



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 33/2025
van 27 februari 2025
Rolnummers : 7407, 7409, 7410 en 7412**

In zake : de beroepen tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting 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 », ingesteld door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers » en anderen, door de « Ordre des barreaux francophones et germanophone », door de Orde van Vlaamse balies en Alex Tallon en door het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten (thans : het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants) en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Pierre Nihoul en Luc Lavrysen, de rechters Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin en Magali Plovie, bijgestaan door griffier Frank Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter Pierre Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 29 juni 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2020, is beroep tot vernietiging ingesteld van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting 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 » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2019) door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers », P.V. en G.G., bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Philippe Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij afzonderlijk verzoekschrift vorderden de verzoekende partijen eveneens de schorsing van dezelfde wet. Bij het arrest nr. 168/2020 van 17 december 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.168), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 27 april 2021, heeft het Hof de vordering tot schorsing verworpen.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 29 juni 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2020, is beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde wet door de « Ordre des barreaux francophones et germanophone », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Sabrina Scarnà, advocate bij de balie te Brussel.

c. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 30 juni 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 1 juli 2020, is beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde wet door de Orde van Vlaamse balies en Alex Tallon, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Paul Wouters, advocaat bij het Hof van Cassatie.

d. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 30 juni 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 2 juli 2020, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 5 tot 9, 16, 22 tot 26, 32, 37 tot 41, 46, 51 tot 55 en 60 van dezelfde wet door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (thans : het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants), het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten, Frédéric Delrue, Mirjam Vermaut, Bart Van Coile en Vincent Delvaux, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Frank Judo, advocaat bij de balie te Brussel.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7407, 7409, 7410 en 7412 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Bij tussenarrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 13 januari 2023, heeft het Hof, « alvorens ten gronde uitspraak te doen over de grieven vermeld in B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 en B.94 », de volgende prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« 1. Schendt de 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 ’ artikel 6, lid 3, van het Verdrag betreffende de Europese Unie en de artikelen 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, en meer specifiek het bij die bepalingen gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in zoverre de richtlijn (EU) 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 de 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 ’, 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 de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, het algemeen beginsel van rechtszekerheid en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, 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 de richtlijn (EU) 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 de voormelde richtlijn (EU) 2018/822, inzonderheid in zoverre zij artikel 8*bis ter*, leden 1 en 7, van de voormelde richtlijn 2011/16/EU invoegt, het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, 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 de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van mens, in zoverre het nieuwe artikel 8*bis ter*, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de voormelde richtlijn 2011/16/EU, erin voorziet dat, indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat 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 de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, 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 belastingplichtingen 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 ? ».

Bij arrest van 29 juli 2024 in de zaak C-623/22 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie op de vragen geantwoord.

Bij beschikking van 25 september 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters Katrin Jadin en Joséphine Moerman te hebben gehoord, beslist :

- de debatten te heropenen met betrekking tot de grieven die zijn vermeld in B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 en B.94 van het voormelde arrest van het Hof nr. 103/2022,

- alle partijen uit te nodigen om, in een aanvullende memorie bij aangetekende brief die uiterlijk op 24 oktober 2024 ter post wordt ingediend, waarvan zij binnen dezelfde termijn een afschrift uitwisselen, alsook, via mail, op het mailadres griffie@const-court.be, hun standpunt uiteen te zetten over de weerslag van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 29 juli 2024 op de voormelde grieven,

- dat de zaken in staat van wijzen waren en de dag van de terechtzitting bepaald op 20 november 2024.

Aanvullende memories zijn ingediend door :

- de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407;
- de verzoekende partij in de zaak nr. 7409;
- de verzoekende partijen in de zaak nr. 7412;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Fabienne Roland, adviseur-generaal bij de FOD Financiën.

Op de openbare terechtzitting van 20 november 2024 :

- zijn verschenen :
 - . mr. Philippe Malherbe, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407;
 - . mr. Jérôme Noël, advocaat bij de balie te Brussel, tevens *loco* mr. Sabrina Scarnà, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 7409;
 - . mr. Paul Wouters, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7410;
 - . mr. Laure Proost, advocate bij de balie te Brussel, tevens *loco* mr. Frank Judo, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7412;
 - . mr. Yohann Rimokh, tevens *loco* mr. Jean-Paul Hordies, advocaten bij de balie te Brussel, en *loco* mr. Geoffroy de Foestraets, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de « Conseil national des barreaux de France » (tussenkomenende partij);
 - . adviseur-generaal Fabienne Roland, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggeefsters Kattrin Jadin en Joséphine Moerman verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. In rechte

- A -

Ten aanzien van de in B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 en B.94 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) vermelde grieven

A.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 vermelden inleidend dat het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 29 juli 2024 in zake *Belgian Association of Tax Lawyers e.a.* (C-623/22, ECLI:EU:C:2024:639), dat antwoordt op de vijf prejudiciële vragen die door het Grondwettelijk Hof werden gesteld in zijn arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), op meerdere vlakken ernstige onjuistheden bevat. Zij zijn zich evenwel ervan bewust dat het Grondwettelijk Hof aan dat arrest van het Hof van Justitie is gebonden.

Wat betreft de in B.21 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief

A.2.1. Aangezien het Hof van Justitie heeft geantwoord dat de toepassing van de meldingsplicht op andere belastingen dan de vennootschapsbelasting geen onevenredige gevolgen heeft, doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 afstand van hun vordering tot vernietiging die is gebaseerd op de in B.21 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief.

A.2.2. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 verwijst, in voorkomend geval, naar de aanvullende memories van de andere partijen, evenals naar het antwoord van het Hof van Justitie.

A.2.3. De Ministerraad deelt het standpunt van het Hof van Justitie, aangezien niets toelaat uit te sluiten dat agressieve fiscale planningsstructuren ook op andere domeinen dan de vennootschapsbelasting kunnen worden geïmplementeerd.

Wat betreft de in B.32 en in B.52 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grieven

A.3.1. Aangezien het Hof van Justitie heeft geantwoord dat de betrokken begrippen, die in de 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 » (hierna : de richtlijn (EU) 2018/822) worden gebruikt, voldoende duidelijk zijn, doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 afstand van hun vordering tot vernietiging die is gebaseerd op de in B.32 en in B.52 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grieven.

A.3.2. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 voert aan dat, aangezien de in de wet van 20 december 2019 « tot omzetting 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 » (hierna : de wet van 20 december 2019) gebruikte termen identiek zijn aan die welke in de richtlijn (EU) 2018/822 worden gebruikt, de enkele aanwijzingen die door het Hof van Justitie hieromtrent zijn gegeven in aanmerking dienen te worden genomen. Volgens de verzoekende partij is dat het geval voor het begrip « intermediair », met inbegrip van het onderscheid tussen de belangrijkste intermediairs (initiatiefnemers) en de hulpverstrekkende intermediairs, voor het begrip « marktklare constructie » (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punt 60) en voor de verschillende « wezenskenmerken » (*ibid.*, punt 72). Nog volgens de verzoekende partij is dat ook het geval voor de verschillende constitutieve bestanddelen van het begrip « grensoverschrijdende constructie » : (1) het begrip « fiscale woonplaats » dient te worden geïnterpreteerd overeenkomstig de nationale bepalingen en de dubbelbelastingverdragen, (2) het begrip « plaats waar de activiteit wordt uitgeoefend » dient te worden geïnterpreteerd ten aanzien van de plaatsbepalingsregels waarin door de nationale instrumenten is voorzien, (3) het begrip « deelnemer aan de constructie » beoogt de relevante belastingplichtige en (4) het begrip « gevolgen die een constructie mogelijk heeft voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het eindelijk belang » dient te worden geanalyseerd ten aanzien van de wezenskenmerken van categorie D.

A.3.3. De Ministerraad deelt het standpunt van het Hof van Justitie. Volgens hem dient het begrip « constructie » te worden begrepen in de gebruikelijke betekenis ervan, rekening houdend met de context van de richtlijn (EU) 2018/822 en van de wet van 20 december 2019. Nog volgens hem is het begrip « grensoverschrijdende constructie » voldoende duidelijk, aangezien de begrippen fiscaal inwoner en uitoefening van activiteiten niet tot verwarring leiden, het begrip « deelnemer » duidelijk gedefinieerd is door de gecombineerde lezing van de definities van « relevante belastingplichtige » en « intermediair » en, ten slotte, de wezenskenmerken van categorie D toelaten te beoordelen of de constructie « gevolgen [kan hebben] voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het uiteindelijk belang ». Ten slotte is de Ministerraad van oordeel dat de begrippen « marktklare constructie », « constructie op maat », « intermediair », « verbonden onderneming », de verschillende « wezenskenmerken » en het begrip « *main benefit test* » voldoende duidelijk zijn.

Wat betreft de in B.38 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief

A.4.1. Wat betreft het aanvangspunt van de meldingstermijn, doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 gelden dat uit het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 blijkt dat de belangrijkste intermediairs (initiatiefnemers) en de relevante belastingplichtigen de constructie slechts moeten melden op het moment van de implementatie ervan, namelijk bij de overgang van de conceptuele naar de operationele fase. Volgens hen geldt hetzelfde voor de hulpverstrekkende intermediairs die een effectieve kennis hebben van de implementatiedatum. Nog volgens hen, wat betreft de hulpverstrekkende intermediairs die weten dat hun bijstand een constructie betreft, gaat de meldingstermijn in op de dag na die waarop zij hun hulp, bijstand of advies hebben voltooid. Zij voegen eraan toe dat de hulpverstrekkende intermediairs zich van hun meldingsplicht kunnen « kwijten » van zodra hun optreden aanvangt (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punt 85), waarmee volgens hen de mogelijkheid voor de advocaten wordt beoogd om zich op een vrijstelling te beroepen. Zij doen gelden dat, wanneer een dergelijke intermediair het bewijs ontvangt dat de constructie werd gemeld, het niet langer verantwoord is hem ertoe te dwingen een vrijstelling in te roepen. Zij voeren bovendien aan dat één melding van de constructie volstaat, zonder dat voor elke fase van eenzelfde constructie een melding hoeft te worden gedaan. Ten slotte, verwijzend naar punt 84 van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024, zijn zij van mening dat er geen meldingstermijn kan aanvangen indien de constructie niet is geïmplementeerd.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 besluiten daaruit dat de artikelen 326/3, § 1, en 326/8, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), de artikelen 289bis/3, § 1, en 289bis/8, § 2, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de artikelen 146octies, § 1, en 146terdecies, § 2, van het Wetboek der successierechten en de artikelen 211bis/3, § 1, en 211bis/8, § 2, van het Wetboek diverse rechten en taksen, zoals ingevoegd bij de artikelen 5, 10, 22, 27, 37, 42, 51 en 56 van de wet van 20 december 2019, dienen te worden vernietigd. Zij verwijten die bepalingen niet erin te voorzien dat de meldingstermijn niet aanvangt indien de constructie niet daadwerkelijk wordt geïmplementeerd. Zij voegen eraan toe dat, in afwachting van een herstellwet, artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna : het Handvest) en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens het volgende opleggen : (1) de meldingstermijn kan niet aanvangen indien de betrokkene de informatie heeft ontvangen dat de implementatie onzeker is, (2) de meldingstermijn kan aanvangen wanneer de implementatie van de constructie is begonnen, in zoverre de betrokkene kennis daarvan heeft, (3) de door het Hof van Justitie aangegeven aanvangspunten dienen te worden toegepast, (4) de betrokkene is vrijgesteld van zijn meldingsplicht zodra de constructie door hem of door iemand anders werd gemeld, en dat los van de fase die aanleiding heeft gegeven tot die melding.

A.4.2. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 doet gelden dat de implementatie van de constructie de overgang is van de conceptuele fase naar de operationele fase, hetgeen overeenstemt met het moment waarop de constructie haar eerste juridische gevolgen heeft. Wat betreft de hulpverstrekkende intermediairs, is zij van mening dat de meldingstermijn ten vroegste aanvangt op het moment waarop zij hun hulp, bijstand of advies, waarvan zij weten dat die betrekking heeft op een mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructie die kan worden geïmplementeerd, hebben voltooid. Zij voegt eraan toe dat die meldingstermijn ten laatste aanvangt op de dag voorzien bij artikel 8bis ter, lid 1, eerste alinea, van de 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 » (hierna : de richtlijn 2011/16/EU), ingevoegd bij de richtlijn (EU) 2018/822, in zoverre de hulpverstrekkende intermediair kennis daarvan heeft. Ten slotte voert zij aan dat de advocaten die de hoedanigheid van hulpverstrekkend intermediair hebben, bevrijd zijn van hun meldingsplicht zodra zij hun cliënt in kennis hebben gesteld van de verplichting de constructie te melden, met dien verstande dat die kennisgeving kan plaatsvinden zodra zij kennis ervan hebben dat hun advies, hulp of bijstand plaatsvindt in het kader van het bedenken of het implementeren van een mogelijk agressieve grensoverschrijdende constructie.

A.4.3. De Ministerraad deelt het standpunt van het Hof van Justitie. Volgens hem is de implementatie van de constructie de overgang van de conceptuele naar de operationele fase, hetgeen makkelijk te bepalen is. Nog volgens hem blijkt ook uit het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 dat het aanvangspunt van de meldingstermijn die van toepassing is op de hulpverstreckende intermediairs voldoende precies is bepaald.

Wat betreft de in B.92 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief

A.5.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 doen gelden dat uit het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 blijkt dat de vrijstelling is voorbehouden aan de advocaten en de andere beroepen die ertoe gemachtigd zijn om iemand in rechte te vertegenwoordigen. Volgens hen bestaat die tweede categorie evenwel niet in het Belgische recht. Nog volgens hen kunnen dus enkel advocaten zich op de vrijstelling beroepen en is het enkel advocaten toegestaan die vrijstelling uitsluitend aan hun cliënt te melden. Zij beklemtonen dat de vrijstelling zich beperkt tot de advocaten in de zin van de richtlijn 98/5/EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 1998 « ter vergemakkelijking van de permanente uitoefening van het beroep van advocaat in een andere lidstaat dan die waar de beroepskwalificatie is verworven », hetgeen de advocaten uitsluit die zijn ingeschreven op de lijsten B bij de Belgische orden van advocaten.

Zij voeren vervolgens aan dat, in afwachting van een herstelwet, het voormelde arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 103/2022 en het arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 1/2024 van 11 januari 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.001) in conflict komen met het arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024. Ten eerste voeren zij aan dat, indien de advocaat zich beperkt tot het geven van adviezen, het niet verantwoord is zijn recht op vrijstelling uit te sluiten voor de eerste fase van de marktklare constructies. Ten tweede zijn zij van mening dat enkel advocaten zich kunnen beroepen op het beroepsgeheim om zich vrij te stellen van de periodieke meldingsplicht van de marktklare constructies. Ten derde doen zij gelden dat enkel advocaten zich kunnen vrijstellen van hun meldingsplicht vanaf het begin van hun optreden, zonder aan hun cliënt informatie over de constructie te moeten geven. Ten vierde voeren zij aan dat enkel de cliënten – de relevante belastingplichtigen – van de advocaten zich kunnen verzetten tegen de vrijstelling en dat enkel de advocaten in dat geval zich kunnen beroepen op artikel 334 van het WIB 1992.

A.5.2. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 doet gelden dat uit het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 blijkt dat enkel de advocaten-intermediairs zijn vrijgesteld van de verplichting personen die niet hun cliënten zijn in kennis te stellen van het bestaan van een grensoverschrijdende constructie. Zij beklemtoont dat de bijzondere plaats van de advocaat in de maatschappij en in de rechtsbedeling het strikt vertrouwelijke karakter verantwoordt van de informatie die aan hem wordt meegedeeld tijdens de uitoefening van zijn fundamentele opdracht, die gaat van het verlenen van het advies tot het verdedigen in rechte. Zij merkt op dat het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de strijd tegen mogelijk fiscaal agressieve grensoverschrijdende constructies de inmenging in het beroepsgeheim van de advocaten niet verantwoordt. Zij voegt eraan toe dat de bijna onvoorwaardelijke bescherming van het beroepsgeheim van de advocaat op fiscaal gebied werd bevestigd bij het arrest van het Hof van Justitie van 26 september 2024 in zake *F SCS en Ordre des avocats du barreau de Luxembourg* (C-432/23, ECLI:EU:C:2024:791). Ten slotte voert zij aan dat de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019 dienen te worden vernietigd, in zoverre zij de relevante belastingplichtige toelaten de intermediair die tot het beroepsgeheim is gehouden en die de vrijstelling geniet, toe te staan aan de meldingsplicht te voldoen als intermediair. Zij merkt op dat noch de richtlijn (EU) 2018/822, noch de richtlijn (EU) 2023/2226 van de Raad van 17 oktober 2023 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen » (hierna : de richtlijn (EU) 2023/2226) de lidstaten verplichten in een dergelijke maatregel te voorzien. Volgens haar staat het beroepsgeheim van de advocaat eraan in de weg dat de advocaat door zijn cliënt wordt toegestaan de constructie te melden als intermediair. Nog volgens haar zou de advocaat van zijn cliënt hoogstens het mandaat kunnen krijgen om de melding in naam van de cliënt uit te voeren.

A.5.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7412 voeren aan dat het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 geen rekening houdt met het feit dat in het Belgische recht grote gelijkenissen bestaan tussen, enerzijds, de advocaten die de hoedanigheid van intermediair hebben en, anderzijds, de gecertificeerde belastingadviseurs en de gecertificeerde accountants die de hoedanigheid van intermediair hebben. Volgens hen verantwoorden die gelijkenissen een bijkomende bescherming van het recht op eerbiediging van het privéleven in België, overeenkomstig artikel 53 van het Handvest.

Ten eerste merken zij op dat de advocaten, de gecertificeerde belastingadviseurs en de gecertificeerde accountants identieke activiteiten kunnen uitoefenen. Volgens hen vallen de adviezen die de leden van het Instituut van de belastingadviseurs en de accountants geven onder het begrip « juridisch advies » in de zin van de rechtspraak van het Hof van Justitie. Nog volgens hen is het niet mogelijk een onderscheid te maken tussen een juridisch advies en een fiscaal advies. Zij voegen eraan toe dat advocaten in België geen monopolie op juridisch advies hebben, zoals overigens blijkt uit de wet van 18 september 2017 « tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten » (hierna : de wet van 18 september 2017). Zij zijn ten slotte van mening dat het risico op verplaatsing van mogelijk agressieve fiscale planningsactiviteiten dat in het arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punt 107) wordt aangevoerd, geen verband heeft met de doelstelling van de richtlijn (EU) 2018/822 om constructies op te sporen die rechtmatig maar mogelijk fiscaal agressief zijn.

Ten tweede merken zij op dat de leden van het Instituut van de belastingadviseurs en de accountants ook tot het beroepsgeheim gehouden zijn (artikel 458 van het Strafwetboek), en dat in het algemeen belang. Volgens hen zou de cliënt die zich tot een intermediair richt die tot het beroepsgeheim is gehouden dezelfde verwachtingen met betrekking tot de vertrouwelijkheid van zijn communicatie met die intermediair moeten kunnen hebben, ongeacht of die advocaat of een andere beroepsbeoefenaar is. Nog volgens hen dreigt het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 te leiden tot een onduidelijke bescherming van de geheimen die worden toevertrouwd aan de gecertificeerde belastingadviseurs en de (gecertificeerde) accountants, aangezien artikel 458 van het Strafwetboek onverkort van toepassing blijft voor de andere aangelegenheden dan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Zij doen gelden dat een dergelijk verschil in behandeling niet verantwoord is. Ten slotte betwisten zij het verband dat door het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 wordt gelegd tussen, enerzijds, artikel 7 van het Handvest en, anderzijds, artikel 47 van het Handvest en de vertegenwoordiging in rechte, aangezien het recht op eerbiediging van het privéleven losstaat van het recht op een eerlijk proces, de bescherming van het beroepsgeheim van de advocaat wordt losgekoppeld van elk verband met een gerechtelijke procedure en hetzelfde geldt voor de andere beroepscategorieën.

Ten derde beklemtonen zij dat de gecertificeerde belastingadviseurs en de (gecertificeerde) accountants ook onderworpen zijn aan strikte deontologische regels en dat zij tuchtsancties opgelegd kunnen krijgen in geval van nalatigheden.

Ten slotte herinneren zij eraan dat het Hof, bij zijn arrest nr. 103/2022, meerdere artikelen heeft vernietigd die werden ingevoegd bij de wet van 20 december 2019, in zoverre zij erin voorzagen dat de intermediair die is gehouden tot het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim zich niet kon beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies.

Zij besluiten daaruit dat een ruime bescherming aan het beroepsgeheim dient te worden toegekend, dat het beroepsgeheim en het recht op eerbiediging van het privéleven op dezelfde manier dienen te worden beschermd als in de wet van 18 september 2017, dat de advocaten, de gecertificeerde belastingadviseurs en de (gecertificeerde) accountants op dezelfde wijze dienen te worden behandeld en, ten slotte, dat de tuchtoverheden moet worden toegelaten deel te nemen aan de discussie over het beroepsgeheim tussen de overheid, de belastingplichtige en de intermediairs.

A.5.4. De Ministerraad deelt het standpunt van het Hof van Justitie dat de meldingsplicht die op een andere tot het beroepsgeheim gehouden intermediair dan een advocaat rust, het recht op eerbiediging van het privéleven niet schendt. Hij beklemtoont immers dat die verplichting voor de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept om de andere intermediairs of de relevante belastingplichtige daarvan op gemotiveerde wijze in kennis te stellen noodzakelijk is om te waarborgen dat de constructie zal worden gemeld. Hij merkt ook op dat de motivering enkel betrekking moet hebben op de reden waarom het beroepsgeheim wordt aangevoerd. Ten slotte doet hij gelden dat de andere betrokken intermediairs reeds kennis hebben van het bestaan van de constructie en dat de eenvoudige mededeling van de naam van de cliënt geen afbreuk doet aan het beroepsgeheim.

Wat betreft de in B.94 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief

A.6.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 merken op dat het Hof van Justitie, in zijn antwoord op de vijfde prejudiciële vraag die door het Hof in zijn arrest nr. 103/2022 werd gesteld, de advocaten uit zijn onderzoek heeft uitgesloten. Volgens hen volgt daaruit dat het antwoord van het Hof van Justitie enkel de andere intermediairs en de relevante belastingplichtigen betreft.

A.6.2. Na te hebben herinnerd aan de redenering van het Hof van Justitie in het voormelde arrest van 29 juli 2024, zet de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 uiteen dat zij enkel kan vaststellen dat, wat betreft de advocaat-intermediairs, het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven verantwoord is. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 preciseert niettemin dat de bestreden bepalingen de personen die de constructie moeten melden, verplichten informatie te geven waarvan de mededeling op onevenredige wijze afbreuk doet aan het recht op eerbiediging van het privéleven. Zo is volgens hen de mededeling van de geboortedatum en de geboorteplaats van de intermediair, alsook van zijn fiscaal identificatienummer, niet noodzakelijk om de nagestreefde doelstelling te bereiken. Zij merkt op dat ingevolge het arrest van het Hof van Justitie (grote kamer) van 8 december 2022 in zake de *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963), de richtlijn (EU) 2023/2226 niet langer de identificatie oplegt van de intermediairs die wegens het beroepsgeheim zijn vrijgesteld van de meldingsplicht, namelijk de advocaten. Zij merkt op dat de richtlijn (EU) 2023/2226 ook niet langer de omschrijving van de zakelijke activiteiten oplegt, maar voorziet in de verstrekking van « alle andere inlichtingen die voor de bevoegde autoriteit van belang kunnen zijn bij het beoordelen van een mogelijk belastingrisico », zonder dat die verstrekking mag leiden tot de openbaarmaking van een beroepsgeheim. Zij doet gelden dat, in afwachting van een wet tot omzetting van de richtlijn (EU) 2023/2226, artikel 338, § 6/4, van het WIB 1992, artikel 289*bis*, § 6/3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*quater*, § 6/3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*, § 6/3, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 17, 19, 34 en 48 van de wet van 20 december 2019, dienen te worden vernietigd, in zoverre zij opleggen om de identiteit mede te delen van de advocaat-intermediairs, die zijn vrijgesteld van de meldingsplicht wegens het beroepsgeheim waartoe zij gehouden zijn. Zij voegt eraan toe dat de voormelde artikelen ook dienen te worden geïnterpreteerd in die zin dat zij niet mogen leiden tot de openbaarmaking van de uitwisselingen tussen een advocaat en zijn cliënt en van elk advies dat een advocaat verstrekt aan zijn cliënt. Zij voert aan dat dezelfde interpretatie dient te worden gegeven aan de artikelen 315*quater* en 323*ter* van het WIB 1992, ingevoegd bij de artikelen 14 en 16 van de wet van 20 december 2019, die betrekking hebben op de controle door de belastingadministratie.

A.6.3. De Ministerraad deelt het standpunt van het Hof van Justitie. Hij doet gelden dat in de meldingsplicht bij een voldoende precieze wet is voorzien. Hij merkt op dat die plicht geen afbreuk doet aan de wezenlijke inhoud van het recht op eerbiediging van het privéleven. Hij beklemtoont dat de meldingsplicht een doelstelling van algemeen belang nastreeft, namelijk de strijd tegen agressieve fiscale planning en het vermijden van het risico op belastingontwijking en -ontduiking. Ten slotte voert hij aan dat de meldingsplicht de lidstaten toelaat snel, gecoördineerd en doelgericht te handelen, dat die plicht zich tot de noodzakelijke informatie beperkt en dat zij niet onevenredig is.

- B -

Ten aanzien van het doel van de heropening van de debatten

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de gehele of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting 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 » (hierna : de wet van 20 december 2019).

De richtlijn (EU) 2018/822 wijzigt de 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 » (hierna : de richtlijn 2011/16/EU). De

richtlijn (EU) 2018/822 voert een meldingsplicht in voor bepaalde grensoverschrijdende constructies. De meldingsplicht rust in de eerste plaats op de « intermediairs », die doorgaans betrokken zijn bij de implementatie van dergelijke constructies. Wanneer er echter geen dergelijke intermediairs zijn, of indien zij zich kunnen beroepen op een wettelijk verschoningsrecht, verschuift de meldingsplicht naar de belastingplichtige.

Wat betreft de uiteenzetting van de wet van 20 december 2019 en van de context ervan, wordt verwezen naar de overwegingen B.2.1 tot B.4.3 van het tussenarrest van het Hof nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

B.1.2. Bij zijn voormelde arrest nr. 103/2022 heeft het Hof :

- meerdere bestreden bepalingen van die wet vernietigd (eerste en tweede streepje van het dictum);
- de uitspraak aangehouden « over de grieven die zijn vermeld in B.64 en in B.87, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 » (derde streepje van het dictum);
- beslist, « alvorens ten gronde uitspraak te doen over de grieven vermeld in B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 en B.94 », vijf prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie te stellen (vierde streepje van het dictum);
- de beroepen voor het overige verworpen (vijfde streepje van het dictum).

B.1.3. Bij zijn arrest van 8 december 2022 in zake de *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963), heeft het Hof van Justitie, in grote kamer, geantwoord op de prejudiciële vraag die was gesteld bij het arrest van het Hof nr. 167/2020 van 17 december 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), dat werd gewezen op vorderingen tot schorsing gericht tegen het Vlaamse decreet tot omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 (Vlaams decreet van 26 juni 2020 « tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische

uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies »).

Bij dat arrest heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat artikel 8bis ter, lid 5, van de richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij de richtlijn (EU) 2018/822, artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna : het Handvest) schendt, in zoverre de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht wegens het beroepsgeheim waartoe hij gehouden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen.

Naar aanleiding van dat arrest van het Hof van Justitie heeft het Hof de debatten heropend wat betreft de in B.64 en B.87 van het voormelde arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grieven. Het Hof heeft over die grieven uitspraak gedaan in het arrest nr. 1/2024 van 11 januari 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.001), waarbij het de wet van 20 december 2019 gedeeltelijk heeft vernietigd.

B.2. Bij zijn arrest van 29 juli 2024 in zake *Belgian Association of Tax Lawyers e.a.* (C-623/22, ECLI:EU:C:2024:639), heeft het Hof van Justitie geantwoord op de vijf prejudiciële vragen die door het Hof in het voormelde arrest nr. 103/2022 waren gesteld.

Bij beschikking van 25 september 2024 heeft het Hof beslist de debatten te heropenen wat de in B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 en B.94 van het voormelde arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grieven betreft. Het Hof heeft de partijen ook verzocht in een aanvullende memorie hun standpunt uiteen te zetten over de weerslag, op die grieven, van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024.

De aanvullende memories zijn slechts ontvankelijk in zoverre de daarin vervatte uiteenzettingen betrekking hebben op die grieven en de weerslag van het arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 daarop.

Ten gronde

Wat betreft de in B.21 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief, met betrekking tot de toepassing van de wet van 20 december 2019 op andere belastingen dan de vennootschapsbelasting (derde middel in de zaak nr. 7407)

B.3.1. Bij de in B.21 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief, die het derde middel in de zaak nr. 7407 vormt, voeren de verzoekende partijen aan dat het discriminerend is dat de wet van 20 december 2019 van toepassing is op de andere belastingen dan de vennootschapsbelasting.

B.3.2. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat, alvorens ten gronde uitspraak te doen over die grief, de volgende prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie diende te worden gesteld (eerste prejudiciële vraag die werd gesteld bij het arrest van het Hof nr. 103/2022) :

« Schendt de 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 ’ artikel 6, lid 3, van het Verdrag betreffende de Europese Unie en de artikelen 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, en meer specifiek het bij die bepalingen gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in zoverre de richtlijn (EU) 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 de 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 ’, hetgeen in het Belgisch recht niet alleen de vennootschapsbelasting omvat, maar ook andere directe belastingen dan de vennootschapsbelasting en indirecte belastingen, zoals de registratierechten ? ».

B.4. Bij zijn voormelde arrest van 29 juli 2024 heeft het Hof van Justitie op die prejudiciële vraag geantwoord als volgt :

« 22. Met zijn eerste vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof in wezen om de geldigheid van gewijzigde richtlijn 2011/16 te onderzoeken in het licht van de beginselen van gelijke behandeling en non-discriminatie, alsook van de artikelen 20 en 21 van het Handvest, voor zover deze richtlijn de in artikel 8bis ter, leden 1, 6 en 7, ervan bedoelde meldingsplicht niet beperkt tot de vennootschapsbelasting, maar deze van toepassing maakt op alle belastingen die onder het toepassingsgebied van deze richtlijn vallen.

23. Wat het in artikel 21 van het Handvest neergelegde non-discriminatiebeginsel betreft, zij vooraf opgemerkt dat niet blijkt in welk opzicht de ongedifferentieerde toepassing van deze meldingsplicht op de verschillende soorten belasting in kwestie kan wijzen op een verschil in behandeling op basis van specifieke gronden als die welke in die bepaling zijn opgesomd.

24. In herinnering moet worden geroepen dat het discriminatieverbod slechts de specifieke uitdrukking van het algemene gelijkheidsbeginsel is, dat deel uitmaakt van de grondbeginselen van het Unierecht, en dat dit beginsel – dat eveneens wordt weerspiegeld in artikel 20 van het Handvest – vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld, tenzij een dergelijke behandeling objectief gerechtvaardigd is (zie in die zin 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).

25. 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 [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].

26. Voorts heeft het Hof met betrekking tot het rechterlijk toezicht op de eerbiediging van het beginsel van gelijke behandeling door de Uniewetgever 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 moet maken. 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 [arrest van 10 februari 2022, *OE (Gewone verblijfplaats van een echtgenoot – Nationaliteitscriterium)*, C-522/20, EU:C:2022:87, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

27. *In casu* volgt uit artikel 2, leden 1 en 2, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in wezen dat de in artikel 8bis ter, leden 1, 6 en 7 neergelegde meldingsplicht van toepassing is op elke vorm van belastingen die door een lidstaat en de territoriale of bestuurlijke onderdelen ervan worden geheven, maar niet op de btw en op de douanerechten, noch op de accijnzen, die vallen onder andere uniale wetgeving inzake administratieve samenwerking tussen de lidstaten.

28. Er zij aan herinnerd dat deze verplichting past in het kader van een internationale fiscale samenwerking ter bestrijding van agressieve fiscale planning, die de vorm aanneemt van een uitwisseling van informatie tussen de lidstaten. Deze verplichting heeft tot doel bij te dragen tot de bestrijding van deze agressieve fiscale planning en de vermijding van het risico van belastingontwijking en -ontduiking (arrest van 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, punten 43 en 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29. Hieruit volgt dat het risico van agressieve fiscale planning alsmede belastingontwijking en -fraude de maatstaf is, op basis waarvan *in casu* moet worden beoordeeld of het beginsel van gelijke behandeling mogelijk is geschonden voor zover gewijzigde richtlijn 2011/16 de meldingsplicht van grensoverschrijdende constructies niet

beperkt tot de vennootschapsbelasting, maar van toepassing maakt op alle belastingen met uitzondering van de btw, de douanerechten en de accijnzen.

30. Niets in het dossier waarover het Hof beschikt wettigt de conclusie dat agressieve fiscale planning enkel kan worden toegepast op het gebied van de vennootschapsbelasting, met uitsluiting van andere directe belastingen zoals bijvoorbeeld de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen en van indirecte belastingen, die – anders dan de btw, de douanerechten en de accijnzen die van het toepassingsgebied van gewijzigde richtlijn 2011/16 zijn uitgesloten - net als deze drie soorten indirecte belastingen niet vallen onder specifieke Unieregelingen waarbinnen het doel van bestrijding van dergelijke praktijken in voorkomend geval meer specifiek kan worden gewaarborgd.

31. Zoals de advocaat-generaal in punt 35 van zijn conclusie heeft opgemerkt, blijkt uit de effectbeoordeling van de Commissie van 21 juni 2017 [SWD(2017) 236 final] bij het voorstel tot wijziging van richtlijn 2011/16 (hierna : ‘ effectbeoordeling ’), hoewel deze meer gericht was op directe belastingen, dat niettemin alle soorten belastingen of heffingen te lijden kunnen hebben van agressieve fiscale planning. De omstandigheid dat de strijd tegen agressieve fiscale planning op het gebied van de btw volgens deze studie beter kan worden gevoerd in het kader van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), hetgeen blijkt uit het feit dat de btw is uitgesloten van de materiële werkingssfeer van gewijzigde richtlijn 2011/16, betekent niet dat de bestrijding van agressieve fiscale planning, wat andere indirecte belastingen betreft, niet op nuttige wijze gebruik kan maken van de meldingsplicht.

32. Zoals de advocaat-generaal in punt 28 van zijn conclusie heeft opgemerkt, toont het OESO/G20-project inzake grondslaguitholling en winstverschuiving, waardoor de Uniewetgever zich blijkens overweging 4 van richtlijn 2018/822 heeft laten inspireren, daarnaast ook aan dat een meldingsplicht als die welke bij die richtlijn is ingevoerd, van dien aard is dat zij betrekking kan hebben op de breedst mogelijke soorten belastingen.

33. Derhalve blijkt dat de verschillende soorten belastingen die onderworpen zijn aan de meldingsplicht van gewijzigde richtlijn 2011/16 zich in vergelijkbare situaties bevinden met het oog op de doelstellingen van deze richtlijn op het gebied van de bestrijding van agressieve fiscale planning alsmede van belastingontwijking en -fraude in de interne markt, en dat een dergelijke meldingsplicht op een gebied waarop de Uniewetgever bij de uitoefening van de hem verleende bevoegdheden over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikt, niet kennelijk ongeschikt is voor die doelstellingen.

34. Gelet op het voorgaande moet worden geconcludeerd dat uit het onderzoek van het aspect waarop de eerste vraag betrekking heeft niet is gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van gewijzigde richtlijn 2011/16 kunnen aantasten in het licht van de beginselen van gelijke behandeling en non-discriminatie, alsook van de artikelen 20 en 21 van het Handvest ».

B.5. In hun aanvullende memorie geven de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 aan dat zij, dan dat antwoord van het Hof van Justitie, afstand doen van hun vordering tot vernietiging die is gebaseerd op de in B.21 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief.

Bijgevolg bestaat er geen aanleiding meer om zich over die grief uit te spreken.

Wat betreft de in B.32 en B.52 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grieven, met betrekking tot de duidelijkheid van de begrippen « constructie », « intermediair », « deelnemer », « verbonden onderneming », de kwalificatie « grensoverschrijdend », de verschillende « wezenskenmerken », de « main benefit test » en het begrip « marktklare constructie » (grieven uiteengezet in het kader van het vijfde middel in de zaak nr. 7407, van het eerste middel in de zaak nr. 7409 en in het kader van het eerste middel in de zaak nr. 7410 en van het achtste middel, eerste grief, in de zaak nr. 7407) en wat betreft de in B.38 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief, met betrekking tot het aanvangspunt van de termijn om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden (grief uiteengezet in het kader van het zesde middel in de zaak nr. 7407)

B.6.1. Bij de in B.32 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grieven, uiteengezet in het kader van het vijfde middel in de zaak nr. 7407 en van het eerste middel in de zaak nr. 7409, doen de verzoekende partijen gelden dat de begrippen « constructie », « intermediair », « deelnemer », « verbonden onderneming », de kwalificatie « grensoverschrijdend », de verschillende « wezenskenmerken » en de « main benefit test », die gebruikt worden in de wet van 20 december 2019, niet voldoende nauwkeurig zijn.

Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat het die grieven diende te onderzoeken « in het licht van de artikelen 10, 11 en 12, tweede lid, van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 49, eerste lid, van het Handvest en met het beginsel van rechtszekerheid » en dat het diende te onderzoeken of de voormelde begrippen « die ertoe bijdragen het toepassingsgebied en de draagwijdte te bepalen van de meldingsplicht voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn opdat kan worden voldaan aan het beginsel van materiële wettigheid in strafzaken en aan het beginsel van

rechtszekerheid zoals gewaarborgd door de voormelde bepalingen » (B.34). Het Hof heeft geoordeeld dat, « daar de bestreden bepalingen een weergave zijn van de bepalingen van de richtlijn (EU) 2018/822, en ermee rekening houdend dat die begrippen in de ene lidstaat geen andere interpretatie kunnen krijgen dan in een andere » (B.36), alvorens ten gronde uitspraak te doen over die grieven, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag diende te worden gesteld (tweede prejudiciële vraag die werd gesteld door het Hof in zijn arrest nr. 103/2022) :

« Schendt de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, het algemeen beginsel van rechtszekerheid en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, 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 de richtlijn (EU) 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 ? ».

B.6.2. Bij de in B.52 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief, die in het kader van het eerste middel in de zaak nr. 7410 en van het achtste middel, eerste grief, in de zaak nr. 7407 is uiteengezet, doen de verzoekende partijen gelden dat het begrip « marktklare constructie » te vaag is.

Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat, alvorens ten gronde uitspraak te doen over die grief, het antwoord van het Hof van Justitie op de voormelde prejudiciële vraag diende te worden afgewacht.

B.6.3. Bij de in B.38 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief, uiteengezet in het kader van het zesde middel in de zaak nr. 7407, doen de verzoekende partijen gelden dat de bestreden bepalingen niet toelaten om met de vereiste graad van nauwkeurigheid te bepalen op welk ogenblik de termijn begint te lopen om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te melden.

Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat, « daar de bestreden bepalingen een weergave zijn van artikel 8*bis ter*, leden 1 en 7, van de richtlijn 2011/16/EU, ingevoegd bij

de richtlijn (EU) 2018/822, en ermee rekening houdend dat dat artikel in de ene lidstaat geen andere interpretatie kan krijgen dan in een andere » (B.39), alvorens ten gronde uitspraak te doen over die grief, de volgende prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie diende te worden gesteld (derde prejudiciële vraag die werd gesteld bij het arrest van het Hof nr. 103/2022) :

« Schendt de voormelde richtlijn (EU) 2018/822, inzonderheid in zoverre zij artikel 8*bis ter*, leden 1 en 7, van de voormelde richtlijn 2011/16/EU invoegt, het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, 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 ? ».

B.7. Bij zijn voormelde arrest van 29 juli 2024 heeft het Hof van Justitie op de twee voormelde prejudiciële vragen geantwoord als volgt :

« 35. Met de tweede en de derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, verzoekt de verwijzende rechter het Hof om de geldigheid van gewijzigde richtlijn 2011/16 te onderzoeken in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, het in artikel 49, lid 1, van het Handvest neergelegde legaliteitsbeginsel inzake straffen en het in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven, voor zover de begrippen ‘ constructie ’ (en derhalve de begrippen ‘ grensoverschrijdende constructie ’, ‘ marktklare constructie ’ en ‘ constructie op maat ’), ‘ intermediair ’, ‘ deelnemer ’ en ‘ verbonden onderneming ’, alsmede de kwalificatie ‘ grensoverschrijdend ’, de verschillende ‘ wezenskenmerken ’, de ‘ *main benefit test* ’ en, ten slotte, het aanvangspunt van de termijn van dertig dagen waarin aan de meldingsplicht moet worden voldaan, die in deze richtlijn worden gebruikt en vastgesteld om het toepassingsgebied en de draagwijdte van die verplichting te bepalen, niet voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn.

36. Het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn alsook dat hun toepassing voorzienbaar is voor de justitiabelen, in het bijzonder wanneer die regels nadelige gevolgen kunnen hebben. Dat beginsel vereist met name dat een regeling de belanghebbenden in staat stelt de omvang van de verplichtingen die zij hun oplegt nauwkeurig te kennen, en dat deze laatsten ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen kunnen treffen (arrest van 16 februari 2022, *Hongarije/Parlement en Raad*, C-156/21, EU:C:2022:97, punt 223 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37. Die vereisten kunnen evenwel niet aldus worden opgevat dat zij zich ertegen verzetten dat de Uniewetgever een abstract juridisch begrip gebruikt bij de vaststelling van een norm, of verlangen dat een dergelijke abstracte norm de verschillende concrete gevallen noemt waarop

die norm kan worden toegepast, aangezien al die gevallen niet vooraf kunnen worden bepaald (arrest van 16 februari 2022, *Hongarije/Parlement en Raad*, C-156/21, EU:C:2022:97, punt 224 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38. Wat het legaliteitsbeginsel inzake straffen betreft, moet worden opgemerkt dat gewijzigde richtlijn 2011/16 weliswaar niet zelf voorziet in een sanctie voor schending van de meldingsplicht, maar dat artikel 25*bis* van deze richtlijn in dit verband bepaalt dat de lidstaten doeltreffende, evenredige en afschrikkende sancties moeten vaststellen, namelijk sancties die van strafrechtelijke aard kunnen zijn, waarbij de verwijzende rechter overigens aangeeft dat dit het geval is voor de sancties in het Belgische recht. In zoverre kan een eventuele onduidelijkheid of onnauwkeurigheid van de begrippen en termijnen waarop de tweede en de derde vraag betrekking hebben en die bepalen aan welke gedragingen de betrokken justitiabelen zich op straffe van dergelijke sancties moeten houden, afbreuk doen aan het legaliteitsbeginsel inzake straffen.

39. Dit beginsel, dat is vervat in artikel 49, lid 1, van het Handvest en een bijzondere uitdrukking van het algemene rechtszekerheidsbeginsel vormt, impliceert immers onder meer dat de wet een duidelijke omschrijving geeft van de strafbare feiten en de daarop gestelde straffen [arrest van 8 maart 2022, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld* (Rechtstreekse werking), C-205/20, EU:C:2022:168, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

40. Aan het legaliteitsbeginsel inzake straffen 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 (arrest van 5 december 2017, *M.A.S. en M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41. Voorts zij eraan herinnerd dat het legaliteitsbeginsel inzake straffen deel uitmaakt van de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben en is neergelegd in verschillende internationale verdragen, met name in artikel 7, lid 1, EVRM. Uit de toelichtingen bij het Handvest van de grondrechten (PB 2007, C 303, blz. 17) blijkt dat het door artikel 49 van het Handvest gewaarborgde recht overeenkomstig artikel 52, lid 3, van het Handvest dezelfde inhoud en reikwijdte heeft als het door het EVRM gewaarborgde recht (arrest van 5 december 2017, *M.A.S. en M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, punten 53 en 54).

42. Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: 'EHRM') betreffende artikel 7 van het EVRM 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 artikel 7 van dat verdrag, zolang die bepaling in de overgrote meerderheid van de gevallen voldoende duidelijk is (zie in die zin onder meer EHRM, 15 november 1996, *Cantoni tegen Frankrijk*, ECLI:CE:ECHR:1996:1115JUD001786291, §§ 31 en 32).

43. Evenzo blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat het lex-certabeginsel niet aldus kan worden uitgelegd dat het de geleidelijke verfijning van de regels van strafrechtelijke aansprakelijkheid langs de weg van rechterlijke uitlegging verbiedt, zolang die uitlegging

redelijkerwijs kan worden voorzien (arrest van 28 maart 2017, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, punt 167 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44. Gelet op het bovenstaande staat de omstandigheid dat een regeling verwijst naar ruime begrippen die geleidelijk moeten worden verduidelijkt, er in beginsel niet aan in de weg dat die regeling 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 (zie in die zin arrest van 5 mei 2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, punt 42). In dat verband is het 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 met die uitlegging belaste rechter bovendien nadere aanwijzingen verschaffen [zie in die zin arrest van 25 november 2021, *État luxembourgeois (Inlichtingen over een groep belastingplichtigen)*, C-437/19, EU:C:2021:953, punten 69-71].

45. Ten slotte heeft het Hof benadrukt dat de vereiste mate van 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 om 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 de aan een dergelijke activiteit verbonden risico's (arrest van 5 mei 2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46. Tegen de achtergrond van de voorgaande overwegingen moeten de in de tweede vraag bedoelde begrippen worden onderzocht.

47. Wat in de eerste plaats het begrip 'constructie' betreft, deze term wordt niet uitdrukkelijk gedefinieerd in artikel 3 ('Definities') van gewijzigde richtlijn 2011/16. Dit begrip wordt in deze richtlijn alleen of in combinatie met andere termen gebruikt om de uitdrukkingen 'grensoverschrijdende constructie', 'meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie', 'marktklare constructie' en 'constructie op maat' te vormen. De term 'constructie' wordt in bijlage IV ook gebruikt in uitdrukkingen als een constructie 'die tot gevolg heeft dat inkomsten worden omgezet in vermogen, schenkingen of andere inkomstencategorieën die lager worden belast of van belasting worden vrijgesteld', een constructie 'die circulaire transacties omvat [...]', alsook in de zinsnede 'waarbij de intermediair aanspraak maakt op een vergoeding [...] voor de constructie en die vergoeding wordt vastgelegd op basis van het bedrag van het belastingvoordeel dat de constructie oplevert'. Ten slotte bepaalt artikel 3, punt 18, van deze richtlijn dat onder het begrip 'constructie' tevens een reeks constructies wordt verstaan, en dat een constructie uit verscheidene stappen of onderdelen kan bestaan.

48. Verder wordt in overweging 2 van richtlijn 2018/822 uiteengezet dat '[h]et voor de lidstaten almaar moeilijker [is] 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' en dat '[d]ergelijke structuren [...] gewoonlijk [bestaan] 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’.

49. Uit het voorgaande volgt dat de term ‘ constructie ’ moet worden begrepen in zijn gebruikelijke betekenis van mechanisme, verrichting, structuur of montage die in het kader van gewijzigde richtlijn 2011/16 tot doel heeft een fiscale planning uit te voeren. Gelet op de grote verscheidenheid en complexiteit van de mogelijke structuren voor fiscale planning, waar in overweging 2 van richtlijn 2018/822 op is gewezen, kan niet worden uitgesloten dat een constructie zelf uit verscheidene constructies kan bestaan, zoals in wezen is vermeld in artikel 3, punt 18, *in fine*, van gewijzigde richtlijn 2011/16. Dit kan het geval zijn bij een constructie die een gecoördineerde implementatie inhoudt - met name in verschillende lidstaten of volgens een gefaseerd tijdschema - van afzonderlijke juridische en fiscale mechanismen die niet louter stappen of onderdelen van die constructie zijn, maar die reeds los van elkaar en afzonderlijk een fiscale planning beogen en die, in combinatie met elkaar, een volledige fiscale planning beogen.

50. Hieraan moet worden toegevoegd dat de werkwijze waarbij praktijken van fiscale planning in aanmerking worden genomen door middel van het algemene begrip ‘ constructie ’ een vaste werkwijze is, zoals met name blijkt uit de ‘ Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures ’ van de OESO (2018) (hierna : ‘ OESO-modelvoorschriften ’), die zijn opgesteld op basis van de goede praktijken die worden aanbevolen in het verslag over BEPS-actie 12, dat door de Uniewetgever is aangehaald in overweging 4, *in fine*, van richtlijn 2018/822. Punt 23 van het commentaar bij de OESO-modelvoorschriften verduidelijkt dat het begrip ‘ constructie ’ een integrerend deel uitmaakt van de definitie van ‘ CRS Avoidance Arrangements ’, en dat deze definitie ertoe strekt voldoende ruim en solide te zijn om alle constructies, plannen of regelingen, alsmede alle stappen en transacties die daarvan deel uitmaken of waardoor die constructie wordt geïmplementeerd, te omvatten.

51. De OBFG is van mening dat, aangezien de meldingsplicht betrekking heeft op elke ‘ meldingsplichtige constructie ’, de omstandigheid dat een dergelijke constructie uit een reeks constructies kan bestaan aanleiding kan geven tot onzekerheid over de omvang van de concrete meldingsplichten waaraan moet worden voldaan.

52. Dienaangaande blijkt uit artikel 8*bis ter* van gewijzigde richtlijn 2011/16 dat deze verplichting in beginsel ziet op elke ‘ meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ’, waarmee overeenkomstig artikel 3, punt 19, van deze richtlijn wordt bedoeld op iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken bezit, die gelden als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking in de zin van artikel 3, punt 20, van die richtlijn. Deze meldingsplicht geldt in dit verband slechts voor elk van deze constructies indien en voor zover een constructie zelf is samengesteld uit mechanismen die niet louter stappen of onderdelen daarvan zijn, maar die reeds los van elkaar en afzonderlijk fiscale planning beogen en die al bestanddelen van ‘ meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ’ vormen – dat wil zeggen constructies die elk los van elkaar en afzonderlijk een ‘ mogelijk risico op belastingontduiking ’ inhouden – naast het feit dat zij te zijner tijd van toepassing zijn op de volledige constructie waarvan zij een bestanddeel zijn. Wanneer een ‘ meldingsplichtige constructie ’ daarentegen bestaat uit mechanismen die niet aan deze kenmerken voldoen, geldt die verplichting alleen ten aanzien

van die constructie en ontstaat zij pas wanneer die constructie voldoet aan een van de temporele voorwaarden van artikel 8bis ter, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16.

53. Gelet op een en ander en in het licht van de in de punten 36 tot en met 45 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, moet worden geoordeeld dat het begrip ‘constructie’ voldoende duidelijk en nauwkeurig lijkt te zijn wat betreft de vereisten die voortvloeien uit de beginselen van rechtszekerheid en legaliteit inzake straffen.

54. Wat in de tweede plaats de begrippen ‘grensoverschrijdende constructie’, ‘marktklare constructie’ en ‘constructie op maat’ betreft, deze zijn gedefinieerd in respectievelijk de punten 18, 24 en 25 van artikel 3 van gewijzigde richtlijn 2011/16.

55. Voor de kwalificatie ‘grensoverschrijdende constructie’ zijn volgens artikel 3, punt 18, van gewijzigde richtlijn 2011/16 hoofdzakelijk beslissend de fiscale woonplaats van de deelnemer(s) aan een dergelijke constructie, de plaats waar de activiteit van de deelnemer(s) wordt uitgeoefend, en de gevolgen die de constructie mogelijk heeft voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het uiteindelijk belang van die constructie.

56. Wat ten eerste de begrippen ‘fiscale woonplaats’ en ‘plaats waar de activiteit wordt uitgeoefend’ betreft, moet worden vastgesteld dat zij geen aanleiding geven tot bijzondere moeilijkheden bij het begrip ervan.

57. Wat ten tweede het begrip ‘deelnemer aan de constructie’ betreft, dit begrip is weliswaar niet uitdrukkelijk gedefinieerd in gewijzigde richtlijn 2011/16, maar kan niettemin gemakkelijk aldus worden begrepen dat het betrekking heeft op de in artikel 3, punt 22, van deze richtlijn bedoelde ‘relevante belastingplichtige’, en niet *a priori* op de in artikel 3, punt 21, van dezelfde richtlijn bedoelde ‘intermediair’, onverminderd evenwel de mogelijkheid dat deze intermediair – naast het verrichten van de in dat punt 21 genoemde handelingen – actief aan de constructie deelneemt als relevante belastingplichtige.

58. Wat ten derde de beoordeling van ‘de gevolgen die een constructie mogelijk heeft voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het uiteindelijk belang’ betreft, deze wordt voldoende uiteengezet in bijlage IV, aangezien categorie D van deze bijlage verwijst naar specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang. Categorie D bevat in de leden 1 en 2 ervan lijsten met verschillende kenmerken van de organisatie of werking die ertoe kunnen leiden dat een constructie tot gevolg kan hebben dat de meldingsplicht wordt ondermijnd of dat de identiteit van de uiteindelijk begunstigden van die kenmerken van de organisatie of werking wordt verhuuld door het gebruik van niet-transparante eigendomsstructuren.

59. Gelet op een en ander lijkt het begrip ‘grensoverschrijdende constructie’ in zijn verschillende aspecten, rekening houdend met de bepalingen van gewijzigde richtlijn 2011/16 en de in de punten 36 tot en met 45 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, voldoende duidelijk en nauwkeurig te zijn wat betreft de vereisten die voortvloeien uit de beginselen van rechtszekerheid en legaliteit inzake straffen.

60. Hetzelfde geldt voor de begrippen ‘marktklare constructie’ en ‘constructie op maat’, die elkaar uitsluiten. Het eerste begrip heeft betrekking op een grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gemaakt voor

implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn, terwijl het tweede begrip wordt gedefinieerd als een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is. Wat met name de uitdrukking ‘ wezenlijke ’ betreft, zij opgemerkt dat deze wordt verduidelijkt door wezenskenmerk A.3 van bijlage IV, waaruit in essentie volgt dat een constructie die geen wezenlijke aanpassingen voor implementatie nodig heeft een constructie is waarbij gebruik wordt gemaakt van gestandaardiseerde documenten en/of een gestandaardiseerde structuur en die beschikbaar is voor meer dan één relevante belastingplichtige.

61. In de derde plaats wordt het begrip ‘ intermediair ’ in artikel 3, punt 21, van gewijzigde richtlijn 2011/16 volgens de eerste alinea van deze bepaling gedefinieerd als ‘ een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert ’, maar ook, volgens de tweede alinea van die bepaling, als ‘ 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 ’.

62. Diezelfde bepaling voegt daaraan toe dat, om een intermediair te zijn, een persoon ten minste één van de vier volgende aanvullende voorwaarden met betrekking tot het bestaan van een band met het grondgebied van de lidstaten dient te vervullen, namelijk fiscaal inwoner van een lidstaat zijn, beschikken over een vaste inrichting in een lidstaat via welke de diensten in verband met de grensoverschrijdende constructie worden verleend, opgericht zijn in of onder de toepassing van de wetten vallen van een lidstaat, of ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een lidstaat.

63. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de twijfels van de verwijzende rechter vooral betrekking hebben op het begrip ‘ intermediair ’, aangezien deze term in artikel 3, punt 21, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 personen omvat die in wezen slechts hulp verstrekken of, volgens de bewoordingen van de OESO-modelvoorschriften, ‘ dienstverleners ’ zijn, aangezien zij zich enkel verbinden tot het verlenen van ‘ hulp, bijstand of advies ’ (hierna : ‘ hulpverstrekkende intermediairs ’), anders dan de in artikel 3, punt 21, eerste alinea, van deze richtlijn genoemde personen die de grensoverschrijdende constructie bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren (hierna : ‘ belangrijkste intermediairs ’) en die in dezelfde modelvoorschriften worden aangeduid als de ‘ initiatiefnemers ’ van de constructie.

64. Dienaangaande moet worden vastgesteld dat artikel 3, punt 21, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in de in punt 61 van het onderhavige arrest aangehaalde bewoordingen ervan een aanduiding bevat die – gelet op de in de punten 36 tot en met 45 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak – geen gebrek lijkt te vertonen aan de nauwkeurigheid die vereist is om de betrokken marktdeelnemers in staat te stellen te bepalen of zij al dan niet tot de categorie van meldingsplichtigen behoren. Dit is met name het geval voor de aanduiding van een persoon die ‘ heeft toegezegd rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken ’, die een centrale rol speelt om dat te kunnen bepalen.

65. In de vierde plaats wordt het begrip ‘verbonden onderneming’ gedefinieerd in artikel 3, punt 23, van richtlijn 2011/16, waarin is bepaald dat voor de toepassing van artikel 8bis ter van deze richtlijn een dergelijke onderneming een persoon is die gelieerd is met een andere persoon op ten minste één van de in artikel 3, punt 231, genoemde wijzen, waarbij deze eerste persoon volgens bepaalde regels en onder bepaalde voorwaarden deelneemt aan de leiding van, aan zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van die andere persoon. Deze bepaling bepaalt tevens dat met name wanneer meer dan één persoon deelneemt aan de leiding van, aan zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van één of meer andere personen, alle betrokken personen als verbonden ondernemingen worden beschouwd. Zij bepaalt voorts op welke wijze rekening moet worden gehouden met middellijke deelneming, en verduidelijkt dat een natuurlijk persoon, zijn of haar echtgenoot en bloedverwanten in de rechte lijn worden behandeld als één persoon.

66. Gelet op de in de punten 36 tot en met 45 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak voldoet een dergelijke bepaling, ook al is zij ruim geformuleerd, kennelijk aan de uit het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van legaliteit inzake straffen voortvloeiende vereisten van duidelijkheid en nauwkeurigheid. In dit verband zij erop gewezen dat de opmerkingen van de OBFG in haar betoog over deze definitie niet zozeer betrekking hebben op een mogelijk gebrek aan duidelijkheid van die bepaling als wel op de draagwijdte ervan.

67. Wat in de vijfde plaats de wezenskenmerken in bijlage IV betreft, wordt in overweging 9 van richtlijn 2018/822 in wezen uiteengezet dat, gelet op het feit dat agressieve fiscale planningsconstructies steeds complexer worden en constant worden aangepast in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten, het doeltreffender is om te proberen grip te krijgen op mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies door een lijst samen te stellen van de kenmerken en elementen die ‘wezenskenmerken’ van die constructies vormen, dan een definitie te geven van agressieve fiscale planning.

68. In artikel 3, punt 20, van gewijzigde richtlijn 2011/16 wordt een wezenskenmerk omschreven als ‘een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking, als genoemd in bijlage IV’.

69. De in die bijlage gedefinieerde wezenskenmerken zijn onderverdeeld in verschillende categorieën, namelijk ‘algemene wezenskenmerken die aan de “main benefit test” zijn gekoppeld’ (categorie A) en ‘specifieke’ wezenskenmerken, waarvan de eerste ‘aan de “main benefit test”’ zijn gekoppeld (categorie B), de tweede betrekking hebben op ‘grensoverschrijdende transacties’ (categorie C), de derde verband houden met ‘automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang’ (categorie D), en de vierde betrekking hebben op ‘verrekenprijzen’ (categorie E).

70. Terwijl de aanwezigheid van bepaalde wezenskenmerken in een grensoverschrijdende constructie volstaat om vast te stellen dat deze constructie een mogelijk risico van belastingontduiking inhoudt, kunnen wezenskenmerken van de categorieën A, B en C, lid 1, onder b, i), en onder c) en d), alleen in aanmerking worden genomen wanneer zij voldoen aan de in deel I van bijlage IV gedefinieerde ‘main benefit test’. 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’.

71. Vastgesteld moet worden dat de aldus in bijlage IV gedefinieerde wezenskenmerken betrekking hebben op specifieke en concrete kenmerken van fiscale constructies die zonder buitensporige moeilijkheden kunnen worden geïdentificeerd door intermediairs in de zin van gewijzigde richtlijn 2011/16, die normaliter belastingsspecialisten zijn, of zelfs, bij gebreke van een intermediair, door de belastingplichtigen die zelf grensoverschrijdende constructies voor fiscale planning bedenken.

72. Bovendien kunnen de definities van wezenskenmerken in bijlage IV worden gekoppeld aan de gedetailleerde analyses in het verslag over BEPS-actie 12 en in de effectbeoordeling.

73. Zoals de advocaat-generaal in punt 88 van zijn conclusie heeft opgemerkt, hebben de wezenskenmerken voorts door hun verscheidenheid en draagwijdte weliswaar betrekking op een heterogene groep constructies, maar deze omstandigheid maakt de toepassing van de meldingsplicht niet onvoorzienbaar voor de personen die aan deze plicht zijn onderworpen.

74. Wat de stelling van de OBFG betreft dat de main benefit test een subjectief criterium is, zij opgemerkt dat dit criterium verwijst naar het voordeel dat, ‘gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, redelijkerwijs te verwachten valt van [deze] constructie’. Het lijkt voor een intermediair – en, bij gebreke van een aan de meldingsplicht onderworpen intermediair, voor de relevante belastingplichtige – niet bijzonder moeilijk om zich uit te spreken over de vraag of het belangrijkste voordeel of een van de belangrijkste voordelen die redelijkerwijs kunnen worden verwacht van de constructie die zij bedenken en/of gebruiken, van fiscale aard is. In dit verband wordt in het verslag over BEPS-actie 12 aangegeven dat het criterium van de main benefit test het bedrag van het verwachte belastingvoordeel vergelijkt met alle andere voordelen die de transactie kan opleveren en het voordeel biedt te steunen op een objectieve beoordeling van de belastingvoordelen.

75. Gelet op een en ander en in het licht van de in de punten 36 tot en met 45 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, moet worden geoordeeld dat de in bijlage IV gedefinieerde wezenskenmerken voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn in het licht van de vereisten die voortvloeien uit de beginselen van rechtszekerheid en legaliteit inzake straffen.

76. In de zesde plaats is in artikel 8*bis ter*, lid 1, eerste alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 het aanvangspunt van de termijn van dertig dagen waarin intermediairs aan de meldingsplicht moeten voldoen vastgesteld vanaf de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld, of de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie, of het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen, naargelang wat het eerst plaatsvindt.

77. Verder bepaalt artikel 8*bis ter*, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn dat ‘[o]nverminderd de eerste alinea [...] 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’.

78. Ten slotte bepaalt artikel 8*bis ter*, lid 7, van deze richtlijn, wanneer bij gebreke van een aan de meldingsplicht onderworpen intermediair die plicht op de relevante belastingplichtige rust, in wezen en in nagenoeg dezelfde bewoordingen als die welke zijn

gebruikt ten aanzien van de belangrijkste intermediairs, dat de termijn van dertig dagen aanvangt vanaf de dag nadat de 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.

79. De logica van gewijzigde richtlijn 2011/16 en van de daarbij oplegde meldingsplicht houdt in dat moet worden vastgesteld op welk moment deze verplichting ontstaat. De implementatie van de meldingsplichtige constructie of het verstrekken van hulp, bijstand of advies vormt derhalve – zoals blijkt uit de in de punten 76 tot en met 78 van het onderhavige arrest – in dit verband de door de Uniewetgever gekozen gebeurtenis.

80. Wat ten eerste het begrip ‘implementatie van de grensoverschrijdende constructie’ betreft, dit begrip duidt – zoals de advocaat-generaal in punt 107 van zijn conclusie opmerkt en in de omgangstaal wordt gesuggereerd – op de overgang van deze constructie van de conceptuele naar de operationele fase ervan. Dit begrip kan niet als onnauwkeurig of onduidelijk worden beschouwd voor de in artikel 3, punt 21, eerste alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bedoelde intermediair(s) en, bij gebreke van een intermediair, voor de relevante belastingplichtige. Deze intermediairs en, bij gebreke van een intermediair, de relevante belastingplichtige, kennen immers de constructie in kwestie en zijn dan ook in staat om nauwkeurig te bepalen wanneer een dergelijke overgang plaatsvindt.

81. Wat ten tweede de verwijzing naar het verstrekken van hulp, bijstand of advies betreft, die geldt voor de in artikel 8*bis ter*, lid 1, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bedoelde intermediairs in de zin van artikel 3, punt 21, tweede alinea, van deze richtlijn, zij opgemerkt dat het verstrekken van deze hulp, bijstand of dit advies over een bepaalde periode kan worden gespreid.

82. Artikel 8*bis ter*, lid 1, tweede alinea, verduidelijkt evenwel niet of de meldingstermijn waarover deze intermediairs beschikken ingaat op de dag na de eerste of na de laatste dag van de periode waarin de hulp, bijstand of het advies is verstrekt.

83. Bovendien moet worden benadrukt dat de meldingsplicht van die in artikel 3, punt 21, tweede alinea, van die richtlijn bedoelde intermediairs logischerwijs pas kan bestaan vanaf het moment waarop de betrokken persoon weet of redelijkerwijs kon weten dat hij heeft toegezegd rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies te verstrekken bij het bedenken, op de markt brengen of organiseren van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, en dat hij dus als ‘intermediair’ aan de meldingsplicht is onderworpen. Dit tijdstip kan zich, in voorkomend geval en afhankelijk van de inlichtingen waarover deze persoon beschikt aangaande de precieze aard van de constructie in kwestie, pas voordoen nadat hij reeds is begonnen met het verstrekken van hulp, bijstand of advies. Gelet op met name deze omstandigheid bepaalt artikel 3, punt 21, tweede alinea, van dezelfde richtlijn dat die persoon het recht heeft bewijs te leveren van het feit dat hij niet wist en redelijkerwijs niet kon weten dat hij bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken was.

84. Ten slotte moet worden geoordeeld dat het – zoals de advocaat-generaal in punt 109 van zijn conclusie heeft opgemerkt en zoals blijkt uit overweging 7 van richtlijn 2018/822 – de voorkeur geniet om inlichtingen vroegtijdig aan de belastingdiensten te verstrekken, dat wil zeggen voordat de constructie is geïmplementeerd. Zoals de advocaat-generaal in punt 112 van

zijn conclusie in wezen opmerkt, dient evenwel het risico zo veel mogelijk te worden beperkt dat meldingsplichten moeten worden nagekomen voor constructies waarvan de implementatie onzeker blijft, hetgeen zich met name zou kunnen voordoen in het geval van hulpverstrekkende intermediairs, die minder rechtstreeks betrokken zijn dan de belangrijkste intermediairs, waardoor het minder waarschijnlijk is dat zij nauwkeurig zijn geïnformeerd over de voortgang van de constructie in kwestie.

85. Derhalve moet zowel uit het gebruik van de voltooide tijd (‘ hebben verstrekt ’) in artikel 8bis ter, lid 1, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 als uit de op de belangrijkste intermediairs toegepaste regel dat de meldingstermijn niet begint te lopen vanaf het ogenblik waarop zij bij het bedenken van de constructie zijn betrokken maar pas vanaf de fase van implementatie ervan, worden afgeleid dat de meldingstermijn voor hulpverstrekkende intermediairs pas kan ingaan op de dag na de dag waarop zij hun hulp, bijstand of advies hebben voltooid, en uiterlijk op de in artikel 8bis ter, lid 1, eerste alinea, omschreven dag, voor zover zij daarvan kennis hebben. Hieraan moet worden toegevoegd dat deze overwegingen geen afbreuk doen aan de mogelijkheid voor deze intermediairs om zich desgewenst van hun meldingsplicht te kwijten nog voordat de daartoe vastgestelde termijn van dertig dagen ingaat, dus met name vanaf het ogenblik waarop zij hulp, bijstand of advies beginnen te verlenen.

86. Gelet op een en ander en in het licht van de in de punten 36 tot en met 45 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, moet worden geoordeeld dat het aanvangspunt van de meldingstermijn voor de verschillende categorieën van intermediairs als bedoeld in gewijzigde richtlijn 2011/16, alsook voor de relevante belastingplichtige wanneer de meldingsplicht op hem rust, voldoende duidelijk en nauwkeurig is vastgesteld in het licht van de vereisten die voortvloeien uit de beginselen van rechtszekerheid en legaliteit inzake straffen.

87. Derhalve moet worden geconcludeerd dat bij het onderzoek van de tweede en de derde vraag niet is gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van gewijzigde richtlijn 2011/16 kunnen aantasten in het licht van de beginselen van rechtszekerheid en legaliteit inzake straffen.

88. Wat de naleving van artikel 7 van het Handvest betreft, hebben de tweede en de derde vraag in wezen betrekking op de vraag of – los van de vraag naar de eerbiediging van het beroepsgeheim – de in die vragen bedoelde begrippen en termijnen voldoende nauwkeurig zijn om de inmenging in het privéleven van de intermediair en de relevante belastingplichtige als gevolg van de meldingsplicht als zodanig voldoende nauwkeurig te omschrijven, gelet op de in deze melding op te nemen inlichtingen.

89. Aangezien artikel 7 van het Handvest, zoals de advocaat-generaal in punt 123 van zijn conclusie opmerkt, geen striktere verplichting oplegt dan artikel 49 van het Handvest wat betreft de vereiste duidelijkheid en nauwkeurigheid van de gebruikte begrippen en de vastgestelde termijnen, moet worden geoordeeld dat de inmenging in het privéleven van de intermediair en de relevante belastingplichtige als gevolg van de meldingsplicht, als zodanig voldoende nauwkeurig is omschreven gelet op de in deze melding op te nemen inlichtingen. Deze overweging loopt evenwel niet vooruit op het onderzoek van de vraag of deze inmenging niet verder gaat dan noodzakelijk is voor de bescherming van de door gewijzigde richtlijn 2011/16 nagestreefde doelstellingen van algemeen belang, waarop de vijfde prejudiciële vraag betrekking heeft.

90. Gelet op al het voorgaande moet worden geoordeeld dat uit het onderzoek van de aspecten waarop de tweede en de derde vraag betrekking hebben niet is gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van richtlijn 2011/16, zoals gewijzigd bij richtlijn 2018/822, kunnen aantasten in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, het in artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten neergelegde legaliteitsbeginsel inzake straffen, en het in artikel 7 van dit Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven ».

B.8. Daaruit volgt dat om de door het Hof van Justitie aangehaalde redenen de in B.32 en B.52 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grieven en de in B.38 van datzelfde arrest vermelde grief niet gegrond zijn.

Wat betreft de in B.92 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief, met betrekking tot de beperking van het beroepsgeheim van andere intermediairs dan de advocaten die voortvloeit uit de verplichting, voor de intermediairs die zich op het beroepsgeheim beroepen, om de andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen (grief die werd uiteengezet in het kader van de vier middelen in de zaak nr. 7412)

B.9. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat de vier middelen in de zaak nr. 7412, die de beperking van het beroepsgeheim van andere intermediairs dan de advocaten betreffen, samen dienden te worden onderzocht. In het kader van dat onderzoek heeft het Hof opgemerkt dat een grief was gericht tegen de verplichting, voor de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, de andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen (B.92). Het Hof heeft geoordeeld dat, alvorens ten gronde uitspraak te doen over die grief, de volgende prejudiciële vraag diende te worden gesteld aan het Hof van Justitie (vierde prejudiciële vraag die werd gesteld door het Hof in het arrest nr. 103/2022) :

« Schendt artikel 1, punt 2), van de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van mens, in zoverre het nieuwe artikel 8bis ter, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de voormelde richtlijn 2011/16/EU, erin voorziet dat, indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat 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 ? ».

B.10. Bij zijn voormelde arrest van 29 juli 2024 heeft het Hof van Justitie op die prejudiciële vraag geantwoord als volgt :

« 91. De vierde vraag heeft betrekking op de kennisgevingsplicht van artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 en is vergelijkbaar met de vraag die is gesteld – wat advocaten betreft – in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, EU:C:2022:963). Deze vraag heeft in de onderhavige zaak betrekking op intermediairs die geen advocaat zijn en die conform het nationale recht aan een beroepsgeheim zijn onderworpen.

Voorafgaande overwegingen over de draagwijdte van artikel 8 bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16

92. Alvorens deze vraag te onderzoeken, moet uitspraak worden gedaan over de ter terechtzitting herhaalde opmerkingen van de Commissie dat de in artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 neergelegde bevoegdheid van de lidstaten om de kennisgevingsplicht in de plaats te stellen van de meldingsplicht, niet is ingesteld voor alle beroepsbeoefenaren die conform het nationale recht aan een beroepsgeheim zijn onderworpen, maar enkel voor degenen die met advocaten zijn gelijkgesteld omdat zij naar nationaal recht gerechtigd zijn om partijen in rechte te vertegenwoordigen. De Commissie heeft hieraan toegevoegd dat de Uniewetgever, gelet op de verscheidenheid van de nationale rechtsstelsels, de keuze van deze beroepsbeoefenaren aan de beoordeling van elke lidstaat heeft willen overlaten.

93. In zijn schriftelijke opmerkingen en ter terechtzitting heeft ook de Raad van de Europese Unie zich op het standpunt gesteld dat het, wat het beroepsgeheim betreft, niet gerechtvaardigd is om aan intermediairs die geen advocaat zijn dezelfde bescherming te verlenen als aan advocaten. In dit verband heeft de Raad in wezen met name aangevoerd dat de in artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 genoemde bevoegdheid om een andere plicht in de plaats te stellen enkel aan de lidstaten is verleend om hen in staat te stellen te voldoen aan de vereisten die voortvloeien uit het Handvest en uit de rechtspraak van het EHRM en het Hof.

94. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling niet enkel rekening worden gehouden met haar bewoordingen, maar ook met haar context en met de doelstellingen die worden nagestreefd met de regeling waarvan zij deel uitmaakt [arrest van 20 oktober 2022, *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Verwijdering van een slachtoffer van mensenhandel)*, C-66/21, EU:C:2022:809, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

95. Wat betreft de bewoordingen van artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16, moet worden vastgesteld dat de taalversies van deze bepaling verschillen. In de Engelse versie wordt de uitdrukking *legal professional privilege* gebruikt, die in de context van het Unierecht en zoals de Commissie betoogt, moet worden beschouwd als een verwijzing naar het beroepsgeheim van de advocaat en van de andere beroepsbeoefenaren die ermee

kunnen worden gelijkgesteld omdat zij conform het toepasselijke nationale recht gerechtigd zijn een cliënt in rechte te vertegenwoordigen voor de nationale rechterlijke instanties. Twee taalversies, namelijk de Maltese en de Roemeense, bevatten een letterlijke vertaling van deze Engelse uitdrukking (respectievelijk *privileggj professionali legali en privilegiu profesional legal*). In de Griekse versie wordt uitdrukkelijk verwezen naar het ‘beroepsgeheim van de advocaat volgens het nationale recht’ (*το δικηγορικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας*). De achttien andere taalversies bevatten daarentegen uitdrukkingen die in wezen verwijzen naar het conform het nationale recht geldende beroepsgeheim, zonder verwijzing naar het beroepsgeheim van de advocaat. Deze andere taalversies kunnen dus betrekking hebben op beroepen (zoals dat van belastingadviseur, notaris, bedrijfsrevisor, accountant of bankier) die conform het nationale recht tot een beroepsgeheim zijn gehouden, maar die a priori naar nationaal recht niet gerechtigd zijn tot vertegenwoordiging in rechte.

96. Overweging 8 van richtlijn 2018/822, betreffende de invoeging van artikel 8*bis ter*, lid 5, in richtlijn 2011/16, bevat in de tweeëntwintig taalversies dezelfde terminologische verschillen en de volgende bijkomende bijzonderheden. In de Griekse versie van deze overweging wordt verwezen naar het beroepsgeheim in het algemeen (*το επαγγελματικό απόρρητο*), zonder verder – zoals in de Griekse versie van artikel 8*bis ter*, lid 5, van richtlijn 2011/16 – het beroepsgeheim van de advocaat te vermelden. Omgekeerd verwijst de Deense versie van die overweging naar de advocaat door te bepalen dat de meldingsplicht niet kan worden opgelegd in geval van ‘vertrouwelijkheid van de briefwisseling tussen advocaat en cliënt, of een soortgelijke wettelijke verplichting’ (*på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt*), terwijl in de Deense versie van artikel 8*bis ter*, lid 5, van richtlijn 2011/16 advocaten niet worden genoemd.

97. Uit het voorgaande volgt dat aan de hand van de letterlijke uitlegging van artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 niet duidelijk en eenduidig de draagwijdte kan worden bepaald, wat betreft de beroepen die mogelijk betrokken zijn, van de door gewijzigde richtlijn 2011/16 aan de lidstaten verleende bevoegdheid om de kennisgevingsplicht in de plaats te stellen van de meldingsplicht.

98. Wat het kader en de doelstellingen van richtlijn 2011/16 betreft, zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat deze richtlijn – zoals blijkt uit overweging 2 van richtlijn 2018/822 – tot doel heeft de lidstaten in staat te stellen hun nationale belastinggrondslag doeltreffend te beschermen tegen de uitholling ervan als gevolg van het opzetten door belastingplichtigen van bijzonder geraffineerde fiscale planningsstructuren. Uit deze overweging blijkt eveneens dat het, om een dergelijke doeltreffende bescherming mogelijk te maken, van belang is dat de lidstaten volledige en relevante inlichtingen over mogelijk agressieve fiscale constructies krijgen, zodat ze onverwijd kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichten door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten. Daarnaast heeft deze richtlijn, zoals blijkt uit de overwegingen 4 en 8 ervan, ook tot doel de goede werking van de interne markt te waarborgen door belastingfraude en -ontwijking binnen die markt te bestrijden. Voor de verwezenlijking van elk van deze doelstellingen heeft de Uniewetgever een verplichte mededeling van inlichtingen over mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies, door middel van een aan intermediairs opgelegde melding van inlichtingen, essentieel geacht, zoals blijkt uit de overwegingen 6 tot en met 8 van richtlijn 2018/822.

99. Zoals de advocaat-generaal in de punten 202 tot en met 204 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, zou een uitlegging van artikel 8*bis ter* van gewijzigde richtlijn 2011/16 in die zin dat het de lidstaten toestaat om alle intermediairs, waaronder met name belastingadviseurs, notarissen, bedrijfsrevisoren, accountants of bankiers – voor zover zij conform het toepasselijke nationale recht aan een beroepsgeheim zijn onderworpen – van een dergelijke meldingsplicht vrij te stellen, kunnen leiden tot het ondermijnen van de doeltreffendheid zelf van het aldus door de Uniewetgever ingestelde systeem van de meldingsplicht.

100. In de tweede plaats zij opgemerkt – in navolging van de Commissie en zoals de advocaat-generaal in punt 206 van zijn conclusie heeft aangegeven – dat gewijzigde richtlijn 2011/16 en meer in het bijzonder de bij artikel 8*bis ter* ervan ingevoerde meldingsplicht en kennisgevingsplicht, sterk zijn geïnspireerd op OESO-documenten en met name op voorschrift 2.4 van de OESO-modelvoorschriften.

101. In dit voorschrift, met als opschrift ‘ Omstandigheden waarin een [i]ntermediair is vrijgesteld van de meldingsplicht ’, wordt bepaald dat de vrijstelling van de meldingsplicht, die is ingegeven door in het nationale recht neergelegde regels inzake beroepsgeheim, slechts van toepassing is ‘ voor zover door de openbaarmaking vertrouwelijke communicatie tussen een advocaat of een andere erkende juridische vertegenwoordiger [(*attorney, solicitor or other admitted legal representative* in de Engelse versie)] en een cliënt openbaar zou worden gemaakt, zoals omschreven in het commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag voor belastingen ’.

102. In punt 80 (‘ Commentaar ’) van deel III van de OESO-modelvoorschriften wordt in dezelfde zin uiteengezet dat ‘ [d]e regels inzake de verplichte melding van inlichtingen er niet toe leiden dat een advocaat of een andere erkende juridische vertegenwoordiger [(*attorney, solicitor or other admitted legal representative* in de Engelse versie)] inlichtingen die zijn beschermd door het beroepsgeheim of door andere gelijkwaardige beroepsvereisten inzake vertrouwelijkheid, openbaar moet maken ’.

103. In het commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag voor belastingen naar inkomen en vermogen wordt in punt 19.4 eveneens verwezen naar de bescherming van vertrouwelijke communicatie tussen een cliënt en een ‘ advocaat of een andere erkende juridische vertegenwoordiger [(*attorney, solicitor or other admitted legal representative* in de Engelse versie)] ’.

104. Uit het voorgaande volgt dat de werkzaamheden die als basis hebben gediend voor het opstellen van gewijzigde richtlijn 2011/16, wat de meldingsplicht en kennisgevingsplicht betreft, in wezen uitsluitend betrekking hadden op de bescherming van het beroepsgeheim van advocaten en andere beroepsbeoefenaren die, zoals advocaten, wettelijk gerechtigd zijn om de vertegenwoordiging in rechte te verzekeren.

105. In de derde plaats moet worden geoordeeld dat de verwijzing in artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 naar het ‘ conform het nationale recht ’ geldende beroepsgeheim, wordt verklaard door het feit dat, hoewel de versterkte bescherming van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt op het niveau van de Unie reeds is gewaarborgd op grond van de artikelen 7 en 47 van het Handvest, de wijze van die bescherming en vooral de vraag onder welke voorwaarden en binnen welke grenzen andere aan het beroepsgeheim gebonden beroepsbeoefenaren zich in voorkomend geval op een vergelijkbare

bescherming kunnen beroepen, door het nationale recht worden beheerst. In dit verband blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat sommige lidstaten de bevoegdheid om de vertegenwoordiging in rechte te verzekeren, uitbreiden tot andere beroepsgroepen dan advocaten.

106. Hoewel het dus gerechtvaardigd is dat de lidstaten – zoals is bepaald in artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 – in dit kader over een beoordelingsvrijheid beschikken bij de uitoefening van hun bevoegdheid om de kennisgevingsplicht in de plaats te stellen van de meldingsplicht, teneinde de lidstaten in staat te stellen rekening te houden met andere beroepen dan advocaten die door hen zijn gerechtigd om de vertegenwoordiging in rechte te verzekeren, neemt dit niet weg dat deze beoordelingsvrijheid niet is bedoeld om die lidstaten in staat te stellen het voordeel van deze substitutie van plichten uit te breiden tot beroepen die geen dergelijke vertegenwoordiging verzekeren.

107. Hieraan moet overigens worden toegevoegd dat een andere uitlegging van artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 en van de bevoegdheid van de lidstaten om de kennisgevingsplicht in de plaats te stellen van de meldingsplicht, verstoringen tussen lidstaten kan veroorzaken, aangezien een ruime uitoefening van deze bevoegdheid door bepaalde lidstaten ten aanzien van aan het beroepsgeheim gebonden beroepen die niet de vertegenwoordiging in rechte verzekeren, kan leiden tot een verplaatsing van mogelijk agressieve fiscale planningsactiviteiten naar die lidstaten, waardoor op het niveau van de Unie afbreuk wordt gedaan aan de doeltreffendheid en eenvormigheid van de bestrijding van belastingontwijking en -fraude op de interne markt.

108. Gelet op een en ander moet worden geoordeeld dat de bij artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 aan de lidstaten verleende bevoegdheid om de kennisgevingsplicht in de plaats te stellen van de meldingsplicht slechts geldt ten aanzien van beroepsbeoefenaren die, zoals advocaten, naar nationaal recht gerechtigd zijn de vertegenwoordiging in rechte te verzekeren.

109. Blijft evenwel nog de vraag of, zoals het Hof in zijn arrest van 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, EU:C:2022:963, punt 19 *in fine* en punt 27), reeds heeft geoordeeld over de relatie tussen een advocaat en zijn cliënt, het bestaan zelf van de relatie tussen een cliënt en een beroepsbeoefenaar die geen advocaat is maar wel gerechtigd is om de vertegenwoordiging in rechte te verzekeren, geheim moet blijven ten aanzien van derden, met als gevolg dat het zelfs niet denkbaar is dat aan een dergelijke beroepsbeoefenaar een subsidiaire kennisgevingsplicht wordt opgelegd, aangezien daardoor het bestaan van de relatie tussen deze beroepsbeoefenaar en zijn cliënt aan derden wordt onthuld.

110. Het is deze laatste vraag die in wezen moet worden beantwoord in het kader van het onderzoek van de vierde prejudiciële vraag.

Onderzoek van de vraag

111. Met zijn vierde vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof in wezen om de geldigheid van artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 te onderzoeken in het licht van artikel 7 van het Handvest, voor zover de toepassing van dit artikel 8*bis ter*, lid 5, door de lidstaten tot gevolg heeft dat het aan een intermediair die geen advocaat is maar wel gerechtigd is om de vertegenwoordiging in rechte te verzekeren, de verplichting oplegt,

wanneer hij is ontheven van de meldingsplicht als bedoeld in artikel 8*bis ter*, lid 1, van die richtlijn wegens het beroepsgeheim waaraan hij gebonden is, om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van diens meldingsverplichtingen uit hoofde van artikel 8*bis ter*, lid 6, van die richtlijn.

112. In dit verband zij er vooraf aan herinnerd dat artikel 7 van het Handvest, dat aan eenieder het recht toekent op eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie, overeenkomt met artikel 8, lid 1, EVRM (arrest van 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, punt 25).

113. Overeenkomstig artikel 52, lid 3, van het Handvest – dat beoogt te zorgen voor de nodige samenhang tussen de in het Handvest vervatte rechten en de daarmee corresponderende rechten die zijn gegarandeerd door het EVRM, zonder dat dit de autonomie van het Unierecht aantast – moet het Hof bij de uitlegging van de door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde rechten dan ook rekening houden met de daarmee corresponderende rechten die worden gewaarborgd door artikel 8, lid 1, EVRM, zoals uitgelegd door het EHRM, als minimumbeschermingsniveau (arrest van 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, punt 26).

114. Zoals het Hof reeds heeft opgemerkt, blijkt uit de rechtspraak van het EHRM dat artikel 8, lid 1, EVRM de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren beschermt en een versterkte bescherming toekent aan uitwisselingen van informatie tussen advocaten en hun cliënten (zie in die zin EHRM, 6 december 2012, *Michaud tegen Frankrijk*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 en 118). Net als deze bepaling, waarvan de bescherming niet alleen betrekking heeft op activiteiten die verband houden met de verdediging maar ook op juridisch advies, waarborgt artikel 7 van het Handvest noodzakelijkerwijs de geheimhouding van juridisch advies, zowel wat de inhoud als het bestaan ervan betreft. Zoals het EHRM heeft opgemerkt, mogen personen die een advocaat raadplegen immers redelijkerwijs verwachten dat hun communicatie privé en vertrouwelijk blijft [EHRM, 9 april 2019, *Altay tegen Turkije* (nr. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Behalve in uitzonderlijke situaties moeten deze personen derhalve een gewettigd vertrouwen kunnen hebben in het feit dat hun advocaat zonder hun toestemming aan niemand zal bekendmaken dat zij hem raadplegen (arrest van 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, punt 27).

115. Zoals het Hof eveneens reeds heeft geoordeeld, wordt de specifieke bescherming die artikel 7 van het Handvest en artikel 8, lid 1, EVRM toekennen aan het beroepsgeheim van advocaten, die vooral tot uiting komt in de op hen rustende verplichtingen, gerechtvaardigd door het feit dat advocaten een fundamentele taak hebben in een democratische samenleving, namelijk justitiabelen verdedigen (EHRM, 6 december 2012, *Michaud tegen Frankrijk*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 en 119). Deze fundamentele taak omvat, ten eerste, het in alle lidstaten als belangrijk erkende vereiste dat elke justitiabele de mogelijkheid moet hebben in alle vrijheid een advocaat te raadplegen, wiens beroep het in wezen is, onafhankelijk juridisch advies te geven aan eenieder die het behoeft en, ten tweede, het daarmee verband houdende vereiste van loyaliteit van de advocaat jegens zijn cliënt (arrest van 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, punt 28).

116. Uit de in de punten 114 en 115 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak volgt dat de vertrouwelijkheid van de relatie tussen de advocaat en zijn cliënt een zeer specifieke bescherming geniet, die verband houdt met de bijzondere positie van de advocaat binnen de

rechterlijke organisatie van de lidstaten en met de fundamentele taak die hem is opgedragen en die door alle lidstaten wordt erkend. In het licht van deze overwegingen heeft het Hof in het arrest van 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, EU:C:2022:963), geoordeeld dat de aan advocaten opgelegde kennisgevingsplicht in strijd is met artikel 7 van het Handvest.

117. Dienaangaande moet ten slotte worden opgemerkt dat het vereiste betreffende de positie en hoedanigheid van onafhankelijk advocaat, waaraan de juridisch adviseur van wie de voor bescherming in aanmerking komende communicatie afkomstig is moet voldoen, berust op een opvatting van de rol van de advocaat als een medewerker bij de rechtspleging, die geheel onafhankelijk en in het overwegend belang van deze rechtspleging de door zijn cliënt benodigde rechtskundige bijstand moet verlenen. De pendant van deze bescherming is de beroepstucht, die in het algemeen belang is opgelegd en aan toezicht is onderworpen. Een dergelijke opvatting weerspiegelt de rechtstradities die de lidstaten gemeen hebben en wordt ook aangetroffen in de communautaire rechtsorde, zoals blijkt uit artikel 19 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie (arrest van 14 september 2010, *Akzo Nobel Chemicals en Akros Chemicals/Commissie e.a.*, C-550/07 P, EU:C:2010:512, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

118. In het licht van deze overwegingen en van de bijzondere positie die zij toekennen aan het beroep van advocaat in de samenleving en met het oog op een goede rechtsbedeling, moet worden geoordeeld dat de oplossing die aldus in het arrest van 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, EU:C:2022:963), met betrekking tot advocaten is gegeven, zich alleen kan uitstrekken tot personen die hun beroepsactiviteit uitoefenen onder een van de in artikel 1, lid 2, onder a), van richtlijn 98/5 genoemde beroepstitels.

119. Voor andere beroepsbeoefenaren, die weliswaar in voorkomend geval door de lidstaten zijn gerechtigd om de vertegenwoordiging in rechte te verzekeren maar niet voldoen aan bovengenoemde kenmerken – zoals bijvoorbeeld hoogleraren in bepaalde lidstaten – wettigt dus niets de conclusie dat artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ongeldig is in het licht van artikel 7 van het Handvest omdat de door de lidstaat in de plaats van de meldingsplicht gestelde kennisgevingsplicht tot gevolg heeft dat het bestaan van de adviesverhouding tussen de kennisgevende intermediair en zijn cliënt onder de aandacht wordt gebracht van de in kennis gestelde intermediair en, uiteindelijk, van de belastingdiensten.

120. Derhalve moet de vierde vraag in die zin worden beantwoord dat de ongeldigheid van artikel 8bis ter, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 7 van het Handvest, die door het Hof is uitgesproken in het arrest van 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, EU:C:2022:963), enkel geldt ten aanzien van personen die hun beroepsactiviteit uitoefenen onder een van de in artikel 1, lid 2, onder a), van richtlijn 98/5 genoemde beroepstitels ».

B.11. Artikel 8bis ter, lid 5, van de richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij de richtlijn (EU) 2018/822, voorziet in de mogelijkheid voor de lidstaten om intermediairs van de meldingsplicht te ontheffen « wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat ». In die omstandigheden moeten de lidstaten de intermediairs die een dergelijke ontheffing genieten,

verplichten « iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen ».

Wat betreft de mogelijkheid voor de lidstaten om de intermediairs te ontheffen van de meldingsplicht wegens het beroepsgeheim, blijkt uit het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 dat de intermediairs die een dergelijke ontheffing kunnen genieten, enkel diegenen zijn die advocaat zijn en diegenen die, zonder advocaat te zijn, beroepsbeoefenaars zijn die naar nationaal recht ertoe gemachtigd zijn de vertegenwoordiging in rechte te waarborgen.

Wat betreft de kennisgevingsplicht, die de meldingsplicht in geval van ontheffing vervangt, blijkt uit het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 dat de ongeldigheid die door het Hof van Justitie is uitgesproken in het voormelde arrest van 8 december 2022, vermeld in B.1.3, enkel de advocaten betreft in de zin van artikel 1, lid 2, *a*), van de richtlijn 98/5/EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 1998 « ter vergemakkelijking van de permanente uitoefening van het beroep van advocaat in een andere lidstaat dan die waar de beroepskwalificatie is verworven ». Die vastgestelde ongeldigheid betreft niet de beroepsbeoefenaars die geen advocaat zijn maar die naar nationaal recht ertoe gemachtigd zijn de vertegenwoordiging in rechte te waarborgen.

B.12. De in B.92 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief heeft betrekking op de kennisgevingsplicht, in zoverre die plicht van toepassing is op andere intermediairs dan de advocaten.

Het volstaat vast te stellen dat uit het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2024 blijkt dat wat de kennisgevingsplicht betreft, de door het Hof van Justitie in het voormelde arrest van 8 december 2022 uitgesproken ongeldigverklaring tot de advocaten is beperkt.

Daaruit volgt dat de in B.92 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief niet gegrond is. In tegenstelling tot hetgeen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7412 in hun aanvullende memorie aanvoeren, kan het in aanmerking nemen van artikel 53 van het Handvest te dezen niet tot een andere conclusie leiden (zie HvJ, grote kamer, 26 februari 2013, C-399/11, *Stefano Melloni*, ECLI:EU:C:2013:107, punten 56-60).

Wat betreft de in B.94 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief, met betrekking tot andere inmenging dan die welke verband houdt met de beperking van het beroepsgeheim, in het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en van de relevante belastingplichtigen (grief die werd uiteengezet in het kader van het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7409)

B.13.1. Bij het eerste onderdeel van het tweede middel doet de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 gelden dat de wet van 20 december 2019 het recht op eerbiediging van het privéleven, en het recht op een eerlijk proces schendt, en afbreuk doet aan het beroepsgeheim van de advocaat.

Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat, aangezien het reeds de grieven had onderzocht die zijn afgeleid uit de schending van het recht op een eerlijk proces en uit de schending van het beroepsgeheim van de advocaat in het kader van andere middelen, het « enkel nog de grief [diende] te onderzoeken volgens welke de wet van 20 december 2019 afbreuk doet aan het recht op eerbiediging van het privéleven » (B.94).

B.13.2. Het Hof heeft ook geoordeeld dat « gelet op de inlichtingen die de melding moet bevatten, [...] de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies een inmenging [vormt] in het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en van de relevante belastingplichtigen » (B.96). Het Hof heeft eraan herinnerd dat « het recht op eerbiediging van het privéleven [...] niet absoluut [is]. Een overheidsinmenging in de uitoefening van dat recht is niet uitgesloten, op voorwaarde dat daarin is voorzien door een voldoende nauwkeurige wetsbepaling, zij beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte in een democratische samenleving en evenredig is met de daarmee nagestreefde legitieme doelstelling » (B.97).

B.13.3. Wat betreft de vraag of de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven voldoende nauwkeurig is bepaald, heeft het Hof geoordeeld dat, alvorens ten gronde uitspraak te doen over die vraag, aan het Hof van Justitie een prejudiciële vraag diende te worden gesteld, zodat de tweede en de derde prejudiciële vraag die door het Hof in zijn arrest nr. 103/2022 worden gesteld ook betrekking moesten hebben op het recht op de eerbiediging van het privéleven (B.98).

Wat betreft de vraag « of, gelet inzonderheid op het ruime toepassingsgebied van de meldingsplicht en op de inlichtingen die moeten worden gemeld, de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies redelijk verantwoord en evenredig met de nagestreefde doelstellingen is » en wat betreft de vraag « of de meldingsplicht pertinent is ten opzichte van het doel de goede werking van de interne markt te garanderen, aangezien in het bijzonder de voorwaarde volgens welke de constructie ‘ grensoverschrijdend ’ moet zijn, de uitoefening van de door het Europese recht gewaarborgde vrijheden van verkeer zou kunnen belemmeren », heeft het Hof geoordeeld dat, « daar die meldingsplicht haar oorsprong vindt in de richtlijn (EU) 2018/822 » (B.101), alvorens ten gronde uitspraak te doen, de volgende prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie diende te worden gesteld (vijfde prejudiciële vraag die werd gesteld door het Hof in zijn arrest nr. 103/2022) :

« Schendt de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, 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 belastingplichtingen 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 ? ».

B.14.1. Bij zijn voormelde arrest van 8 december 2022 heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat « in het stadium waarin [de] cliënt [van de advocaat-intermediair] uitvoering geeft aan zijn meldingsverplichtingen krachtens [de gewijzigde] richtlijn [2011/16], de vertrouwensrelatie tussen de advocaat-intermediair en die cliënt eraan in de weg staat dat van laatstgenoemde kan worden verlangd dat hij derden, en met name de belastingdienst, ervan op de hoogte stelt dat hij een advocaat heeft geraadpleegd » (HvJ, 8 december 2022, voormeld, punt 19).

B.14.2. Bij zijn voormelde arrest van 29 juli 2024 heeft het Hof van Justitie als volgt geantwoord op de vijfde prejudiciële vraag die door het Hof werd gesteld in zijn arrest nr. 103/2022 :

« 121. Met deze vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof in wezen om de geldigheid van artikel 8*bis ter*, leden 1, 6 en 7, van gewijzigde richtlijn 2011/16 te onderzoeken in het licht van het in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven,

voor zover deze bepalingen tot gevolg hebben dat intermediairs die niet in aanmerking komen voor de in artikel 8bis ter, lid 5, van deze richtlijn bedoelde ontheffing en, bij gebreke van een meldingsplichtige intermediair, de relevante belastingplichtige, worden verplicht de in artikel 8bis ter, lid 1, van die richtlijn bedoelde melding te verrichten.

122. In dit verband merkt de verwijzende rechter met name op dat de meldingsplicht betrekking kan hebben op grensoverschrijdende constructies die wettig zijn, authentiek zijn, geen misbruik opleveren en waarvan het belangrijkste voordeel niet van fiscale aard is.

123. De vijfde vraag heeft dus betrekking op een mogelijke aantasting, door deze verplichting, van het recht op bescherming van het privéleven, die in wezen voortvloeit uit het feit dat de verplichting om een constructie te melden die weliswaar een fiscaal voordeel nastreeft maar op rechtmatige wijze en zonder dat er sprake is van misbruik, de vrijheid van de belastingplichtige beperkt om de fiscaal voordeligste weg te kiezen en die van de intermediair om deze constructie te bedenken en de belastingplichtige daarbij te adviseren.

124. Zoals in de punten 112 en 113 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, stemt artikel 7 van het Handvest in dit verband overeen met artikel 8, lid 1, EVRM en moet het Hof overeenkomstig artikel 52, lid 3, van het Handvest bij de uitlegging van de door dit artikel 7 gewaarborgde rechten rekening houden met de daarmee corresponderende rechten die worden gewaarborgd door artikel 8, lid 1, EVRM, zoals uitgelegd door het EHRM.

125. Het Hof heeft in die context 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 natuurlijke personen en ongeacht het verdere gebruik van de betrokken gegevens, moeten worden aangemerkt als inmenging in hun privéleven en derhalve – behoudens eventuele rechtvaardiging ervan – als beperking van het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht [arrest van 18 juni 2020, *Commissie/Hongarije (Transparantie van verenigingen)*, C-78/18, EU:C:2020:476, punt 124].

126. Voorts blijkt uit de rechtspraak van het EHRM dat het begrip ‘ privéleven ’ een ruim begrip is dat het begrip ‘ persoonlijke autonomie ’ omvat. Het EHRM heeft met name geoordeeld dat ‘ [artikel 8 EVRM] het recht op persoonlijke ontplooiing beschermt, hetzij in de vorm van persoonlijke ontwikkeling, hetzij in de vorm van persoonlijke autonomie, dat een weerspiegeling vormt van een belangrijk beginsel dat ten grondslag ligt aan de uitlegging van de waarborgen van [deze bepaling] ’. Het heeft verklaard dat deze bepaling ‘ het recht van eenieder omvat om zich tot anderen te richten teneinde relaties aan te gaan en te ontwikkelen met andere mensen en de buitenwereld, dat wil zeggen het recht op een “ sociaal privéleven ”, en dat [deze bepaling] ook beroepsactiviteiten of activiteiten in een openbare context kan omvatten ’ (EHRM, 18 januari 2018, *FNASS e.a. tegen Frankrijk*, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, § 153 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Aldus heeft het EHRM er met name op gewezen dat er geen principiële grond was om aan te nemen dat het begrip ‘ privéleven ’ beroeps- of zakelijke activiteiten uitsluit en dat de uitlegging van dit begrip in die zin dat het ook dergelijke activiteiten omvat, in lijn is met het wezenlijke voorwerp en doel van artikel 8 EVRM, namelijk de bescherming van het individu tegen willekeurige ingrepen van de overheid (zie in die zin EHRM, 16 december 1992, *Niemietz tegen Duitsland*, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, §§ 29 en 31).

127. Uit het voorgaande volgt dat het begrip ‘ privéleven ’ een ruim begrip is dat het begrip persoonlijke autonomie omvat, dat in ieder geval de vrijheid inhoudt van eenieder om zijn leven en zijn activiteiten te organiseren, zowel op persoonlijk als beroepsmatig of zakelijk vlak. Het Hof heeft evenwel ook opgemerkt dat rekening moet worden gehouden met de rechtspraak van het EHRM, waaruit blijkt dat het door artikel 8, lid 2, EVRM verleende recht op inmenging zeer wel veel verder zou kunnen gaan voor beroeps- of zakelijke activiteiten dan in andere gevallen (zie in die zin arrest van 22 oktober 2002, *Roquette Frères*, C-94/00, EU:C:2002:603, punt 29).

128. *In casu* moet worden benadrukt dat de vrijheid van marktdeelnemers om hun activiteiten zodanig te organiseren dat hun belastingdruk wordt beperkt met name tot uiting komt in overweging 11 van richtlijn 2016/1164, waarin in wezen wordt uiteengezet dat in de Unie weliswaar algemene antimisbruikregels moeten worden toegepast op kunstmatige constructies, maar dat de belastingplichtige voor het overige het recht moet hebben om voor zijn zakelijke activiteiten de fiscaal voordeligste structuur te kiezen. Daarnaast heeft de melding in kwestie met name tot doel om, zoals blijkt uit overweging 2 van richtlijn 2018/822, belastingdiensten en nationale wetgevers in staat te stellen onverwijld te kunnen reageren op verschillen tussen de nationale wetgevingen of op mazen in de regelgeving, die vaak ten grondslag liggen aan de ontwikkeling van grensoverschrijdende fiscale constructies ter vermindering van de belastingdruk van belastingplichtigen.

129. De betrokken meldingsplicht houdt in dat aan de belastingdiensten, samen met de identificatiegegevens van de betrokken personen, inlichtingen worden verstrekt over de grensoverschrijdende constructie in kwestie. Deze inlichtingen, die kunnen worden afgeleid uit artikel 8bis ter, lid 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bevatten met name een samenvatting van de inhoud van deze constructie en nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de constructie ten grondslag liggen. Aldus vormt die verplichting als zodanig een inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven en van de communicatie, die ertoe leidt dat aan de belastingdiensten het resultaat wordt meegedeeld van werkzaamheden op het gebied van fiscale planning en engineering die in het kader van persoonlijke, beroeps- of zakelijke activiteiten door de belastingplichtige zelf of, meestal, door een of meer intermediairs in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn worden verricht.

130. Voor zover die verplichting de belastingdiensten de mogelijkheid biedt om onverwijld een einde te maken aan verschillen tussen de nationale wetgevingen of aan mazen in de regelgeving die aan de grensoverschrijdende constructies ten grondslag liggen, kan zij voor de belastingplichtigen het belang verminderen om een beroep te doen op een fiscale constructie waarvan de voor hen nuttige levensduur in dezelfde mate kan worden verkort.

131. Die verplichting kan dus zowel deze belastingplichtigen als hun adviseurs ontmoedigen om grensoverschrijdende fiscale planingsstructuren te ontwerpen en toe te passen die weliswaar rechtmatig zijn, maar gebaseerd zijn op verschillen tussen de verschillende toepasselijke nationale regelingen.

132. Hieruit volgt dat de meldingsplicht, voor zover zij met name betrekking heeft op dergelijke constructies, een beperking inhoudt van de vrijheid van belastingplichtigen en intermediairs om hun persoonlijke, beroeps- en zakelijke activiteiten te organiseren, en bijgevolg een inmenging vormt in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven.

133. Derhalve rijst de vraag of deze inmenging kan worden gerechtvaardigd.

134. Er zij aan herinnerd dat de in artikel 7 van het Handvest verankerde rechten geen absolute gelding hebben, maar moeten worden beschouwd in relatie tot hun functie in de samenleving. Zoals blijkt uit artikel 52, lid 1, van het Handvest, staat het Handvest immers beperkingen op de uitoefening van die rechten toe, mits deze beperkingen bij wet worden gesteld, de wezenlijke inhoud van die rechten eerbiedigen en, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel, noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen (zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, punten 63 en 64).

135. Wat in de eerste plaats het vereiste betreft dat elke beperking op de uitoefening van de grondrechten bij wet wordt gesteld, zij erop gewezen dat dit vereiste inhoudt dat de rechtsgrond die de inmenging in die rechten toestaat, zelf de reikwijdte van de beperking op de uitoefening van het betrokken recht moet bepalen, met dien verstande, ten eerste, dat dit vereiste zich er niet tegen verzet dat de betrokken beperking in voldoende open bewoordingen is geformuleerd om te kunnen worden toegepast op verschillende gevallen en aangepast aan veranderende omstandigheden. Ten tweede kan het Hof in voorkomend geval via uitlegging de concrete reikwijdte van de beperking verduidelijken aan de hand van de bewoordingen zelf van de betrokken Uniewetgeving alsook de algemene opzet en de doelstellingen van die wetgeving, zoals uitgelegd tegen de achtergrond van de door het Handvest gewaarborgde grondrechten (arrest van 21 juni 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, punt 114 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

136. In dit verband zij erop gewezen dat artikel 8*bis ter*, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16 uitdrukkelijk bepaalt dat iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs te verplichten aan de bevoegde autoriteiten ‘inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, te verstrekken binnen dertig dagen’. Wanneer er geen aan de meldingsplicht onderworpen intermediair is, rust die verplichting volgens artikel 8*bis ter*, lid 6, van deze richtlijn op de relevante belastingplichtige. Bovendien wordt het begrip ‘meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie’ in artikel 3, punt 19, van die richtlijn gedefinieerd in verhouding tot de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken. Ten slotte kan de inhoud van die verplichting worden afgeleid uit artikel 8*bis ter*, lid 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16.

137. Derhalve moet worden geoordeeld dat het vereiste dat elke beperking op de uitoefening van grondrechten bij wet wordt gesteld, is vervuld.

138. Wat in de tweede plaats het vereiste inzake de eerbiediging van de wezenlijke inhoud van het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven betreft, zij opgemerkt dat een verplichting als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die uitsluitend betrekking heeft op de mededeling van gegevens waaruit het bedenken en de implementatie van een mogelijk agressieve fiscale constructie blijken, zonder dat zij zelfs rechtstreeks de mogelijkheid van een dergelijk bedenken of implementatie aantast, niet kan worden geacht afbreuk te doen aan de wezenlijke inhoud van het recht op eerbiediging van het privéleven van de betrokkenen.

139. Wat in de derde plaats het evenredigheidsbeginsel betreft, moet allereerst worden nagegaan of de meldingsplicht van artikel 8*bis ter*, leden 1, 6 en 7, van gewijzigde

richtlijn 2011/16 beantwoordt aan een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang. Indien dit het geval is, moet vervolgens worden verzekerd, ten eerste, dat deze verplichting geschikt is om deze doelstelling te verwezenlijken, ten tweede, dat de mogelijkerwijs uit deze verplichting resulterende inmenging in het grondrecht op eerbiediging van het privéleven beperkt blijft tot het strikt noodzakelijke, in die zin dat het doel niet redelijkerwijs even doeltreffend kan worden bereikt op een andere wijze die dit recht minder aantast en, ten derde, voor zover dat inderdaad het geval is, dat deze inmenging niet onevenredig is en geen nadelen berokkent die onevenredig zijn aan die doelstelling, wat met name een afweging impliceert van het belang van de doelstelling en de ernst van de inmenging (zie in die zin arrest van 22 november 2022, *Luxembourg Business Registers*, C-37/20 en C-601/20, EU:C:2022:912, punten 64 en 66).

140. Met betrekking tot het vereiste dat de beperking van een grondrecht moet beantwoorden aan een doelstelling van algemeen belang, zij erop gewezen dat de wijziging van richtlijn 2011/16 bij richtlijn 2018/822 past in het kader van een internationale fiscale samenwerking ter bestrijding van agressieve fiscale planning, die de vorm aanneemt van een uitwisseling van informatie tussen de lidstaten. Dienaangaande blijkt met name uit de overwegingen 2, 4, 8 en 9 van richtlijn 2018/822 dat de bij artikel 8*bis ter* van gewijzigde richtlijn 2011/16 vastgestelde meldings- en kennisgevingsverplichtingen beogen bij te dragen tot de bestrijding van agressieve fiscale planning en tot de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking.

141. De bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking vormen door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang in de zin van artikel 52, lid 1, van het Handvest, op grond waarvan de uitoefening van de door artikel 7 ervan gewaarborgde rechten kan worden beperkt (arrest van 8 december 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

142. Aangaande de vraag of de in artikel 8*bis ter*, leden 1, 6 en 7, van gewijzigde richtlijn 2011/16 neergelegde meldingsplicht geschikt is om die doelstellingen te verwezenlijken, dient erop te worden gewezen dat – zoals de Uniewetgever met name in de overwegingen 2, 6 en 7 van richtlijn 2018/822 heeft benadrukt – het verstrekken aan de nationale belastingdiensten van gedetailleerde inlichtingen over grensoverschrijdende fiscale constructies, met name van de in artikel 8*bis ter*, lid 14, van deze richtlijn bedoelde inlichtingen in het in artikel 8*bis ter*, lid 1, van die richtlijn bedoelde vroege stadium, de lidstaten in het bijzonder in staat kan stellen onverwijld te reageren op schadelijke fiscale praktijken, ook al zijn deze rechtmatig, en verschillen en mazen in de wet- en regelgeving te verhelpen die de ontwikkeling van dergelijke praktijken kunnen vergemakkelijken.

143. Wat betreft het vereiste dat de mogelijkerwijs uit deze meldingsplicht resulterende inmenging in het grondrecht op eerbiediging van het privéleven beperkt blijft tot het strikt noodzakelijke, in die zin dat het nagestreefde doel niet redelijkerwijs even doeltreffend kan worden bereikt op een andere wijze die dit recht minder aantast, moet worden opgemerkt dat die verplichting een bijzonder doeltreffend middel is om agressieve fiscale planning te bestrijden en het risico van belastingontwijking en -fraude te vermijden. Door de intermediairs, en – zo niet – de relevante belastingplichtige, te verplichten om de belastingdiensten in een zeer vroeg stadium inlichtingen te verstrekken over grensoverschrijdende constructies die een van de in bijlage IV genoemde wezenskenmerken vertonen, biedt de Uniewetgever de lidstaten immers de mogelijkheid om nauwkeurig en onverwijld, en in voorkomend geval op

gecoördineerde wijze, te reageren op agressieve fiscale planningsstructuren, hetgeen niet als zodanig mogelijk is bij een onderzoek en controle van fiscale gedragingen achteraf.

144. Voorts hebben de in het kader van de melding te verstrekken inlichtingen, zoals die blijken uit artikel 8*bis ter*, lid 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16, betrekking op de identificatie van de betrokken intermediairs en belastingplichtigen en, in voorkomend geval, van de met deze belastingplichtigen verbonden ondernemingen, en op de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken. Zij omvatten tevens een samenvatting van de grensoverschrijdende constructie in kwestie en, in voorkomend geval, een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten en constructies, in algemene bewoordingen gesteld, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een zakelijk of ander geheim. Zij vermelden de datum van implementatie van de betrokken grensoverschrijdende constructie, de nationale bepalingen waarop deze is gebaseerd en de waarde van die constructie. Zij duiden de betrokken of mogelijk betrokken lidstaat of lidstaten aan, alsmede andere personen in een lidstaat, op wie de constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn.

145. Deze inlichtingen lijken niet verder te gaan dan strikt noodzakelijk is om de lidstaten in staat te stellen voldoende inzicht te krijgen in de betrokken grensoverschrijdende constructie en onverwijld te kunnen handelen, hetzij uitsluitend op basis van deze verstrekte inlichtingen, hetzij door contact op te nemen met de betrokken intermediairs of relevante belastingplichtigen om aanvullende inlichtingen te verkrijgen.

146. Bovendien moet worden benadrukt dat uit artikel 8*bis ter*, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16 blijkt dat de meldingsplicht voor de intermediair en, bij gebreke daarvan, voor de relevante belastingplichtige slechts geldt voor de inlichtingen waarvan zij kennis, bezit of controle hebben. Deze verplichting houdt voor de meldingsplichtige dus geen verplichting in om inlichtingen te onderzoeken en op te vragen die verder reiken dan de inlichtingen waarover hij reeds beschikt.

147. Ten slotte zij opgemerkt dat de middels de meldingsplicht aan de belastingdiensten van de lidstaten verstrekte inlichtingen, zowel door de aard van de daarbij meegedeelde gegevens als door de wijze waarop zij worden verstrekt, verschillen van de inlichtingen waarvan de uitwisseling tussen de lidstaten reeds is geregeld bij richtlijn 2011/16 en de vijf wijzigingen ervan die vóór richtlijn 2018/822 zijn aangebracht. Anders dan de in deze eerdere versies van richtlijn 2011/16 bedoelde mechanismen voor de automatische uitwisseling van inlichtingen, verschaft de uit richtlijn 2018/822 voortvloeiende versie van deze richtlijn de lidstaten immers vroege en gerichte informatie over concrete fiscale constructies die een mogelijk risico op belastingontwijking inhouden, alsmede over de bedenkers en begunstigers ervan, hetgeen de efficiëntie van de bestrijding van agressieve fiscale planning en van de vermijding van het risico van belastingontwijking en -fraude aanzienlijk kan verhogen.

148. Wat betreft de vraag of de uit de meldingsplicht voortvloeiende inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven niet onevenredig is, en niet onevenredig is aan de nagestreefde doelstelling van algemeen belang, moet worden opgemerkt dat deze inmenging weliswaar zeker niet verwaarloosbaar is, maar dat de bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermijding van het risico van belastingontwijking en -fraude belangrijke doelstellingen zijn en dat enkel wanneer deze worden nagestreefd de doelen kunnen worden bereikt van bescherming van de belastinggrondslag, en dus van de belastinginkomsten van de lidstaten, en van een eerlijk belastingklimaat op de interne markt, zoals in de overwegingen 2 en 6 van richtlijn 2018/822 wordt benadrukt, maar ook het doel van het waarborgen van de evenwichtige

verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten en dat van de doelmatige invordering van de belastingen, waarvan het Hof reeds heeft vastgesteld dat zij rechtmatige doelstellingen vormen (zie in die zin arrest van 22 november 2018, *Sofina e.a.*, C-575/17, EU:C:2018:943, punten 56 en 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Derhalve kan uit de omstandigheid dat de meldingsplicht in voorkomend geval kan worden toegepast op rechtmatige grensoverschrijdende constructies, voor de doeleinden en onder de voorwaarden die in de punten 139 tot en met 147 van het onderhavige arrest in herinnering zijn gebracht, niet worden afgeleid dat die verplichting onevenredig is, ongeacht of het gaat om de belastingplichtige die van de betrokken constructie profiteert dan wel om de intermediair die deze heeft bedacht.

149. Uit het voorgaande volgt dat de uit de meldingsplicht van artikel 8*bis ter*, leden 1, 6 en 7, van gewijzigde richtlijn 2011/16 voortvloeiende beperking van het recht op eerbiediging van het privéleven, begrepen als het recht van eenieder om zijn privéleven te organiseren, gerechtvaardigd is.

150. Gelet op een en ander moet worden geconcludeerd dat uit het onderzoek van de aspecten waarop de vijfde vraag betrekking heeft niet is gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van gewijzigde richtlijn 2011/16 kunnen aantasten in het licht van het in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven ».

B.15. Uit het antwoord van het Hof van Justitie op de tweede en de derde prejudiciële vraag die werden gesteld door het Hof in zijn arrest nr. 103/2022, vermeld in B.7 (HvJ, 29 juli 2024, C-623/22, voormeld, punten 35-90, i.h.b. punt 89), evenals uit het antwoord van het Hof van Justitie op de vijfde prejudiciële vraag die in hetzelfde arrest werd gesteld (punten 135 tot 137), blijkt dat de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven vanwege de meldingsplicht voldoende nauwkeurig is bepaald.

Vervolgens volgt uit het antwoord van het Hof van Justitie op de vijfde prejudiciële vraag die door het Hof werd gesteld in zijn arrest nr. 103/2022 dat de meldingsplicht geen afbreuk doet aan de wezenlijke inhoud van het recht op eerbiediging van het privéleven van de betrokkenen (punt 138), dat de meldingsplicht ertoe strekt agressieve fiscale planning te bestrijden en het risico van belastingontwijking en -ontduiking te vermijden, welke doelstellingen van algemeen belang vormen (punten 140 en 141), dat de meldingsplicht geschikt is om die doelstellingen te verwezenlijken (punt 142), dat de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven die uit die meldingsplicht voortvloeit, beperkt is tot het strikt noodzakelijke (punten 143 tot 147) en dat die inmenging niet onevenredig is (punt 148).

B.16. Daaruit volgt, om de door het Hof van Justitie aangehaalde redenen, dat de in B.94 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief niet gegrond is.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen wat betreft de in B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 en B.94 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 van 15 september 2022 vermelde grieven.

Aldus gewezen in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 27 februari 2025.

De griffier,

De voorzitter,

Frank Meersschaut

Pierre Nihoul