

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
N. EMILIOU
van 29 februari 2024 ([1](#))

Zaak C-623/22

**Belgian Association of Tax Lawyers,
SR,
FK,
Ordre des barreaux francophones et germanophone,
Orde van Vlaamse Balies,
CQ,
Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,
Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten,
VH,
ZS,
NI,
EX
tegen
Eerste Minister,
in tegenwoordigheid van:
Conseil des barreaux européens AISBL,
Conseil National des Barreaux de France**

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

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2011/16/EU– Administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen – Richtlijn (EU) 2018/822 – Mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructies – Grondslaguitholling en winstverschuiving – Meldingsplicht – Automatische uitwisseling van inlichtingen – Artikel 49 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Legaliteitsbeginsel inzake straffen – Duidelijkheid en nauwkeurigheid van de meldingsplicht – Artikel 7 van het Handvest – Recht op eerbiediging van het privéleven – Bestaan en rechtvaardiging van de inmenging in het privéleven – Intermediairs – Wettelijk verschoningsrecht – Werkingssfeer van de ontheffing”

I. Inleiding

1. Terwijl belastingontduiking, fraude en misbruik sinds mensenheugenis tot de grootste zorgen van elke overheid behoren, zijn grondslaguitholling en winstverschuiving (base erosion and profit shifting; hierna: „BEPS”) strategieën die een relatief nieuw verschijnsel vormen. BEPS zijn in wezen agressieve strategieën voor internationale belastingplanning waarbij gebruik wordt gemaakt van hiaten in en incongruenties tussen belastingregels teneinde winsten kunstmatig te verschuiven naar plaatsen waar daarover geen of minder belasting wordt geheven, hetgeen ertoe leidt dat er weinig of geen belasting wordt betaald en dat overheden aanzienlijke opbrengsten mislopen.⁽²⁾
2. De steeds groter wordende invloed van die strategieën op de schatkist – als gevolg van een reeks factoren waaronder toegenomen mobiliteit, wereldwijde waardeketens en digitalisering van de economie – en de grotere bewustwording onder burgers – die van mening zijn dat deze strategieën de rechtvaardigheid en integriteit van belastingstelsels ondermijnen – hebben zowel mondiaal als binnen de Europese Unie tot discussies geleid over de vraag hoe overheden op dat fenomeen moeten reageren.
3. Een van de belangrijkste instrumenten die de Europese Unie in dat verband heeft vastgesteld is richtlijn (EU) 2018/822 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.⁽³⁾ Bij richtlijn 2018/822 is in wezen een meldingsplicht voor intermediairs en belastingplichtigen ingevoerd, in combinatie met de automatische uitwisseling van inlichtingen tussen de belastingdiensten van de lidstaten met betrekking tot mogelijk „agressieve” grensoverschrijdende fiscale constructies.⁽⁴⁾
4. In de onderhavige zaak is het Hof verzocht de rechtmatigheid van die meldingsplicht te toetsen. In de vijf prejudiciële vragen van het Grondwettelijk Hof (België) zijn in dat verband diverse rechtsvragen aan de orde gesteld. Een aantal daarvan heeft betrekking op specifieke aspecten van richtlijn 2018/822, terwijl andere vragen zien op algemenere kwesties, waaronder met name de vraag of de inmenging in het privéleven van personen die verplicht zijn om aan de bevoegde autoriteiten relevante inlichtingen te verstrekken in strijd is met artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. Bij 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⁽⁵⁾ is een systeem van beveiligde administratieve samenwerking tussen de nationale belastingautoriteiten van de lidstaten ingevoerd en zijn de voorschriften en procedures voor de uitwisseling van inlichtingen voor belastingdoeleinden vastgesteld.
6. Richtlijn 2011/16 is meermaals gewijzigd en in het bijzonder, zoals hierboven vermeld, bij richtlijn 2018/822.⁽⁶⁾
7. De overwegingen 2, 4, 6, 8 en 9 van richtlijn 2018/822 luiden als volgt⁽⁷⁾:

„(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. Dergelijke structuren bestaan gewoonlijk uit constructies die zich over meerdere rechtsgebieden uitstrekken, waarbij belastbare winsten worden verschoven naar gunstigere belastingregimes of de totale belastingdruk op een belastingplichtige wordt verlaagd. Daardoor lopen de lidstaten vaak aanzienlijke belastinginkomsten mis en kunnen zij moeilijker een groeivriendelijk fiscaal beleid voeren. 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 dicht door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten. [...]

[...]

- (4) [...] [De] Commissie [is] gevraagd om initiatieven te nemen voor de verplichte melding van informatie over mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies overeenkomstig actiepunt 12 van het OESO-project inzake [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. [...]

[...]

- (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 over bepaalde grensoverschrijdende constructies die kunnen worden gebruikt voor agressieve fiscale planning, een stap in de goede richting betekenen. Om dit in te bedden in een meer omvattend beleid zou het ook nodig zijn dat de belastingautoriteiten deze inlichtingen in een volgende fase, dat wil zeggen na de melding, delen met hun gelijken in andere lidstaten. [...]

[...]

- (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. [...] 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.

[...]”

8. In artikel 3 van richtlijn 2011/16 („Definities”) zijn onder andere de volgende definities opgenomen: „grensoverschrijdende constructie” (punt 18), „wezenskenmerk” (punt 20), „intermediair” (punt 21), „verbonden onderneming” (punt 23), „marktklare constructie” (punt 24) en „constructie op maat” (punt 25).

9. Artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 („Reikwijdte van en voorwaarden met betrekking tot de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies”) bepaalt het volgende:

„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.

[...]

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.

7. De relevante belastingplichtige bij wie de meldingsplicht ligt, verstrekt de inlichtingen binnen dertig dagen, te rekenen vanaf de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie ter beschikking van de relevante belastingplichtige is gesteld of gereed is voor implementatie door de relevante belastingplichtige of zodra de eerste stap voor de implementatie ervan met betrekking tot de relevante belastingplichtige is ondernomen, naargelang wat het eerst plaatsvindt.

[...]

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.”

10. Artikel 25 bis van richtlijn 2011/16 („Sancties”) bepaalt:

„De lidstaten stellen de regels vast inzake de sancties die van toepassing zijn op inbreuken op krachtens deze richtlijn vastgestelde nationale bepalingen ter uitvoering van de artikelen 8 bis bis, 8 bis ter en 8 bis quater, en treffen alle maatregelen om ervoor te zorgen dat zij worden toegepast. De sancties zijn doeltreffend, evenredig en afschrikkend.”

11. Bijlage IV bij richtlijn 2011/16 heeft het opschrift „Wezenskenmerken”. Deel I („Main benefit test”) van deze bijlage luidt als volgt:

„De algemene wezenskenmerken in categorie A en de specifieke wezenskenmerken in categorie B en categorie C, punt 1, onder b), i), onder c) en onder d), mogen uitsluitend in aanmerking worden genomen indien ze aan de ‚main benefit test’ voldoen.

Aan die toets is voldaan indien kan worden aangetoond dat het belangrijkste voordeel dat of een van de belangrijkste voordelen die, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs te verwachten valt van een constructie het verkrijgen van een belastingvoordeel is.

In het kader van het wezenskenmerk in categorie C, punt 1, kan de aanwezigheid van de in categorie C, punt 1, onder b), i), onder c) of onder d) bepaalde voorwaarden op zich geen reden zijn om te concluderen dat een constructie voldoet aan de ‚main benefit test’.”

Deel II van bijlage IV omvat de „Categorieën wezenskenmerken” en wel als volgt: A. Algemene wezenskenmerken die aan de „main benefit test” zijn gekoppeld; B. Specifieke wezenskenmerken die aan de „main benefit test” zijn gekoppeld; C. Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties; D. Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang, en E. Specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen.

B. Nationaal recht

12. Het Koninkrijk België heeft richtlijn 2018/822 omgezet in een wet van 20 december 2019.⁽⁸⁾

III. Feiten, nationale procedure en prejudiciële vragen

13. In 2020 hebben de Belgian Association of Tax Lawyers (hierna: „BATL”), de Ordre des barreaux francophones et germanophone (hierna: „OBFG”), de Orde van Vlaamse Balies e.a., het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (hierna: „IAB”) (hierna tezamen: „verzoekers in het hoofdgeding”) bij het Grondwettelijk Hof beroep ingesteld tot schorsing van de wet van 20 december 2019 en tot gehele of gedeeltelijke vernietiging ervan op grond dat bij die wet een richtlijn is omgezet die geheel of gedeeltelijk onrechtmatig was. Naar hun opvatting schendt richtlijn 2018/822 enkele bepalingen van het Handvest en algemene beginselen van het Unierecht.

14. Aangezien het Grondwettelijk Hof twijfels had over de juiste uitlegging van enkele bepalingen van het Handvest en algemene beginselen van het Unierecht, heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Schendt [richtlijn 2018/822] artikel 6, lid 3, [VEU] en de artikelen 20 en 21 van het [Handvest], en meer specifiek het bij die bepalingen gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in zoverre [richtlijn 2018/822] de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies niet beperkt tot de vennootschapsbelasting, maar van toepassing maakt op alle belastingen die vallen onder het toepassingsgebied van [richtlijn 2011/16], hetgeen in het Belgisch recht niet alleen de vennootschapsbelasting omvat, maar ook andere directe belastingen dan de vennootschapsbelasting en indirecte belastingen, zoals de registratierechten?
- 2) Schendt [richtlijn 2018/822] het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het [Handvest] en artikel 7, lid 1, van het Verdrag voor de rechten van de mens [(EVRM)], het algemeen beginsel van rechtszekerheid en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het [Handvest] en bij artikel 8 [EVRM], in zoverre de begrippen ‚constructie’ (en derhalve de begrippen ‚grensoverschrijdende constructie’, ‚marktklare constructie’ en ‚constructie op maat’), ‚intermediair’, ‚deelnemer’, ‚verbonden onderneming’, de kwalificatie ‚grensoverschrijdend’, de verschillende ‚wezenskenmerken’ en de ‚*main benefit test*’, die in [richtlijn 2018/822] worden gebruikt om het toepassingsgebied en de draagwijdte te bepalen van de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, niet voldoende duidelijk en nauwkeurig zouden zijn?
- 3) Schendt [richtlijn 2018/822], inzonderheid in zoverre zij artikel 8 bis ter, leden 1 en 7, invoegt in [richtlijn 2011/16], het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het [Handvest] en bij artikel 7, lid 1, [EVRM], en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het [Handvest] en bij artikel 8 [EVRM], in zoverre het aanvangspunt van de termijn van dertig dagen waarin de intermediair of de relevante belastingplichtige moet voldoen aan de meldingsplicht voor een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, niet op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze zou zijn vastgesteld?
- 4) Schendt artikel 1, punt 2, van [richtlijn 2018/822] het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het [Handvest] en bij artikel 8 [EVRM], in zoverre het nieuwe artikel 8 bis ter, lid 5, dat het heeft ingevoegd in [richtlijn 2011/16], bepaalt 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 ertoe 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 intermediair die krachtens het recht van die lidstaat is onderworpen aan het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim verplicht wordt de inlichtingen die hij verneemt tijdens de uitoefening van zijn beroep, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is?

- 5) Schendt [richtlijn 2018/822] het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het [Handvest] en bij artikel 8 [EVRM], in zoverre de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies zou leiden tot een inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en de relevante belastingplichtigen die niet redelijkerwijs verantwoord noch evenredig met de nagestreefde doelstellingen zou zijn en die niet pertinent zou zijn ten opzichte van het doel de goede werking van de interne markt te garanderen?"

15. In de onderhavige procedure zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoekers in het hoofdgeding, de Conseil National des Barreaux de France, de Belgische, de Tsjechische, de Spaanse en de Poolse regering en door de Raad en de Commissie. Met uitzondering van de Tsjechische regering hebben deze partijen ter terechtzitting op 30 november 2023 ook pleidooi gehouden.

16. Bij brieven van 20 oktober 2023 hebben de Raad en de Commissie een vraag van het Hof beantwoord door informatie te verstrekken over de lidstaten die overeenkomstig artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 maatregelen hebben genomen om bepaalde intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen, teneinde hun wettelijk verschoningsrecht op grond van het nationale recht te waarborgen.

IV. Analyse

17. Met zijn vragen verzoekt de verwijzende rechter het Hof om de geldigheid van richtlijn 2018/822, waarbij richtlijn 2011/16 is gewijzigd door het invoeren van de verplichting voor bepaalde intermediairs en belastingplichtigen om mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaten te melden (hierna: „meldingsplicht”), te toetsen aan verschillende door het Unierecht erkende algemene beginselen en grondrechten.

18. De vijf prejudiciële vragen hebben betrekking op verschillende aspecten van het stelsel dat bij richtlijn 2018/822 is ingevoerd. In dat verband wil ik allereerst benadrukken dat mijn beoordeling strikt beperkt is tot de aspecten van richtlijn 2018/822 die de verwijzende rechter in zijn verwijzingsbeslissing als mogelijk problematisch heeft aangemerkt. Een vorm van rechterlijke terughoudendheid in deze zaak lijkt mij te meer opportuun vanwege de ruime formulering van bepaalde vragen en vanwege het feit dat de argumenten van verzoekers in het hoofdgeding ter betwisting van de rechtmatigheid van richtlijn 2018/822 niet altijd toegespitst zijn op de vragen die de verwijzende rechter daadwerkelijk aan de orde heeft gesteld.

A. Eerste vraag: materiële werkingssfeer van de meldingsplicht en gelijkheidsbeginsel

19. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of richtlijn 2018/822 de door de artikelen 20 en 21 van het Handvest gewaarborgde beginselen van gelijkheid en non-discriminatie schendt omdat bij deze richtlijn een meldingsplicht voor grensoverschrijdende constructies is ingevoerd die niet tot vennootschapsbelasting beperkt is.

20. Blijkens artikel 2, leden 1 en 2, van richtlijn 2011/16 zijn de bepalingen van deze richtlijn – en derhalve ook de meldingsplicht van artikel 8 bis ter – van toepassing op „elke vorm van

belastingen die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, worden geheven” en zijn zij niet van toepassing op „de belasting over de toegevoegde waarde en op de douanerechten, noch op de accijnzen, die vallen onder andere uniale wetgeving inzake administratieve samenwerking tussen de lidstaten [...] [noch] op de verplichte socialezekerheidsbijdragen”.

21. In dat verband wil ik allereerst opmerken dat de beginselen van non-discriminatie en gelijke behandeling in het algemeen twee keerzijden van dezelfde medaille zijn. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het eerste beginsel een uitdrukking van het tweede. Niettemin is „non-discriminatie” in het Unierecht een vrij specifiek begrip: het gaat om een verschillende behandeling op basis van bepaalde specifieke verboden gronden, zoals uiteengezet in artikel 21 van het Handvest (geslacht, ras, kleur, etnische of sociale afkomst, genetische kenmerken, taal, godsdienst of andere overtuiging, politieke denkbeelden, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte, een handicap, leeftijd of seksuele gerichtheid) of in artikel 18 VWEU (nationaliteit).(9) In dat licht bezien komt het mij voor dat de twijfels van de verwijzende rechter over de werkingssfeer van de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde meldingsplicht betrekking hebben op een mogelijke schending van het gelijkheidsbeginsel en niet van het non-discriminatiebeginsel.

22. Volgens vaste rechtspraak vereist het gelijkheidsbeginsel, een van de grondbeginselen van het Unierecht, dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld, tenzij een dergelijke behandeling objectief gerechtvaardigd is.(10) Of verschillende situaties vergelijkbaar zijn, moet worden beoordeeld op basis van alle aspecten die deze situaties kenmerken. Die aspecten moeten met name worden bepaald en beoordeeld tegen de achtergrond van het voorwerp en het doel van de Uniehandeling die het betrokken onderscheid invoert. Bovendien moet rekening worden gehouden met de beginselen en doelstellingen van het gebied waaronder de betrokken handeling valt.(11)

23. Met betrekking tot het rechterlijk toezicht op de eerbiediging van het beginsel van gelijke behandeling door de Uniewetgever heeft het Hof geoordeeld dat de Uniewetgever in het kader van de uitoefening van de hem toegekende bevoegdheden over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikt op gebieden waarop van hem politieke, economische en sociale keuzes worden verlangd en wanneer hij ingewikkelde beoordelingen en afwegingen moet maken (hetgeen met name het geval is wanneer de Uniewetgever maatregelen op belastinggebied neemt(12)). Een op dit gebied vastgestelde maatregel is dus slechts onrechtmatig wanneer deze kennelijk ongeschikt is om het door de bevoegde instellingen nagestreefde doel te bereiken.(13)

24. Uit het bovenstaande volgt dat voor de beantwoording van de vraag van de verwijzende rechter moet worden bepaald of de Uniewetgever, in het bijzonder gelet op het voorwerp en het doel van de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde voorschriften, door alle belastingen die vallen onder het toepassingsgebied van richtlijn 2011/16 te onderwerpen aan de meldingsplicht, zijn beoordelingsbevoegdheid heeft overschreden door verschillende situaties zonder enige objectieve rechtvaardiging gelijk te behandelen.

25. Volgens de overwegingen 1 tot en met 5 van richtlijn 2018/822 heeft die richtlijn allereerst tot doel om de transparantie op belastinggebied te vergroten door de belastingautoriteiten van de lidstaten in staat te stellen „volledige en relevante informatie over mogelijk agressieve fiscale constructies [te] krijgen [zodat] deze autoriteiten onverwijld kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichten door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten”. Zoals in overweging 19 van richtlijn 2018/822 is gesteld, is de overkoepelende doelstelling ervan om „de werking van de interne markt [te] verbeteren door het gebruik van agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies te ontmoedigen”.(14)

26. Die doelstellingen zijn in overeenstemming met de overkoepelende doelstelling van richtlijn 2011/16 die in wezen bestaat in het opzetten van administratieve samenwerking tussen de belastingautoriteiten van de lidstaten teneinde de negatieve gevolgen tot staan te brengen die de

vorming van de interne markt kan hebben voor de mogelijkheid van de lidstaten om de juiste belastinggrondslag te bepalen. Die moeilijkheid kan de werking van de nationale belastingstelsels belemmeren, hetgeen weer kan aanzetten tot belastingfraude en belastingontwijking waardoor de goede werking van de interne markt in het gedrang komt.(15)

27. In deze context bestaat er mijns inziens geen enkele plausibele reden waarom enerzijds de *vennootschapsbelasting* en anderzijds *overige belastingen* die vallen onder het toepassingsgebied van richtlijn 2011/16, verschillend hadden moeten worden behandeld.

28. Zoals is aangegeven door de regeringen van de lidstaten die in deze procedure opmerkingen hebben ingediend, en ook door de Raad en de Commissie, kunnen mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies betrekking hebben op verschillende soorten belasting.(16) De mogelijkheid dat die constructies gebruikmaken van mazen in de nationale belastingstelsels of belastingontwijking of -fraude verhullen staat los van de specifieke belasting (of belastingen) waarop die constructies betrekking hebben. Derhalve lijken de risico's die de ene of andere belasting allereerst voor de schatkist van de lidstaten en vervolgens voor de integriteit van de interne markt oplevert, vergelijkbaar.

29. Derhalve is het mijns inziens niet onredelijk dat de Uniewetgever heeft besloten om de administratieve samenwerking inzake mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies te versterken ten aanzien van een breed spectrum aan belastingen en om de nieuwe meldingsplicht te laten gelden voor alle belastingen die onder richtlijn 2011/16 vallen. Het is evenzeer redelijk dat de belastingen ten aanzien waarvan de administratieve samenwerking wordt geregeld door andere bepalingen (zoals genoemd in artikel 2, lid 2, van richtlijn 2011/16) zijn uitgesloten van de werkingssfeer van de meldingsplicht.

30. De ruime werkingssfeer *ratione tributi* van de meldingsplicht lijkt dan ook in overeenstemming te zijn met het voorwerp en het doel van het rechtsinstrument waarbij die plicht is ingevoerd (richtlijn 2018/822) en meer in het algemeen met de andere Unieregelgeving die van toepassing is op het gebied waarop die handeling betrekking heeft (administratieve samenwerking op belastinggebied). Zoals de Poolse regering heeft opgemerkt, is het heel normaal – voor zover richtlijn 2018/822 een instrument is waarbij richtlijn 2011/16 is gewijzigd – dat de meldingsplicht betrekking heeft op alle belastingen waarvoor de andere, in richtlijn 2011/16/EU opgenomen samenwerkingsmechanismen gelden.(17)

31. De andersluidende opvattingen van verzoekers in het hoofdgeding kunnen mij niet overtuigen.

32. Ten eerste vind ik het moeilijk te begrijpen waarom het feit dat een aantal van de in bijlage IV genoemde wezenskenmerken slechts voor vennootschapsbelastingen geldt, van belang zou zijn voor de vaststelling dat het gelijkheidsbeginsel mogelijk is geschonden. Dat de Uniewetgever een uiteenlopende reeks belastingen heeft willen opnemen, kan mijns inziens rechtvaardigen dat in bijlage IV verschillende wezenskenmerken zijn opgenomen, waarbij een aantal ervan voor sommige belastingen relevanter is dan voor andere. De rechtmatigheid van de richtlijn vormt volgens mij geen probleem mits ten minste *een aantal* van de wezenskenmerken betrekking kan hebben op constructies die zien op andere belastingen dan vennootschapsbelasting(18) en inlichtingen over die constructies voor de bevoegde autoriteiten van nut kunnen zijn om mazen in de wetgeving op te sporen of belastingontwijking of -fraude te bestrijden.

33. Ten tweede is het goed mogelijk dat de grootste problemen voor de nationale belastingstelsels voortvloeien uit fiscale constructies die zien op vennootschapsbelasting. Voor zover – zoals hierboven uiteengezet – sprake is van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies die zien op andere belastingen dan vennootschapsbelasting, lijkt de keuze van de Uniewetgever voor een ruime werkingssfeer van de meldingsplicht echter niet onredelijk.

34. In dat verband merk ik op dat verzoekers in het hoofdgeding geen informatie hebben aangevoerd waaruit blijkt dat de problemen die ontstaan door fiscale constructies die zien op andere belastingen dan vennootschapsbelasting zodanig klein zijn dat de Uniewetgever deze als niet noemenswaardig had moeten beschouwen.⁽¹⁹⁾ In elk geval kan ervan worden uitgegaan, zoals de Commissie heeft benadrukt, dat indien de meldingsplicht betrekking zou hebben op slechts één soort directe belasting (vennootschapsbelasting), met uitsluiting van andere vormen van directe belasting (bijvoorbeeld inkomstenbelasting) en van indirecte belastingen, sommige belastingplichtigen dan bepaalde belastbare winsten van ondernemingen in andere vormen van inkomen zouden omzetten waarvoor de meldingsplicht niet geldt. Zoals de Tsjechische regering heeft opgemerkt, zou dat de verwezenlijking van de door de betreffende richtlijn beoogde doelstelling ondermijnen.

35. Ten derde blijkt zeer duidelijk uit de effectbeoordeling van de Commissie, hoewel dat document in het bijzonder gericht was op directe belastingen (inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting), dat een meldingsplicht betrekking kan hebben op regelingen die alle soorten belastingen betreffen en dat „alle soorten belastingen of heffingen te lijden kunnen hebben van agressieve fiscale planning”.⁽²⁰⁾

36. Hoe dan ook doen de overwegingen van de Commissie in haar effectbeoordeling niet af aan het feit dat de Uniewetgever uiteindelijk heeft besloten dat de meldingsplicht een ruime werkingssfeer zou hebben, zoals blijkt uit de dubbele rechtsgrondslag van richtlijn 2018/822, te weten de artikelen 113 en 115 VWEU. Op grond van de eerste bepaling kan de Raad „bepalingen [vaststellen] die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen”. Op grond van de tweede bepaling mag de Raad „richtlijnen [vaststellen] voor de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt”, waaronder op fiscaal gebied. Niet kan worden betwist dat de Uniewetgever op basis van een dergelijke dubbele rechtsgrondslag wetgeving kon vaststellen die van invloed is op een breed scala van belastingen, zoals de belastingen die thans onder de meldingsplicht vallen.

37. Uit de voorgaande overwegingen volgt dat bij het onderzoek van de eerste vraag niet is gebleken van enige reden om aan te nemen dat de Uniewetgever het gelijkheidsbeginsel heeft geschonden door andere belastingen dan vennootschapsbelasting op te nemen.

B. Tweede en derde vraag

1. Voorafgaande opmerkingen

38. Met zijn tweede en derde vraag, die tezamen kunnen worden behandeld, wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of (i) de begrippen „constructie” (evenals „grensoverschrijdende constructie”, „marktklare constructie” en „constructie op maat”), „intermediair”, „deelnemer” en „verbonden onderneming” als bedoeld in artikel 3 en/of artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16; (ii) de verschillende wezenskenmerken en de „main benefit test” zoals genoemd in bijlage IV bij richtlijn 2011/16, en (iii) de in artikel 8 bis ter, leden 1 en 7, van richtlijn 2011/16 genoemde dertigdagenregel *voldoende duidelijk en nauwkeurig* zijn om te voldoen aan het legaliteitsbeginsel inzake straffen en het beginsel van eerbiediging van het privéleven.

39. Bij de beoordeling van de verenigbaarheid van richtlijn 2018/822 met die twee beginselen worden verschillende punten aan de orde gesteld, en derhalve zijn hiervoor verschillende typen analyse vereist (zie de punten 2 en 3 hierna).

40. Eerst is echter een inleidende opmerking op zijn plaats. In hun opmerkingen over de tweede en de derde vraag voegen verzoekers in het hoofdgeding mijns inziens twee groepen argumenten samen: enerzijds betwisten zij de *duidelijkheid en nauwkeurigheid* van de bepalingen van richtlijn

2018/822 en anderzijds de *draagwijdte* van die bepalingen.

41. Tussen die grieven moet echter een onderscheid worden gemaakt. Bij het tweede punt wordt in wezen een evenredigheidsvraagstuk aan de orde gesteld, namelijk of die begrippen te ruim zijn en of de richtlijn als gevolg daarvan te ver gaat: of er te veel situaties onder vallen en/of er verplichtingen worden gecreëerd die te verstrekkend zijn. In dit onderdeel B van mijn conclusie zal ik mijn analyse derhalve richten op de vraag of de betreffende begrippen voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn om te voldoen aan de vereisten van rechtszekerheid die inherent zijn aan artikel 49, lid 1, en artikel 7 van het Handvest. De eventuele al te ruime strekking van de bepalingen van richtlijn 2018/822 zal ik behandelen bij de beoordeling van de vierde en de vijfde prejudiciële vraag (onderdelen C en D hieronder).

2. *Nauwkeurigheid en duidelijkheid van richtlijn 2018/822 en legaliteitsbeginsel inzake straffen*

42. Het in artikel 49, lid 1, van het Handvest neergelegde legaliteitsbeginsel inzake straffen (*nulla poena sine lege certa*) – dat een bijzondere uitdrukking van het algemene rechtszekerheidsbeginsel is⁽²¹⁾ – geldt in beginsel uitsluitend voor straffen van strafrechtelijke aard.

43. Artikel 25 bis van richtlijn 2011/16 (met als opschrift „Sancties”) bepaalt louter dat (i) het aan de lidstaten staat om de regels vast te stellen inzake de sancties die van toepassing zijn op inbreuken op nationale bepalingen die onder meer krachtens artikel 8 bis ter van die richtlijn zijn vastgesteld, en (ii) die sancties „doeltreffend, evenredig en afschrikkend [moeten] zijn”.⁽²²⁾

44. Voor zover de lidstaten op grond van richtlijn 2011/16 niet verplicht zijn strafrechtelijke sancties in te voeren voor schendingen van de meldingsplicht, ligt de toepasselijkheid van artikel 49, lid 1, van het Handvest dan ook niet voor de hand. Het staat in beginsel aan de lidstaten om de bepalingen van die richtlijn zodanig om te zetten dat de in het Handvest neergelegde grondrechten en beginselen (waaronder het legaliteitsbeginsel inzake straffen) worden geëerbiedigd.⁽²³⁾

45. Evenwel kan niet worden uitgesloten dat – gelet op het voorwerp en het doel van de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde bepalingen en het vereiste dat de sancties „doeltreffend” en „afschrikkend” zijn – de lidstaten kunnen overwegen dat schendingen van de meldingsplicht noodzakelijkerwijs zodanig zwaar moeten worden bestraft dat de sancties onvermijdelijk van strafrechtelijke aard zijn.⁽²⁴⁾ Naar ik heb begrepen, kan dat voor het Koninkrijk België het geval zijn. De verwijzende rechter stelt zich op het standpunt dat de sancties in het Belgische recht weliswaar als „administratief” zijn gekwalificeerd, maar inhoudelijk gezien als „strafrechtelijk” zouden moeten worden aangemerkt.⁽²⁵⁾

46. In een dergelijk geval kan onduidelijkheid of onnauwkeurigheid van een of meer begrippen in de bepalingen van richtlijn 2018/822 er daadwerkelijk toe leiden – vooral omdat een aantal van die bepalingen de lidstaten weinig (of zelfs geen) speelruimte laat voor omzetting⁽²⁶⁾ – dat die richtlijn onrechtmatig is vanwege schending van artikel 49, lid 1, van het Handvest. Nu zal ik uiteenzetten in welke omstandigheden sprake kan zijn van die schending.

a) *Relevante rechtspraak*

47. Volgens vaste rechtspraak vereist het legaliteitsbeginsel inzake straffen dat de Unieregelgeving een duidelijke omschrijving geeft van de strafbare feiten en de daarop gestelde straffen. Aan deze voorwaarde is voldaan wanneer de justitiabele uit de bewoordingen van de relevante bepaling, zo nodig met behulp van de door de rechterlijke instanties daaraan gegeven uitlegging, kan opmaken voor welk handelen of nalaten hij strafrechtelijk aansprakelijk kan worden gesteld.⁽²⁷⁾

48. Het Hof heeft ook duidelijk gemaakt dat het legaliteitsbeginsel inzake straffen niet aldus kan

worden uitgelegd dat het de geleidelijke verduidelijking van de regels van strafrechtelijke aansprakelijkheid door rechterlijke uitlegging in achtereenvolgende zaken verbiedt, op voorwaarde dat het resultaat redelijkerwijs kon worden voorzien toen de inbreuk werd gepleegd, met name gelet op de uitlegging die toentertijd werd gehanteerd in de rechtspraak betreffende de wettelijke bepaling in kwestie.(28)

49. Gelet op het bovenstaande staat de omstandigheid dat wetgeving verwijst naar algemene begrippen die geleidelijk moeten worden verduidelijkt, er in beginsel niet aan in de weg dat die wetgeving wordt geacht duidelijke en nauwkeurige regels vast te stellen aan de hand waarvan justitiabelen kunnen voorspellen welk handelen of nalaten het voorwerp kan zijn van sancties van strafrechtelijke aard.(29) In dat verband is van belang of eventuele dubbelzinnigheid of vaagheid in die begrippen kan worden weggenomen middels de gebruikelijke methoden van wetsuitlegging. Wanneer die begrippen overeenstemmen met de begrippen die in relevante internationale overeenkomsten en praktijken worden gehanteerd, kunnen die overeenkomsten en praktijken de uitlegger voorts nadere aanwijzingen verschaffen.(30)

50. In diezelfde geest heeft het Hof geoordeeld dat wetgevingshandelingen vanwege de noodzakelijke algemeenheid ervan niet met absolute nauwkeurigheid kunnen worden geredigeerd. Dat betekent onder meer dat het gebruik van de wetgevingstechniek om algemene categorieën in plaats van uitputtende opsommingen te benutten, er weliswaar vaak toe leidt dat er grijze gebieden zijn aan de grenzen van de definitie, maar dat deze twijfels bij grensgevallen op zichzelf onvoldoende zijn om een bepaling onverenigbaar te maken met het legaliteitsbeginsel, zolang die bepaling in de overgrote meerderheid van de gevallen voldoende duidelijk is.(31)

51. Voorts heeft het Hof benadrukt dat de omvang van de verlangde voorzienbaarheid grotendeels afhankelijk is van de inhoud van de betrokken bepaling, van de door die bepaling bestreken materie en van het aantal en de hoedanigheid van haar adressaten. De voorzienbaarheid van de wet betekent niet dat de betrokkene niet genoopt mag zijn deskundig advies in te winnen om in een mate die in de gegeven omstandigheden redelijk is, de mogelijke gevolgen van een bepaalde handeling te kunnen beoordelen. Dit is vooral het geval voor beroepsbeoefenaren, die gewoon zijn bij de uitoefening van hun beroep grote voorzichtigheid aan de dag te leggen. Van hen mag dus worden verwacht dat zij grote zorg besteden aan de beoordeling van het daaraan verbonden risico.(32)

b) Nauwkeurigheid en duidelijkheid van de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde bepalingen

52. Ik zal nu aan de hand van die beginselen beoordelen of de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde bepalingen het de betrokkenen onmogelijk maken, vanwege onnauwkeurigheid en onduidelijkheid van bepaalde daarin gebruikte kernbegrippen, om vast te stellen welk handelen of nalaten tot hun aansprakelijkheid zou kunnen leiden en derhalve tot oplegging aan hen van strafrechtelijke sancties, in strijd met het legaliteitsbeginsel inzake straffen waarvan ik hierboven de kernelementen heb geschetst.

1) Begrip „constructies”

53. De term „constructies” wordt in artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 gebruikt om de activiteiten aan te duiden waarvoor, ingeval zij grensoverschrijdend zijn (in de zin van artikel 3, punt 18, ervan), de meldingsplicht geldt wanneer zij (blijkens artikel 3, punt 19, ervan) „ten minste één van de in bijlage IV [bij die richtlijn] vermelde wezenskenmerken” bezitten.

54. Die term – en de equivalenten ervan in de andere taalversies van deze richtlijn(33) – is zeker algemeen van aard en heeft een ruime strekking. Dat betekent echter niet, zoals verzoekers in het hoofdgeding stellen, dat die termen vaag of dubbelzinnig zijn.

55. In de eerste plaats is het begrip „constructies” weliswaar niet uitdrukkelijk gedefinieerd in

richtlijn 2018/822, maar geeft de considerans van die richtlijn wel cruciale aanwijzingen. Blijkens overweging 2 van richtlijn 2018/822 is het „voor de lidstaten almaar moeilijker om hun nationale belastinggrondslagen tegen uitholling te beschermen nu *fiscale planningsstructuren* steeds geraffineerder worden [...]. *Dergelijke structuren* bestaan gewoonlijk uit *constructies* die zich over meerdere rechtsgebieden uitstrekken, waarbij belastbare winsten worden verschoven naar gunstigere belastingregimes of de totale belastingdruk op een belastingplichtige wordt verlaagd.”(34) De Engelse term „tax-planning structures” (fiscale planningsstructuren) is voorts een veelgebruikte term op het gebied van internationale belastingheffing.(35) Ook overweging 19 van richtlijn 2018/822 verwijst in andere bewoordingen eigenlijk naar hetzelfde idee: deze richtlijn is „gericht [...] op *regelingen* die worden opgezet om te kunnen profiteren van marktinefficiënties die voortvloeien uit de wisselwerking tussen uiteenlopende nationale belastingregels”.(36)

56. In de tweede plaats komt het mij voor dat de gebruikelijke betekenis van de term „constructies” (mechanismen, plannen, structuren, regelingen en dergelijke) strookt met de bedoeling van de Uniewetgever dat daaronder allerlei juridische constructies vallen – hoofdzakelijk bestaande uit een of meer(37) contracten, overeenkomsten, afspraken en praktijken die uitmonden in commerciële transacties – die een coherent geheel vormen en van invloed kunnen zijn op de belastingplicht van ten minste één belastingplichtige.

57. Tot slot merk ik op dat het gebruik van de term „constructies”, in het kader van de Uniewetgeving op belastinggebied, niet afkomstig is uit richtlijn 2018/822. In andere bepalingen op dit gebied – die dateren van vóór die richtlijn – is een dergelijke term reeds gebruikt.(38) Verzoekers in het hoofdgeding hebben niet aangevoerd dat het gebruik van die term heeft geleid tot onzekerheid met betrekking tot die bepalingen. Dit blijkt evenmin uit het procesdossier.

2) *Begrippen „grensoverschrijdende constructie”, „marktklare constructie” en „constructie op maat”*

58. Gelet op het voorgaande zouden er mijns inziens a fortiori geen grote problemen moeten zijn met de uitlegging van de begrippen „grensoverschrijdende constructie”, „marktklare constructie” en „constructie op maat”, die alle in artikel 3 van richtlijn 2011/16 zijn gedefinieerd.

59. Allereerst is de term „grensoverschrijdende constructie” in artikel 3, punt 18, van richtlijn 2011/16 gedefinieerd als 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.

60. Die definitie lijkt mij heel duidelijk: kort gezegd mag de constructie niet beperkt zijn tot één lidstaat, maar moet er ten minste één ander land (lidstaat of een derde land) bij betrokken zijn. Die lezing strookt met de gebruikelijke betekenis van de term „grensoverschrijdend” (inhoudende dat ten minste twee landen betrokken zijn) die in het Unierecht vaak wordt gebruikt met betrekking tot de interne markt.

61. Die lezing strookt ook met het toepassingsgebied en de doelstelling van de wetgeving in kwestie. Zoals in overweging 10 van richtlijn 2018/822 is uiteengezet, „dienen gemeenschappelijke voorschriften inzake melding uitsluitend te gelden voor grensoverschrijdende situaties, dat wil zeggen situaties waarbij meer dan één lidstaat of een lidstaat en een derde land betrokken zijn”,

aangezien de meldingsplicht gericht is op de goede werking van de interne markt. Het vereiste inzake grensoverschrijdendheid volgt ook uit de dubbele rechtsgrondslag van de richtlijnen 2011/16 en 2018/822, op grond waarvan Uniemaatregelen met betrekking tot de instelling en de werking van de interne markt zijn toegestaan.⁽³⁹⁾

62. Vervolgens zijn de termen „marktklare constructie” en „constructie op maat” gedefinieerd in respectievelijk de punten 24 en 25 van artikel 3 van richtlijn 2011/16. Deze twee constructievormen zijn duidelijk bedoeld als alternatieve ondervormen van „grensoverschrijdende constructies”: een grensoverschrijdende constructie moet de ene of de andere vorm hebben. Een „marktklare constructie” is „een grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn”, en een „constructie op maat” is „een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is”.

63. Het enige punt dat wellicht een uitleggingsvraag kan opwerpen, is mijns inziens hoe moet worden beoordeeld welke constructies zijn „bedacht of aangeboden, implementeerbaar [...] of beschikbaar [...] gemaakt voor implementatie zonder dat er *wezenlijke aanpassingen* nodig zijn”.⁽⁴⁰⁾

64. In mijn visie verwijst het begrip „marktklare constructie” naar de praktijk waarbij modellen of prototypen van fiscale constructies worden opgesteld: bedacht en ontwikkeld door belastingadviseurs of deskundigen zonder verwijzing naar de specifieke situatie van een bepaalde cliënt en derhalve bedoeld om als „bijna”-eindproduct op de markt te worden gebracht (dat wil zeggen tegen betaling aangeboden aan cliënten). Anders gezegd, marktklare constructies zijn constructies die – alvorens zij worden geïmplementeerd – worden opgezet op basis van een bestaand model dat vervolgens slechts geringe aanpassingen ondergaat, zodat het is afgestemd op de specifieke situatie van de betreffende belastingplichtige.

65. Uiteraard kan worden gediscussieerd over de vraag wat een *geringe* aanpassing is. Tot geringe aanpassingen behoren natuurlijk „het invullen van lege velden”, het toevoegen of schrappen van bepaalde stappen of het aanbrengen van kleine wijzigingen in andere stappen. Daarentegen vormt een fiscale constructie die geheel of grotendeels *ex novo* is ontwikkeld met het oog op de specifieke wensen of eisen van de cliënt, een constructie op maat en geen marktklare constructie.

66. Een lange discussie over de vraag wat wel of geen geringe aanpassing is, lijkt mij echter tamelijk zinloos; dit is duidelijk afhankelijk van de specifieke omstandigheden van elk geval. Werkelijk van belang is dat „wezenlijke aanpassingen” een uitdrukking is die in de meeste gevallen geen groot uitleggingsprobleem oplevert.

3) Begrip „deelnemer”

67. De term „deelnemers” wordt gebruikt in de definitie van „grensoverschrijdende constructie” in artikel 3, punt 18, van richtlijn 2011/16 voor de toepassing van die richtlijn. Vier van de vijf alternatieve voorwaarden die moeten worden vervuld zodat sprake is van een „grensoverschrijdende constructie”, hebben betrekking op de positie van „de deelnemers aan de constructie”: hun woonplaats in de voorwaarden a) en b), en hun activiteiten in de voorwaarden c) en d).⁽⁴¹⁾

68. Derhalve is het voor de toepassing van het bij richtlijn 2018/822 ingevoerde stelsel belangrijk om te bepalen wie de deelnemers zijn. Behoudens één uitzondering⁽⁴²⁾ is de regel dat er geen sprake kan zijn van een grensoverschrijdende constructie en dat derhalve een meldingsplicht niet aan de orde is wanneer alle deelnemers aan de constructie hun fiscale woonplaats in dezelfde lidstaat hebben.

69. De term „deelnemer” is in richtlijn 2011/16 niet expliciet gedefinieerd. Uit de considerans van richtlijn 2018/822 of de documenten bij het voorstel van de Commissie voor een richtlijn kan

een dergelijke definitie evenmin worden afgeleid.[\(43\)](#)

70. Desondanks komt het mij voor dat dat begrip in redelijkheid kan worden uitgelegd door te kijken naar de gebruikelijke betekenis van het woord (iemand die aan iets deelneemt) en naar de functie ervan (ter vaststelling van grensoverschrijdende constructies). De term „deelnemer” verwijst noodzakelijkerwijs naar een natuurlijke persoon of rechtspersoon die formeel gezien partij is bij een van de verschillende transacties waaruit de constructie bestaat.

71. Die term omvat dus primair de belastingplichtige(n) en de andere entiteiten (ook als zij om welke reden ook niet belastingplichtig zijn) die *rechtstreeks* betrokken zijn bij de constructies. Daarentegen vallen intermediairs doorgaans niet onder die term, tenzij zij zelf met een formele rol deelnemen aan een van de relevante juridische mechanismen waaruit de constructie bestaat.

4) Begrip „intermediair”

72. De term „intermediair” verwijst in artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 naar de hoofdcategorie personen die, behoudens uitzonderingen, verplicht zijn om aan de bevoegde autoriteiten relevante inlichtingen te verstrekken.

73. In artikel 3, punt 21, van richtlijn 2011/16 is die term uitdrukkelijk gedefinieerd als „een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert” (eerste alinea). Aan die bepaling is toegevoegd dat het begrip „intermediair” ook ziet op „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”. Een dergelijke persoon mag echter het bewijs leveren van het feit dat hij „niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat [hij] bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was” (tweede alinea).

74. Verzoekers in het hoofdgeding wijzen erop dat de definitie zeer uitvoerig is omschreven en ook een open karakter heeft. Ik sluit me bij hen aan dat de definitie ruim geformuleerd is en dat daaronder een breed scala aan natuurlijke en rechtspersonen valt. Dat houdt echter niet in dat de bepaling vaag of dubbelzinnig is.

75. Ten eerste is het in zijn algemeenheid relatief duidelijk welke categorieën personen onder die definitie kunnen vallen. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, moet die term de *belangrijkste actoren* omvatten die doorgaans *beroepsmatig* betrokken zijn bij de fiscale planningsactiviteiten waarop richtlijn 2018/822 betrekking heeft. De Commissie heeft in haar effectbeoordeling uiteengezet dat „onder andere consultants, juristen, financieel adviseurs, beleggingsadviseurs, accountants, advocaten, financiële instellingen, verzekeringstussenpersonen en adviseurs voor de oprichting van vennootschappen” intermediairs zijn. De term verwijst in wezen naar beroepsbeoefenaren die zich bezighouden met het „adviseren van cliënten over de inrichting van hun onderneming met het oog op verlaging van fiscale kosten en als vergoeding ontvangen zij een honorarium”.[\(44\)](#)

76. Zoals de Belgische regering heeft benadrukt, moet een persoon voor het verrichten van de in artikel 3, punt 21, van richtlijn 2011/16 genoemde werkzaamheden hoogopgeleid zijn op een bepaald vakgebied (belastingrecht, vennootschapsrecht, internationale financiën, accountancy, enzovoort) en op internationaal niveau werkzaam zijn. Het is daarom moeilijk te geloven dat een van die personen eventueel niet weet dat hij door zijn werkzaamheden met betrekking tot bepaalde grensoverschrijdende fiscale constructies wordt aangemerkt als een „intermediair” in de zin van richtlijn 2011/16.

77. Ten tweede blijkt uit artikel 3, punt 21, gelezen in samenhang met de considerans en de andere bepalingen van richtlijn 2011/16, dat de meldingsplicht geldt voor natuurlijke of rechtspersonen die (i) geen deel uitmaken van het interne personeelsbestand van de betreffende belastingplichtigen⁽⁴⁵⁾; (ii) weten (of moeten weten) dat zij betrokken zijn bij⁽⁴⁶⁾ en die een zinvolle (en non de minimis) bijdrage leveren aan⁽⁴⁷⁾ het bedenken, aanbieden, opzetten en implementeren van de constructie; (iii) in het bezit zijn van of controle hebben over relevante inlichtingen over de betreffende constructie⁽⁴⁸⁾, en (iv) inwoner van een van de lidstaten zijn of daarmee een andere duurzame en structurele band hebben.⁽⁴⁹⁾

78. Tot slot merk ik op dat ook de term „intermediair” en de equivalenten ervan algemeen gebruikt worden op het gebied van internationale belastingheffing.⁽⁵⁰⁾

79. Hieruit volgt dat de definitie in richtlijn 2011/16 tamelijk gedetailleerd is en dat de betekenis ervan voldoende duidelijk is. Hoewel niet kan worden uitgesloten dat in enkele specifieke omstandigheden redelijke twijfel kan rijzen over de vraag of een bepaalde categorie marktdeelnemers, of een specifieke persoon, onder die definitie valt, lijkt de situatie mij in de meeste gevallen zonneklaar.⁽⁵¹⁾

5) Begrip „verbonden onderneming”

80. De term „verbonden onderneming” wordt in richtlijn 2011/16 gebruikt in samenhang met „voorafgaande verrekenprijzafspraken”⁽⁵²⁾ en „grensoverschrijdende transacties”.⁽⁵³⁾ Deze laatste twee zijn van belang voor de vaststelling of sprake is van meldingsplichtige constructies. Voorts moet krachtens artikel 8 bis ter, lid 14, onder a), onder andere informatie over „personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige” worden medegedeeld aan de autoriteiten en vervolgens automatisch worden uitgewisseld binnen hun netwerk.

81. Het begrip „verbonden onderneming” is gedefinieerd in artikel 3, punt 23, van richtlijn 2011/16 waarin is bepaald dat voor de toepassing van artikel 8 bis ter een „verbonden onderneming” betekent een persoon die gelieerd is met een andere persoon op ten minste één van de volgende wijzen: a) een persoon neemt deel aan de leiding van een andere persoon waarbij hij invloed van betekenis kan uitoefenen op die andere persoon; b) een persoon neemt deel aan de zeggenschap over een andere persoon door middel van een deelneming van meer dan 25 % van de stemrechten; c) een persoon neemt deel in het kapitaal van een andere persoon door middel van een eigendomsrecht van, rechtstreeks of middellijk, meer dan 25 % van het kapitaal; d) een persoon heeft recht op 25 % of meer van de winsten van een andere persoon.

82. Voorts wordt in artikel 3, punt 23, van richtlijn 2011/16 verduidelijkt hoe de term moet worden opgevat indien (i) meer dan één persoon deelneemt aan de leiding van, aan zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van dezelfde persoon; (ii) dezelfde personen deelnemen aan de leiding van, aan zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van meer dan één persoon; (iii) een persoon met betrekking tot de stemrechten of het kapitaalbezit van een entiteit samen met een andere persoon optreedt; (iv) bij middellijke deelneming, en (v) indien een natuurlijke persoon, zijn echtgenoot en bloedverwanten in de rechte lijn betrokken zijn.

83. Een dergelijke definitie lijkt mij niet alleen tamelijk gedetailleerd, maar ook gebaseerd op objectieve – en dus gemakkelijk te verifiëren – criteria. Zij stemt in wezen ook overeen met de (beknoptere) uitleg in artikel 3, punt 15, van richtlijn 2011/16, op grond waarvan ondernemingen als verbonden ondernemingen worden beschouwd wanneer „één onderneming rechtstreeks of middellijk deelneemt aan de leiding van, aan de zeggenschap in of in het kapitaal van een andere onderneming of wanneer dezelfde personen rechtstreeks of middellijk deelnemen aan de leiding van, aan de zeggenschap in of in het kapitaal van de ondernemingen”.

84. Voorts merk ik op dat de term „verbonden onderneming” binnen de Europese Unie en internationaal ook vaak op het gebied van belastingrecht wordt gebruikt.⁽⁵⁴⁾ Zoals OBFG opmerkt,

kan het feit dat de verschillende definities van „verbonden onderneming” in de Uniewetgeving niet geheel met elkaar samenvallen, niettemin aanleiding tot misverstanden zijn. Voor zover elk van die definities, afzonderlijk bezien, eenvoudig toepasbaar is in de zaken die onder de werking van het betreffende instrument vallen, ben ik van mening dat de keuze van de Uniewetgever echter niet als onrechtmatig kan worden beschouwd.

6) *Wezenskenmerken*

85. Op grond van artikel 3, punt 19, van richtlijn 2011/16 is een grensoverschrijdende constructie „meldingsplichtig” indien zij „ten minste één van de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken bezit”. In punt 20 van diezelfde bepaling is een „wezenskenmerk” gedefinieerd als „een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking”.

86. De keuze van de Uniewetgever voor het opstellen van een lijst van wezenskenmerken teneinde te bepalen welke fiscale constructies meldingsplichtig zijn, is toegelicht in overweging 9 van richtlijn 2018/822 die als volgt luidt:

„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.”([55](#))

87. De lijst van wezenskenmerken is te vinden in deel II van bijlage IV bij richtlijn 2011/16. Wezenskenmerken zijn in verschillende categorieën onderverdeeld: „Algemene wezenskenmerken die aan de ‚main benefit test’ zijn gekoppeld” (categorie A), en specifieke wezenskenmerken die zijn gegroepeerd als „Specifieke wezenskenmerken die aan de ‚main benefit test’ zijn gekoppeld” (categorie B), „Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties” (categorie C), „Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang” (categorie D) en „Specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen” (categorie E). Terwijl bepaalde wezenskenmerken op zichzelf volstaan om de constructie meldingsplichtig te laten zijn, zijn andere wezenskenmerken echter alleen van belang indien wordt voldaan aan de main benefit test, die ik in het volgende onderdeel nader zal toelichten.

88. Ik deel de twijfels van verzoekers in het hoofdgeding over de duidelijkheid en nauwkeurigheid van de wezenskenmerken niet. Het is juist dat de wezenskenmerken op basis van zowel hun aantal als draagwijdte betrekking hebben op een heterogene groep constructies. Dat feit betekent op zichzelf echter niet dat de betrokkenen niet kunnen voorzien dat een dergelijke verplichting van toepassing is. Geen van de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken lijkt mij kennelijk onnauwkeurig of onduidelijk.

89. A fortiori moet het argument dat enkele verzoekers in het hoofdgeding ter terechtzitting hebben aangevoerd, te weten dat de Uniewetgever de definitie van de wezenskenmerken niet voldoende heeft doordacht, worden afgewezen. Uit met name punt 7.7.2 van de effectbeoordeling en bijlage 7 daarbij blijkt hoe voorafgaand aan die activiteit een zorgvuldige beoordeling heeft plaatsgevonden van de wezenskenmerken in op dat moment bestaande vergelijkbare regelingen met een meldingsplicht (zowel binnen als buiten de Europese Unie([56](#))) en van de wezenskenmerken in verslagen van de OESO.

90. Zoals de Commissie opmerkt, wordt in de wezenskenmerken een omschrijving gegeven van zeer specifieke en concrete (op feiten gebaseerde) kenmerken van fiscale constructies die in de meeste gevallen niet bijzonder moeilijk vast te stellen moeten zijn voor belastingdeskundigen en, in

voorkomend geval, voor belastingplichtigen die deskundig juridisch advies inwinnen.

91. Het feit dat in bepaalde wezenskenmerken termen worden gebruikt die een beoordeling of voorspelling verlangen, doet hieraan niet af. Mijns inziens is bij geen van de uitdrukkingen in de lijst van wezenskenmerken waarover verzoekers in het hoofdgeding zich kritisch hebben uitgelaten⁽⁵⁷⁾, sprake van een beoordeling die redelijkerwijs niet van de betrokkenen mag worden verlangd.

92. In aanvulling hierop wil ik benadrukken, voor zover verzoekers in het hoofdgeding kritiek hebben op de door de Uniewetgever gekozen wetgevingstechniek voor de vaststelling van meldingsplichtige constructies – dat wil zeggen door gebruik te maken van een uitputtende lijst van kenmerken in plaats van een abstracte definitie – dat die keuze volledig binnen de (ruime) beoordelingsbevoegdheid valt waarover de Uniewetgever beschikt voor de vaststelling van wetgevingshandelingen waarbij verschillende publieke en particuliere belangen moeten worden afgewogen.⁽⁵⁸⁾ De verduidelijking van de keuze van de wetgever, te vinden in overweging 9 van richtlijn 2018/822 en in punt 5 van de toelichting⁽⁵⁹⁾, is mijns inziens in deze zaak redelijk.

7) „Main benefit test”

93. De main benefit test heeft een belangrijke functie in het kader van het bij richtlijn 2018/822 ingevoerde stelsel. Bepaalde wezenskenmerken leiden uitsluitend tot de meldingsplicht indien wordt voldaan aan de main benefit test.⁽⁶⁰⁾ Omgekeerd leidt het enkele feit dat aan de test is voldaan er niet toe dat een constructie meldingsplichtig is, aangezien er sprake moet zijn van ten minste één van de wezenskenmerken.

94. De main benefit test is omschreven in deel I van bijlage IV bij richtlijn 2011/16: aan die toets is voldaan indien „kan worden aangetoond dat het belangrijkste voordeel dat of een van de belangrijkste voordelen die, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs te verwachten valt van een constructie het verkrijgen van een belastingvoordeel is”.

95. Die toets is volgens mij niet onduidelijk of onnauwkeurig.

96. Het is juist dat de main benefit test een beoordeling vereist die als deels subjectief kan worden aangemerkt, aangezien zij op persoonlijke verwachtingen is gebaseerd. Ik lees die bepaling echter anders. Mijns inziens is niet de subjectieve opvatting van de betreffende belastingplichtige (en/of van een intermediair) van belang, maar de verwachting die een voorzichtige en redelijk goed geïnformeerde persoon zou hebben.

97. Voorts houdt de main benefit test in dat elementen worden beoordeeld die hoofdzakelijk objectief van aard zijn. De toets is in wezen gericht op constructies die uitsluitend of hoofdzakelijk om fiscale redenen zijn opgezet. Volgens het eindverslag 2015 van de OESO vereist de toets dus dat „de waarde van het verwachte belastingvoordeel wordt vergeleken met andere voordelen die de transactie naar verwachting zal opleveren”, hetgeen „een *objectieve* beoordeling van de belastingvoordelen” inhoudt.⁽⁶¹⁾

98. Het is juist dat de toets vereist dat de betreffende constructies van geval tot geval worden beoordeeld. In bijlage IV is vermeld dat „alle relevante feiten en omstandigheden” in aanmerking moeten worden genomen, maar is niet toegelicht wat die feiten en omstandigheden kunnen zijn. Hieruit volgt echter niet dat de toepassing van de toets onzeker is, althans in de meeste gevallen. Bij de beoordeling van de relevante feiten en omstandigheden gaat het volgens mij in het bijzonder om een tweeledig onderzoek: enerzijds van de kenmerken van de constructie, en anderzijds van het voorwerp en het doel van de toegepaste belastingwetgeving.

99. Ten eerste, zijn er niet-fiscale redenen (bijvoorbeeld commerciële, industriële of andere redenen) die een verklaring kunnen vormen voor de beslissing om de betreffende constructie op te

zetten en, zo ja, zijn die redenen oprecht, plausibel en veelzeggend? Zou de betreffende belastingplichtige er belang bij hebben gehad om gebruik te maken van de constructie als er geen belastingvoordeel was geweest? Is er sprake van een belangrijke economische onevenwichtigheid in de transacties die deel uitmaken van de constructies, bijvoorbeeld geen redelijk verband tussen de betaalde prijs en de in ruil daarvoor ontvangen producten of diensten?

100. Ten tweede, vormt de fiscale constructie een logische en eenvoudige toepassing van de belastingwetgeving in kwestie en is de constructie in overeenstemming met het voorwerp en het doel van die wetgeving? Of wordt met de fiscale constructie eerder „geprofiteerd van de technische details van een belastingstelsel of van incongruenties tussen twee of meer belastingssystemen met als doel de verschuldigdheid van belasting te verminderen”?(62) Lijkt de opzet van de constructie – gelet op het doel ervan en op de toegepaste nationale wetgeving – gekunsteld of overdreven ingewikkeld en/of omvat de constructie stappen die (anders dan om de verschuldigdheid van belasting te beïnvloeden) niet noodzakelijk lijken?

101. Deze vragen zouden voor belastingdeskundigen en belastingplichtigen die gebruikmaken van geraffineerde fiscale constructies niet moeilijk te beantwoorden moeten zijn.

102. Ten slotte heb ik begrepen dat een aantal staten, zowel binnen als buiten de Europese Unie, in instrumenten die qua doel en inhoud lijken op richtlijn 2018/822 een „main benefit test” gebruikt/heeft gebruikt die vergelijkbaar is met de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde toets.(63)

103. Derhalve lijkt het mij onvermijdelijk, gelet op de verscheidenheid aan economische activiteiten, transacties en nationale belastingstelsels die erbij betrokken kunnen zijn, om de constructies per geval te toetsen aan de main benefit test. Dat doet echter niet af aan de relatieve duidelijkheid van de soort analyse die op basis van die toets moet worden verricht door degenen die tot toepassing ervan verplicht zijn.

8) *Dertigdagenregel*

104. In de eerste alinea van artikel 8 bis ter, lid 1, van richtlijn 2011/16 is bepaald dat intermediairs de betreffende inlichtingen moeten verstrekken binnen dertig dagen nadat de constructie „voor implementatie beschikbaar is gesteld” of „gereed is [voor] implementatie”, of vanaf het ogenblik dat „de eerste stap in de implementatie van de [...] constructie is ondernomen”, naargelang wat het eerst plaatsvindt. Hieraan is in artikel 8 bis ter, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2011/16 toegevoegd dat „de in artikel 3, punt 21, tweede alinea, bedoelde intermediairs tevens verplicht [worden] inlichtingen te verstrekken binnen dertig dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt”.(64) Tot slot bepaalt artikel 8 bis ter, lid 7, van richtlijn 2011/16 dat de „relevante belastingplichtige [...] de inlichtingen [verstrekt] binnen dertig dagen, te rekenen vanaf de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie ter beschikking van de relevante belastingplichtige is gesteld of gereed is voor implementatie door de relevante belastingplichtige of zodra de eerste stap voor de implementatie ervan met betrekking tot de relevante belastingplichtige is ondernomen, naargelang wat het eerst plaatsvindt”.

105. Enkele verzoekers in het hoofdgeding voeren aan dat de tot de meldingsplicht aanleiding gevende gebeurtenissen niet met de vereiste mate van nauwkeurigheid zijn omschreven in artikel 8 bis ter. Zij stellen met name dat de exacte betekenis van de uitdrukkingen „beschikbaar gesteld” en „gereed” voor implementatie onduidelijk is. Zo vraagt OBFG of een eenvoudig mondeling adviesgesprek tussen een deskundige en een belastingplichtige of enkel een vrij algemene bespreking zou volstaan voor het verplicht verstrekken van de inlichtingen in kwestie.

106. Die bezwaren overtuigen mij niet.

107. Om te beginnen moet ik zeggen dat moeilijk kan worden aangenomen dat de term

„implementatie” onduidelijk is. Uit de gewone betekenis van deze term (tenuitvoerlegging, uitvoering, toepassing, enz.) volgt dat de termijn van dertig dagen voor de kennisgeving eerst begint wanneer de conceptuele fase van de betreffende fiscale constructie overgaat in de operationele fase. De operationele fase heeft gewoonlijk betrekking op het verrichten van een of meer rechtshandelingen die nodig zijn ter uitvoering van de betreffende constructie.

108. Er zij op gewezen dat de term „implementatie” voorkomt in elk van de drie in artikel 8 bis ter, lid 1, eerste alinea, omschreven situaties die alle zien op een fiscale constructie die wordt of althans zal worden uitgevoerd. Als ik het goed begrijp, zijn er drie redenen waarom in twee van die situaties (constructie „beschikbaar gemaakt” of „gereed” voor implementatie) de klok kan gaan tikken voordat de eerste stap in de implementatie is ondernomen.

109. Ten eerste was de Uniewetgever van mening dat het de voorkeur genoot om inlichtingen, waar mogelijk, vroegtijdig te verstrekken (idealiter voordat de betreffende constructies daadwerkelijk geïmplementeerd zijn). Dat stelt de belastingautoriteiten in staat om in een vroeg stadium van het proces te reageren, bijvoorbeeld door de wetgeving in kwestie terstond aan te passen.⁽⁶⁵⁾ Ten tweede zorgt de bepaling voor meer rechtszekerheid doordat intermediairs die eventueel niet betrokken zijn bij de feitelijke uitvoering van de door hen opgezette constructies (en die als gevolg hiervan eventueel niet op de hoogte zijn van het exacte moment waarop de implementatie aanvangt) weten op welke dag de termijn begint te lopen. Ten derde sluit de bepaling ook uit dat intermediairs die niet hebben voldaan aan de meldingsplicht (feitelijke of vermeende) onwetendheid kunnen voorwenden met betrekking tot het tijdpad van de implementatie van een constructie.

110. Diezelfde logica (dies a quo die eenvoudig te voorspellen is aangezien deze niet afhankelijk is van de gedragingen van andere personen) wordt in feite gevolgd in de aanvullende bepaling in de tweede alinea van artikel 8 bis ter, lid 1, voor personen die als intermediairs worden aangemerkt omdat zij ermee hebben ingestemd om „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”.⁽⁶⁶⁾ Deze intermediairs zijn verplicht om inlichtingen te verstrekken „binnen dertig dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt”.⁽⁶⁷⁾

111. In dit verband zou ik hieraan willen toevoegen dat activiteiten zoals het verstrekken van algemene adviezen, die geen betrekking hebben op een specifieke en concrete fiscale constructie voor een of meer specifieke cliënten, of enkel het voeren van besprekingen en het uitwisselen van ideeën tussen intermediairs en belastingplichtigen (of tussen intermediairs onderling), voor de intermediair niet leiden tot een meldingsplicht op grond van artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16.

112. Toegegeven moet worden dat de betreffende bepalingen op dit punt niet glashelder zijn. Een verplichting om constructies te melden die niet bedoeld zijn om operationeel te worden gemaakt, lijkt mij echter om een aantal redenen uitgesloten. Ten eerste wordt noch in de considerans van richtlijn 2018/822 noch in de daarbij ingevoerde bepalingen verwezen naar een meldingsplicht die losstaat van de implementatie van de betreffende constructies. Volgens overweging 7 van richtlijn 2018/822 moeten inlichtingen immers worden verstrekt „voordat” constructies geïmplementeerd zijn. Ten tweede kan de vraag of een bepaalde constructie, beoordeeld in abstracto en zonder rekening te houden met de deelnemers en belastingplichtigen in kwestie, „meldingsplichtig” en „grensoverschrijdend” is, niet altijd een betrouwbaar antwoord opleveren. Ten derde spreekt het voor zich dat constructies die niet worden uitgevoerd (i) niet tot belastingmisbruik, -fraude of -ontduiking kunnen leiden; (ii) geen bedreiging voor de lidstaten vormen om belastingen te kunnen innen, en (iii) geen enkel gevolg voor de interne markt hebben. Derhalve zou een vergaande verplichting voor intermediairs om melding te maken van alle hulp, bijstand of advies die wordt verstrekt in verband met transacties die vooralsnog zuiver hypothetisch en speculatief zijn, niet noodzakelijk zijn ter verwezenlijking van de doelstellingen van richtlijn 2018/822 en een

onevenredige last voor de betreffende beroepsbeoefenaren opleveren.

113. Derhalve ben ik van mening dat de dertigdagenregel in artikel 8 bis ter, leden 1 en 7, van richtlijn 2011/16 voldoende duidelijk en nauwkeurig is.

c) Voorlopige conclusie

114. Gelet op het voorgaande kom ik tot de conclusie dat de kritiek van verzoekers in het hoofdgeding ten aanzien van de duidelijkheid en nauwkeurigheid van bepaalde begrippen in de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde bepalingen ongegrond is.

115. Het is juist dat een aantal van die begrippen ruim en algemeen van aard is, met als gevolg dat een ruime draagwijdte moet worden toegekend aan de betreffende bepalingen of dat zij betrekking kunnen hebben op allerlei verschillende situaties.

116. Desondanks lijkt het voor de betrokkenen op grond van de onderzochte bepalingen geenszins onmogelijk of buitensporig moeilijk te zijn om te bepalen wanneer en binnen welke termijn zij onderworpen kunnen zijn aan de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde meldingsplicht. Het komt mij voor dat de omstandigheden waarin de meldingsplicht ontstaat, redelijk duidelijk zijn, althans in het overgrote deel van de gevallen.

117. Richtlijn 2011/16 bevat zeer gedetailleerde en op feiten gebaseerde definities van sommige kernbegrippen die in artikel 8 bis ter ervan worden gebruikt. De betekenis van andere kernbegrippen kan ook worden vastgesteld door gebruik te maken van de traditionele uitleggingsmethoden: dat wil zeggen door te onderzoeken wat de gebruikelijke betekenis van de termen is die in de tekst van de bepaling worden gebruikt, in het licht van de context ervan en van het voorwerp en het doel van de richtlijnen 2011/16 en 2018/822. Bovendien komen enkele van die termen veel voor op belastinggebied en worden zij in nationale en internationale instrumenten gebruikt.

118. In dit kader mag niet worden vergeten dat agressieve fiscale constructies normaliter complexe en kostbare instrumenten zijn die door deskundige beroepsbeoefenaren worden bedacht en beheerd. Van die beroepsbeoefenaren kan (en moet) worden verwacht dat zij de geldende regels kennen, dat zij deze met behulp van deskundig juridisch advies kunnen uitleggen en dat zij op de hoogte blijven van voortschrijdende inzichten in die regels die volgen uit de Unierechtspraak en de nationale rechtspraak.

119. Hoewel de lidstaten bij de omzetting van richtlijn 2018/822 waarschijnlijk over zeer beperkte manoeuvreerruimte beschikten om de regels te integreren en toe te lichten([68](#)), staat niets eraan in de weg dat hun autoriteiten aan de beroepsbeoefenaren en belastingplichtigen in kwestie formele of informele richtsnoeren verstrekken. Voor zover ik weet, hebben de belastingautoriteiten van een aantal lidstaten in de laatste maanden daartoe ook mededelingen gedaan.([69](#))

120. Hieruit volgt dat ik, na onderzoek van de in het verzoek om een prejudiciële beslissing opgeworpen kwesties, in het licht van de argumenten van verzoekers in het hoofdgeding, niet overtuigd ben van de stelling dat het in artikel 49, lid 1, van het Handvest neergelegde legaliteitsbeginsel inzake straffen door richtlijn 2018/822 wordt geschonden.

3. Nauwkeurigheid en duidelijkheid van richtlijn 2018/822 en eerbiediging van het privéleven

121. Het tweede aspect dat de verwijzende rechter met zijn tweede en derde vraag aan de orde heeft gesteld, gaat in wezen over de vraag of de meldingsplicht verenigbaar is met het beginsel van eerbiediging van het privéleven dat in artikel 7 van het Handvest is neergelegd. De belangrijkste door de verwijzende rechter geuite zorg die aan de basis ligt van een deel van de tweede en de derde vraag gaat erover – volgens het verzoek om een prejudiciële beslissing – dat de eventuele onduidelijkheid en onnauwkeurigheid van de kernbegrippen in richtlijn 2018/822 kunnen leiden tot

een verstreckende en nauwelijks te voorspellen inmenging in het recht van intermediairs en belastingplichtigen om hun communicatie vertrouwelijk te houden.

122. Zoals ik hierboven bij de beoordeling van de verenigbaarheid van richtlijn 2018/822 met artikel 49, lid 1, van het Handvest heb toegelicht, zijn de betekenis en de draagwijdte van de termen waarop verzoekers in het hoofdgeding kritiek hebben, mijns inziens redelijk duidelijk. In de opmerkingen van die partijen vind ik geen enkel nieuw element waaruit een andere conclusie kan volgen wanneer de rechtmatigheid van die richtlijn wordt getoetst aan artikel 7 van het Handvest vanwege vermeende onnauwkeurigheid en onduidelijkheid van de kernbegrippen ervan.

123. Op een fundamenteeler niveau schijnt het mij toe dat artikel 7 van het Handvest qua duidelijkheid of nauwkeurigheid geen striktere verplichting oplegt dan artikel 49 van het Handvest, in het licht waarvan ik de nauwkeurigheid en duidelijkheid van de kernbegrippen reeds heb onderzocht. Op de kwestie van de duidelijkheid en nauwkeurigheid van de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde bepalingen zal ik in elk geval terugkomen wanneer ik beoordeel of die bepalingen een toereikende „rechtsgrondslag” vormen die een inmenging in de door artikel 7 van het Handvest beschermde rechten kan rechtvaardigen.

C. Vijfde vraag: inmenging in het privéleven (noodzaak en evenredigheid van de meldingsplicht)

124. Ik ben van mening dat het raadzamer is eerst de vijfde vraag van de verwijzende rechter en daarna zijn vierde vraag te onderzoeken. Beide vragen hebben betrekking op hetzelfde probleem (de rechtmatigheid van de inmenging in het privéleven waartoe de meldingsplicht leidt), maar de vijfde vraag heeft een veel ruimere strekking en vereist dat bepaalde punten diepgaander worden beoordeeld.

125. Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen van het Hof te vernemen of de meldingsplicht het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en van de relevante belastingplichtigen schendt omdat de inmenging in dat recht niet verantwoord of evenredig met de doelstellingen van richtlijn 2018/822 zou zijn.

126. De verwijzende rechter merkt op dat de aan de autoriteiten te verstrekken inlichtingen de privégegevens van ondernemingen en particulieren bevatten. Hij legt ook de nadruk op de ruime werkingssfeer van de meldingsplicht, die zich ook uitstrekt tot constructies die wettig kunnen zijn, geen misbruik hoeven op te leveren en waarvan het belangrijkste voordeel niet van fiscale aard hoeft te zijn. Voorts vraagt de verwijzende rechter zich nog af of de meldingsplicht in overeenstemming is met het genoemde doel om de goede werking van de interne markt te garanderen, voor zover de meldingsplicht tot gevolg kan hebben dat bepaalde grensoverschrijdende activiteiten worden ontmoedigd.

127. In dat verband betogen verzoekers in het hoofdgeding dat ondernemingen voor hun bedrijf de minst belaste route moeten kunnen kiezen, mits de wet daarbij niet wordt overtreden. Zij zijn van mening dat het niet gerechtvaardigd is om belastingplichtigen te ontmoedigen gebruik te maken van grensoverschrijdende fiscale constructies en beroepsbeoefenaren te ontmoedigen om activiteiten te ontplooiën op het gebied van internationale belastingplanning.

128. Deze argumenten vind ik niet overtuigend. Er is weliswaar sprake van inmenging in het privéleven van belastingplichtigen en intermediairs, maar mijns inziens kan die inmenging gerechtvaardigd zijn omdat zij noodzakelijk en evenredig is voor de verwezenlijking van bepaalde door de Europese Unie erkende doelstellingen van algemeen belang.

1. Inmenging in het privéleven

129. Artikel 7 van het Handvest bepaalt dat „[e]enieder [...] recht [heeft] op eerbiediging van zijn

privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie”. Volgens de toelichtingen bij het Handvest van de grondrechten⁽⁷⁰⁾ stemmen de in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde rechten overeen met de in artikel 8 EVRM gewaarborgde rechten.⁽⁷¹⁾ Zoals ook in artikel 52, lid 3, van het Handvest en in artikel 6, lid 3, VEU is bepaald, zal artikel 7 van het Handvest derhalve worden uitgelegd in overeenstemming met artikel 8 EVRM.

130. Het EHRM heeft in zijn rechtspraak stelselmatig gekozen voor een ruime definitie van „privéleven” die zich uitstrekt tot beroeps- of zakelijke activiteiten en heeft geoordeeld dat die benadering in lijn is met het wezenlijke voorwerp en het doel van artikel 8 EVRM, namelijk de bescherming van het individu tegen willekeurige ingrepen van de overheid.⁽⁷²⁾

131. Het Hof op zijn beurt heeft diezelfde benadering gevolgd ten aanzien van artikel 7 van het Handvest en heeft zich daarbij laten leiden door de rechtspraak uit Straatsburg⁽⁷³⁾ en voortgebouwd op zijn rechtspraak van vóór de inwerkingtreding van het Handvest, waarin het heeft bepaald dat de bescherming tegen willekeurige of onredelijke ingrepen van het openbaar gezag in de privésfeer een algemeen beginsel van het Unierecht is.⁽⁷⁴⁾ Het Hof heeft onder meer geoordeeld dat het voor de vaststelling van een inmenging in het in artikel 7 van het Handvest neergelegde recht van weinig belang is of de gegevens betreffende het privéleven al dan niet gevoelig zijn en of de betrokkenen door die inmenging enig nadeel hebben ondervonden.⁽⁷⁵⁾

132. Tegen die achtergrond is het heel duidelijk dat de meldingsplicht ingrijpt in de privésfeer van intermediairs en belastingplichtigen.

133. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat bepalingen die de mededeling van persoonsgegevens zoals de naam, woonplaats of financiële middelen van natuurlijke personen aan een overheidsinstantie voorschrijven of mogelijk maken, zonder de toestemming van deze personen en ongeacht het verdere gebruik van de betrokken gegevens, moeten worden aangemerkt als inmenging in hun privéleven en derhalve als beperking van het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht. Dat is ook het geval indien de mededeling aan een overheidsinstantie van nominatieve en financiële gegevens met betrekking tot rechtspersonen de naam van een of meer natuurlijke personen bevat.⁽⁷⁶⁾

134. In de onderhavige zaak omvatten de mee te delen inlichtingen, krachtens artikel 8 bis ter, lid 14, van richtlijn 2011/16, onder andere „de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (in het geval van een natuurlijke persoon), fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige”. Wanneer het gaat om natuurlijke personen, vormen die gegevens „persoonsgegevens” in de zin van artikel 8 van het Handvest. Dit kunnen ook persoonsgegevens zijn wanneer zij weliswaar betrekking hebben op rechtspersonen, maar in de handelsnaam van die rechtspersonen de naam van natuurlijke personen is opgenomen. Dergelijke gegevens vallen derhalve onder het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op bescherming van persoonsgegevens.⁽⁷⁷⁾

135. De hamvraag is nu of die inmenging te verantwoorden is.

136. Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft het in artikel 7 van het Handvest verankerde recht geen absolute gelding, maar moet het worden beschouwd in relatie tot zijn functie in de samenleving.⁽⁷⁸⁾ Bovendien moeten volgens artikel 52, lid 1, eerste volzin, van het Handvest beperkingen op de uitoefening van de daarin erkende rechten en vrijheden bij wet worden gesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigen. Volgens artikel 52, lid 1, tweede volzin, van het Handvest kunnen, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel, slechts beperkingen aan deze rechten en vrijheden worden gesteld indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

137. In de volgende onderdelen van deze conclusie zal ik deze punten beoordelen.

2. Wettelijke grondslag en wezenlijke inhoud van het recht

138. In eerste instantie breng ik in herinnering, wat betreft het vereiste dat elke inmenging in de uitoefening van de grondrechten „bij wet [wordt] gesteld”, dat een dergelijk vereiste niet alleen inhoudt dat de maatregel die in de inmenging voorziet, een wettelijke grondslag in de nationale wetgeving moet hebben, maar ook dat die wetgeving zelf de reikwijdte van de beperking op de uitoefening van het betrokken recht moet bepalen.⁽⁷⁹⁾ Bij de bepaling van de reikwijdte van de opgelegde beperking moet de wet in kwestie het risico van willekeur uitsluiten door regels te geven waarvan de toepassing voldoende duidelijk en voorspelbaar is.⁽⁸⁰⁾ Zoals het Hof heeft geoordeeld, verzet dat vereiste zich er echter niet tegen dat de betrokken beperking in voldoende open bewoordingen is geformuleerd om te kunnen worden toegepast op verschillende gevallen en aangepast aan veranderende omstandigheden.⁽⁸¹⁾

139. In casu is het duidelijk dat de inmenging in het in artikel 7 van het Handvest verankerde recht (waarover verzoekers in het hoofdgeding zich beklagen) – wat het Unierecht betreft – haar wettelijke grondslag heeft in artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16. Die wettelijke grondslag is volgens mij toereikend voor zover de beperking op de uitoefening van de betreffende rechten is ingekaderd door regels waarvan de toepassing, zoals ik in mijn beoordeling van de tweede en de derde prejudiciële vraag heb toegelicht, voldoende duidelijk en voorspelbaar is. Aan de voorspelbaarheid en duidelijkheid van de bepalingen wordt geenszins afgedaan door het feit dat zij een tamelijk ruime werkingssfeer kunnen hebben.⁽⁸²⁾

140. Voorts lijkt mijns inziens ook te zijn voldaan aan het vereiste dat elke beperking van de door het Handvest gewaarborgde rechten en vrijheden de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigt. Kort gezegd verplicht artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 bepaalde belastingplichtigen en bepaalde beroepsbeoefenaren, die zich in een vrij specifieke situatie bevinden, om aan de betreffende belastingautoriteiten relatief beperkte en voornamelijk zakelijke inlichtingen te verstrekken. Derhalve is het volgens mij in casu niet noodzakelijk om te discussiëren over de vraag wat kan worden aangemerkt als de „kern” (en dus het onaantastbare deel) van het recht op eerbiediging van het privéleven om te concluderen dat de meldingsplicht niet van invloed is op die kern.

141. Tot slot moeten voor de beoordeling of de betreffende Uniemaatregel in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, vier vragen worden beantwoord: (i) Streeft de maatregel door de Europese Unie erkende doelstellingen van algemeen belang na? (ii) Is hij noodzakelijk voor de verwezenlijking van die doelstellingen? (iii) Gaat hij verder dan nodig is om die doelstellingen te verwezenlijken? (iv) Vormt hij een billijk evenwicht tussen de betrokken belangen?

3. Evenredigheidstoets (i): nagestreefde doelstellingen en geschiktheid van de maatregel

142. In de eerste plaats ben ik van mening dat met de bepalingen van richtlijn 2018/822 door de Europese Unie erkende doelstellingen van algemeen belang worden nagestreefd. Zoals het Hof (laatstelijk in het arrest Orde van Vlaamse Balies) heeft geoordeeld, vormen de bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking door de Europese 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.⁽⁸³⁾

143. Er zij aan herinnerd – zoals in artikel 2 VEU is bepaald – dat gelijkheid tussen burgers en solidariteit twee van de waarden zijn waarop de Europese Unie berust. De eerbiediging van die waarden wordt duidelijk ondermijnd door fiscale en zakelijke praktijken die bepaalde belastingplichtigen (die meestal zeer vermogend zijn) in staat stellen te voorkomen dat zij hun eerlijke aandeel aan belastingen afdragen aan de schatkist. Die praktijken leiden tot ongelijkheid in

de maatschappij en zijn dan ook fundamenteel onverenigbaar met het sociaaleconomisch model van de „sociale markteconomie” in de Europese Unie en met het nastreven van enkele van haar belangrijkste doelstellingen, zoals met name het bevorderen van de sociale rechtvaardigheid en het welzijn van haar volkeren en het bijdragen aan sociale vooruitgang.(84)

144. In de tweede plaats moet ik zeggen dat de meldingsplicht daadwerkelijk lijkt te zijn bedacht en ontwikkeld ter bestrijding van agressieve fiscale planning en ter vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking. Mijns inziens is die maatregel zeer geschikt om ervoor te zorgen dat overheden relevante inlichtingen over mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies ontvangen, zodat zij onverwijld kunnen reageren op schadelijke praktijken, door bijvoorbeeld regelgeving aan te passen. De meldingsplicht draagt dus daadwerkelijk bij aan het uiteindelijke doel van versterking van de interne markt door bevordering van eerlijke belastingheffing en bestrijding van bepaalde negatieve overloopeffecten die kunnen voortvloeien uit de toegenomen mobiliteit binnen de Unie.

145. In dat verband wil ik benadrukken – om in te gaan op bepaalde twijfels van de verwijzende rechter – dat het feit dat bepaalde Unierechtelijke bepalingen tot gevolg kunnen hebben dat bepaalde grensoverschrijdende activiteiten worden ontmoedigd, niet inhoudt dat die bepalingen niet in overeenstemming zijn met het doel van versterking van de interne markt. De interne markt is niet ingesteld met het doel om de onbelemmerde handel in alle producten en alle diensten te bevorderen, maar om ervoor te zorgen dat de Uniemarkt niet wordt versnipperd door uiteenlopende nationale regelgeving.(85) Indien het algemeen belang dit vereist, kunnen bepaalde economische activiteiten op grond van Unierechtelijke regels worden ontmoedigd, beperkt of definitief verboden.(86)

146. Hoewel enkele verzoekers in het hoofdgeding de nadruk hebben gelegd op de mogelijke gevolgen van richtlijn 2018/822 voor de door intermediairs en belastingplichtigen verrichte grensoverschrijdende activiteiten, zie ik echter niet goed in welke belangrijke ongewenste gevolgen kunnen optreden. Het komt mij voor dat de activiteiten die kunnen worden ontmoedigd in de eerste plaats betrekking hebben op constructies die onwettig zijn (of althans leiden tot belastingontduiking, fraude of misbruik). Het spreekt voor zich dat noch belastingplichtigen noch intermediairs er belang bij zouden hebben om die activiteiten aan de belastingautoriteiten te melden. Mocht dat gaan gebeuren, dan heeft richtlijn 2018/822 duidelijk een bijzonder positief effect op de interne markt. In de tweede plaats zou richtlijn 2018/822 ook een afschrikkend effect kunnen hebben ten aanzien van constructies waarbij de randen van de wet worden gezocht en meer in het algemeen ten aanzien van die waarbij gebruik wordt gemaakt van hiaten in en incongruenties tussen belastingregels met als doel weinig of geen belasting over inkomsten te betalen. Mijns inziens is er een duidelijk algemeen belang om ook dergelijke constructies te ontmoedigen.(87) In de derde plaats zie ik niet in waarom activiteiten door intermediairs en belastingplichtigen in verband met constructies die niet alleen wettig maar ook niet agressief zijn, zouden worden ontmoedigd door het enkele feit dat aan de autoriteiten een beperkte hoeveelheid inlichtingen in dat kader moet worden verstrekt.

147. Voorts is het ook belangrijk erop te wijzen dat de in casu bij het Hof ingediende opmerkingen geen gedetailleerde en concrete aanwijzingen bevatten voor alternatieve maatregelen waarmee de doelstellingen van richtlijn 2018/822 in dezelfde mate hadden kunnen worden beschermd, maar die voor de betrokkenen minder beperkend zouden zijn.

148. In het bijzonder denk ik niet dat de invoering van een minimumdrempel waarbij constructies meldingsplichtig worden (bijvoorbeeld alleen constructies die een belastingvoordeel boven een bepaald bedrag opleveren) – zoals enkele verzoekers in het hoofdgeding hebben voorgesteld – het door de Uniewetgever nagestreefde beschermingsniveau zou hebben gewaarborgd. Elke meldingsplichtige constructie, ongeacht de financiële waarde ervan, kan immers een grote maas in de wet blootleggen waarvan andere, eventueel omvangrijkere constructies daadwerkelijk of potentieel gebruik kunnen maken.

149. Nu ik heb uiteengezet dat de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde bepalingen geschikt zijn om de

door de Uniewetgever nagestreefde doelstellingen te verwezenlijken, moet vervolgens worden vastgesteld of die bepalingen ingrijpen in het privéleven van bepaalde personen en verder gaan dan nodig is voor de verwezenlijking van de nagestreefde doelstellingen van algemeen belang.

4. *Evenredigheidstoets (ii): evenredigheid stricto sensu*

150. Om te beginnen breng ik in herinnering dat, volgens vaste rechtspraak van het Hof, een regeling die het grondrecht op eerbiediging van het privéleven beperkt duidelijke en nauwkeurige regels over de reikwijdte en de toepassing ervan moet bevatten en minimale eisen moet opleggen, zodat degenen van wie de persoonsgegevens zijn doorgegeven over voldoende garanties beschikken dat die gegevens worden beschermd tegen het risico van misbruik. Zij moet in het bijzonder aangeven in welke omstandigheden en onder welke voorwaarden een maatregel die voorziet in de verwerking van dergelijke gegevens kan worden genomen.[\(88\)](#)

151. In de onderhavige zaak brengen verschillende overwegingen mij tot het standpunt dat de Uniewetgever de inmenging in het privéleven van intermediairs en belastingplichtigen tot het strikt noodzakelijke heeft beperkt.

152. Ten eerste geldt de meldingsplicht voor slechts twee categorieën personen (intermediairs en belastingplichtigen)[\(89\)](#), als gevolg van hun weloverwogen keuze en gedrag waarvan de rechtsgevolgen hun bekend zijn (of zouden moeten zijn). De werkingssfeer *ratione personae* van de maatregel is dus beperkt tot de natuurlijke personen en rechtspersonen die zich rechtstreeks in een situatie bevinden waarvan de Uniewetgever de transparantie beoogt te versterken.[\(90\)](#) Voorts geldt er een uitzondering voor personen (intermediairs) die op grond van het nationale recht een wettelijk verschoningsrecht hebben.[\(91\)](#)

153. Ten tweede geldt de meldingsplicht slechts in enkele specifieke situaties: wanneer de belastingplichtige opdracht heeft gegeven voor, of de intermediair diensten heeft verricht in verband met een grensoverschrijdende fiscale constructie die bepaalde kenmerken vertoont. Die kenmerken – die uitputtend zijn opgesomd in bijlage IV bij richtlijn 2011/16 – zijn volgens de wetgever typerend voor agressieve grensoverschrijdende constructies. In dit verband moet worden opgemerkt dat bepaalde wezenskenmerken uitsluitend betrekking hebben op rechtspersonen en dat enkele daarvan slechts van toepassing zijn op constructies betreffende een beperkt aantal belastingplichtigen.

154. De verwijzende rechter en enkele verzoekers in het hoofdgeding uiten echter twijfels over de materiële en personele werkingssfeer van de meldingsplicht voor zover (i) wordt vereist dat aan de autoriteiten melding wordt gemaakt van constructies die wettig en/of niet agressief zijn en/of die niet om fiscale redenen zijn opgezet, en (ii) de meldingsplicht niet alleen voor belastingplichtigen, maar ook voor intermediairs belastend is.

155. Ik deel deze twijfels niet.

156. Indien op grond van de meldingsplicht *onwettige* constructies zouden moeten worden gemeld, zou artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 ongeldig zijn vanwege schending van het recht om niet aan de eigen veroordeling mee te werken, welk recht deel uitmaakt van de in artikel 48, lid 2, van het Handvest verankerde rechten van de verdediging.[\(92\)](#) Ter terechtzitting hebben enkele verzoekers in het hoofdgeding dat punt zeer duidelijk gemaakt. Ik vind het dan ook enigszins raadselachtig dat zij tegelijkertijd kritiek op de richtlijn leveren omdat intermediairs daarin worden verplicht om *wettige* inlichtingen te verstrekken.

157. Het feit dat de te verstrekken inlichtingen betrekking kunnen hebben op wettige transacties strookt hoe dan ook met de doelstelling van de betreffende bepalingen. Artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 beoogt de transparantie te versterken doordat bepaalde inlichtingen over bepaalde fiscale constructies ter beschikking van de belastingautoriteiten moeten worden gesteld; het houdt geen (positieve of negatieve) beoordeling in van de wettigheid van die constructies, noch van de naleving

door belastingplichtigen of intermediairs van bijvoorbeeld de relevante fiscale en financiële regels.
(93)

158. Volgens vaste rechtspraak van het Hof volstaat het enkele feit dat een belastingplichtige de voordeligste belastingregeling nastreeft, doordat hij gebruikmaakt van de vrijheden van de interne markt, niet om uit te gaan van een algemeen vermoeden van fraude of misbruik of om die belastingplichtige zijn uit het Unierecht voortvloeiende rechten of voordelen te ontnemen.(94) Derhalve staat het buiten kijf dat belastingplichtigen, zoals verzoekers in het hoofdgeding hebben betoogd, voor hun onderneming de „minst belaste route” mogen kiezen, mits zij binnen de grenzen blijven van hetgeen is toegestaan op grond van de betreffende Uniewetgeving en nationale wetgeving.

159. Dat belet de lidstaten echter niet om zich op het standpunt te stellen dat in hun nationale regelingen, vooral vanwege de onderlinge wisselwerking met de nationale regelingen van andere lidstaten en met de Unieregels inzake het vrije verkeer, mazen kunnen zitten die moeten worden gedicht. Daarbij gaat het met name om situaties die weliswaar rechtmatig zijn, maar ertoe kunnen leiden dat bij bepaalde belastingplichtigen te weinig belasting wordt geheven, of om situaties die belastingontduiking, fraude of misbruik door belastingplichtigen vergemakkelijken.

160. Hierbij moet er ook aan worden herinnerd dat richtlijn 2018/822 is vastgesteld naar aanleiding van de werkzaamheden van de OESO inzake BEPS-strategieën, waarvan in het algemeen wordt aangenomen dat zij betrekking hebben op zowel rechtmatige als onrechtmatige praktijken. Hoewel het wellicht overdreven is om te stellen – zoals Denis Healey(95) ooit deed – dat „het verschil tussen [rechtmatige] belastingontwijking en [onrechtmatige] belastingontduiking bestaat in de dikte van een gevangensmuur”, kan toch moeilijk worden betwist dat de scheidslijn tussen die twee af en toe dun is.

161. Derhalve is het voor de verwezenlijking van de beoogde doelstellingen essentieel (en onvermijdelijk) dat de meldingsplicht gericht is op constructies die bepaalde kenmerken bezitten, zonder dat uit die elementen noodzakelijkerwijs blijkt dat de constructie onwettig is of misbruik oplevert.

162. Het belastingstelsel als geheel, zowel binnen als buiten de Europese Unie, is immers gebaseerd op meldings- en rapportageverplichtingen op grond waarvan belastingplichtigen inlichtingen over activiteiten moeten verstrekken die in beginsel worden vermoed rechtmatig te zijn. Belastingheffing is uiteraard niet het enige gebied waarop personen en ondernemingen aan de overheid bepaalde inlichtingen over hun privé- of beroepsactiviteiten moeten verstrekken zodat de autoriteiten die inlichtingen bijvoorbeeld kunnen vastleggen en opslaan in ad-hocregisters(96), vooraf of achteraf kunnen controleren of de activiteit in kwestie overeenkomstig de wet is verricht(97) of adequaat kunnen reageren bij een ongeval.(98)

163. Om dezelfde redenen vind ik het niet problematisch dat de meldingsplicht zich ook kan uitstrekken tot constructies die noch „agressief” noch ingegeven kunnen zijn door het vooruitzicht van een belastingvoordeel.(99)

164. De Uniewetgever heeft zich op het standpunt gesteld dat „agressieve fiscale planningsconstructies [in de loop der jaren] steeds complexer [zijn] geworden, en [...] ook constant [worden] gewijzigd en aangepast in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten”. Derhalve heeft hij overwogen dat het doeltreffender was 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”(100).

165. Verzoekers in het hoofdgeding hebben die overwegingen, die mij in elk geval niet onredelijk voorkomen, niet betwist. Derhalve is het mijns inziens noodzakelijk dat de materiële werkingssfeer

van de meldingsplicht in zekere zin te ruim is, zodat zij daadwerkelijk doeltreffend is.

166. Het argument van enkele verzoekers in het hoofdgeding dat het zou volstaan wanneer *belastingplichtigen* worden verplicht om de vereiste inlichtingen te verstrekken, heeft mij evenmin kunnen overtuigen. In dat verband verwijs ik naar de conclusie van advocaat-generaal Rantos in de zaak Orde van Vlaamse Balies en Belgian Association of Tax Lawyers, waarin hij de nadruk heeft gelegd op de „centrale rol van intermediairs bij de opzet van agressieve fiscale planningsconstructies”. In het licht daarvan was hij het met de Uniewetgever eens 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”(101).

167. De reden hiervoor is dat intermediairs doorgaans degenen zijn die de meeste kennis van meldingsplichtige constructies hebben en dat zij als zodanig bij uitstek in staat zijn om de betreffende inlichtingen naar behoren en in hun geheel te verstrekken. Voorts zijn intermediairs normaliter beoefenaars van gereguleerde beroepen wier activiteiten aan verschillende nationale regels (waaronder beroeps- en gedragsregels) en soms aan zelfregulering zijn onderworpen en vaak worden verricht overeenkomstig internationale normen. Het is gemakkelijker te controleren of zij de wet (en meldingsverplichtingen) naleven, en indien wordt geconstateerd dat dit niet het geval is, kunnen doeltreffende sancties worden opgelegd.

168. Ten derde lijken ook de kwantiteit en kwaliteit van de aan de autoriteiten te verstrekken inlichtingen noodzakelijk ter verwezenlijking van de nagestreefde doelstellingen. De lijst van inlichtingen in artikel 8 bis ter, lid 14, van richtlijn 2011/16(102) is qua hoeveelheid relatief beperkt, bevat slechts elementaire persoonsgegevens en bestaat hoofdzakelijk uit zakelijke inlichtingen. In die lijst staan ook geen inlichtingen die kennelijk geen verband lijken te hebben met het voorwerp en het doel van de meldingsplicht. Gelet op het voorgaande kunnen op basis van de aan de autoriteiten te verstrekken inlichtingen geen specifieke conclusies worden getrokken over het privéleven van de natuurlijke personen in kwestie (belastingplichtigen en intermediairs).(103)

169. Ten vierde is duidelijk afgebakend welke autoriteiten toegang mogen hebben tot de inlichtingen die door de intermediairs en belastingplichtigen in kwestie worden verstrekt en die via het netwerk van de autoriteiten worden uitgewisseld(104): de autoriteiten die specifiek als „bevoegde” autoriteit door elke lidstaat zijn aangewezen.(105) De Commissie heeft slechts toegang tot een deel van de uitgewisselde inlichtingen(106) en wel hoofdzakelijk om toe te zien op de goede werking van dit stelsel en voor statistische doeleinden.(107) Naar ik heb begrepen, moeten de verstrekte inlichtingen vertrouwelijk worden behandeld en mogen zij in beginsel niet aan derden openbaar worden gemaakt.(108)

170. Ten vijfde is er ook een aanwijzing, zij het in enigszins algemene bewoordingen, hoe de bevoegde autoriteiten de inlichtingen kunnen gebruiken: „Daarmee zouden deze autoriteiten onverwijld kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichten door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten.”

171. Ten zesde bestaat er een aantal waarborgen tegen onrechtmatige toegang tot(109) en, belangrijker, onrechtmatig gebruik van persoonsgegevens. In met name artikel 25 van richtlijn 2011/16 is bepaald dat de regels van de algemene verordening gegevensbescherming(110) en van het gegevensbeschermingskader voor de EU-instellingen(111) in beginsel van toepassing blijven op de uitwisseling van inlichtingen en op de verwerking van persoonsgegevens krachtens de bepalingen van richtlijn 2011/16. Derhalve ben ik niet overtuigd van de argumenten van BATL en OBFG dat er geen regels voor de opslag of het gebruik van gegevens en geen waarborgen tegen misbruik zouden zijn.

172. Op grond van het voorgaande ben ik van mening dat de meldingsplicht niet verder gaat dan noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de door de Uniewetgever nagestreefde doelstellingen.

5. *Evenredigheidstoets (iii): belangenafweging*

173. Tot slot vormen de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde bepalingen naar mijn mening een billijk evenwicht tussen de betrokken belangen.

174. Zoals in de punten 142 en 143 is uiteengezet, is het met die bepalingen beoogde algemeen belang cruciaal voor de Europese Unie. Dit geldt des te meer in de huidige geglobaliseerde wereld waarin de kloof tussen arm en rijk volgens recent onderzoek de laatste jaren aanzienlijk groter is geworden. [\(112\)](#)

175. In dat verband lijkt het erop dat de door de meldingsplicht veroorzaakte inmenging in het privéleven van intermediairs en belastingplichtigen om de hierboven uiteengezette redenen tamelijk beperkt is. Voorts is het totaalaantal situaties waarin sprake was van inmenging ook kleiner geworden. Zo heeft de Belgische regering verklaard dat zij in de afgelopen jaren minder dan 1 000 meldingen op grond van artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 heeft ontvangen, terwijl zij jaarlijks miljoenen gewone belastingaangiften ontvangt.

176. Bovendien moet worden beklemtoond dat de Uniewetgever heeft getracht de overlast voor diegenen die de betreffende inlichtingen moeten verstrekken, zoveel mogelijk tot een minimum te beperken. [\(113\)](#) De omschrijving van de meldingsplichtige constructie, die naar ik aanneem de kern van de inlichtingen vormt, moet bijvoorbeeld in de vorm van een samenvatting worden verstrekt en de onderdelen ervan en de relevante zakelijke activiteiten hoeven slechts „in algemene bewoordingen” te worden toegelicht. [\(114\)](#) De stelling van OBFG dat intermediairs op grond van de meldingsplicht verplicht zouden zijn om aan de autoriteiten hun advies bekend te maken, moet dan ook worden afgewezen.

177. Voorts heeft de Uniewetgever nog getracht om een onnodige toename van werk voor belastingplichtigen en intermediairs te voorkomen, met name door uitzonderingen op de meldingsplicht toe te staan wanneer dezelfde constructie door meerdere personen of in meerdere lidstaten moet worden gemeld [\(115\)](#) of wanneer een verslag vergelijkbaar is met een eerder ingediend verslag. [\(116\)](#)

178. Tot slot moet erop worden gewezen dat intermediairs niet verplicht zijn om op „jacht” te gaan naar inlichtingen waarover zij niet beschikken maar die wel meldingsplichtig zijn. Zoals in artikel 8 bis ter, lid 1, van richtlijn 2011/16 is bepaald, zijn zij slechts verplicht inlichtingen „waarvan zij kennis, bezit of controle hebben” te verstrekken. Derhalve kan ik mij niet vinden in het argument van BATL dat intermediairs op grond van de meldingsplicht tijdrovende en kostbare activiteiten moeten verrichten om relevante inlichtingen te zoeken en mede te delen.

179. Ook ben ik het niet eens met OBFG dat de meldingsplicht onevenredig is omdat *sommige* meldingsplichtige gegevens door de belastingautoriteiten uit de gegevens kunnen worden gehaald die belastingplichtigen hebben verstrekt en/of die uitgewisseld zijn tussen de autoriteiten overeenkomstig de bepalingen van andere rechtsinstrumenten. [\(117\)](#)

180. In de effectbeoordeling (punt 2 en bijlage 5) en in de toelichting (punt 1) is uiteengezet waarom de inlichtingen die uit hoofde van de andere „DAC”- en „ATAD”-instrumenten [\(118\)](#) door de autoriteiten worden verzameld niet duidelijk en volledig zijn. OBFG licht in het geheel niet toe waarom richtlijn 2018/822 voor belastingplichtigen of intermediairs onnodig tot dubbel werk zou leiden en in haar betoog verwijst zij slechts naar sommige inlichtingen van de lijst van inlichtingen in artikel 8 bis ter, lid 14, van richtlijn 2011/16, die slechts in bepaalde situaties als genoemd in bijlage IV aan de autoriteiten worden verstrekt, en uitsluitend ten aanzien van bepaalde belastingen. Voorts erkent OBFG zelf dat enkele van haar stellingen met betrekking tot de autoriteiten die reeds toegang tot bepaalde meldingsplichtige inlichtingen hebben, slechts „waarschijnlijk” zijn.

181. Het is mijn stellige overtuiging dat het beginsel van goed bestuur en het

evenredigheidsbeginsel de mogelijkheid voor de overheid beperken om natuurlijke personen en rechtspersonen te verzoeken om inlichtingen te verstrekken die bijvoorbeeld voor de overheid irrelevant of onnodig zijn, waarvan de overheid reeds in het bezit is of waarvan de verzameling, organisatie en mededeling voor de betrokkenen tot een te zware werklast en buitensporige kosten kunnen leiden.⁽¹¹⁹⁾ Dat geldt echter zeker niet voor artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16: niet alleen zouden de belastingautoriteiten niet in staat zijn om de op grond van verschillende rechtsinstrumenten verzamelde gegevens met elkaar in verband te brengen, maar ook zouden, zoals gezegd, belangrijke gegevens ontbreken, waardoor die autoriteiten niet een volledig beeld van de betreffende constructies zouden kunnen krijgen.

182. Gelet op het voorgaande kom ik tot de conclusie dat artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 artikel 7 van het Handvest niet schendt doordat het zou leiden tot een ontoelaatbare inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven van intermediairs en belastingplichtigen.

D. Vierde vraag: eerbiediging van het privéleven (werkingssfeer van de ontheffing)

183. Tot slot verzoekt de verwijzende rechter met zijn vierde vraag het Hof in wezen de geldigheid van artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16 te onderzoeken in het licht van artikel 7 van het Handvest, voor zover de eerstgenoemde bepaling aan intermediairs die recht hebben op ontheffing vanwege het beroepsgeheim krachtens het nationale recht, de verplichting oplegt om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van richtlijn 2011/16.

184. Die vraag is grotendeels vergelijkbaar met de prejudiciële vraag in de zaak die heeft geleid tot het arrest Orde van Vlaamse Balies, waarin het Hof van oordeel was dat artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16 in strijd was met artikel 7 van het Handvest en derhalve ongeldig, voor zover de verplichting voor *advocaten* die een ontheffing genieten om andere intermediairs in kennis te stellen heeft geleid tot de openbaarmaking van de identiteit van de advocaat-intermediair en van het feit dat hij door de cliënt was geraadpleegd.

185. De prejudiciële vraag in de onderhavige zaak is echter enigszins anders geformuleerd dan die in de eerdere zaak. De uitdrukking „een advocaat die optreedt als intermediair” is vervangen door de uitdrukking „een intermediair die krachtens het recht van die lidstaat is onderworpen aan het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim”.

186. Derhalve wenst de verwijzende rechter in casu te vernemen of (i) het in artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16 genoemde recht op ontheffing vanwege een beroepsgeheim beperkt is tot advocaten of ook aan andere categorieën beroepsbeoefenaren kan worden verleend indien die categorieën die bescherming conform het nationale recht genieten, en (ii) zo ja, of artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16 wegens strijdigheid met artikel 7 van het Handvest ongeldig is voor zover het die beroepsbeoefenaren verplicht om andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsplicht, waardoor zij hun identiteit en het feit dat zij zijn geraadpleegd onthullen.

187. Ik zal deze twee kwesties achtereenvolgens onderzoeken.

1. Personele werkingssfeer van het recht op ontheffing

188. Bij de eerste kwestie gaat het om de vraag of de lidstaten op grond van artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16 uitsluitend aan advocaten een ontheffing mogen verlenen of ook aan andere categorieën van beroepsbeoefenaren die krachtens het nationale recht aan een beroepsgeheim zijn gebonden.

189. De twijfel omtrent de uitlegging vloeit voort uit het feit dat uit een tekstuele en vergelijkende analyse van lid 5 van artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 geen eenduidig antwoord op die vraag volgt.

190. Enerzijds bevatten de meeste taalversies van die bepaling termen die generiek zijn en dus niet alleen betrekking hebben op de aan advocaten verleende rechten inzake geheimhouding.(120) Voorts kan worden aangenomen dat een ruime uitlegging van de werkingssfeer van het recht op ontheffing in overeenstemming is met het feit dat (i) die werkingssfeer wordt bepaald door een verwijzing naar de wetten van de lidstaten, en (ii) in de tweede alinea van die bepaling wordt verwezen naar de algemene term „beroep”.

191. Anderzijds bevat echter een substantieel aantal taalversies een term die specifiek voor advocaten is (Grieks, Engels, Maltees, Roemeens en Fins). Bovendien zou een uitlegging van de term beperkt tot advocaten verenigbaar met alle taalversies zijn, maar geldt dat omgekeerd niet. Voorts bevat lid 14 van artikel 8 bis ter (in de Griekse, de Engelse, de Maltese, de Roemeense en de Finse taalversie) een verwijzing naar beroepsgeheim en niet naar wettelijk verschoningsrecht, hetgeen als aanwijzing kan worden opgevat dat de in lid 5 van diezelfde bepaling gebruikte term een zeer specifieke connotatie en dus een beperktere werkingssfeer heeft.

192. Helaas bieden een contextuele en historische uitlegging van artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 en een onderzoek van de praktijken in de lidstaten als gevolg daarvan evenmin houvast.

193. Ten eerste biedt een algeheel onderzoek van de richtlijnen 2011/16 en 2018/822 weinig aanknopingspunten over de werkingssfeer *ratione personae* van de ontheffing. Wat richtlijn 2011/16 betreft, wordt alleen verwezen naar het wettelijk verschoningsrecht in artikel 8 bis ter, lid 5, zelf. Ook de considerans van richtlijn 2018/822 biedt verder geen inzicht in het begrip, aangezien de term „wettelijk verschoningsrecht” alleen voorkomt in overweging 8 ervan, die echter geen nuttige uitleggingsgegevens bevat.

194. Ten tweede geven de voorbereidende werkzaamheden waarnaar partijen verwijzen evenmin een duidelijke richting aan. Uit enkele passages van de effectbeoordeling lijkt echter naar voren te komen dat, voor de Commissie, het in haar voorstel voor een richtlijn opgenomen begrip „legal professional privilege” (wettelijk verschoningsrecht) uitsluitend betrekking had op advocaten.(121) In dat verband voegt de Commissie hieraan toe dat het voorstel, dat door haar diensten is uitgewerkt en ter vaststelling is voorgelegd aan het college van de leden van de Commissie, in het Engels was opgesteld (waarin de technische term „legal professional privilege” voorkomt).

195. In dat kader is het nauwelijks een punt van discussie dat de term „legal professional privilege” specifiek betrekking heeft op de werkzaamheden van advocaten waarbij geheimhouding van de communicatie tussen advocaat en cliënt geldt. De invulling van die term is onder andere bevestigd in de rechtspraak van de Unierechter (122) en van het EHRM.(123) Naar mijn weten geldt dit ook op mondiaal niveau.(124) Zo deed zich in een aantal rechtsgebieden de vraag voor of belastingadviseurs zich bij de advisering van cliënten over juridische kwesties konden beroepen op het wettelijk verschoningsrecht, maar die vordering is, althans in de mij bekende zaken, stelselmatig afgewezen.(125)

196. Die restrictieve benadering van het begrip „legal professional privilege” lijkt te stroken met de historische fundamenteën van dat beginsel. Zoals advocaat-generaal Poiares Maduro schreef „is [het] mogelijk om sporen ervan ,in alle democratiën’ en in alle tijdperken terug te vinden [...]. Vanuit dit gezichtspunt is de reden waarom het beroepsgeheim van de *advocaat* in de communautaire rechtsorde dient te worden erkend, eenvoudigweg dat het zijn wortels heeft in de fundamenteën zelf van de Europese samenleving.”(126) In de rechtsliteratuur lijken die overwegingen te worden bekrachtigd.(127)

197. Zoals ik heb uiteengezet, worden de term „legal professional privilege” en de termen die daarmee sterke gelijkenis vertonen echter alleen in bepaalde taalversies van richtlijn 2011/16 gebruikt. Dat element kan dus, hoe belangrijk ook, niet als doorslaggevend worden aangemerkt.

198. Ten derde biedt de uitgebreide informatie van de Raad en de Commissie in antwoord op een

vraag van het Hof over de wijze waarop de lidstaten artikel 8 bis ter, lid 5, op nationaal niveau hebben omgezet, ons evenmin duidelijke aanwijzingen. Vele lidstaten hebben de mogelijkheid om een ontheffing te verkrijgen beperkt tot advocaten. Een aantal andere lidstaten heeft in de nationale omzettingen echter niet vastgelegd welke beroepen een ontheffing kunnen genieten, aangezien de betreffende bepalingen alleen verwijzen naar de regels inzake beroepsgeheim die in sectorale wetgeving zijn vastgelegd. Naar ik begrijp, kunnen andere categorieën van beroepsbeoefenaren daardoor een ontheffing verkrijgen indien zulks is bepaald in de nationale wetgeving.

199. Gelet op het voorgaande moet ik concluderen dat de betekenis van de term „legal professional privilege” (en van de overeenkomstige termen in de andere taalversies van de richtlijn) niet met redelijke zekerheid kan worden vastgesteld op basis van een tekstuele, vergelijkende, contextuele en historische uitlegging van artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16 en op basis van een onderzoek van de omzetting ervan op nationaal niveau. Om te bepalen hoe die term juist moet worden uitgelegd, moet in deze situatie van relatieve onduidelijkheid mijns inziens dan ook worden gekeken naar het voorwerp en het doel van richtlijn 2018/822.

200. Zoals in punt 25 hierboven is uiteengezet, heeft richtlijn 2018/822 tot doel om de transparantie op belastinggebied te vergroten door de belastingautoriteiten van de lidstaten in staat te stellen volledige informatie over mogelijk agressieve fiscale constructies te krijgen, zodat deze autoriteiten onverwijld kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken door bijvoorbeeld wetgeving vast te stellen om mazen in regelgeving te dichten. Daartoe is bij richtlijn 2018/822 een meldingsplicht ingevoerd in combinatie met de automatische uitwisseling van inlichtingen tussen de autoriteiten van de lidstaten.

201. Tegen die achtergrond ben ik van mening dat er zes afzonderlijke redenen zijn die pleiten voor een uitlegging van de term „legal professional privilege” die in beginsel beperkt is tot de bescherming van de vertrouwelijkheid die normaliter wordt toegekend met betrekking tot advocaten.

202. In de eerste plaats is het bij richtlijn 2018/822 ingestelde systeem van de meldingsplicht, zoals hierboven in de punten 166 en 167 is toegelicht, in de grond gebaseerd op de bij intermediairs berustende meldingsplicht. Zoals advocaat-generaal Rantos heeft opgemerkt, vormt de meldingsplicht voor intermediairs „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”.⁽¹²⁸⁾ Het is duidelijk dat de meldingsplicht voor belastingplichtigen zelf binnen de opzet van richtlijn 2018/822 slechts tweede keus is.⁽¹²⁹⁾

203. Daarmee ben ik het eens. Wanneer aan de lidstaten de mogelijkheid wordt geboden om verschillende categorieën van intermediairs een ontheffing te verlenen, zou dit dus van grote invloed kunnen zijn op de doeltreffendheid van het systeem dat bij richtlijn 2018/822 is opgezet. Indien aan één of enkele specifieke categorieën van beroepsbeoefenaren (zoals bedrijfsrevisoren, accountants en/of belastingadviseurs) een ontheffing wordt verleend, zou daardoor immers een vrij groot deel van de natuurlijke personen en rechtspersonen die onder de definitie van „intermediairs” vallen, worden vrijgesteld van de meldingsplicht.

204. Dit probleem lijkt te worden verergerd door het feit dat in richtlijn 2018/822 geen echte criteria, specificaties of beperkingen zijn opgenomen voor de categorieën van beroepsbeoefenaren aan wie de lidstaten een ontheffing zouden kunnen verlenen.⁽¹³⁰⁾ De verwijzing naar de nationale wetgeving in dat verband is volledig en onbeperkt, hetgeen ertoe zou leiden dat de lidstaten op dat punt een bijna ongebreidelde beoordelingsvrijheid hebben.

205. In de tweede plaats zou de interne markt kunnen worden verstoord wanneer de lidstaten volledig vrij zouden zijn om te bepalen welke categorieën van beroepsbeoefenaren een ontheffing kunnen genieten. De „variabele geometrie” in de toepassing van artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16 zou bepaalde beroepsbeoefenaren op dit gebied ertoe kunnen aanzetten om zich te vestigen in een van de lidstaten met een nationale regeling die hun ontheffing van de meldingsplicht verleent

(en waar dus geen risico op sancties bestaat). Dit kan er ook toe leiden, indien lidstaten op dit punt vrij liberaal zijn, dat bepaalde „veilige havens” binnen de Europese Unie worden gevormd voor beroepsbeoefenaren die gespecialiseerd zijn in agressieve fiscale constructies.

206. In de derde plaats zou een ruime werkingssfeer van de ontheffing leiden tot een verschil tussen het systeem van de Unie en (i) het systeem zoals beoogd in de betreffende documenten van de OESO die een bron van inspiratie voor richtlijn 2018/822 waren([131](#)), aangezien in die documenten uitsluitend uitzonderingen op openbaarmakingsregels zijn opgenomen indien zij nodig zijn ter bescherming van de geheimhouding van de communicatie tussen advocaat en cliënt([132](#)), en (ii) de drie systemen voor verplichte openbaarmaking die op lidstaatniveau bestonden toen er een voorstel voor richtlijn 2018/822 door de Commissie is gedaan en vervolgens over richtlijn 2018/822 is onderhandeld op het niveau van de Raad (te weten in Ierland, Portugal en het Verenigd Koninkrijk).

207. Volgens bijlage 7 bij de effectbeoordeling, waarin de hoofdlijnen van het Ierse, het Portugese en het Britse systeem zijn omschreven, was in alle drie de systemen een uitzondering op de meldingsplicht opgenomen die alleen gold voor advocaten. In dit verband is het ook vermeldenswaard dat zowel de Belgische regering als de Raad ter terechtzitting heeft verklaard dat tijdens de onderhandelingen die tot de vaststelling van richtlijn 2018/822 hebben geleid, het systeem voor openbaarmaking dat destijds in het Verenigd Koninkrijk bestond een van de belangrijkste referentiemodellen was.

208. In de vierde plaats heeft de Raad ter terechtzitting verklaard dat tijdens de wetgevingsprocedure het standpunt werd ingenomen dat aan de lidstaten enige speelruimte moest worden gelaten ten aanzien van de werkingssfeer van de ontheffing, om hen in staat te stellen het Handvest en de rechtspraak van het EHRM te eerbiedigen. Ik merk echter op dat de bescherming van het wettelijk verschoningsrecht noch krachtens het Handvest noch krachtens de rechtspraak van het EHRM moet worden uitgebreid tot andere beroepsgroepen dan advocaten. Hoewel de Raad geen formeel standpunt heeft ingenomen over de uitlegging die aan artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2018/822 moet worden gegeven, bieden zijn opmerkingen steun voor de opvatting dat de Uniewetgever voornemens was de door de Commissie voorgestelde restrictieve benadering voor de werkingssfeer van de ontheffing te volgen.

209. In de vijfde plaats lijkt een restrictieve uitlegging van de term „legal professional privilege” meer in overeenstemming met het gevestigde uitleggingsbeginsel dat uitzonderingen op Unieregels van algemene strekking strikt moeten worden uitgelegd.([133](#)) Dit lijkt in casu des te meer relevant nu de uitzondering in kwestie – zoals genoemd in de punten 166, 167 en 202 – van invloed is op een wezenlijk aspect van het bij richtlijn 2018/822 ingevoerde systeem: de verplichting voor intermediairs. Een ruime uitlegging daarvan zou de mogelijkheid van dat systeem om de door de Uniewetgever nagestreefde doelstellingen te bereiken aanzienlijk kunnen beperken.([134](#))

210. Een ruime en flexibele uitlegging van de werkingssfeer *ratione personae* van de ontheffing lijkt in te gaan tegen de duidelijke aanwijzingen van het Europees Parlement dat blijkens overweging 4 van richtlijn 2018/822 „[heeft] aangedrongen op strengere maatregelen tegen intermediairs die hun medewerking verlenen aan constructies die tot belastingontwijking en -ontduiking kunnen leiden”.

211. In de zesde en laatste plaats lijkt een restrictieve uitlegging van de term „wettelijk verschoningsrecht” indirect steun te vinden in het arrest van het Hof in de zaak Orde van Vlaamse Balies.

212. In dat arrest begon het Hof zijn analyse door artikel 7 van het Handvest uit te leggen in het licht van de rechtspraak van het EHRM omtrent artikel 8, lid 1, EVRM, welke bepaling „de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren beschermt en een *versterkte bescherming toekent aan uitwisselingen van informatie tussen advocaten en hun cliënten*”. Het Hof was van oordeel dat ook artikel 7 van het Handvest, net als de bepaling van het EVRM, „niet alleen betrekking heeft op activiteiten die verband houden met de verdediging, maar ook op juridisch

advies, [en] [...] de geheimhouding van juridisch advies [waarborgt], zowel wat de inhoud als het bestaan ervan betreft”. Derhalve heeft het Hof geoordeeld dat „[b]ehalve in uitzonderlijke situaties [cliënten] [...] een gewettigd vertrouwen [moeten] kunnen hebben in het feit dat hun advocaat zonder hun toestemming aan niemand zal bekendmaken dat zij hem raadplegen”.(135)

213. Het Hof heeft vervolgens benadrukt dat de „specifieke bescherming” die artikel 7 van het Handvest toekent aan het beroepsgeheim van advocaten „wordt gerechtvaardigd door het feit dat *advocaten een fundamentele taak hebben in een democratische samenleving*, namelijk justitiabelen verdedigen [...]. 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”.(136)

214. De redenen die het Hof ertoe hebben gebracht om binnen het bij richtlijn 2018/822 ingestelde systeem uitgebreide bescherming toe te kennen aan het beroepsgeheim van advocaten gelden mijns inziens niet voor de werkzaamheden van beroepsbeoefenaren (zoals accountants, bedrijfsrevisoren en belastingadviseurs) die geen deel uitmaken van het stelsel van de rechtspraak en wier uitwisselingen van informatie met hun cliënten op grond van artikel 7 van het Handvest en artikel 8 EVRM geen *versterkte* bescherming genieten met betrekking tot de vertrouwelijkheid ervan.

215. Uit het voorgaande volgt dat de term „wettelijk verschoningsrecht” in de zin van artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16 mijns inziens restrictief moet worden uitgelegd en uitsluitend betrekking heeft op advocaten.

216. Daartegen kan natuurlijk worden ingebracht dat een dergelijke uitlegging eventueel niet volledig tot uitdrukking komt in bepaalde termen in die bepaling („beroep”) en in lijn daarmee dat in die bepaling voor de vaststelling van de exacte werkingssfeer van de bescherming wordt verwezen naar de nationale wetten van de lidstaten.

217. Die argumenten zijn echter niet overtuigend.

218. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt, zijn er in bepaalde nationale stelsels verschillende beroepsbeoefenaren die voldoen aan de definitie van „advocaat” en wier uitwisselingen van informatie met cliënten op grond van het nationale recht zijn beschermd door vertrouwelijkheid.(137) Een voor de hand liggend voorbeeld is het Ierse rechtssysteem dat „solicitors” en „barristers” kent. Voorts geldt de bescherming van de vertrouwelijkheid in bepaalde landen ook voor de werkzaamheden van interne juristen, ofwel uit principe ofwel indien zij zijn toegelaten tot de orde van advocaten. Tot slot kunnen ook het voorwerp van de bescherming (soort communicatie) en de omvang van de bescherming (bijvoorbeeld eventuele beperkingen aan vertrouwelijkheid of uitzonderingsbepalingen voor bepaalde rechtsgebieden) per lidstaat verschillen. (138)

219. Voorts zijn er in bepaalde nationale stelsels specifieke situaties waarin ook personen die geen advocaat zijn (bijvoorbeeld professoren aan de universiteit of belastingadviseurs) bij wijze van uitzondering op dezelfde wijze worden behandeld als advocaten en hun cliënten dus juridisch advies mogen geven en in rechte mogen vertegenwoordigen. Het komt mij voor dat ook die beroepsbeoefenaren in die (beperkte) omstandigheden recht op ontheffing kunnen krijgen op grond van artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16.

220. Deze overwegingen kunnen derhalve een verklaring zijn voor de bewoordingen van die bepaling.

221. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat de lidstaten op grond van artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2018/822 aan intermediairs uitsluitend het recht op ontheffing van de verplichting tot

het verstrekken van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies mogen verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht dat conform het nationale recht van die lidstaat is toegekend aan advocaten en aan andere beroepsbeoefenaren die in uitzonderlijke omstandigheden op dezelfde wijze worden behandeld als advocaten.

2. *Rechtmatigheid van het vereiste om andere intermediairs in kennis te stellen*

222. Indien het Hof mijn voorgaande beoordeling volgt, hoeft de tweede vraag in de vierde prejudiciële vraag van de verwijzende rechter niet te worden behandeld. Mocht het Hof het daarentegen niet eens zijn met mij en oordelen dat lidstaten aan andere beroepsbeoefenaren dan advocaten een ontheffing mogen verlenen, zelfs in omstandigheden die verder gaan dan als hierboven uiteengezet, dan moet ook die vraag worden behandeld.

223. De vierde vraag van de verwijzende rechter heeft, anders dan zijn vijfde vraag, betrekking op één specifiek aspect van het systeem dat bij richtlijn 2018/822 is ingevoerd: de verplichting voor intermediairs (anders dan advocaten) die een ontheffing genieten, om andere intermediairs in kennis te stellen van de eventueel([139](#)) op hen rustende meldingsplicht krachtens artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16. De vraag is derhalve of dat specifieke aspect van het bij richtlijn 2018/822 ingevoerde systeem leidt tot een ongerechtvaardigde inmenging in het recht van intermediairs op grond van artikel 7 van het Handvest om hun identiteit geheim te houden evenals het feit dat zij door de cliënt zijn geraadpleegd.

224. Deze vraag moet mijns inziens ontkennend worden beantwoord.

225. Zoals ik hierboven in de punten 132 tot en met 134 heb uiteengezet, twijfel ik er niet aan dat de bij richtlijn 2018/822 ingevoerde regels leiden tot een inmenging in de door artikel 7 van het Handvest beschermde rechten van intermediairs en met name het recht om de uitwisseling van informatie uit hoofde van hun beroep vertrouwelijk te houden.([140](#)) Niettemin ben ik ook van mening dat die inmenging wordt gerechtvaardigd door de doelstellingen van algemeen belang die met de betreffende wetgeving worden nagestreefd.

226. Ik kom tot dezelfde conclusie met betrekking tot het specifieke aspect dat in de vierde prejudiciële vraag aan de orde is gesteld. Zoals ik in de punten 211 tot en met 213 heb toegelicht, vloeit de *versterkte* bescherming die het Hof in het arrest Orde van Vlaamse Balies heeft toegekend aan het beroepsgeheim van advocaten, voort uit de specifieke functie die advocaten vervullen bij het adviseren en vertegenwoordigen van cliënten. Beroepsbeoefenaren zoals accountants, bedrijfsrevisoren en belastingadviseurs vervullen die functie echter niet. Enkele verzoekers in het hoofdgeding waren het daarmee eens.

227. Derhalve ben ik niet overtuigd van het argument van IAB dat dergelijke beroepsbeoefenaren op grond van artikel 7 van het Handvest recht zouden hebben op hetzelfde niveau van bescherming van de vertrouwelijkheid als is toegekend aan advocaten. Voor mijn zienswijze is ook steun te vinden in de hierboven in punt 195 aangehaalde rechtspraak van de Unie en het EHRM en in de rechtspraak van buiten de Unie.

228. Dit betekent uiteraard niet dat die beroepsbeoefenaren werkzaamheden verrichten die – in zijn algemeenheid – niet ook in het algemeen belang zijn, of dat hun contacten met cliënten in beginsel niet vertrouwelijk zouden moeten blijven. Het betekent slechts dat hun functie anders is dan die van advocaten, en dat voor hun communicatie met cliënten niet het *bijzonder* hoge niveau van vertrouwelijkheid is vereist dat doorgaans wordt toegekend aan de communicatie tussen advocaat en cliënt.([141](#))

229. Het is met name gelet op de complexiteit van belastingwetgeving en de aanzienlijke meldingslasten die door die wetgeving aan ondernemingen worden opgelegd, niet verwonderlijk

(laat staan verdacht) dat een belastingplichtige een accountant, bedrijfsrevisor of belastingadviseur heeft geraadpleegd. Volgens mij wordt het raadplegen van dergelijke deskundigen doorgaans aangemerkt als een wezenlijk onderdeel van de exploitatie van een onderneming. Derhalve komt het mij om de hierboven uiteengezette redenen voor dat het feit dat een intermediair in enkele zeer specifieke omstandigheden een andere intermediair in kennis moet stellen van zijn betrokkenheid bij de fiscale planningsactiviteiten van een belastingplichtige, niet leidt tot onaanvaardbare inmenging in het recht van intermediairs op grond van artikel 7 van het Handvest, waaronder het recht om de uitwisseling van informatie uit hoofde van hun beroep vertrouwelijk te houden.

230. Ik stel mij dan ook op het standpunt dat de Uniewetgever geen kennelijke fout heeft begaan bij zijn poging om een evenwicht tot stand te brengen tussen enerzijds het recht van intermediairs (anders dan advocaten) op vertrouwelijkheid van hun communicatie en anderzijds het algemeen belang om agressieve fiscale planning te bestrijden en het risico van belastingontwijking en -ontduiking te vermijden.

231. Bijgevolg is ook uit het onderzoek van de vierde prejudiciële vraag mijns inziens niet gebleken dat enig aspect van het bij richtlijn 2018/822 ingevoerde systeem de rechtmatigheid van dat instrument in twijfel kan trekken.

V. Conclusie

232. Concluderend geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van het Grondwettelijk Hof aldus te beantwoorden dat bij het onderzoek van die vragen niet is gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid aantasten van richtlijn (EU) 2018/822 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.

¹ Oorspronkelijke taal: Engels.

² Zie bijvoorbeeld Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO), preambule van het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving.

³ PB 2018, L 139, blz. 1.

⁴ Waaronder wordt verstaan fiscale planningsactiviteiten waarbij gebruik wordt gemaakt van mazen in belastingwetgeving – door te handelen naar de letter maar niet naar de geest van de wet – teneinde de verschuldigdheid van belastingen tot een minimum te beperken of te voorkomen (zie European Parliamentary Research Service, „Measures tackling aggressive tax planning in the national recovery and resilience plans”, 2023, blz. 2.)

⁵ De richtlijn is ook bekend als „DAC6”. „DAC” staat voor „Directive on Administrative Cooperation” (PB 2011, L 64, blz. 1).

⁶ In deze conclusie verwijs ik naar de bepalingen van richtlijn 2011/16, zoals gewijzigd (waaronder bij richtlijn 2018/822) en thans van kracht.

[7](#) Voetnoten in de oorspronkelijke tekst zijn weggelaten.

[8](#) *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2019, blz. 119025.

[9](#) Zie met verdere verwijzingen mijn conclusie in de zaak Fastweb e.a. (Termijn voor facturering) (C-468/20, EU:C:2022:996, punt 80).

[10](#) Zie onder meer arrest van 17 december 2020, Centraal Israëlitisch Consistorie van België e.a. (C-336/19, EU:C:2020:1031, punt 85 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[11](#) Zie bijvoorbeeld arrest van 10 februari 2022, OE (Gewone verblijfplaats van een echtgenoot – Nationaliteitscriterium) (C-522/20, EU:C:2022:87, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[12](#) Zie in die zin arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[13](#) Zie bijvoorbeeld arrest van 10 februari 2022, OE (Gewone verblijfplaats van een echtgenoot – Nationaliteitscriterium) (C-522/20, EU:C:2022:87, punt 21). Zie over dit onderwerp meer in het algemeen mijn conclusie in de zaak ECB/Crédit lyonnais (C-389/21 P, EU:C:2022:844, punten 41-74).

[14](#) Zie ook overweging 6 van richtlijn 2018/822: „[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”. Cursivering van mij.

[15](#) Zie de overwegingen 1 en 2 van richtlijn 2011/16. Zie ook overweging 2 van richtlijn 2018/822.

[16](#) Dit is ook bevestigd door het OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, „Mandatory Disclosure Rules, ACTION 12: 2015 Final Report” (hierna: „eindverslag 2015 van de OESO”), volgens welk verslag de destijds bestaande verplichte openbaarmaking, te vergelijken met het door de Uniewetgever in 2018 ingevoerde stelsel, „een ruim toepassingsgebied heeft en betrekking kan hebben op de grootst mogelijke groep belastingplichtigen, *soorten belastingen* en transacties” (punt 26, cursivering van mij).

[17](#) Het feit dat richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwikingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PB 2016, L 193, blz. 1) (ATAD) een beperktere materiële werkingssfeer heeft (namelijk beperkt tot vennootschapsbelasting) – een aspect dat een aantal verzoekers in het hoofdgeding heeft benadrukt – is in dit kader niet van belang. Blijkens overweging 14 van richtlijn 2018/822 zijn deze twee richtlijnen elkaar aanvullende, maar wel verschillende instrumenten. De Uniewetgever was geenszins verplicht om een identieke materiële werkingssfeer van beide richtlijnen voor ogen te hebben.

[18](#) Bijvoorbeeld de wezenskenmerken onder C.1 en D.

[19](#) In dat verband zet BATL vraagtekens bij de evenredigheid en noodzaak van de invoering van een vergaande meldingsplicht, aangezien in de documenten bij het voorstel voor een richtlijn niet is verwezen naar macro-economische studies waarin het beweerde positieve effect van de meldingsplicht op de nationale begrotingen ten aanzien van de verschillende belastingen in kwestie is beoordeeld en/of precies omschreven. Dat argument is echter onjuist: richtlijn 2018/822 beoogt primair de *transparantie* te vergroten. Het is aan de lidstaten om te bepalen of en hoe zij, na toetsing van de inlichtingen die zijn verzameld via het bij richtlijn 2018/822 ingestelde systeem, hun nationale belastingstelsels aanpassen om de belastingopbrengsten te verhogen. Hoe het ook zij, zolang de keuze van de Uniewetgever op het eerste gezicht redelijk lijkt, had BATL in de onderhavige procedure punten moeten aanvoeren tot staving van het standpunt dat de meldingsplicht, zoals deze wordt opgevat, gelet op het geringe belang van de problemen door constructies die zien op andere belastingen dan vennootschapsbelasting, een onevenredige last vormt voor de betrokkenen of verder gaat dan nodig is om de doelstellingen van richtlijn 2018/822 te verwezenlijken.

[20](#) Werkdocument van de diensten van de Commissie, Effectbeoordeling, SWD(2017) 236 final (hierna: „effectbeoordeling”), punt 7.2.

[21](#) Zie onder meer arrest van 20 december 2017, Vaditrans (C-102/16, EU:C:2017:1012, punt 50).

[22](#) Zie ook overweging 15 van richtlijn 2018/822.

[23](#) Zie in die zin arrest van 6 november 2003, Lindqvist (C-101/01, EU:C:2003:596, punten 83-88).

[24](#) In dat verband hoef ik er nauwelijks aan te herinneren dat het Hof zich in zijn rechtspraak heeft laten leiden door de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens („EHRM”) over de „Engel-criteria”. Zie EHRM, 8 juni 1976, Engel e.a. tegen Nederland (CE:ECHR:1976:0608JUD000510071), en arrest van het Hof van 5 juni 2012, Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319, punt 37).

[25](#) Zie over dit onderwerp, met verdere verwijzingen naar de rechtspraak, mijn conclusie in de zaak Nacionalinis visuomenės sveikatos centras prie Sveikatos apsaugos ministerijos (C-683/21, EU:C:2023:376, punt 74).

[26](#) Zie ook overweging 10 van richtlijn 2018/822: „Vanwege de mogelijke gevolgen voor de werking van de interne markt is het [...] te verantwoorden dat gemeenschappelijke voorschriften worden vastgesteld, in plaats dat de lidstaten deze aangelegenheid op nationaal niveau regelen.”

[27](#) Zie bijvoorbeeld arrest van 5 mei 2022, BV (C-570/20, EU:C:2022:348, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[28](#) Ibidem, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

[29](#) In dat verband, ibidem, punt 42.

[30](#) Zie in die zin arrest van 25 november 2021, État luxembourgeois (Inlichtingen over een groep belastingplichtigen) (C-437/19, EU:C:2021:953, punten 61 en 69-71)

[31](#) Arrest van 28 maart 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punt 164 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[32](#) Arrest van 5 mei 2022, BV (C-570/20, EU:C:2022:348, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[33](#) Bijvoorbeeld „dispositifs” in het Frans, „järjestelyjä” in het Fins, „meccanismi” in het Italiaans, „οργανισμοί” in het Grieks, „Gestaltungen” in het Duits, „modalitate” in het Roemeens en „arrangements” in het Engels.

[34](#) Cursivering van mij.

[35](#) Die term wordt gebruikt in talloze documenten van bijvoorbeeld de OESO en de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).

[36](#) Cursivering van mij.

[37](#) Zie artikel 3, punt 18, tweede alinea, van richtlijn 2011/16: „een constructie [betekent] tevens een reeks constructies. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan”. Enkele verzoekers in het hoofdgeding hebben aangevoerd dat dit onderdeel van de definitie onduidelijk is. Mijns inziens zijn de betekenis en het doel ervan echter duidelijk. Sommige constructies bestaan uit verschillende onderdelen en omvatten verschillende stappen, die alle deel uitmaken van een totaalplan (zie bijvoorbeeld de wezenskenmerken B.3 en D.2). Hoewel die onderdelen en stappen afzonderlijk beschouwd meldingsplichtig kunnen zijn, hoeven zij niet afzonderlijk te worden gemeld, maar slechts eenmaal, namelijk op het moment dat melding wordt gemaakt van het totaalplan.

[38](#) Zie bijvoorbeeld artikel 6 van de ATAD-richtlijn, en artikel 1, leden 2 en 3, van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (herschikking) (PB 2011, L 345, blz. 8), zoals in 2015 gewijzigd.

[39](#) Zie hierboven punt 36 van deze conclusie.

[40](#) Cursivering van mij.

[41](#) Zie hierboven punt 59 van deze conclusie.

[42](#) Namelijk wanneer de constructie mogelijk gevolgen heeft voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het uiteindelijk belang [artikel 3, punt 18, onder e), van richtlijn 2011/16]. Deze laatste voorwaarde lijkt mij een anti-ontwijkingsbepaling of een „vangnetbepaling”. In eerste instantie kan worden getwijfeld aan de duidelijkheid van deze voorwaarde voor zover van

intermediairs en belastingplichtigen lijkt te worden verlangd dat zij beoordelen welke mogelijke gevolgen het niet-melden van een bepaalde constructie heeft voor de goede werking van het bij richtlijn 2018/822 ingestelde systeem of voor de mogelijkheid voor de autoriteiten om het uiteindelijk belang vast te stellen. Betoogd kan worden dat het niet aan intermediairs en belastingplichtigen is om die beoordelingen te verrichten. Artikel 3, punt 18, onder e), van richtlijn 2011/16 moet echter worden gelezen in samenhang met bijlage IV, punt D („Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang”). Naar mijn mening verduidelijkt laatstgenoemd punt de werkingssfeer en betekenis van artikel 3, punt 18, onder e), van richtlijn 2011/16.

[43](#) Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot te rapporteren grensoverschrijdende constructies (COM/2017/0335 final).

[44](#) Zie de effectbeoordeling, punt 3.1.2.

[45](#) Dit volgt uitdrukkelijk uit overweging 6 van richtlijn 2018/822.

[46](#) Dit volgt a fortiori uit artikel 3, punt 21, tweede alinea, van richtlijn 2011/16.

[47](#) Dit volgt noodzakelijkerwijs uit artikel 3, punt 21, eerste en tweede alinea, van richtlijn 2011/16.

[48](#) Zie in dit verband artikel 8 bis ter, lid 1, van richtlijn 2011/16.

[49](#) Zie in dit verband artikel 3, punt 21, derde alinea, van richtlijn 2011/16.

[50](#) Zie bijvoorbeeld OESO, „Study into the Role of Tax Intermediaries”, 2008. In een aantal landen worden ter aanduiding van een vergelijkbare categorie personen alternatieve termen gebruikt, zoals „promoter” (bijvoorbeeld in Canada, Zuid-Afrika en het Verenigd Koninkrijk), en „advisor” of „material advisor” (bijvoorbeeld in Canada en de Verenigde Staten).

[51](#) In het licht van de hierboven uiteengezette beginselen, zou ik – in reactie op een argument van OBFG – bijvoorbeeld zeggen dat marktdeelnemers, zoals een bank die een rekening opent of een notaris die de echtheid van een contract bekrachtigt, normaliter geen „intermediairs” in de zin van richtlijn 2011/16 zijn.

[52](#) Artikel 3, punt 15, en wezenskenmerken in categorie C in bijlage IV.

[53](#) Artikel 3, punt 16, en wezenskenmerken in categorie E in bijlage IV.

[54](#) Zie bijvoorbeeld artikel 2, punt 4, van de ATAD-richtlijn; artikel 4 van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/463/EEG) (PB 1990, L 225, blz. 10), zoals gewijzigd en thans van kracht, en artikel 9 van het OESO-modelverdrag voor belastingen naar inkomen en vermogen.

[55](#) Cursivering van mij.

[56](#) Toen de Commissie haar effectbeoordeling opstelde (zie punt 2.2.3 ervan) bestonden vergelijkbare regelingen met een meldingsplicht in Ierland, Portugal en het Verenigd Koninkrijk, en ook in Canada, India, Israël, Zuid-Afrika en de Verenigde Staten.

[57](#) OBFG heeft zich met name kritisch uitgelaten over de verwijzingen in bepaalde wezenskenmerken naar „gestandaardiseerde documenten en/of een gestandaardiseerde structuur [...] zonder dat er [...] *wezenlijke* aanpassingen nodig zijn” (A, 3); „constructie [...] waarbij er een *wezenlijk* verschil bestaat tussen het bedrag dat [...] wordt aangemerkt als [...] te betalen vergoeding” (C, 4); „geen *betrouwbare* vergelijkbare activa”, „aannames die [...] bijzonder *onzeker* zijn”, en „moeilijk [...] te *voorspellen* hoe succesvol [...] [deze] uiteindelijk zullen zijn”. Cursivering van mij.

[58](#) Zie onder meer de hierboven in punt 23 aangehaalde rechtspraak.

[59](#) In de bijlage bij het voorstel van de Commissie voor een richtlijn van de Raad (zie voetnoot 43 hierboven).

[60](#) Zie hierboven punt 11 van deze conclusie.

[61](#) Punt 81.

[62](#) Ik gebruik hier de bewoordingen van de Commissie in haar aanbeveling van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning, C(2012) 8806 final, overweging 2.

[63](#) Zie bijvoorbeeld de „principal purpose test” die wordt gehanteerd in het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving van de OESO (in het bijzonder in artikel 7 ervan). Dat verdrag heeft 101 ondertekenaars en partijen (per 23 september 2023).

[64](#) Zie hierboven punt 73 van deze conclusie over „de in artikel 3, punt 21, tweede alinea, bedoelde intermediairs”.

[65](#) Zie overweging 7 van richtlijn 2018/822.

[66](#) Zoals gedefinieerd in artikel 3, punt 21, tweede alinea, van richtlijn 2011/16.

[67](#) Cursivering van mij.

[68](#) Zie hierboven punt 46 van deze conclusie.

[69](#) Het is evident dat richtsnoeren van de belastingautoriteiten geen „authentieke” wetsuitlegging inhouden. Waar nodig kunnen intermediairs en belastingplichtigen zich echter jegens de autoriteiten beroepen op die richtsnoeren om zich te verzetten tegen de oplegging van sancties (bijvoorbeeld om zich te beroepen op estoppel, het gewettigd vertrouwen of om aan te tonen dat geen sprake is van opzet, kennis of nalatigheid ten aanzien van de eventuele schending van de meldingsplicht).

[70](#) PB 2007, C 303, blz. 17.

[71](#) Artikel 8, lid 1, EVRM is nagenoeg identiek aan artikel 7 van het Handvest. Artikel 8, lid 2, EVRM bepaalt: „Geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan in de uitoefening van dit recht, dan voor zover bij de wet is voorzien en in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van de nationale veiligheid, de openbare veiligheid of het economisch welzijn van het land, het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.”

[72](#) Zie onder meer EHRM, 16 december 1992, Niemietz tegen Duitsland (CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, §§ 29 en 31).

[73](#) Zie bijvoorbeeld arrest van 22 oktober 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punt 29).

[74](#) Zie met name arrest van 21 september 1989, Hoechst/Commissie (46/87 en 227/88, EU:C:1989:337, punt 19).

[75](#) Zie bijvoorbeeld arrest van 8 april 2014, Digital Rights Ireland e.a. (C-293/12 en C-594/12, EU:C:2014:238, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[76](#) Zie arrest van 18 juni 2020, Commissie/Hongarije (Transparantie van verenigingen) (C-78/18, EU:C:2020:476, punten 124 en 125).

[77](#) Ibidem, punt 128.

[78](#) Zie onder meer arrest van 16 juli 2020, Facebook Ireland en Schrems (C-311/18, EU:C:2020:559, punt 172 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[79](#) Ibidem, punt 175.

[80](#) Zie meer in detail en met verdere verwijzingen naar de rechtspraak van het Hof en van het EHRM, conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak Facebook Ireland en Schrems (C-311/18, EU:C:2019:1145, punten 263 en 265).

[81](#) Zie arrest van 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies (C-694/20, EU:C:2022:963, punt 35; hierna: „arrest Orde van Vlaamse Balies”).

[82](#) Zie in die zin EHRM, 14 maart 2013, Bernh Larsen Holding AS e.a. tegen Noorwegen (CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, §§ 123-134), onder verwijzing naar artikel 8 EVRM.

[83](#) Punt 44 van het arrest.

[84](#) Zie met name artikel 3 VEU.

[85](#) Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Tesauro in de zaak Hünermund e.a. (C-292/92, EU:C:1993:863, punten 1 en 27), en de conclusie van advocaat-generaal Geelhoed in de zaak Arnold André (C-434/02, EU:C:2004:487, punt 80)

[86](#) Zie in die zin arresten van 14 december 2004, Swedish Match (C-210/03, EU:C:2004:802, punt 34), en 3 december 2019, Tsjechische Republiek/Parlement en Raad (C-482/17, EU:C:2019:1035, punten 48, 60 en 61).

[87](#) Het behoeft nauwelijks betoog dat richtlijn 2018/822 geen materiële regels in dat verband oplegt, laat staan een verbod op die constructies.

[88](#) Zie in die zin advies 1/15 (PNR-overeenkomst EU-Canada) van 26 juli 2017 (EU:C:2017:592, punten 140 en 141 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[89](#) Vgl. arrest van 8 april 2014, Digital Rights Ireland e.a. (C-293/12 en C-594/12, EU:C:2014:238, punt 56).

[90](#) Vgl. ibidem, punt 58.

[91](#) Zie hierna mijn beoordeling van de vierde prejudiciële vraag.

[92](#) Zie onder meer arrest van 2 februari 2021, Consob (C-481/19, EU:C:2021:84, punten 45 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[93](#) Zie ook artikel 8 bis ter, lid 15, van richtlijn 2011/16: „Dat een belastingdienst niet reageert op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie impliceert niet dat de geldigheid of fiscale behandeling van die constructie wordt aanvaard.”

[94](#) Zie in die zin arresten van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punten 36 en 37), en 26 februari 2019, N Luxembourg 1 e.a. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, EU:C:2019:134, punt 109).

[95](#) Voormalig minister van Financiën van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland (van 1974 tot 1979).

[96](#) Personen kunnen bijvoorbeeld worden verplicht inlichtingen over hun levensgebeurtenissen te verstrekken ter registratie bij de burgerlijke stand.

[97](#) Natuurlijke personen en rechtspersonen kunnen bijvoorbeeld worden verplicht om de autoriteiten zeer gedetailleerde inlichtingen te verstrekken om een dokters- of tandartspraktijk te mogen beginnen, om levensmiddelen aan het publiek te mogen leveren of om als advocaat te mogen werken.

[98](#) Zie bijvoorbeeld de nadere regels over de te verstrekken informatie voordat het vervoer van radioactief materiaal plaatsvindt (richtlijn 2006/117/Euratom van de Raad van 20 november 2006 betreffende toezicht en controle op overbrenging van radioactieve afvalstoffen en bestraalde splijtstof, PB 2006, L 337, blz. 21).

[99](#) Een aantal van de wezenskenmerken leidt tot de meldingsplicht ongeacht of aan de main benefit test is voldaan (zie bijlage IV, deel I, van richtlijn 2011/16).

[100](#) Overweging 9 van richtlijn 2018/822.

[101](#) C-694/20, EU:C:2022:259, punt 20. Zie ook de punten 3.1.2, 7.1 en 9.1 van de effectbeoordeling en punt 1 van de toelichting.

[102](#) Zie hierboven punt 9 van deze conclusie.

[103](#) Vgl. arrest van 8 april 2014, Digital Rights Ireland e.a. (C-293/12 en C-594/12, EU:C:2014:238, punt 27).

[104](#) Het „CCN-netwerk”, het op het gemeenschappelijke communicatienetwerk gebaseerde gemeenschappelijke platform dat de Europese Unie heeft ontwikkeld voor het elektronische berichtenverkeer tussen autoriteiten die bevoegd zijn op het gebied van douane en belastingen. Zie artikel 3, punt 13, en artikel 21, lid 1, van richtlijn 2011/16, evenals overweging 12 van richtlijn 2018/822.

[105](#) Zie artikel 3, punt 1, artikel 4, en artikel 8 bis ter, leden 1 en 6, van richtlijn 2011/16.

[106](#) Zij heeft in het bijzonder geen toegang tot de persoonsgegevens van belastingplichtigen en van intermediairs en tot de beschrijving van de meldingsplichtige constructies.

[107](#) Zie artikel 8 bis ter, lid 17, en artikel 21, leden 5 en 7, van richtlijn 2011/16, evenals overweging 6 van richtlijn 2018/822.

[108](#) Dit volgt a fortiori uit artikel 23 (met name de leden 3 en 5 ervan) en artikel 23 bis van richtlijn 2011/16. Zie echter de uitzondering in artikel 24 van die richtlijn.

[109](#) Zie met name artikel 21, lid 2, derde alinea, en artikel 21, lid 7, van richtlijn 2011/16.

[110](#) Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van richtlijn 95/46/EG (PB 2016, L 119, blz. 1).

[111](#) Verordening (EU) 2018/1725 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2018 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens door de instellingen, organen en instanties van de Unie en betreffende het vrije verkeer van die gegevens, en tot intrekking van verordening (EG) nr. 45/2001 en besluit nr. 1247/2002/EG (PB 2018, L 295, blz. 39).

[112](#) Zie bijvoorbeeld Verenigde Naties, afdeling economische en sociale zaken, „World Social Report 2020–Inequality in a Rapidly Changing World”.

[113](#) Zie onder meer overweging 13 van richtlijn 2018/822.

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

[115](#) Zie artikel 8 bis ter, leden 3, 4, 9 en 10, van richtlijn 2011/16.

[116](#) Zie artikel 8 bis ter, lid 2, van richtlijn 2011/16.

[117](#) OBFG verwijst met name naar richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PB 2015, L 332, blz. 1) (DAC 3), en richtlijn (EU) 2016/2258 van de Raad van 6 december 2016 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten (PB 2016, L 342, blz. 1) (DAC 5).

[118](#) Zie hierboven de voetnoten 17 en 118.

[119](#) Zie naar analogie en met verdere verwijzingen naar de rechtspraak, conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Buzzi Unicem/Commissie (C-267/14 P, EU:C:2015:696, punten 97-117).

[120](#) Zoals bijvoorbeeld „secreto profesional” (in het Spaans), „zákonné profesní mlčenlivosti” (in het Tsjechisch), „Verschwiegenheitspflicht” (in het Duits), „secret professionnel” (in het Frans), „profesionalne tajne” (in het Kroatisch), „segreto professionale” (in het Italiaans), „verschoningsrecht” (in het Nederlands), „profesinė paslaptis” (in het Litouws) en „yrkesmässiga privilegierna” (in het Zweeds).

[121](#) Zie punt 7.1.3 van de effectbeoordeling en de punten 3.3 en 3.4 van bijlage 2 daarbij.

[122](#) Zie met name arrest van 18 mei 1982, AM & S Europe/Commissie (155/79, EU:C:1982:157, punten 18-28).

[123](#) Zie onder meer EHRM, 4 februari 2020, Kruglov tegen Rusland (CE:ECHR:2020:0204JUD001126404, §137).

[124](#) Volgens de Amerikaanse Supreme Court bijvoorbeeld is de ratio legis van de „legal professional privilege” (in het Amerikaanse recht „client-attorney privilege”) „het stimuleren van volledige en open communicatie tussen advocaten en hun cliënten en daarmee het bevorderen van het grotere algemeen belang bij de naleving van de wet en de rechtsbedeling” (zie onder meer motivering van 25 juni 1998, *Swidler & Berlin v. United States*, 524 U.S. 399 (1998), blz. 403).

[125](#) Zie onder meer Federal Court of Appeal (Canada), arrest van 24 juni 2003, *Tower v. MNR* (2003), 310 N.R. 280 (FCA); Supreme Court (Verenigd Koninkrijk), arrest R (on the application of Prudential plc and another) v. Special Commissioner of Income Tax and another [2013] UKSC 1; Court of Appeal (Hongkong), arrest van 29 juni 2015, *Super Worth International Ltd & Ors v Commissioner of the ICAC & another* (CACV 168/2015), en Federal Court (Australië), arrest van 25 maart 2022, *Commissioner of Taxation v PricewaterhouseCoopers & ors* [2022] FCA 278.

[126](#) Conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak *Ordre des barreaux francophones en germanophone e.a.* (C-305/05, EU:C:2006:788, punt 36) (cursivering van mij).

[127](#) Zie onder meer Union International des Avocats, „International Report on Professional Secrecy and Legal Privilege”, november 2019, blz. 7, en Kameoka, E., *Legal Professional Privilege in EU Competition Investigations*, Edward Elgar, 2023, blz. 29-33.

[128](#) Conclusie in de zaak *Orde van Vlaamse Balies en Belgian Association of Tax Lawyers* (C-694/20, EU:C:2022:259, punt 21).

[129](#) Ibidem, punt 20. Zie ook de overwegingen 6 en 8 van richtlijn 2018/822.

[130](#) Artikel 8 bis ter, lid 5, tweede alinea, van richtlijn 2011/16 bepaalt louter dat „[a]an intermediairs [...] slechts ontheffing [...] [mag] worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren”.

[131](#) Zie de overwegingen 4 en 13 van richtlijn 2018/822.

[132](#) Zie met name voorschrift 2.4 van OESO, Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, blz. 20: „een intermediair is niet verplicht tot openbaarmaking van informatie [...] indien die informatie is beschermd tegen openbaarmaking op grond van in het nationale recht neergelegde regels inzake beroepsgeheim, maar uitsluitend voor zover door de openbaarmaking vertrouwelijke informatie die een advocaat of een andere erkende juridische vertegenwoordiger in bezit heeft met betrekking tot een cliënt, zou worden onthuld”. Zie ook OESO, commentaar bij artikel 26: over de uitwisseling van informatie (punt 19.4), Modelverdrag voor belastingen naar inkomen en vermogen 2017.

[133](#) Zie onder meer arrest van 27 april 2023, *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, punt 54

en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[134](#) Zie naar analogie arrest van 7 september 2023, Charles Taylor Adjusting (C-590/21, EU:C:2023:633, punt 32).

[135](#) Arrest Orde van Vlaamse Balies, punt 27 (cursivering van mij).

[136](#) Ibidem, punt 28.

[137](#) Zie voor een goed overzicht de lijst van soorten juridische beroepen per lidstaat op het Europese e-justitieportaal (e-justice.europa.eu).

[138](#) Zie voor een overzicht van de verschillende stelsels in Europa de Raad van de balies van de Europese Unie (CCBE), „Regulated legal professionals and professional privilege within the European Union, the European Economic Area and Switzerland, and certain other European jurisdictions”, John Fish, 2004.

[139](#) Dat wil zeggen tenzij deze intermediairs op grond van het nationale recht ook een ontheffing kunnen genieten overeenkomstig artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16.

[140](#) Blijkens het arrest Orde van Vlaamse Balies, punt 27, moet artikel 7 van het Handvest aldus worden uitgelegd dat het „de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren beschermt”.

[141](#) Zie ook hierboven de punten 212, 214 en 226 van deze conclusie.