoorbeeld op dat in het geval van een „constructie op maat” niet kan worden uitgesloten dat een advocaat die optreedt als „intermediair” in de zin van richtlijn 2018/822, in het kader van zijn beroep handelt door juridisch advies te verlenen zoals dat het geval is bij alle andere activiteiten die een advocaat in het algemeen voor cliënten verricht en waarbij allerlei civiele of handelsrechtelijke overeenkomsten of contracten, constructies krachtens het vennootschapsrecht of het sociaal recht, of juridische strategieën worden opgesteld of beheerd.

67. Ik ben dan ook van mening dat juist omdat moeilijk a priori kan worden uitgesloten dat advocaten-intermediairs in bovengenoemd voorbeeld om juridisch advies kan worden verzocht, in richtlijn 2011/16 is vastgelegd dat advocaten van de meldingsplicht kunnen worden ontheven om de eerbiediging van hun beroepsgeheim te waarborgen.

68. Uit het voorgaande volgt dat het mij mogelijk lijkt, ook al kunnen de activiteiten van een advocaat niet altijd duidelijk van elkaar worden onderscheiden doordat deze soms complex en ondeelbaar zijn, verschil te maken tussen gevallen waarin een advocaat die „als advocaat” optreedt, zich op het beroepsgeheim moet kunnen beroepen en bijgevolg moet kunnen worden vrijgesteld van de meldingsplicht, en gevallen waarin een dergelijke bescherming niet nodig is. Ten eerste moet voor het beroepsgeheim dan ook geen dermate ruime definitie worden gehanteerd dat de activiteiten van een advocaat-intermediair die veel verder gaan dan de specifieke taken van vertegenwoordiging en advies, onder dat geheim vallen en bepaalde meldingsverplichtingen daardoor komen te vervallen, terwijl die advocaat dezelfde activiteiten verricht als intermediairs in andere beroepen. Ten tweede zou een onevenredige verenging van deze definitie het risico van een onduidelijke inmenging in de relatie tussen advocaat en cliënt met zich meebrengen.

69. In dat verband is dat onderscheid van bijzonder belang voor de toepassing van richtlijn 2018/822 om een evenwicht te bewaren tussen enerzijds het vereiste van bescherming van het beroepsgeheim van advocaten, dat in elke rechtsstaat een bijzondere plaats inneemt, en anderzijds de beoogde bestrijding van agressieve fiscale planning, die een van de belangrijkste instrumenten vormt waarmee uitholling van de belastinggrondslagen moet worden voorkomen.

70. Hoewel het dus hoofdzakelijk aan de nationale rechter staat om dit onderscheid te maken, met name omdat het beroepsgeheim niet op Europees niveau is geharmoniseerd, moeten bovengenoemde elementen hierbij wel in aanmerking worden genomen.

a) ***Verenigbaarheid van de in de litigieuze bepaling neergelegde kennisgevingsplicht met artikel 7 van het Handvest***

71. In het licht van de voorgaande overwegingen moet worden onderzocht of de litigieuze bepaling verenigbaar is met artikel 7 van het Handvest.

72. In de litigieuze bepaling is vastgelegd dat een advocaat-intermediair – wanneer hij voor zijn cliënt is ontheven van de meldingsplicht – andere intermediairs in kennis moet stellen van de krachtens artikel 8 bis ter, lid 6, van richtlijn 2011/16 op hen rustende meldingsverplichtingen. De kennisgevingsplicht omvat dus ipso facto, naast de vermelding van de betrokken grensoverschrijdende constructie en het feit dat de advocaat de andere intermediairs op hun eigen meldingsverplichtingen moet wijzen, de identificatiegegevens van de kennisgevende advocaat.

73. Ik wijs er in de eerste plaats op dat de litigieuze bepaling slechts toepassing kan vinden in het geval waarin de advocaat-intermediair en de intermediair die geen advocaat is, elkaar kennen doordat zij beiden aan de grensoverschrijdende constructie deelnemen.

74. De verplichting om de andere intermediairs in kennis te stellen, heeft dus geen betrekking op de situatie waarin de advocaat-intermediair niet op de hoogte is van de deelname van een andere intermediair aan de grensoverschrijdende constructie, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige bij verschillende intermediairs afzonderlijk advies heeft ingewonnen. Uiteindelijk is de persoon die de kennisgevingsplicht nakomt, in het geheel niet in staat om de andere intermediair in kennis te stellen, indien hij deze niet kent. De advocaat-intermediair die voldoet aan de kennisgevingsplicht, is dus niet gehouden de hem onbekende intermediairs van de constructie in kwestie op te sporen. In een dergelijk geval moet hij de betrokken belastingplichtige, te weten zijn cliënt, in kennis stellen, aan wie de meldingsplicht wordt overgedragen. Dit geval levert vanuit het oogpunt van het beroepsgeheim geen probleem op.

75. In de tweede plaats herinner ik eraan dat de inhoud van de inlichtingen die de advocaat-intermediair bij ontheffing aan de andere intermediair moet doorgeven, met het oog op de bescherming van het beroepsgeheim in richtlijn 2011/16 aanzienlijk is beperkt. Deze inlichtingen blijven dus beperkt tot de kennisgeving van de ontheffing voor de advocaat-intermediair en van de meldingsplicht die bijgevolg op deze andere intermediair rust. De in de litigieuze bepaling neergelegde kennisgevingsplicht houdt niet in dat er inlichtingen worden bekendgemaakt over de inhoud, de juridische beoordeling van de advocaat of de communicatie die tussen hem en zijn cliënt heeft plaatsgevonden.[\(31\)](#)

76. In de derde plaats merk ik bij wijze van voorbeeld op dat het mogelijk is dat alle intermediairs die betrokken waren bij de opzet van een grensoverschrijdende constructie, met instemming van de betrokken belastingplichtige (die daarbij mogelijk zelfs een coördinerende rol vervulde) aan alle stadia van de organisatie van die constructie hebben deelgenomen, waarbij ook de kwestie van melding aan de belastingautoriteiten en hun respectieve verplichtingen aan de orde zijn gekomen.[\(32\)](#) Evenmin kan worden uitgesloten dat een intermediair, op wie hoe dan ook een meldingsplicht rust, (reeds) heeft geconcludeerd dat de betrokken constructie moet worden gemeld, voordat de advocaat (met wie de constructie is opgezet) de intermediair van zijn ontheffing in kennis heeft gesteld en hem op zijn kennisgevingsplicht heeft gewezen. De criteria op basis waarvan de meldingsplicht in werking treedt, worden immers opgesomd in richtlijn 2011/16, zodat iedere andere intermediair en zelfs de belastingplichtige zelf een meldingsplichtige fiscale constructie kunnen „herkennen”. In deze gevallen – en behoudens de nationale regels inzake het beroepsgeheim van advocaten – zou kunnen worden aangenomen dat het beroepsgeheim niet is geschonden.[\(33\)](#) Hiervoor pleit dat de inlichtingen die de advocaat-intermediair moet verstrekken aan de intermediair die geen advocaat is, beperkt zijn tot de ontheffing die aan de advocaat is verleend en de identificatie van het betrokken dossier.[\(34\)](#)

77. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat de litigieuze bepaling op het eerste gezicht geen inbreuk kan maken op de door artikel 7 van het Handvest beschermde rechten wanneer de door de advocaat aan de andere intermediair verstrekte inlichtingen, met inbegrip van zijn naam, reeds ter kennis van die intermediair zijn gebracht.

78. Niettemin kan, ook al kennen de advocaat-intermediair en de andere intermediair elkaar, niet worden uitgesloten dat er in bepaalde gevallen sprake kan zijn van inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven.

79. In de eerste plaats zij in herinnering gebracht dat juridisch advies niet alleen met betrekking tot de inhoud, maar ook met betrekking tot het bestaan ervan onder de bescherming van artikel 8 EVRM valt. [\(35\)](#) Op grond van het beroepsgeheim van de advocaat, dat berust op de vertrouwensrelatie tussen hem en zijn cliënt, mag de advocaat het bestaan van deze relatie, laat staan de inhoud van hun communicatie, aan niemand bekendmaken (tenzij de cliënt daarmee uitdrukkelijk instemt).[\(36\)](#)

80. Wanneer de advocaat wordt vrijgesteld van de op intermediairs rustende meldingsplicht, vloeit uit de vertrouwensrelatie die hij met zijn cliënt onderhoudt en uit de geheimhoudingsplicht die hij jegens hem

heeft, dus logischerwijs voort dat hij voornamelijk zijn cliënt daarover moet kunnen informeren. Er zij tevens op gewezen dat advocaten de beroepspllicht hebben om cliënten in kennis te stellen van de op hen rustende wettelijke verplichtingen. Indien zij dat nalaten, kan hun beroepsaansprakelijkheid in het gedrang komen.

81. In de tweede plaats wijs ik erop dat het beroepsgeheim niet alleen betrekking heeft op de communicatie tussen een cliënt en zijn advocaat, maar ook op diens juridische adviezen. Zelfs indien advocaat en intermediair elkaar – wegens hun gezamenlijke deelname aan de betrokken constructie – kennen, neemt dit dus niet weg dat de advocaat, door de andere intermediair op de hoogte te stellen van zijn ontheffing, die intermediair ook op de hoogte stelt van zijn beoordeling dat de betrokken constructie de in bijlage IV bij richtlijn 2018/822 genoemde „wezenskenmerken” bevat en bijgevolg als „grensoverschrijdende constructie” moet worden gemeld. Deze beoordeling vloeit voort uit een feitelijke en juridische analyse die de kern van de adviesactiviteit van een advocaat vormt. Hieruit volgt dat die beoordeling onder het beroepsgeheim valt en de advocaat deze alleen aan zijn cliënt mag meedelen.

82. In de derde plaats merk ik op dat de in punt 76 van deze conclusie onderzochte hypothese mogelijk niet in alle gevallen kan worden toegepast, zelfs indien ervan wordt uitgegaan dat de advocaat en de intermediair(s) elkaar kennen doordat zij betrokken zijn bij de opzet van dezelfde grensoverschrijdende constructie. Dit is met name het geval wanneer tal van intermediairs in verschillende stadia van de opzet van de betrokken constructie betrokken zijn en de deelname van deze verschillende intermediairs aan de grensoverschrijdende constructie naargelang van hun respectieve rollen varieert.[\(37\)](#)

83. Hieruit volgt dat in richtlijn 2011/16 weliswaar wordt getracht de schending van het beroepsgeheim te beperken, maar een dergelijke schending in bepaalde gevallen toch kan worden vastgesteld.

b) *Rechtvaardiging van de litigieuze bepaling*

84. Volgens vaste rechtspraak van het Hof hebben grondrechten geen absolute gelding, maar kunnen zij beperkingen bevatten, mits deze werkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, geen onevenredige en onduidbare ingreep tot gevolg hebben waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast.[\(38\)](#)

85. Derhalve moet worden onderzocht of de betrokken kennisgevingsplicht bij wet is vastgesteld, een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang nastreeft, noodzakelijk is om die doelstelling te verwezenlijken en in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

86. In de eerste plaats is de verplichting voor de advocaat-intermediair om zijn ontheffing van de meldingsplicht mee te delen aan een andere intermediair die aan dezelfde grensoverschrijdende constructie heeft deelgenomen, uitdrukkelijk bij wet vastgesteld, namelijk in de litigieuze bepaling.

87. Ik ben in dit verband van mening dat de kennisgevingsplicht is neergelegd in een bepaling die voldoende duidelijk en nauwkeurig is.[\(39\)](#)

88. In de tweede plaats is het in casu door het Unierecht nagestreefde algemene belang de bestrijding van agressieve fiscale planning, waarvoor een internationale fiscale samenwerking is opgezet waarbij inlichtingen worden uitgewisseld tussen lidstaten.

89. Ik wijs er in dit verband op dat vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking volgens vaste rechtspraak een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang is.[\(40\)](#) Hetzelfde geldt voor de bestrijding van constructies die als misbruik kunnen worden aangemerkt, wanneer de verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel van de betrokken transacties is.[\(41\)](#)

90. Bovendien heeft het Hof erkend dat „de noodzaak van handhaving van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten” een rechtvaardigingsgrond voor beperkingen kan

vormen, met name wanneer de betrokken nationale maatregelen ertoe strekken „gedragingen te voorkomen die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden”.(42)

91. Hoewel met richtlijn 2018/822 niet uitdrukkelijk het doel van bestrijding van belastingontduiking wordt nagestreefd omdat het om een „illegale activiteit” gaat, blijkt uit de overwegingen 2, 4, 8 en 9 van die richtlijn duidelijk dat de daarin neergelegde verplichtingen voor intermediairs ertoe strekken de nationale belastinggrondslagen tegen uitholling te beschermen door toezicht te houden op „mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies”. De meldingsplicht waarin de richtlijn voorziet, heeft dus ten eerste tot doel ervoor te zorgen dat belastingregelingen snel kunnen worden aangepast om weliswaar rechtmatige, maar agressieve fiscale praktijken aan te pakken, en ten tweede, in samenhang met het voorgaande, de opzet van dergelijke constructies uiteindelijk te ontmoedigen.(43)

92. Hoewel inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven mijns inziens gerechtvaardigd kan zijn in het licht van het door richtlijn 2018/822 nagestreefde doel, moet een dergelijke inmenging niettemin noodzakelijk en evenredig zijn.

93. In de derde plaats moet dus worden onderzocht of de betrokken kennisgevingsplicht noodzakelijk is om de doelstelling van bestrijding van agressieve fiscale planning te verwezenlijken en in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

94. In dit verband moet er ten eerste aan worden herinnerd dat de omvang van de kennisgevingsplicht volgens de Uniewetgever door middel van waarborgen voor het beroepsgeheim tot het strikte minimum moet worden beperkt.

95. Zo is de litigieuze bepaling slechts van toepassing in een aantal welomschreven gevallen, namelijk wanneer intermediairs die geen advocaat zijn, daadwerkelijk en met toestemming van de belastingplichtige cliënt met de advocaat-intermediair samenwerken.(44) Voorts wordt de schending van het beroepsgeheim van de advocaat verder beperkt door de omvang en de inhoud van de inlichtingen waarvan de advocaat-intermediair de andere intermediair in kennis moet stellen, die – grotendeels – reeds bij die intermediair bekend zijn.(45)

96. Ten tweede wordt met de litigieuze bepaling mijns inziens de doeltreffendheid van het systeem van melding van grensoverschrijdende constructies aan de belastingautoriteiten gewaarborgd. Hoewel voor intermediairs die geen advocaat zijn, ongeacht een eventuele kennisgeving door een advocaat-intermediair, op grond van artikel 8 bis ter, lid 1, van richtlijn 2011/16 nog wel een meldingsplicht jegens de belastingautoriteiten geldt, kan met de in de litigieuze bepaling neergelegde kennisgevingsplicht immers worden gewaarborgd dat de belastingautoriteiten de nodige inlichtingen krijgen om de grensoverschrijdende constructie te beoordelen. Met andere woorden, dankzij dit mechanisme kunnen de andere intermediairs „bewust” worden gemaakt van de op hen rustende meldingsplicht, en kan tevens worden gewaarborgd dat grensoverschrijdende constructies waarvoor het risico bestaat dat melding wordt nagelaten, daadwerkelijk worden gemeld.

97. Ik ben echter van mening dat ook de subsidiaire verplichting van de intermediair om de naam van de advocaat-intermediair aan de belastingautoriteiten mee te delen, in aanmerking dient te worden genomen om ten volle te kunnen beoordelen of de litigieuze bepaling verenigbaar is met artikel 7 van het Handvest.

3. Vormt de bekendmaking van de naam van de door het beroepsgeheim beschermde advocaat-intermediair aan de belastingautoriteiten in het kader van de op intermediairs en belastingplichtigen rustende meldingsplicht een schending van artikel 7 van het Handvest?

98. Opgemerkt zij dat de twijfels van de verwijzende rechter over de verenigbaarheid van richtlijn 2011/16 met het Handvest enkel betrekking hebben op de litigieuze bepaling, en niet op de (in een later stadium te volgen) procedure voor kennisgeving van inlichtingen over de grensoverschrijdende

constructie aan de belastingautoriteiten. Mijns inziens is de bekendmaking van de naam van de advocaat-intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, uit het oogpunt van artikel 7 van het Handvest echter net zo relevant.

99. Ik herinner er namelijk aan dat het EHRM heeft geoordeeld dat de verplichting voor een advocaat om aan een administratieve autoriteit inlichtingen over een andere persoon te verstrekken waarover hij wegens uitwisselingen met die persoon beschikt, inmenging in het recht op eerbiediging van zijn privéleven vormt.[\(46\)](#)

100. Zelfs indien de advocaat is ontheven van zijn verplichting tot kennisgeving aan de belastingautoriteiten, zal het bestaan van communicatie met zijn belastingplichtige cliënt (en bijgevolg de naam van die advocaat) in casu hetzij door de belastingplichtige zelf, hetzij door een intermediair, aan de belastingautoriteiten worden bekendgemaakt.

101. Ik herinner eraan dat in kennis gestelde andere intermediairs, die aldus op de hoogte zijn gebracht van de betrokkenheid van de advocaat en die zelf niet aan het beroepsgeheim gebonden zijn, de belastingdienst vanwege hun eigen meldingsverplichtingen krachtens artikel 8 bis ter, lid 1, van richtlijn 2011/16 niet alleen op de hoogte zullen stellen van het bestaan van de grensoverschrijdende constructie en van de betrokken belastingplichtige, maar ook van de betrokkenheid van de advocaat-intermediair. In dit verband blijkt uit artikel 8 bis ter, lid 9, tweede alinea, en lid 14, van deze richtlijn dat de identificatiegegevens van intermediairs behoren tot de inlichtingen die op grond van de meldingsplicht moeten worden verstrekt.

102. Ik ben derhalve van mening dat de litigieuze bepaling afbreuk doet aan de door artikel 8 EVRM gewaarborgde versterkte bescherming van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten. Derhalve moet worden onderzocht of de betrokken verplichting inderdaad bij wet is vastgesteld, een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang nastreeft, noodzakelijk is om die doelstelling te verwezenlijken en in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

103. Wat de eerste twee in aanmerking te nemen criteria betreft, verwijs ik naar mijn bovenstaande analyse met betrekking tot de litigieuze bepaling, die van overeenkomstige toepassing is op artikel 8 bis ter, lid 9, tweede alinea, en lid 14, van richtlijn 2011/16.[\(47\)](#)

104. De hiernavolgende analyse betreft dus uitsluitend de vraag of de mededeling van de naam van de advocaat aan de belastingautoriteiten door een intermediair die geen advocaat is of door de belastingplichtige noodzakelijk is om de doelstelling van bestrijding van agressieve fiscale planning te verwezenlijken en in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

105. Er zij op gewezen dat de belastingautoriteiten, gelet op de ontvangen inlichtingen, over alle gegevens beschikken die nodig zijn om de betrokken grensoverschrijdende constructies te beoordelen. Het verkrijgen van de naam van de advocaat biedt dus geen wezenlijke informatie over de betrokken constructie.

106. Bovendien kunnen de belastingautoriteiten zowel de belastingplichtige zelf als intermediairs die niet onder het beroepsgeheim vallen, uit hoofde van hun verificatie- en controlebevoegdheden om alle aanvullende (en andere dan reeds in de melding ontvangen) inlichtingen verzoeken.

107. Voor het overige heeft het voor de belastingautoriteiten geen nut om de identiteit van de advocaat-intermediair te kennen, aangezien hij, zoals in richtlijn 2011/16 zelf ook wordt vermeld, de grensoverschrijdende constructie vanwege zijn beroepsgeheim niet hoeft te melden. Met andere woorden, voor elk verzoek om inlichtingen van de belastingdienst aan de advocaat-intermediair kan het beroepsgeheim worden ingeroepen (behalve wanneer de cliënt de advocaat heeft gemachtigd om het verzoek in te willigen), zodat verzoeken slechts effect kunnen sorteren indien deze worden gericht aan de belastingplichtige of eventueel aan andere intermediairs voor wie het beroepsgeheim niet geldt.

108. Ter terechtzitting hebben sommige lidstaten en de Commissie betoogd dat de kennisgeving van de naam van de advocaat aan de belastingautoriteiten is gerechtvaardigd om een doeltreffend toezicht op bij de grensoverschrijdende constructies betrokken intermediairs te waarborgen. Wat advocaten betreft, strekt deze maatregel er dan ook toe na te gaan of een advocaat zijn verplichtingen uit hoofde van richtlijn 2018/822 is nagekomen en of het beroepsgeheim op goede gronden is ingeroepen.

109. Richtlijn 2018/822 beoogt weliswaar te verzekeren dat intermediairs vanwege hun centrale rol bij de organisatie van grensoverschrijdende constructies de nodige inlichtingen aan de belastingautoriteiten verstrekken, maar dit neemt niet weg dat de bestrijding van agressieve fiscale planningspraktijken de voornaamste doelstelling van die richtlijn vormt.

110. Deze doelstelling is gebaseerd op het feit dat de belastingautoriteiten voortaan de nodige inlichtingen kunnen verkrijgen op basis waarvan zij grensoverschrijdende constructies kunnen beoordelen, deze gegevens met de lidstaten kunnen uitwisselen en hun belastingwetgeving dienovereenkomstig kunnen aanpassen. Op grond van deze doelstelling, die wordt bereikt vanaf het moment waarop deze inlichtingen worden verkregen – ongeacht of deze door een intermediair of een belastingplichtige zijn verstrekt –, hoeft de naam van de betrokken advocaat echter niet bekend te zijn wanneer hij zich op het beroepsgeheim beroept, en hoeft evenmin te worden nagegaan of hij zich op goede gronden op het beroepsgeheim heeft beroepen.

111. Opgemerkt zij dat met richtlijn 2018/822 tevens wordt beoogd het beroepsgeheim van advocaten en de algemene beginselen van het Handvest te beschermen.⁽⁴⁸⁾ Wanneer intermediairs en belastingplichtigen worden verplicht om de naam van de advocaat te verstrekken, zou deze maatregel echter tegen die doelstelling indruisen.

112. Het zou dan ook paradoxaal zijn om het beroepsgeheim van de advocaat te erkennen en hem uit dien hoofde een ontheffing van de meldingsplicht te verlenen, om vervolgens inbreuk op dat recht te maken door te bepalen dat zijn naam, als indirect gevolg van de op de andere intermediair (en de belastingplichtige) rustende meldingsplicht, aan de belastingautoriteiten moet worden meegedeeld. Bovendien komt uit geen enkele bepaling van richtlijn 2018/822 uitdrukkelijk naar voren dat zij ertoe strekt na te gaan of de advocaat aanspraak kon maken op het beroepsgeheim.

113. Ik ben daarom van mening dat, hoewel niet kan worden uitgesloten dat een lidstaat een dergelijke controle op grond van het nationale recht (en de op advocaten toepasselijke beroeps- en gedragsregels) wel mag uitvoeren – bijvoorbeeld wanneer wordt vermoed dat een advocaat aan een frauduleuze activiteit heeft deelgenomen –, die controle geen rechtsgrondslag vindt in richtlijn 2018/822.

114. Derhalve moeten de intermediair en de belastingplichtige in het kader van de toepassing van artikel 8 bis ter, lid 9, van richtlijn 2011/16 mijns inziens aan hun meldingsverplichtingen kunnen voldoen door middel van een abstract schema waarin de identiteit van de advocaat niet mag worden vermeld.⁽⁴⁹⁾

115. Een dergelijke oplossing zou in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel, aangezien zij niet verder gaat dan wat strikt noodzakelijk is om de met richtlijn 2018/822 beoogde doelstellingen te verwezenlijken.

116. Met een abstract schema waarin de naam van de advocaat niet voorkomt, kan de doelstelling van bestrijding van agressieve fiscale planning worden verwezenlijkt en kan tegelijkertijd worden toegezien op eerbiediging van het beroepsgeheim en het privéleven, zoals gewaarborgd door artikel 7 van het Handvest. Bovendien zou de voorgestelde oplossing mijns inziens de doeltreffendheid van het systeem voor melding van grensoverschrijdende constructies aan de belastingautoriteiten kunnen waarborgen, zonder die autoriteiten alle noodzakelijke inlichtingen over de betrokken fiscale constructies te ontnemen (de naam van de advocaat maakt om de in de punten 105 tot en met 107 hierboven uiteengezette redenen geen deel uit van die inlichtingen.)

117. Gelet op het voorgaande ben ik ten eerste van mening dat de identificatie van een advocaat als deel

van de inlichtingen die in het kader van de meldingsplicht van artikel 8 bis ter, lid 9, tweede alinea, en lid 14, van richtlijn 2011/16 moeten worden verstrekt, schending van artikel 7 van het Handvest oplevert wanneer die advocaat uit hoofde van het beroepsgeheim is ontheven van de meldingsplicht. Ten tweede heeft de uit de litigieuze bepaling voortvloeiende aantasting van de bescherming van het privéleven, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, in mijn opvatting geen onevenredige en onduldbare ingreep tot gevolg waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast, mits de naam van de advocaat-intermediair niet aan de belastingautoriteiten wordt meegedeeld.

V. Conclusie

118. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de door het Grondwettelijk Hof gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

„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, op grond waarvan een als intermediair optredende advocaat die vanwege een beroep op zijn beroepsgeheim is ontheven van de meldingsplicht, een andere intermediair onverwijld in kennis dient te stellen van de meldingsverplichtingen die krachtens lid 6 van dat artikel op die intermediair rusten, vormt geen schending van het door artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven, op voorwaarde dat de naam van die advocaat bij de nakoming van de in artikel 8 bis ter, lid 9, tweede alinea, en lid 14, van die richtlijn neergelegde meldingsplicht niet aan de belastingautoriteiten wordt meegedeeld.”

1 Oorspronkelijke taal: Frans.

2 Richtlijn 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: „richtlijn 2011/16”). De in de onderhavige zaak gekozen oplossing bepaalt ook de uitkomst van zaak C-398/21 (Conseil national des barreaux e.a.), die in afwachting van de in casu te geven beslissing is geschorst. De bepalingen van richtlijn 2011/16 waarop de prejudiciële vraag in de onderhavige zaak betrekking heeft en de gronden waarop die vraag is gebaseerd, zijn namelijk dezelfde als die welke de Conseil d’État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing in zaak C-398/21 heeft aangevoerd.

3 Richtlijn van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (hierna: „richtlijn 2018/822”).

4 [Voetnoot niet relevant voor de Nederlandse versie.]

5 Zie de litigieuze bepaling en overweging 8 van richtlijn 2018/822.

6 Zie artikel 8 bis ter, lid 6, van richtlijn 2011/16.

7 Zie de litigieuze bepaling.

[8](#) Ik herinner er in dit verband aan dat het Grondwettelijk Hof in de verwijzingsbeslissing de schorsing van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij het decreet van 26 juni 2020, heeft gelast „uitsluitend in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren”.

[9](#) Niettemin moet worden opgemerkt dat de advocaat-intermediair op grond van de in de litigieuze bepaling neergelegde kennisgevingsplicht aan deze andere intermediair weliswaar geen andere inlichtingen die hij over de betrokken klant heeft hoeft te verstrekken, maar dat dit niet het geval lijkt te zijn voor de Belgische omzettingbepaling. Volgens het Belgische recht is namelijk een aanvullende motivering vereist waarin wordt uitgelegd waarom een advocaat-intermediair de meldingsplicht vanwege zijn beroepsgeheim niet kan nakomen. De prejudiciële vraag heeft echter geen betrekking op de Belgische omzettingbepaling, maar op de verenigbaarheid van de litigieuze bepaling met de artikelen 7 en 47 van het Handvest.

[10](#) Arrest van 18 mei 1982, AM & S Europe/Commissie (155/79, EU:C:1982:157, punt 18).

[11](#) Zie met name EHRM, 16 december 1992, Niemietz tegen Duitsland (CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37). Over het recht op eerbiediging van het privéleven zie EHRM, 24 juli 2008, André e.a. tegen Frankrijk (CE:ECHR:2008:0724JUD001860303, § 36), en 6 december 2012, Michaud tegen Frankrijk; hierna: „arrest Michaud” (CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117-119).

[12](#) Arrest van 15 juli 2021, Commissie/Polen (Tuchtregeling voor rechters) (C-791/19, EU:C:2021:596, punt 165 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[13](#) Arrest van 26 juni 2007, Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a. (C-305/05; hierna: „arrest Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a.”, EU:C:2007:383, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[14](#) In het kader van artikel 2 bis, punt 5, van richtlijn 91/308/EEG van de Raad van 10 juni 1991 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (PB 1991, L 166, blz. 77) bestond de rol van advocaten erin om hun cliënten bij te staan bij de voorbereiding of uitvoering van bepaalde, hoofdzakelijk financiële of onroerendgoedtransacties, dan wel om bij dergelijke transacties in hun naam en voor hun rekening op te treden.

[15](#) Arrest Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a., punten 33 en 35.

[16](#) Arrest Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a., punt 32. Cursivering van mij.

[17](#) Zie EHRM, 16 december 1992, Niemietz tegen Duitsland (CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37).

[18](#) Hetzelfde geldt voor alle andere kennisgevingsverplichtingen jegens de belastingautoriteiten die daaruit voortvloeien voor deze intermediair die geen advocaat is.

[19](#) Zie de toelichtingen bij het Handvest van de grondrechten (PB 2007, C 303, blz. 17).

[20](#) Arrest Michaud, §§ 118 en 119.

[21](#) Arrest Michaud, §§ 118 en 119.

[22](#) Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 26 oktober 2005 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme (PB 2005, L 309, blz. 15).

[23](#) Arrest Michaud, § 91.

[24](#) Arrest Michaud, § 127. Cursivering van mij.

[25](#) Arrest Michaud, § 127. Cursiveringen van mij.

[26](#) Pas in tweede instantie biedt richtlijn 2011/16 de lidstaten de mogelijkheid om de advocaat-intermediair te ontheffen van de verplichting om de in artikel 8 bis ter, lid 1, van die richtlijn bedoelde inlichtingen te verstrekken, indien die verplichting naar nationaal recht een inbreuk op het beroepsgeheim vormt.

[27](#) In dit verband merk ik op dat de meldingsplicht volgens artikel 8 bis ter, lid 1, van richtlijn 2011/16 meteen bij de opzet van de constructie in kwestie ontstaat.

[28](#) Zie artikel 3, punt 24, van richtlijn 2011/16.

[29](#) Zie artikel 3, punt 25, van richtlijn 2011/16.

[30](#) Zie overweging 18 van richtlijn 2018/822.

[31](#) Zie artikel 8 bis ter, lid 14, onder c), van richtlijn 2011/16.

[32](#) Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de cliënt zelf het beroepsgeheim „opheft” door in de communicatie met zijn advocaat andere intermediairs op te nemen.

[33](#) Naar mijn mening zou dit scenario vergelijkbaar kunnen zijn met dat waarin een advocaat en andere beroepsbeoefenaren (zoals een notaris, bankier, boekhouder, vastgoedmakelaar of iedere andere adviseur) hun diensten in het kader van een gemeenschappelijk project aan een cliënt aanbieden en die cliënt hen kan verzoeken om rechtstreeks en „vrij” met elkaar te communiceren, ook wanneer het gaat om verplichtingen van de cliënt jegens overheidsinstanties. Het feit dat de advocaat een van deze beroepsbeoefenaren „herinnert” aan een mogelijk op hem (of hen) rustende meldingsplicht om de

(gemeenschappelijke) belangen van hun cliënt te waarborgen, mag uit het oogpunt van het beroepsgeheim geen problemen opleveren, uiteraard onder voorbehoud van de nationale regels die op deze beroepen van toepassing zijn (waaronder dat van advocaat).

[34](#) Zie punt 75 van deze conclusie.

[35](#) Zie punt 49 van deze conclusie.

[36](#) Uiteraard met uitzondering van het geval waarin het gevraagde advies gericht is op het plegen van een strafbaar feit door de cliënt, in welk geval de advocaat niet tot dat strafbare feit mag bijdragen met zijn advies en van zijn beroepsgeheimhoudingsplicht kan worden ontheven.

[37](#) Zo is het mogelijk dat de verschillende intermediairs in diverse stadia aan de opzet van de betrokken constructie hebben deelgenomen en dat zij daarbij niet allen in dezelfde mate betrokken zijn geweest, zodat die intermediairs niet over exact dezelfde informatie beschikken.

[38](#) Arrest van 13 september 2018, UBS Europe e.a. (C-358/16, EU:C:2018:715, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[39](#) Uiteraard staat het aan de nationale rechter om te beoordelen of de nationale omzettingbepalingen dezelfde kenmerken hebben.

[40](#) Arrest van 6 oktober 2020, Luxemburgse Staat (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken) (C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punten 86-88 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[41](#) Arrest van 22 november 2017, Cussens e.a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[42](#) Arrest van 26 februari 2019, X (In een derde land gevestigde tussenvennootschappen) (C-135/17, EU:C:2019:136, punt 72 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[43](#) Ik wijs er ook op dat volgens overweging 14 van richtlijn 2018/822 „agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies, waarvan het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van de toepasselijke belastingwetgeving ondermijnt, onderworpen zijn aan de algemene antimisbruikregel van artikel 6 van richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad [van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PB 2006, L 193, blz. 1)]”.

[44](#) Zie punten 73 en 74 van deze conclusie.

[45](#) Zie punt 75 van deze conclusie.

[46](#) Arrest Michaud, § 91.

[47](#) Zie punten 86-91 van deze conclusie.

[48](#) Zie overweging 18 van richtlijn 2018/822.

[49](#) Zo zou anonimisering van de naam van de advocaat als passende oplossing kunnen worden gekozen.