

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

29 juli 2024 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen – Verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies – Richtlijn 2011/16/EU, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/822 – Artikel 8 bis ter, lid 1 – Meldingsplicht – Artikel 8 bis ter, lid 5 – Subsidiäre kennisgevingsplicht – Beroepsgeheim – Geldigheid – Artikelen 7, 20 en 21 en artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Recht op eerbiediging van het privéleven – Beginselen van gelijke behandeling en non-discriminatie – Legaliteitsbeginsel inzake straffen – Rechtszekerheidsbeginsel”

In zaak C-623/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Grondwettelijk Hof (België) bij beslissing van 15 september 2022, ingekomen bij het Hof op 29 september 2022, in de procedure

Belgian Association of Tax Lawyers,

SR,

FK,

Ordre des barreaux francophones et germanophone,

Orde van Vlaamse Balies,

CQ,

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,

VH,

ZS,

NI,

EX

tegen

Eerste Minister,

in tegenwoordigheid van:

Conseil des barreaux européens AISBL,

Conseil national des barreaux de France,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal, kamerpresident, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (rapporteur) en M. L. Arastey Sahún, rechters,

advocaat-generaal: N. Emiliou,

griffier: N. Mundhenke, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 november 2023,

gelet op de opmerkingen van:

- Belgian Association of Tax Lawyers, SR en FK, vertegenwoordigd door P. Malherbe en P. Verhaeghe, advocaten,
- Ordre des barreaux francophones en germanophone, vertegenwoordigd door J. Noël en S. Scarnà, avocats,
- Orde van Vlaamse Balies en CQ, vertegenwoordigd door P. Wouters, advocaat,
- Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, VH, ZS, NI en EX, vertegenwoordigd door F. Judo, advocaat,
- Conseil national des barreaux de France, vertegenwoordigd door J.-P. Hordies en J. Tacquet, avocats,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door S. Baeyens, P. Cottin en C. Pochet als gemachtigden, bijgestaan door S. Hamerijck, deskundige,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door J. Očková, M. Smolek en J. Vlácil als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door A. Ballesteros Panizo en I. Herranz Elizalde als gemachtigden,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Kramarczyk-Szaładzińska als gemachtigden,
- de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door I. Gurov, K. Pavlaki en K. Pleśniak als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Ferrand, W. Roels en P. J. O. Van Nuffel als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 29 februari 2024,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de beoordeling van de geldigheid van artikel 8 bis ter, leden 1, 5, 6 en 7, van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (PB 2011, L 64, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 (PB 2018, L 139, blz. 1), in het licht van de grondrechten, met name van de artikelen 7, 20 en 21 en artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”), alsmede van het algemene rechtszekerheidsbeginsel.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van verschillende gedingen tussen met name de feitelijke vereniging Belgian Association of Tax Lawyers en anderen (hierna: „BATL”), de Ordre des barreaux francophones et germanophone (hierna: „OBFG”), de Orde van Vlaamse Balies en anderen (hierna: „OVb”), en het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en anderen (hierna: „ITAA”), enerzijds, en de Eerste Minister (België), anderzijds, over de geldigheid van een aantal bepalingen van de wet van 20 december 2019 tot omzetting van richtlijn 2018/822 (*Belgisch Staatsblad* van 30 december 2019, blz. 119025).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 98/5

- 3 Artikel 1, lid 2, van 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 (PB 1998, L 77, blz. 36), zoals gewijzigd bij richtlijn 2013/25/EU van de Raad van 13 mei 2013 (PB 2013, L 158, blz. 368) (hierna: „richtlijn 98/5”), bepaalt:

„In deze richtlijn wordt verstaan onder:

- a) „advocaat”: de onderdaan van een lidstaat die gerechtigd is zijn beroepswerkzaamheden onder een der volgende beroepstitels uit te oefenen:

België: Advocaat/Avocat/Rechtsanwalt

Bulgarije: Адвокат

Tsjechië: Advokát

Denemarken: Advokat

Duitsland: Rechtsanwalt

Estland: Vandeadvokaat

Finland: Asianajaja/Advokat

Frankrijk: Avocat

Kroatië: Odvjetnik/Odvjetnica

Griekenland: Δικηγόρος

Ierland: Barrister/Solicitor

Italië: Avvocato

Cyprus: Δικηγόρος

Letland: Zvērināts advokāts

Litouwen: Advokatas

Luxemburg: Avocat

Hongarije: Ügyvéd

Malta: Avukat/Prokuratur Legali

Nederland: Advocaat

Oostenrijk: Rechtsanwalt

Polen: Adwokat/Radca prawny

Portugal: Advogado

Roemenië: Avocat

Slovenië: Odvetnik/Odvetnica

Slowakije: Advokát/Komerčný právnik

Spanje: Abogado/Advocat/Avogado/Abokatu

Verenigd Koninkrijk: Advocate/Barrister/Solicitor

Zweden: Advokat.”

Richtlijn 2011/16

- 4 Bij richtlijn 2011/16 is een systeem van samenwerking tussen de nationale belastingautoriteiten van de lidstaten ingevoerd en worden de voorschriften en procedures voor de uitwisseling van inlichtingen voor belastingdoeleinden vastgesteld.
- 5 Deze richtlijn is herhaaldelijk gewijzigd, met name bij richtlijn 2018/822 (hierna: „gewijzigde richtlijn 2011/16”), waarbij een verplichting is ingevoerd om mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies te melden bij de bevoegde autoriteiten (hierna:

„meldingsplicht” of „melding”).

- 6 Artikel 2 van gewijzigde richtlijn 2011/16 heeft als opschrift „Toepassingsgebied” en bepaalt in de leden 1 en 2:

„1. Deze richtlijn is van toepassing op elke vorm van belastingen die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, worden geheven.

2. Onverminderd lid 1 is deze richtlijn niet van toepassing op de belasting over de toegevoegde waarde [(btw)] en op de douanerechten, noch op de accijnzen, die vallen onder andere uniale wetgeving inzake administratieve samenwerking tussen de lidstaten. Deze richtlijn is evenmin van toepassing op de verplichte socialezekerheidsbijdragen, te betalen aan een lidstaat of een onderdeel van een lidstaat dan wel aan een publiekrechtelijke socialezekerheidsinstelling.”

- 7 Artikel 3 van deze richtlijn, met als opschrift „Definities”, luidt als volgt:

„In deze richtlijn wordt verstaan onder:

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

[...]

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

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

Voor de toepassing van punten 18 tot en met 25 van dit artikel, artikel 8 bis ter en bijlage IV betekent een constructie tevens een reeks constructies. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan;

19. ‚meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie’, iedere grensoverschrijdende

constructie die ten minste één van de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken bezit;

20. ,wezenskenmerk', een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking, als genoemd in bijlage IV;
21. ,intermediair', een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert.

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

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

- a) fiscaal inwoner van een lidstaat zijn;
 - b) beschikken over een vaste inrichting in een lidstaat via welke de diensten in verband met de constructie worden verleend;
 - c) opgericht zijn in of onder de toepassing van de wetten vallen van een lidstaat;
 - d) ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een lidstaat;
22. ,relevante belastingplichtige', elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie, of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd;
23. voor de toepassing van artikel 8 bis ter, betekent ,verbonden onderneming' een persoon die gelieerd is met een andere persoon op ten minste één van de volgende wijzen:
- a) een persoon neemt deel aan de leiding van een andere persoon waarbij hij invloed van betekenis kan uitoefenen op die andere persoon;
 - b) een persoon neemt deel aan de zeggenschap over een andere persoon door middel van een deelneming van meer dan 25 % van de stemrechten;
 - c) een persoon neemt deel in het kapitaal van een andere persoon door middel van een eigendomsrecht van, rechtstreeks of middellijk, meer dan 25 % van het kapitaal;
 - d) een persoon heeft recht op 25 % of meer van de winsten van een andere persoon.

Indien meer dan één persoon deelneemt, als bedoeld onder a) tot en met d), aan de leiding van, aan zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van dezelfde persoon, worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd.

Indien dezelfde personen deelnemen, als bedoeld onder a) tot en met d), aan de leiding van, aan de zeggenschap over of in het kapitaal of de winsten van meer dan één persoon, worden alle betrokken personen als verbonden ondernemingen beschouwd.

Voor de toepassing van dit punt wordt een persoon die met betrekking tot de stemrechten of het kapitaalbezit van een entiteit samen met een andere persoon optreedt, beschouwd als houder van een deelneming in alle stemrechten of het volledige kapitaalbezit dat die andere persoon in de genoemde entiteit heeft.

Bij middellijke deelneming wordt vastgesteld of aan de eisen onder c) is voldaan door vermenigvuldiging van de deelnemingspercentages door de opeenvolgende niveaus heen. Een persoon die meer dan 50 % van de stemrechten houdt, wordt geacht 100 % te houden.

Een natuurlijk persoon, zijn of haar echtgenoot en bloedverwanten in de rechte lijn worden behandeld als één persoon;

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

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

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

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

naargelang wat het eerst plaatsvindt.

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

2. In het geval van marktklare constructies nemen de lidstaten de noodzakelijke maatregelen om de intermediair te verplichten om de drie maanden een periodiek verslag op te stellen met een

overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen als bedoeld in punt 14, onder a), d), g), en h), die sinds het laatste ingediende verslag beschikbaar zijn geworden.

[...]

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

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

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

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

Wanneer de relevante belastingplichtige verplicht is inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, worden die inlichtingen alleen verstrekt aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat die als eerste op de onderstaande lijst voorkomt:

- a) de lidstaat waar de relevante belastingplichtige fiscaal inwoner is;
- b) de lidstaat waar de relevante belastingplichtige een vaste inrichting heeft die begunstigde van de constructie is;
- c) de lidstaat waar de relevante belastingplichtige inkomsten ontvangt of winsten genereert, hoewel de relevante belastingplichtige geen fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft;
- d) de lidstaat waar de relevante belastingplichtige een activiteit uitoefent, hoewel de relevante belastingplichtige geen fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft.

8. Wanneer er op grond van lid 7 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de relevante belastingplichtige ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij overeenkomstig het nationale recht aantoonst dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt.

9. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om te eisen dat, wanneer er meer dan één

intermediair is, de verplichting tot verstrekking van inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ligt bij alle intermediairs die bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken zijn.

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

[...]

12. Iedere lidstaat neemt de noodzakelijke maatregelen om intermediairs en relevante belastingplichtigen te verplichten inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020. De intermediairs en, in voorkomend geval, de relevante belastingplichtigen verstrekken inlichtingen over die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies uiterlijk 31 augustus 2020.

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

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

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

grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, waarbij wordt vermeld met welke lidstaten deze personen verbonden zijn.

[...]"

9 Artikel 25 bis („Sancties”) van gewijzigde richtlijn 2011/16 luidt:

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

10 Bijlage IV bij gewijzigde richtlijn 2011/16 (hierna: „bijlage IV”), met als opschrift „Wezenskenmerken”, waarin een „main benefit test” en een lijst van categorieën wezenskenmerken is opgenomen, is als volgt verwoord:

„Deel I. Main benefit test

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

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

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

Deel II. Categorieën wezenskenmerken

A. Algemene wezenskenmerken die aan de ‚main benefit test’ zijn gekoppeld

1. Een constructie waarbij de relevante belastingplichtige of een deelnemer aan de constructie zich tot geheimhouding verbindt en op grond hiervan niet aan andere intermediairs of de belastingautoriteiten mag onthullen hoe de constructie een belastingvoordeel kan opleveren.
2. Een constructie waarbij de intermediair aanspraak maakt op een vergoeding (of rente, betaling van financieringskosten en andere uitgaven) voor de constructie en die vergoeding wordt vastgelegd op basis van:
 - a) het bedrag van het belastingvoordeel dat de constructie oplevert, of
 - b) de vraag of de constructie daadwerkelijk een belastingvoordeel heeft opgeleverd. De intermediair moet daarbij de vergoeding gedeeltelijk of volledig terugbetalen wanneer het met de constructie beoogde belastingvoordeel niet gedeeltelijk of volledig werd verwezenlijkt.
3. Een constructie waarbij gebruik wordt gemaakt van gestandaardiseerde documenten en/of een gestandaardiseerde structuur en die beschikbaar is voor meer dan één relevante belastingplichtige zonder dat er voor implementatie wezenlijke aanpassingen nodig zijn.

B. Specifieke wezenskenmerken die aan de ,main benefit test' zijn gekoppeld

1. Een constructie waarbij een deelnemer aan de constructie een reeks geplande stappen onderneemt die erin bestaan een verlieslijdende onderneming te verwerven, de hoofdactiviteit van die onderneming stop te zetten en de verliezen ervan te gebruiken om de door hem verschuldigde belastingen te verminderen, onder meer door overdracht van die verliezen naar een ander rechtsgebied of door een versneld gebruik van die verliezen.
2. 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.
3. Een constructie die circulaire transacties omvat met als resultaat dat middelen worden rondgepompt (,round-tripping'), meer bepaald met behulp van tussengeschoven entiteiten zonder ander primair handelsdoel of van transacties die elkaar compenseren of tenietdoen of andere soortgelijke kenmerken hebben.

C. Specifieke wezenskenmerken in verband met grensoverschrijdende transacties

1. Een constructie met aftrekbare grensoverschrijdende betalingen tussen twee of meer verbonden ondernemingen waarbij ten minste één van de volgende voorwaarden is vervuld:
 - a) de ontvanger is in geen van de fiscale rechtsgebieden fiscaal inwoner;
 - b) de ontvanger is fiscaal inwoner in een rechtsgebied, maar dat rechtsgebied:
 - i) heft geen vennootschapsbelasting, of heft vennootschapsbelasting tegen een nultarief of bijna-nultarief, of
 - ii) is opgenomen in een lijst van rechtsgebieden van derde landen die door de lidstaten gezamenlijk of in het kader van de [Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)] als niet-coöperatief zijn beoordeeld;
 - c) de betaling geniet een volledige belastingvrijstelling in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is;
 - d) de betaling geniet een fiscaal gunstregime in het rechtsgebied waar de ontvanger fiscaal inwoner is.
2. In meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op aftrekken voor dezelfde afschrijving.
3. In meer dan één rechtsgebied wordt aanspraak gemaakt op voorkoming van dubbele belasting voor hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel.
4. Een constructie met overdrachten van activa waarbij er een wezenlijk verschil bestaat tussen het bedrag dat in de betrokken rechtsgebieden wordt aangemerkt als de voor die activa te betalen vergoeding.

D. Specifieke wezenskenmerken in verband met automatische uitwisseling van inlichtingen en uiteindelijk belang

1. Een constructie die kan leiden tot het ondermijnen van de rapportageverplichting uit hoofde

van de wetgeving ter omzetting van Uniewetgeving of evenwaardige overeenkomsten inzake de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen, waaronder overeenkomsten met derde landen, of die profiteert van het gebrek aan die wetgeving of overeenkomsten. Dergelijke constructies omvatten ten minste het volgende:

- a) het gebruik van een rekening, product of belegging die geen financiële rekening is of niet als zodanig te boek staat, maar die over eigenschappen beschikt die in wezen vergelijkbaar zijn met die van een financiële rekening;
- b) de overdracht van financiële rekeningen of activa aan, of het gebruik van rechtsgebieden die niet gebonden zijn aan de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen met de staat van verblijf van de relevante belastingplichtige;
- c) de herkwalficatie van inkomsten en vermogen in producten of betalingen die niet onder de automatische uitwisseling van inlichtingen vallen;
- d) de overdracht of omzetting van een financiële instelling of een financiële rekening of de activa daarvan in een financiële instelling of een financiële rekening of activa die niet onder de rapportage in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen vallen;
- e) het gebruik van rechtspersonen, juridische constructies of structuren die de rapportage over één of meer rekeninghouders of uiteindelijk begunstigden in het kader van de automatische uitwisseling van inlichtingen over financiële rekeningen stopzetten of daartoe strekken;
- f) constructies die due-diligenceprocedures die door financiële instellingen worden gebruikt om te voldoen aan hun verplichtingen tot het rapporteren van inlichtingen over financiële rekeningen, ondermijnen of zwakke punten ervan benutten, onder meer via het gebruik van rechtsgebieden met ontoereikende of zwakke regelingen voor de handhaving van antiwitwaswetgeving of met zwakke transparantievereisten voor rechtspersonen of juridische constructies.

2. Een constructie waarbij de juridische of feitelijke eigendom niet-transparant is door het gebruik van personen, juridische constructies of structuren:

- a) die geen wezenlijke economische, door voldoende personeel, uitrusting, activa en gebouwen ondersteunde activiteit uitoefenen, en
- b) die zijn opgericht in, worden beheerd in, inwoner zijn van, onder zeggenschap staan in, of gevestigd zijn in een ander rechtsgebied dan het rechtsgebied van verblijf van een of meer van de uiteindelijk begunstigden van de activa die door die personen, juridische constructies of structuren worden aangehouden, en
- c) indien de uiteindelijk begunstigden van die personen, juridische constructies of structuren, als gedefinieerd in richtlijn (EU) 2015/849 [van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en richtlijn 2006/70/EG van de Commissie (PB 2015, L 141, blz. 73)], niet-identificeerbaar zijn gemaakt.

E. Specifieke wezenskenmerken in verband met verrekenprijzen

1. Een constructie met gebruik van unilaterale veilighavenregels.
2. Een constructie met overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa. De term ‚moeilijk te waarderen immateriële activa’ omvat immateriële activa of rechten op immateriële activa waarvoor, op het tijdstip van de overdracht ervan tussen verbonden ondernemingen:
 - a) geen betrouwbare vergelijkbare activa bestaan, en
 - b) de prognoses van de toekomstige kasstromen of inkomsten die naar verwachting uit de overgedragen activa voortvloeien, of de aannames die worden gebruikt voor het waarderen van de immateriële activa, bijzonder onzeker zijn, waardoor het moeilijk is te voorspellen hoe succesvol de immateriële activa op het moment van de overdracht uiteindelijk zullen zijn.
3. Een constructie met een grensoverschrijdende overdracht binnen de groep van functies, en/of risico's en/of activa, indien de geraamde jaarlijkse winst vóór interest en belastingen (ebit) van de overdrager of overdragers, tijdens de periode van drie jaar na de overdracht, minder dan 50 % bedraagt van de geraamde jaarlijkse ebit van die overdrager of overdragers indien de overdracht niet had plaatsgevonden.”

Richtlijn 2016/1164

- 11 Overweging 11 van richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PB 2016, L 193, blz. 1), luidt als volgt:

„Algemene antimisbruikregels worden in belastingstelsels opgenomen om fiscale misbruikpraktijken aan te pakken waartegen nog geen voorzieningen zijn getroffen door middel van doelgerichte bepalingen. Het doel van deze regels is dus mazen te dichten zonder dat zij de toepasselijkheid van specifieke antimisbruikregels doorkruisen. In de [Europese] Unie moeten algemene antimisbruikregels worden toegepast op kunstmatige constructies; voor het overige moet de belastingplichtige het recht hebben om zijn handelsactiviteiten in de fiscaal efficiëntste vorm te gieten. [...]”

- 12 Artikel 6 („Algemene antimisbruikregel”) van richtlijn 2016/1164 bepaalt:

„1. Voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting laten de lidstaten een constructie of een reeks van constructies buiten beschouwing die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van het toepasselijke belastingrecht ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan.

2. Voor de toepassing van lid 1 wordt een constructie of een reeks van constructies als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.

3. Wanneer een constructie of een reeks van constructies overeenkomstig lid 1 buiten beschouwing wordt gelaten, wordt de belastingschuld berekend op grond van het nationale recht.”

Richtlijn 2018/822

13 De overwegingen 2, 4, 6 tot en met 9, 14 en 18 van richtlijn 2018/822 luiden als volgt:

„(2) Het is voor de lidstaten almaar moeilijker om hun nationale belastinggrondslagen tegen uitholling te beschermen nu fiscale planningsstructuren steeds geraffineerder worden en vaak profiteren van de toegenomen mobiliteit van kapitaal en personen binnen de interne markt. Dergelijke structuren bestaan gewoonlijk uit constructies die zich over meerdere rechtsgebieden uitstrekken, waarbij belastbare winsten worden verschoven naar gunstigere belastingregimes of de totale belastingdruk op een belastingplichtige wordt verlaagd. Daardoor lopen de lidstaten vaak aanzienlijke belastinginkomsten mis en kunnen zij moeilijker een groeivriendelijk fiscaal beleid voeren. Het is dan ook van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten van de lidstaten volledige en relevante informatie over mogelijk agressieve fiscale constructies krijgen. Daarmee zouden deze autoriteiten onverwijld kunnen reageren op schadelijke fiscale praktijken en mazen dichtend door wetgeving vast te stellen of door passende risicobeoordelingen en belastingcontroles te verrichten. Dat belastingautoriteiten niet reageren op een gemelde constructie dient echter niet te impliceren dat ze de geldigheid of belastingbehandeling van die constructie aanvaarden.

[...]

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

[...]

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

(7) Onderkend wordt dat de kans groter is dat het afschrikkende effect dat met de melding van mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies wordt beoogd, wordt bereikt wanneer de belastingautoriteiten de relevante informatie vroegtijdig ontvangen, dat wil zeggen vóórdat dergelijke constructies daadwerkelijk geïmplementeerd zijn. Om het werk van de belastingdiensten van de lidstaten te vergemakkelijken, kan de daaropvolgende automatische

uitwisseling van inlichtingen over dergelijke constructies om het kwartaal plaatsvinden.

- (8) Om de goede werking van de interne markt te garanderen en leemten in de voorgestelde regelgeving te voorkomen, moet de meldingsplicht worden opgelegd aan alle spelers die doorgaans betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende transactie of een reeks van dergelijke transacties, alsmede aan diegenen die bijstand of advies verlenen. Er mag ook niet worden voorbijgegaan aan het feit dat de meldingsplicht bij een intermediair soms niet kan worden gehandhaafd omdat er een wettelijk verschoningsrecht bestaat of omdat er geen sprake is van een intermediair, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige zelf een regeling bedenkt en implementeert. Het is dus van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten in die omstandigheden toch informatie kunnen blijven krijgen over belastinggerelateerde constructies die mogelijk verband houden met agressieve fiscale planning. Daarom dient de meldingsplicht in dergelijke gevallen te verschuiven naar de belastingplichtige die van de constructie profiteert.
- (9) In de loop der jaren zijn agressieve fiscale planningsconstructies steeds complexer geworden, en zij worden ook constant gewijzigd en aangepast in reactie op defensieve tegenmaatregelen van de belastingautoriteiten. Daarom is het doeltreffender om te proberen grip te krijgen op mogelijk agressieve fiscale planningsconstructies door een lijst samen te stellen van de kenmerken en elementen van transacties die een sterke aanwijzing voor belastingontwijking of -misbruik vormen, dan een definitie te geven van agressieve fiscale planning. Deze aanwijzingen worden 'wezenskenmerken' genoemd.

[...]

- (14) Hoewel de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten blijven behoren, is het dienstig een vennootschapsbelastingtarief van nul of bijna-nul te vermelden, uitsluitend met de bedoeling een duidelijke omschrijving te geven van het toepassingsgebied van het wezenskenmerk dat betrekking heeft op constructies [...] [die] [...] moeten worden gemeld [...]. Voorts is het dienstig te memoreren dat agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies, waarvan het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van de toepasselijke belastingwetgeving ondermijnt, onderworpen zijn aan de algemene antimisbruikregel van artikel 6 van richtlijn [2016/1164].

[...]

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

Belgisch recht

- 14 Bij de wet van 20 december 2019 tot omzetting van richtlijn 2018/822 zijn wijzigingen aangebracht in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, het Wetboek der successierechten en het Wetboek diverse rechten en taksen (hierna: „wet van 20 december 2019”).

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 15 Bij verzoekschriften van 30 juni en 1 en 2 juli 2020 hebben verzoeksters in het hoofdgeding het

Grondwettelijk Hof (België), de verwijzende rechter, verzocht om gehele of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 20 december 2019. De verwijzende rechter heeft de desbetreffende zaken gevoegd voor de procedure.

- 16 De verwijzende rechter merkt op dat sommige verzoeksters in het hoofdgeding betwisten dat de wet van 20 december 2019 ook van toepassing is op andere belastingen dan de vennootschapsbelasting. Aangezien deze ongedifferentieerde toepassing haar oorsprong vindt in de bepalingen van richtlijn 2018/822, acht de verwijzende rechter het noodzakelijk een eerste vraag te stellen, die betrekking heeft op de geldigheid van deze richtlijn in het licht van de beginselen van gelijke behandeling en non-discriminatie, alsook van de artikelen 20 en 21 van het Handvest.
- 17 Voorts merkt de verwijzende rechter op dat sommige verzoeksters in het hoofdgeding aanvoeren dat de begrippen „constructie”, „intermediair”, „deelnemer” en „verbonden onderneming”, de kwalificatie „grensoverschrijdend”, de verschillende „wezenskenmerken” en de „main benefit test” niet voldoende nauwkeurig zijn. Aangezien deze verschillende begrippen, alsook de begrippen „marktklare constructie” en „constructie op maat”, overeenkomen met die van richtlijn 2018/822, en niet-nakoming van de bij deze richtlijn ingevoerde meldingsplicht wordt bestraft met in het nationale recht vastgestelde administratieve geldboeten, acht de verwijzende rechter het noodzakelijk over die begrippen een tweede prejudiciële vraag te stellen, die betrekking heeft op de geldigheid van richtlijn 2018/822 in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, het in artikel 49, lid 1, van het Handvest neergelegde legaliteitsbeginsel in straffen en het in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven.
- 18 Aangezien sommige verzoeksters in het hoofdgeding hebben aangevoerd dat aan de hand van de bepalingen van de wet van 20 december 2019 niet met de vereiste nauwkeurigheid kan worden bepaald vanaf wanneer de termijn voor de in die wet bedoelde melding ingaat, en die bepalingen in dit verband overeenkomen met die van richtlijn 2018/822, acht de verwijzende rechter het noodzakelijk een derde vraag te stellen ter beoordeling van de geldigheid van deze richtlijn, die betrekking heeft op dit aspect, opnieuw bezien in het licht van de artikelen 7 en 49, lid 1, van het Handvest.
- 19 De verwijzende rechter, die zich eveneens dient uit te spreken over de grieven van bepaalde verzoeksters in het hoofdgeding met betrekking tot de verplichting voor de intermediair – die zich beroept op het beroepsgeheim – om de andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsplicht, is van oordeel dat, alvorens uitspraak ten gronde te doen, aan het Hof een vierde prejudiciële vraag dient te worden gesteld, die betrekking heeft op de geldigheid van de bepaling van richtlijn 2018/822 waarin die verplichting is opgenomen, en die vergelijkbaar is met de vraag in zaak C-694/20, die inmiddels heeft geleid tot het arrest van 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies e.a. (C-694/20, EU:C:2022:963), maar die thans betrekking heeft op alle intermediairs die gehouden zijn tot het beroepsgeheim en uitsluitend het recht op eerbiediging van het privéleven betreft.
- 20 Wat ten slotte de in richtlijn 2018/822 neergelegde meldingsplicht van grensoverschrijdende constructies betreft, die eveneens door sommige verzoekende partijen in het hoofdgeding wordt betwist, merkt de verwijzende rechter op dat deze verplichting een ruime werkingssfeer heeft en ook betrekking kan hebben op constructies die wettig zijn, authentiek zijn, geen misbruik opleveren en waarvan het belangrijkste voordeel niet van fiscale aard is. Bijgevolg rijst de vraag of deze meldingsplicht, gelet op die ruime werkingssfeer en de te verstrekken gegevens, redelijkerwijs verantwoord en evenredig is in het licht van de nagestreefde doelstellingen en of zij pertinent is ten opzichte van het doel om de goede werking van de interne markt te garanderen, aangezien in het bijzonder de voorwaarde dat de constructie „grensoverschrijdend” moet zijn de uitoefening van de

door het Europese recht gewaarborgde vrijheden van verkeer zou kunnen belemmeren. Dienaangaande acht de verwijzende rechter het noodzakelijk een vijfde prejudiciële vraag te stellen, die betrekking heeft op de geldigheid van deze richtlijn en de daarbij ingevoerde meldingsplicht in het licht van het in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven.

21 In die omstandigheden heeft het Grondwettelijk Hof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Schendt [richtlijn 2018/822] artikel 6, lid 3, [VEU] en de artikelen 20 en 21 van het [Handvest], en meer specifiek het bij die bepalingen gewaarborgde beginsel van [gelijke behandeling en non-discriminatie], in zoverre [richtlijn 2018/822] de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies niet beperkt tot de vennootschapsbelasting, maar van toepassing maakt op alle belastingen die vallen onder het toepassingsgebied van [richtlijn 2011/16], hetgeen in het Belgisch recht niet alleen de vennootschapsbelasting omvat, maar ook andere directe belastingen dan de vennootschapsbelasting en indirecte belastingen, zoals de registratierechten?
- 2) Schendt [richtlijn 2018/822] het [legaliteitsbeginsel inzake straffen] gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het [Handvest] en artikel 7, lid 1, van het [op 4 november 1950 te Rome ondertekende Verdrag voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: „EVRM’)], het algemeen beginsel van rechtszekerheid en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het [Handvest] en bij artikel 8 [EVRM], in zoverre de begrippen „constructie’ (en derhalve de begrippen „grensoverschrijdende constructie’, „marktklare constructie’ en „constructie op maat’), „intermediair’, „deelnemer’, „verbonden onderneming’, de kwalificatie „grensoverschrijdend’, de verschillende „wezenskenmerken’ en de „main benefit test’, die in [richtlijn 2018/822] worden gebruikt om het toepassingsgebied en de draagwijdte te bepalen van de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, niet voldoende duidelijk en nauwkeurig zouden zijn?
- 3) Schendt [richtlijn 2018/822], inzonderheid in zoverre zij artikel 8 bis ter, leden 1 en 7, invoegt in [richtlijn 2011/16], het [legaliteitsbeginsel inzake straffen] gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het [Handvest] en bij artikel 7, lid 1, [EVRM], en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het [Handvest] en bij artikel 8 [EVRM], in zoverre het aanvangspunt van de termijn van dertig dagen waarin de intermediair of de relevante belastingplichtige moet voldoen aan de meldingsplicht voor een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, niet op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze zou zijn vastgesteld?
- 4) Schendt artikel 1, punt 2, van [richtlijn 2018/822] het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het [Handvest] en bij artikel 8 [EVRM], in zoverre het nieuwe artikel 8 bis ter, lid 5, dat het heeft ingevoegd in [richtlijn 2011/16], bepaalt dat, indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat ertoe gehouden is de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een intermediair die krachtens het recht van die lidstaat is onderworpen aan het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim verplicht wordt de inlichtingen die hij verneemt tijdens de uitoefening van zijn

beroep, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is?

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

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste prejudiciële vraag

- 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 8 bis 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 8 bis 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.

Tweede en derde prejudiciële vraag

- 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 planingsstructuren 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 8 bis 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 begrijpen 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 begunstigen 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 8 bis 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 belastingspecialisten 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 8 bis 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 8 bis 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.

Vierde prejudiciële vraag

- 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 *privilegġ professjonali 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 onverwijld 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 8 bis 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 8 bis 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.

Vijfde prejudiciële vraag

- 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 8 bis ter, lid 5, van deze richtlijn bedoelde ontheffing en, bij gebreke van een meldingsplichtige intermediair, de relevante belastingplichtige, worden verplicht de in artikel 8 bis 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 8 bis 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 begunstigden 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.

Kosten

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

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Uit het onderzoek van het aspect waarop de eerste vraag betrekking heeft is niet gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018, kunnen aantasten in het licht van de beginselen van gelijke behandeling en non-discriminatie, alsook van de artikelen 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.**
- 2) **Uit het onderzoek van de aspecten waarop de tweede en de derde vraag betrekking hebben is niet 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.**
- 3) **De ongeldigheid van artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16, zoals gewijzigd bij richtlijn 2018/822, in het licht van artikel 7 van het Handvest van de grondrechten, 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), geldt enkel ten aanzien van personen die hun beroepsactiviteit uitoefenen onder een van de in artikel 1, lid 2, onder a), van 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 genoemde beroepstitels.**

- 4) **Uit het onderzoek van de aspecten waarop de vijfde vraag betrekking heeft is niet 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 in artikel 7 van het Handvest van de grondrechten gewaarborgde recht op eerbiediging van het privéleven.**

ondertekeningen

* Procestaal: Frans