



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 1/2024  
van 11 januari 2024  
Rolnummers : 7407, 7409, 7410 en 7412**

*In zake* : de beroepen tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies », ingesteld door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers » en anderen, door de « Ordre des barreaux francophones et germanophone », door de Orde van Vlaamse balies en Alex Tallon en door het Instituut van de accountants en de belastingconsulenten (thans : het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants) en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, de rechters T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia en K. Jadin, bijgestaan door de griffier N. Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter P. Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging*

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 29 juni 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2020, is beroep tot vernietiging ingesteld van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2019) door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers », P.V. en G.G., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel.

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

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

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

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

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

Bij tussenarrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 13 januari 2023, heeft het Hof, onder meer, « de uitspraak [aangehouden] over de grieven die zijn vermeld in B.64 en in B.87, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 ».

Bij arrest van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ELCI:EU:C:2022:963) heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie geantwoord op de vraag gesteld bij het voormelde arrest nr. 167/2020.

Bij beschikking van 17 mei 2023 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters K. Jadin en J. Moerman te hebben gehoord, beslist :

- de debatten gedeeltelijk te heropenen, waarbij zij enkel worden heropend wat de grieven betreft die zijn vermeld in B.64 en in B.87 van het voormelde arrest van het Hof nr. 103/2022,

- de partijen te verzoeken, in een aanvullende memorie, in te dienen uiterlijk op 15 juni 2023 en binnen dezelfde termijn mee te delen aan de andere partijen, hun standpunt uiteen te zetten over de weerslag van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 8 december 2022 op de in B.64 en B.87 van het voormelde arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grieven,

- dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en

- dat, behoudens zulk verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 28 juni 2023 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aanvullende memories zijn ingediend door :

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

Ingevolge de verzoeken van de verzoekende partijen om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 31 mei 2023 de dag van de terechtzitting bepaald op 28 juni 2023.

Op de openbare terechtzitting van 28 juni 2023 :

- zijn verschenen :
  - . Mr. P. Malherbe, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407;
  - . Mr. S. Scarnà en Mr. J. Noël, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 7409;
  - . Mr. P. Wouters, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7410;
  - . Mr. F. Judo, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7412;
  - . Mr. J.-P. Hordies, advocaat bij de balie te Brussel, tevens *loco* Mr. G. de Foestraets, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de « Conseil national des barreaux de France » (tussenkomende partij);
  - . E. De Plaen, attaché bij de rechtskundige dienst van de FOD Financiën, *loco* adviseur-generaal F. Roland, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggeefsters K. Jadin en J. Moerman verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

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

## II. In rechte

- A -

*Ten aanzien van de aanvullende memories die zijn neergelegd naar aanleiding van de beschikking van het Hof van 17 mei 2023*

A.1. Bij zijn tussenarrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), heeft het Hof, onder andere, de uitspraak aangehouden « over de grieven die zijn vermeld in B.64 en in B.87, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 ».

Bij zijn arrest van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963), heeft het Hof van Justitie (grote kamer) geantwoord op de prejudiciële vraag die was gesteld bij het arrest van het Hof nr. 167/2020 van 17 december 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167).

Bij beschikking van 17 mei 2023 heeft het Hof beslist de debatten gedeeltelijk te heropenen, enkel wat de in B.64 en in B.87 van het voormelde arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grieven betreft. Het Hof heeft de partijen ook verzocht in een aanvullende memorie hun standpunt uiteen te zetten over de weerslag, op die grieven, van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022. De door de partijen in hun aanvullende memories uiteengezette standpunten zijn samengevat in wat volgt.

### *Wat betreft de grond*

A.2.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 zetten allereerst hun interpretatie uiteen van het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022, door elke paragraaf toe te lichten. In essentie benadrukken zij dat uit dat arrest blijkt dat artikel 8*bis ter*, lid 5, van de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG » (hierna : de richtlijn 2011/16/EU), ingevoegd bij de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de richtlijn (EU) 2018/822), artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna : het Handvest) schendt in zoverre het erin voorziet dat de advocaat-intermediair die tot het beroepsgeheim gehouden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is in kennis te stellen van de meldingsverplichtingen die op die andere intermediair rusten. Volgens hen blijkt ook uit het arrest van het Hof van Justitie dat noch de advocaat, noch zijn cliënt, noch derden kunnen worden verplicht het bestaan en de inhoud van door de advocaat verleend juridisch advies te melden. Nog steeds volgens hen bestaat er te dezen een onlosmakelijk verband tussen, enerzijds, de artikelen 7 en 8 van het Handvest en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en, anderzijds, artikel 47 van het Handvest en artikel 6 van dat Verdrag. Zij zetten uiteen dat een procedure tot wijziging van de richtlijn 2011/16/EU lopende is, om gevolg te geven aan het arrest van het Hof van Justitie. Volgens hen werpt de beoogde wijziging evenwel meerdere vragen en punten van kritiek op.

Vervolgens benadrukken zij dat er geen afdoende motieven bestaan om verplichtingen op te leggen die het beroepsgeheim van de advocaat beperken. Zij merken op dat de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de wet van 20 december 2019) geen afdoende verantwoording biedt.

A.2.2. Wat de in B.64 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief betreft, doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 gelden dat de wet van 20 december 2019 in die zin dient te worden geïnterpreteerd dat zij niet kan worden toegepast op de advocaat die handelt in het kader van zijn beroep en in die zin dat de cliënt noch het bestaan noch de inhoud van de communicatie met zijn advocaat hoeft te melden. In ondergeschikte orde zijn zij van mening dat, in de hypothese dat de advocaat aan een meldingsplicht zou zijn onderworpen, het niet redelijk verantwoord is de bescherming van het beroepsgeheim te beperken, zodat de advocaat-intermediair automatisch de vrijstelling moet genieten. Zij benadrukken dat de verplichting om derden in kennis te stellen van de vrijstelling in strijd is met de vereiste van strikte noodzakelijkheid. Vervolgens, wat betreft de bij de wet van 20 december 2019 voorgeschreven meldingsplicht ten aanzien van de cliënt, merken zij op dat die verplichting

niet strikt noodzakelijk is voor advocaten, aangezien de deontologische regels hun reeds een informatieplicht tegenover de cliënt opleggen. Volgens hen dient te worden besloten dat de vereisten in verband met de vrijstelling die bij de wet van 20 december 2019 zijn opgelegd niet op advocaten van toepassing zijn.

A.2.3. Wat de in B.87 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief betreft, benadrukken de verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 allereerst dat de kritische functie van de advocaat voor de goede werking van de rechtsstaat een doeltreffende specifieke bescherming vereist om elke aantasting van de onafhankelijkheid en de loyaliteit van de advocaat te vermijden. Zij verwijzen in dat verband naar de rechtspraak van het Hof, in het bijzonder naar het arrest van het Hof nr. 28/2023 van 16 februari 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.028), naar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie en naar die van het Europees Hof voor de Rechten van de mens. Zij doen gelden dat alle opgelegde verplichtingen in de relatie tussen de advocaat en zijn cliënt aan strikte vereisten moeten voldoen, aangezien die ingaan tegen het beginsel van zelfregulering. Volgens hen moet de advocaat uitdrukkelijk gemachtigd zijn om de deontologie te laten prevaleren op de verplichtingen die voortvloeien uit de omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822, wanneer de deontologische regels in strijd zijn met die verplichtingen of hen overbodig maken. Zij voegen eraan toe dat de interpretatie van het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022 geen afbreuk mag doen aan de andere normen van Europees recht. Zij verwijzen in het bijzonder naar de richtlijn 77/249/EEG van de Raad van 22 maart 1977 « tot vergemakkelijking van de daadwerkelijke uitoefening door advocaten van het vrij verrichten van diensten » en naar de richtlijn 98/5/EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 1998 « ter vergemakkelijking van de permanente uitoefening van het beroep van advocaat in een andere lidstaat dan die waar de beroepskwalificatie is verworven », die bevestigen dat de deontologie integraal van toepassing is wat de adviezen betreft die worden gegeven buiten de context van een geschil. Bovendien benadrukken zij dat het beroepsgeheim niet minder goed kan zijn beschermd in het kader van de richtlijn (EU) 2018/822, die uitsluitend rechtmatige handelingen betreft, dan in het kader van de antiwitwaswetgeving, die mogelijke wanbedrijven betreft. Bovendien bekritisieren zij het arrest van de Franse Raad van State nr. 448486 van 14 april 2023 (ECLI:FR:CECHR:2023:448486.20230414). Zij voegen eraan toe dat zij de vierde prejudiciële vraag die zij in hun memorie van antwoord hebben gesuggereerd willen wijzigen en dat, indien het Hof van oordeel zou zijn dat er redelijke twijfel bestaat over de correcte interpretatie van het Unierecht, die prejudiciële vraag zou moeten worden gesteld en de aan de advocaten opgelegde verplichtingen zouden moeten worden opgeschort in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie.

Vervolgens doen zij gelden dat het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022 een onderscheid invoert tussen de advocaten en de andere intermediairs. Bovendien benadrukken zij dat de bestreden bepalingen waarin de sancties zijn vastgesteld, dienen te worden vernietigd, zoals het arrest van de Raad van State nr. 256.480 van 10 mei 2023 bevestigt. Bovendien merken zij op dat verschillende vragen rijzen wat de gegevensverwerking betreft. Zij verwijzen ook naar de beslissing van de geschillenkamer van de Gegevensbeschermingsautoriteit nr. 61/2023 van 24 mei 2023. Ten slotte doen zij gelden dat de wet van 20 december 2019 in die zin moet worden geïnterpreteerd dat in geval van een melding door de cliënt of door een andere intermediair, slechts een melding met een abstract schema is vereist, zonder vermelding van de naam van de advocaat, noch van het bestaan of de inhoud van zijn advies. Zij voegen eraan toe dat, in de hypothese dat de naam van de advocaat of de inhoud van zijn adviezen toch openbaar zou zijn gemaakt, de administratie die informatie zou moeten verwijderen en zich ervan zou moeten weerhouden die te gebruiken.

A.3.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7409 doet gelden dat het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022 bevestigt dat het beroepsgeheim van de advocaat niet alleen van toepassing is op de communicatie met de cliënt in het kader van een gerechtelijke procedure, maar ook op de juridische adviezen die buiten elk rechtsgeding worden verleend. Zij merkt op dat het Hof van Justitie heeft vastgesteld dat de richtlijn (EU) 2018/822 een dubbele inmenging met zich meebrengt in het recht op de eerbiediging van het privéleven (1) in zoverre de advocaat-intermediair ertoe is gehouden elke andere intermediair die niet zijn cliënt is in kennis te stellen van het bestaan van een juridisch advies met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies en (2) in zoverre die meldingsplicht onrechtstreeks de bekendmaking aan de belastingadministratie teweegbrengt, door de aldus in kennis gestelde derden-intermediairs, van de identiteit en het advies van de advocaat-intermediair. Zij merkt op dat het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat die dubbele inmenging niet verantwoord is. Zij benadrukt bovendien dat het Hof van Justitie, in dit stadium, nog niet de inmenging heeft onderzocht die voortvloeit uit de melding van de constructie aan de belastingadministratie door de cliënt van de advocaat-intermediair. Zij preciseert dat het Hof van Justitie die inmenging zal moeten onderzoeken in het kader van de vijfde prejudiciële vraag die bij het arrest van het Hof nr. 103/2022 werd gesteld. Ten slotte bekritisereert zij het voormelde arrest van de Franse Raad van State van 14 april 2023.

A.3.2. Wat de in B.64 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief betreft, merkt de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 op dat die grief betrekking heeft op de verplichting voor de advocaat-intermediair om de

andere intermediairs ervan op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen. Volgens haar dienen te worden vernietigd : (1) artikel 326/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), artikel 289bis/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek diverse rechten en taksen, in zoverre zij van toepassing zijn op de advocaten, omdat die bepalingen precies betrekking hebben op de verplichting, voor een intermediair die tot het beroepsgeheim is gehouden, om een andere intermediair in kennis te stellen van door het beroepsgeheim gedekte informatie; (2) artikel 326/7, § 1, tweede lid, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 1, tweede lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 1, tweede lid, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 1, tweede lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen, in zoverre zij van toepassing zijn op de advocaten, omdat de advocaat-intermediair in alle gevallen en, op zijn minst, wanneer hij zijn cliënt heeft geïnformeerd, van de meldingsplicht moet worden ontheven; (3) artikel 326/7, § 2, eerste lid, van het WIB 1992, artikel 289bis/7, § 2, eerste lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 2, eerste lid, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 2, eerste lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019, in zoverre zij het de betrokken belastingplichtige mogelijk maken de advocaat-intermediair toe te staan zijn meldingsplicht te vervullen en (4) de artikelen 17, 19, 34 en 48 van de wet van 20 december 2019, in zoverre zij voorzien in de bekendmaking van informatie met betrekking tot de identiteit van de advocaat en tot het bestaan en de inhoud van het juridische advies dat door de advocaat aan zijn cliënt werd verleend. Zij voegt eraan toe dat artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens de volledige vernietiging oplegt van de wet van 20 december 2019, aangezien die laatste onvoldoende duidelijk en precies is. Ten slotte doet zij gelden dat de bestreden bepalingen artikel 5 van de verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 « betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) » schenden.

A.3.3. Wat de in B.87 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief betreft, merkt de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 op dat die grief betrekking heeft op de ontstentenis van onderscheiden regels voor de advocaten wat betreft de vrijstelling van de meldingsplicht. Volgens haar zou de vernietiging van de in A.3.2 vermelde bepalingen toelaten de door die grief beoogde ongrondwettigheid te verminderen. Zij benadrukt ook dat de advocaten aan een versterkt beroepsgeheim zijn onderworpen en verwijst in dat opzicht naar het voormelde arrest van het Hof nr. 28/2023.

A.3.4. Ten slotte merkt de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 op dat een procedure tot wijziging van de richtlijn 2011/16/EU aan de gang is, om gevolg te geven aan het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022. Zij benadrukt dat de vijf prejudiciële vragen die bij het arrest van het Hof nr. 103/2022 werden gesteld, het Hof van Justitie ertoe zullen brengen (1) de kwestie van de duidelijkheid van de richtlijn (EU) 2018/822, (2) de kwestie van de geschiktheid van de richtlijn (EU) 2018/822 om het beoogde doel te bereiken, (3) de kwestie van de naleving van de vereisten van noodzakelijkheid en van evenredigheid en (4) de situatie van de andere tot het beroepsgeheim gehouden intermediairs dan de advocaten, te onderzoeken. Wat dat laatste punt betreft, maakt zij het grootste voorbehoud ten aanzien van een vernietiging van de bestreden bepalingen die zich zou beperken tot de advocaten-intermediairs.

A.4. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7412 doen in hoofdorde gelden dat het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022 zich niet beperkt tot de advocaten-intermediairs en alle intermediairs betreft die tot het beroepsgeheim gehouden zijn. Volgens hen bevestigt dat arrest de standpunten die zij aanvoeren in het kader van hun beroep tot vernietiging. In ondergeschikte orde doen zij gelden dat de overwegingen van dat arrest die betrekking hebben op de advocaten-intermediairs in soortgelijke mate gelden voor de leden van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants, die krachtens artikel 120 van de wet van 17 maart 2019 « betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur » tot het beroepsgeheim gehouden zijn. Zij benadrukken dat in het beroepsgeheim bij wet is voorzien, en zulks in het algemeen belang. Zij merken op dat de schending van het beroepsgeheim strafrechtelijk wordt bestraft, op basis van artikel 458 van het Strafwetboek, op dezelfde wijze als voor de advocaten. Vervolgens benadrukken zij dat de door de bestreden bepalingen beoogde activiteiten worden uitgeoefend door zowel de advocaten-intermediairs als door de leden van het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants die tot het beroepsgeheim zijn gehouden. Ten slotte, zonder de specifieke functie te ontkennen die de advocaat in de rechtsstaat vervult, merken zij niettemin op dat de ongeldigheid die bij het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022 is vastgesteld, niet op die specifieke functie is gegrond. In uiterst ondergeschikte orde vragen zij aan het Hof zich nu nog niet uit te spreken over hun beroep tot vernietiging en het antwoord van het Hof van Justitie op de bij het arrest van het Hof nr. 103/2022 gestelde prejudiciële vraag af te wachten.

A.5. De Ministerraad doet gelden dat de bij het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022 vastgestelde ongeldigheid uitsluitend betrekking heeft op de verplichting tot melding door een advocaat-intermediair, aan een andere intermediair die niet zijn cliënt is, in het kader van activiteiten die door het beroepsgeheim worden gedekt binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetgeving die zijn beroep definieert. Hij benadrukt dat het nagaan van die laatste voorwaarde aan de nationale rechterlijke instanties toekomt. Hij merkt op dat de vaststelling van ongeldigheid noch het in kennis stellen van de cliënt, noch de situaties waarin de advocaat handelt zonder dat er een relatie met een cliënt is, noch de situaties waarin de advocaat als intermediair van een andere intermediair handelt, betreft. Vervolgens merkt hij op dat het Hof van Justitie, hoewel het tot een schending van artikel 7 van het Handvest heeft besloten, daarentegen heeft geoordeeld dat er geen inmenging was in het recht op een eerlijk proces, zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest. Bovendien, verwijzend naar het voormelde arrest van de Franse Raad van State van 14 april 2023, doet hij gelden dat het beroepsgeheim van de advocaat niet belet dat de cliënt zijn advocaat toestaat de melding te maken. Hij herinnert eraan dat, wanneer een handeling van afgeleid Unierecht op verschillende wijzen kan worden geïnterpreteerd, de voorkeur moet worden gegeven aan de interpretatie die toelaat de verenigbaarheid ervan met het primaire recht te waarborgen, hetgeen het voormelde arrest van de Franse Raad van State precies doet. Ten slotte benadrukt hij dat een procedure tot wijziging van de richtlijn 2011/16/EU aan de gang is, om enkel de verplichting te behouden, voor de intermediair die wegens het beroepsgeheim van de meldingsplicht is ontheven, om zijn cliënt in kennis te stellen.

*Wat een eventuele handhaving van de gevolgen betreft*

A.6. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7407 formuleren verschillende verzoeken in volkomen ondergeschikte orde, in het geval dat het Hof zou beslissen de gevolgen van de vernietigde bepalingen te handhaven.

- B -

*Ten aanzien van de omvang van de gedeeltelijke heropening van de debatten*

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de gehele of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 20 december 2019 « tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de wet van 20 december 2019).

Zoals het opschrift ervan aangeeft, beoogt de wet van 20 december 2019 de omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : de richtlijn (EU) 2018/822).

De richtlijn (EU) 2018/822 wijzigt de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot

intrekking van Richtlijn 77/799/EEG » (hierna: de richtlijn 2011/16/EU). De richtlijn (EU) 2018/822 voert een meldingsplicht in voor bepaalde grensoverschrijdende constructies. De meldingsplicht rust in de eerste plaats op de zogenaamde intermediairs, die doorgaans betrokken zijn bij de implementatie van dergelijke constructies. Wanneer er echter geen dergelijke intermediairs zijn, of indien zij zich kunnen beroepen op een wettelijk verschoningsrecht, verschuift de meldingsplicht naar de belastingplichtige.

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

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

- meerdere bestreden bepalingen van die wet vernietigd (eerste en tweede streepje van het dictum);

- de uitspraak aangehouden « over de grieven die zijn vermeld in B.64 en in B.87, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020 » (derde streepje van het dictum);

- beslist, « alvorens ten gronde uitspraak te doen over de grieven vermeld in B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 en B.94 », vijf prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie te stellen (vierde streepje van het dictum), die thans hangende zijn;

- de beroepen voor het overige verworpen (vijfde streepje van het dictum).

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



samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies »).

Bij beschikking van 17 mei 2023 heeft het Hof beslist de debatten in de onderhavige zaken gedeeltelijk te heropenen, enkel wat de in B.64 en B.87 van het voormelde arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grieven betreft. Het Hof heeft de partijen ook verzocht in een aanvullende memorie hun standpunt uiteen te zetten over de weerslag, op die grieven, van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022.

Het onderhavige arrest heeft enkel betrekking op de in B.64 en B.87 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grieven. De aanvullende memories zijn slechts ontvankelijk in zoverre de uiteenzettingen die zij bevatten die grieven en de weerslag van het arrest van het Hof van Justitie daarop betreffen.

#### *Ten gronde*

*Wat de in B.64 van het arrest nr. 103/2022 van het Hof vermelde grief betreft, met betrekking tot de verplichting, voor de advocaat-intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, om de andere intermediairs in kennis te stellen (tweede middel, tweede onderdeel, in de zaak nr. 7410 en achtste middel, derde grief, eerste deel, in de zaak nr. 7407)*

B.2. De in B.64 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief is gericht tegen artikel 326/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), artikel 289bis/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146duodecies, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019.

B.3. Artikel 326/7, § 1, van het WIB 1992 bepaalt :

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

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

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

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

Vergelijkbare bepalingen zijn opgenomen in artikel 289*bis*/7, § 1, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in artikel 146*duodecies*, § 1, van het Wetboek der successierechten en in artikel 211*bis*/7, § 1, van het Wetboek diverse rechten en taksen.

B.4. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld :

« B.64. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410 is gericht tegen artikel 326/7, § 1, eerste lid, 1°, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/7, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/7, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7410 klagen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, krachtens de bestreden bepalingen, ertoe is gehouden de andere betrokken intermediairs schriftelijk en gemotiveerd ervan op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen. Die vereiste is volgens de verzoekende partijen onmogelijk te vervullen zonder alsnog het beroepsgeheim te schenden. Bovendien zou zij niet noodzakelijk zijn om de melding van de grensoverschrijdende constructie te garanderen, aangezien de cliënt, al dan niet bijgestaan door de advocaat, de andere intermediairs kan inlichten en hij hen kan vragen om te voldoen aan hun meldingsplicht.

Het eerste deel van de derde grief van het achtste middel in de zaak nr. 7407 sluit aan bij het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7410.

B.65. De inhoud van de bestreden bepalingen is vergelijkbaar met die van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013. Bij zijn voormelde arrest nr. 167/2020 heeft het Hof, ten aanzien van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013, geoordeeld dat indien de andere intermediair de cliënt van de advocaat is, het beroepsgeheim niet verhindert dat de advocaat zijn cliënt wijst op zijn meldingsplicht (B.9.3). Met betrekking tot de hypothese waarin de andere intermediair niet de cliënt van de advocaat is, heeft het Hof geoordeeld :

‘ B.9.2. Zoals is vermeld in B.6, wordt de informatie die advocaten over hun cliënten aan de bevoegde autoriteit moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd, indien die informatie betrekking heeft op activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van

verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, valt onder de bescherming van het beroepsgeheim. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van een advocaat. De informatie die ten aanzien van de autoriteit wordt beschermd door het beroepsgeheim, is dit eveneens ten aanzien van andere actoren, zoals bijvoorbeeld andere betrokken intermediairs.

B.9.3. Zoals eveneens is vermeld in B.6, dient de regel van het beroepsgeheim maar te wijken indien zulks kan worden verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang en indien de opheffing van het geheim strikt evenredig is. Overeenkomstig de parlementaire voorbereiding zou de verplichting, voor een intermediair, om de andere betrokken intermediairs op gemotiveerde wijze op de hoogte te brengen van het feit dat hij zich beroept op het beroepsgeheim en bijgevolg niet aan de meldingsplicht zal voldoen, noodzakelijk zijn om te voldoen aan de vereisten van de richtlijn, en om te verzekeren dat het aanvoeren van het beroepsgeheim niet verhindert dat de noodzakelijke meldingen gebeuren (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, pp. 20-21).

Zoals opgemerkt door de Vlaamse Regering, zal de cliënt, wanneer de advocaat als intermediair in de zin van artikel 5, 20°, van het decreet van 21 juni 2013 kan worden beschouwd, in principe ofwel de belastingplichtige, ofwel een andere intermediair zijn.

Indien de cliënt van de advocaat een andere intermediair is, verhindert het beroepsgeheim niet dat de advocaat zijn cliënt wijst op zijn meldingsplicht.

Indien de cliënt van de advocaat de belastingplichtige is en er andere intermediairs betrokken zijn bij de meldingsplichtige constructie, blijkt uit artikel 11/7 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 15 van het decreet van 26 juni 2020, dat de meldingsplicht in elk geval ook op de andere betrokken intermediairs rust, tenzij zij schriftelijk bewijs kunnen voorleggen van het feit dat een andere intermediair reeds aan de meldingsplicht heeft voldaan. Indien het beroepsgeheim van de advocaat hem verhindert om een andere intermediair op de hoogte te brengen van het feit dat hij niet zal voldoen aan de meldingsplicht, kan hij die andere intermediair *a fortiori* geen schriftelijk bewijs verschaffen dat hij wel aan de meldingsplicht heeft voldaan. Elke andere betrokken intermediair blijft in dat geval automatisch gebonden door de meldingsplicht. Bijgevolg rijst de vraag of de verplichting die krachtens artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, van het decreet van 21 juni 2013 op de intermediair rust, wordt verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang.

B.9.4. Luidens artikel 2 ervan heeft het bestreden decreet tot doel de richtlijn (EU) 2018/822 om te zetten.

Artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 voegt in de richtlijn 2011/16/EU een artikel *8bis ter* in, waarvan de leden 5 en 6 luiden :

“ 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”.

Hieruit volgt dat de verplichting, voor de intermediair die zich op een wettelijk verschoningsrecht beroept, om andere intermediairs dan wel de belastingplichtige in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen, aan de decreetgever wordt opgelegd door de voormelde richtlijn. Het Hof moet met dat element rekening houden alvorens te oordelen over de bestaanbaarheid van het decreet met de Grondwet.

B.9.5. Het Hof is niet bevoegd om uitspraak te doen over de bestaanbaarheid van de voormelde richtlijn met de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

B.9.6. Artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU) verleent het Hof van Justitie de bevoegdheid om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over zowel de uitlegging van de verdragen en van de handelingen van de instellingen van de Europese Unie als de geldigheid van die handelingen. Volgens de derde alinea ervan is een nationale rechterlijke instantie gehouden zich tot het Hof van Justitie te wenden, indien haar beslissingen - zoals die van het Grondwettelijk Hof - volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep. Wanneer er twijfel is over de interpretatie of de geldigheid van een bepaling van het recht van de Europese Unie die van belang is voor de oplossing van een voor een dergelijk nationaal rechtscollege hangend geschil, dient dat rechtscollege, zelfs ambtshalve, het Hof van Justitie prejudicieel te ondervragen.

B.9.7. Aangezien het beroep tot vernietiging en de vordering tot schorsing van het decreet dat ertoe strekt richtlijn (EU) 2018/822 om te zetten, de geldigheid ervan in twijfel trekken, is het vereist dat, teneinde definitieve uitspraak te doen over het beroep tot vernietiging, vooraf uitsluitel wordt gegeven omtrent de geldigheid van de voormelde richtlijn. Bijgevolg dient de in het dictum geformuleerde prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie te worden gesteld’.

B.66. Op basis van het voorgaande heeft het Hof bij zijn arrest nr. 167/2020 aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

‘ Schendt artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 “ tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ” het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese in zoverre het nieuwe artikel 8*bis ter*, lid 5, dat het heeft ingevoegd in de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 “ betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de

belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG”, erin voorziet dat indien een lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs het recht op ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijke verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat, die lidstaat gehouden is de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair verplicht wordt gegevens die hij verneemt tijdens de uitoefening van de wezenlijke activiteiten van zijn beroep, namelijk het verdedigen of vertegenwoordigen in rechte van de cliënt en het verlenen van juridisch advies, zelfs buiten elk rechtsgeding, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is ?’.

B.67. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte grieven.

In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020, dient de uitspraak over de in B.64 vermelde grieven te worden aangehouden ».

B.5. Bij haar voormelde arrest van 8 december 2022 heeft de grote kamer van het Hof van Justitie van de Europese Unie als volgt op de bij het arrest nr. 167/2020 gestelde prejudiciële vraag geantwoord :

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

19. Wanneer de in artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bedoelde kennisgeving door de advocaat-intermediair wordt gedaan aan zijn cliënt, ongeacht of deze laatste een andere intermediair dan wel de relevante belastingplichtige is, kan die kennisgeving de eerbiediging van de door de artikelen 7 en 47 van het Handvest gewaarborgde rechten en vrijheden immers niet in gevaar brengen, omdat er, ten eerste, geen sprake is van een geheimhoudingsplicht van de advocaat-intermediair jegens die cliënt en, ten tweede, in het stadium waarin deze cliënt uitvoering geeft aan zijn meldingsverplichtingen krachtens deze richtlijn, de vertrouwensrelatie tussen de advocaat-intermediair en die cliënt eraan in de weg staat dat van laatstgenoemde kan worden verlangd dat hij derden, en met name de belastingdienst, ervan op de hoogte stelt dat hij een advocaat heeft geraadpleegd.

20. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dus dat de verwijzende rechter met zijn vraag het Hof in essentie verzoekt de geldigheid van artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 te onderzoeken in het licht van de artikelen 7 en 47 van het Handvest, voor zover de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn, wanneer hij ontheven is van de

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

21. In dit verband zij eraan herinnerd dat overeenkomstig artikel *8bis ter*, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16 iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen neemt om intermediairs te verplichten aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, te verstrekken binnen dertig dagen. De in deze bepaling opgenomen meldingsplicht geldt voor alle meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies en derhalve voor zowel de in artikel 3, punt 25, van gewijzigde richtlijn 2011/16 omschreven constructies op maat als de in dat artikel 3, punt 24, gedefinieerde marktklare constructies.

22. Vastgesteld moet worden dat advocaten tijdens de uitoefening van hun werkzaamheden ‘intermediairs’ in de zin van artikel 3, punt 21, van gewijzigde richtlijn 2011/16 kunnen zijn, omdat zij zelf activiteiten kunnen verrichten die bestaan in het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies of, bij gebreke daarvan, omdat zij hulp, bijstand of advies kunnen verstrekken voor dergelijke activiteiten. Advocaten die dergelijke werkzaamheden uitoefenen, zijn in beginsel dan ook onderworpen aan de meldingsplicht van artikel *8bis ter*, lid 1, van deze richtlijn.

23. Volgens artikel *8bis ter*, lid 5, eerste alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 kan iedere lidstaat evenwel de noodzakelijke maatregelen nemen om intermediairs, en met name advocaten-intermediairs, ontheffing van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verlenen wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht conform het nationale recht van die lidstaat. In die omstandigheden neemt iedere lidstaat de noodzakelijke maatregelen om de intermediairs te verplichten iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel. Volgens dit lid 6 ligt de meldingsplicht in een dergelijke situatie bij de andere in kennis gestelde intermediair of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige.

24. Niettemin moet worden benadrukt dat artikel *8bis ter*, lid 5, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 bepaalt dat aan intermediairs slechts ontheffing krachtens de eerste alinea van dat lid 5 mag worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren, hetgeen in voorkomend geval door de nationale rechters bij de toepassing van die wetten moet worden nagegaan. Bijgevolg dient alleen voor advocaten-intermediairs die daadwerkelijk binnen die grenzen optreden te worden onderzocht of artikel *8bis ter*, lid 5, van deze richtlijn geldig is in het licht van de artikelen 7 en 47 van het Handvest.

25. In dit verband moet worden opgemerkt dat artikel 7 van het Handvest, dat aan eenieder het recht toekent op eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie, overeenkomt met artikel 8, lid 1, van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november

1950 (EVRM), en dat artikel 47, dat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht waarborgt, overeenkomt met artikel 6, lid 1, EVRM.

26. Overeenkomstig artikel 52, lid 3, van het Handvest - dat beoogt te zorgen voor de nodige samenhang tussen de in het Handvest vervatte rechten en de daarmee corresponderende rechten die zijn gegarandeerd door het EVRM, zonder dat dit de autonomie van het Unierecht aantast - moet het Hof bij zijn uitlegging van de door de artikelen 7 en 47 van het Handvest gewaarborgde rechten dan ook rekening houden met de daarmee corresponderende rechten die worden gewaarborgd door artikel 8, lid 1, en artikel 6, lid 1, EVRM, zoals uitgelegd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM), als minimumbeschermingsniveau (zie in die zin arrest van 2 februari 2021, *Consob*, C-481/19, EU:C:2021:84, punten 36 en 37).

27. Wat de geldigheid van artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 7 van het Handvest betreft, volgt uit de rechtspraak van het EHRM dat artikel 8, lid 1, EVRM de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren beschermt en een versterkte bescherming toekent aan uitwisselingen van informatie tussen advocaten en hun cliënten (zie in die zin EHRM, arrest van 6 december 2012, *Michaud tegen Frankrijk*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 en 118). Net als deze bepaling, waarvan de bescherming niet alleen betrekking heeft op activiteiten die verband houden met de verdediging, maar ook op juridisch advies, waarborgt artikel 7 van het Handvest noodzakelijkerwijs de geheimhouding van juridisch advies, zowel wat de inhoud als het bestaan ervan betreft. Zoals het EHRM heeft opgemerkt, mogen personen die een advocaat raadplegen namelijk redelijkerwijs verwachten dat hun communicatie privé en vertrouwelijk blijft [EHRM, arrest van 9 april 2019, *Altay tegen Turkije* (nr. 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Behalve in uitzonderlijke situaties moeten deze personen derhalve een gewettigd vertrouwen kunnen hebben in het feit dat hun advocaat zonder hun toestemming aan niemand zal bekendmaken dat zij hem raadplegen.

28. De specifieke bescherming die artikel 7 van het Handvest en artikel 8, lid 1, EVRM toekennen aan het beroepsgeheim van advocaten, die vooral tot uiting komt in de op hen rustende verplichtingen, wordt gerechtvaardigd door het feit dat advocaten een fundamentele taak hebben in een democratische samenleving, namelijk justitiabelen verdedigen (EHRM, arrest van 6 december 2012, *Michaud tegen Frankrijk*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 en 119). Deze fundamentele taak omvat, ten eerste, het in alle lidstaten als belangrijk erkende vereiste dat elke justitiabele de mogelijkheid moet hebben in alle vrijheid een advocaat te raadplegen, wiens beroep het in wezen is, onafhankelijk juridisch advies te geven aan eenieder die het behoeft en, ten tweede, het daarmee verband houdende vereiste van loyaliteit van de advocaat jegens zijn cliënt (zie in die zin arrest van 18 mei 1982, *AM & S Europe/Commissie*, 155/79, EU:C:1982:157, punt 18).

29. De in artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 neergelegde verplichting voor de advocaat-intermediair wanneer hij ontheven is van de in artikel 8*bis ter*, lid 1, bedoelde meldingsplicht wegens het beroepsgeheim waaraan hij op grond van het nationale recht gebonden is, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn onverwijld in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen uit hoofde van artikel 8*bis ter*, lid 6, heeft noodzakelijkerwijs tot gevolg dat die andere intermediairs op de hoogte worden gesteld van de identiteit van de kennisgevende advocaat-intermediair, van diens beoordeling dat de betrokken constructie moet worden gemeld en van het feit dat hij daarover is geraadpleegd.

30. In die omstandigheden en gelet op het feit dat die andere intermediairs niet noodzakelijkerwijs op de hoogte zijn van de identiteit van de advocaat-intermediair noch van het feit dat deze over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is geraadpleegd, vormt de in artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 opgenomen kennisgevingsplicht een inmenging in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten.

31. Bovendien moet worden opgemerkt dat deze kennisgevingsplicht indirect leidt tot een andere inmenging in datzelfde recht, doordat de aldus in kennis gestelde derden-intermediairs de belastingdienst op de hoogte brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.

32. Uit artikel 8*bis ter*, leden 1, 9, 13 en 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16 blijkt immers dat de identificatiegegevens van intermediairs behoren tot de inlichtingen die ter uitvoering van de meldingsplicht moeten worden verstrekt, aangezien deze identificatiegegevens worden uitgewisseld tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten. In geval van kennisgeving als bedoeld in artikel 8*bis ter*, lid 5, van deze richtlijn, zullen de in kennis gestelde derden-intermediairs - die dus op de hoogte zijn van de identiteit van de advocaat-intermediair en van het feit dat deze is geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, en die zelf niet gebonden zijn aan het beroepsgeheim - de in artikel 3, punt 1, van die richtlijn bedoelde bevoegde autoriteiten dan ook niet alleen moeten informeren over het bestaan van die constructie en de identiteit van de relevante belastingplichtige(n), maar ook over de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.

33. Bijgevolg moet worden onderzocht of deze inmengingen in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten kunnen worden gerechtvaardigd.

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

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



36. Dienaangaande moet worden vastgesteld dat artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 uitdrukkelijk voorziet in de verplichting voor de advocaat-intermediair die vanwege zijn beroepsgeheim ontheven is van de meldingsplicht, om de andere intermediairs in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen uit hoofde van lid 6 van dit artikel. Voorts is de inmenging in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten, zoals in de punten 29 en 30 van het onderhavige arrest is vastgesteld, het rechtstreekse gevolg van een dergelijke kennisgeving door de advocaat aan een andere intermediair die niet zijn cliënt is, met name wanneer deze tot aan die kennisgeving de identiteit van die advocaat niet kende en niet op de hoogte was van het feit dat deze was geraadpleegd over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

37. Wat voorts de inmenging betreft die indirect uit die kennisgevingsplicht voortvloeit doordat de in kennis gestelde derden-intermediairs de belastingdienst op de hoogte brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair, deze is - zoals in de punten 31 en 32 van het onderhavige arrest is vastgesteld - te wijten aan de omvang van de informatieverplichtingen die voortvloeien uit artikel 8*bis ter*, leden 1, 9, 13 en 14, van gewijzigde richtlijn 2011/16.

38. In die omstandigheden moet worden geoordeeld dat aan het legaliteitsbeginsel is voldaan.

39. Wat in de tweede plaats de eerbiediging van de wezenlijke inhoud van het in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten betreft, moet worden opgemerkt dat ingevolge de bij artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ingevoerde kennisgevingsplicht de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen de advocaat-intermediair en zijn cliënt slechts in beperkte mate ten aanzien van derden-intermediairs en de belastingdienst wordt opgeheven. In het bijzonder voorziet deze bepaling niet in de verplichting, laat staan de toelating, voor de advocaat-intermediair om zonder toestemming van zijn cliënt inlichtingen over de inhoud van die communicatie te delen met andere intermediairs en laatstgenoemden zijn dus niet in staat om dergelijke inlichtingen aan de belastingdienst te verstrekken.

40. In die omstandigheden kan niet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht van artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 afbreuk doet aan de wezenlijke inhoud van het in artikel 7 van het Handvest verankerde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten.

41. In de derde plaats vereist de eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel dat de beperkingen die door met name handelingen van Unierecht kunnen worden gesteld aan in het Handvest neergelegde rechten en vrijheden niet buiten de grenzen treden van wat geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de rechtmatige doelstellingen die met de betrokken regeling worden nagestreefd of de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen, met dien verstande dat wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, de maatregel moet worden gekozen die het minst belastend is. Bovendien kan een doelstelling van algemeen belang niet worden nagestreefd zonder rekening te houden met het feit dat deze doelstelling moet worden verzoend met de door de maatregel aangetaste grondrechten, zulks via een evenwichtige afweging tussen de doelstelling van algemeen belang en de op het spel staande rechten, om ervoor te zorgen dat de door die maatregel berokkende nadelen niet onevenredig zijn aan de nagestreefde doelen. Bijgevolg moet de mogelijkheid om een

beperking van de door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde rechten te rechtvaardigen, worden beoordeeld door de ernst te bepalen van de inmenging die een dergelijke beperking meebrengt en door na te gaan of het belang van de met die beperking nagestreefde doelstelling van algemeen belang in verhouding staat tot die ernst (arresten van 26 april 2022, *Polen/Parlement en Raad*, C-401/19, EU:C:2022:297, punt 65, en 22 november 2022, *Luxembourg Business Registers en Sovim*, C-37/20 en C-601/20, EU:C:2022:912, punt 64).

42. Bijgevolg moet allereerst worden nagegaan of de kennisgevingsplicht van artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 beantwoordt aan een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang. Indien dit het geval is, moet vervolgens worden verzekerd, ten eerste, dat die plicht geschikt is om deze doelstelling te verwezenlijken, ten tweede, dat de mogelijkserwijs uit deze kennisgevingsplicht resulterende inmenging in het grondrecht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten beperkt blijft tot het strikt noodzakelijke, in die zin dat het doel niet redelijkerwijs even doeltreffend kan worden bereikt op een andere wijze die dit recht minder aantast en, ten derde, voor zover dat inderdaad het geval is, dat deze inmenging niet onevenredig is aan die doelstelling, wat met name een afweging impliceert van het belang van de doelstelling en de ernst van de inmenging (zie in die zin arrest van 22 november 2022, *Luxembourg Business Registers en Sovim*, C-37/20 en C-601/20, EU:C:2022:912, punt 66).

43. Zoals de advocaat-generaal in punt 88 van zijn conclusie heeft opgemerkt, past de wijziging van richtlijn 2011/16 bij richtlijn 2018/822 in het kader van een internationale fiscale samenwerking ter bestrijding van agressieve fiscale planning, die de vorm aanneemt van een uitwisseling van informatie tussen de lidstaten. Dienaangaande blijkt met name uit de overwegingen 2, 4, 8 en 9 van richtlijn 2018/822 dat de bij artikel 8*bis ter* van gewijzigde richtlijn 2011/16 vastgestelde meldings- en kennisgevingsverplichtingen beogen bij te dragen tot de vermijding van het risico van belastingontwijking en -ontduiking.

44. De bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermijding van het risico van belastingontwijking en -ontduiking vormen door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang in de zin van artikel 52, lid 1, van het Handvest, op grond waarvan de uitoefening van de door artikel 7 ervan gewaarborgde rechten kan worden beperkt [zie in die zin arrest van 6 oktober 2020, *État luxembourgeois (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken)*, C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 87].

45. Met betrekking tot de vraag of de kennisgevingsplicht van artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van die doelstellingen, betogen de Franse en de Letse regering in wezen dat een dergelijke kennisgeving de andere intermediairs met name ervan bewust kan maken dat zij aan de meldingsplicht moeten voldoen en zo kan worden voorkomen dat deze andere intermediairs niet op de hoogte zijn van het feit dat de verplichting tot melding van de grensoverschrijdende constructie aan hen wordt overgedragen op grond van artikel 8*bis ter*, lid 6, van gewijzigde richtlijn 2011/16. Volgens deze regeringen bestaat bij ontstentenis van een kennisgevingsplicht voor de advocaat-intermediair aldus het gevaar dat de grensoverschrijdende constructie helemaal niet wordt gemeld, hetgeen in strijd is met de doelstellingen van deze richtlijn.

46. Gesteld al dat de bij artikel 8*bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ingevoerde kennisgevingsplicht daadwerkelijk geschikt is om bij te dragen tot de bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermijding van het risico van belastingontwijking en -ontduiking, moet

worden vastgesteld dat zij echter niet kan worden geacht strikt noodzakelijk te zijn om deze doelstellingen te verwezenlijken en met name te verzekeren dat de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies aan de bevoegde autoriteiten worden verstrekt.

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

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

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

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

51. Ten vierde blijkt de bekendmaking door de in kennis gestelde derden-intermediairs van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair aan de belastingdienst evenmin strikt noodzakelijk te zijn voor de verwezenlijking van de doelstellingen van gewijzigde

richtlijn 2011/16 om agressieve fiscale planning te bestrijden en belastingontwijking en -ontduiking te voorkomen.

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

53. Gelet op de ontheffing van de meldingsplicht krachtens artikel *8bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 stelt de bekendmaking aan de belastingdienst van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair deze dienst voorts hoe dan ook niet in staat om inlichtingen van de advocaat-intermediair te eisen zonder toestemming van zijn cliënt.

54. Ter terechtzitting voor het Hof heeft de Commissie echter in wezen gesteld dat deze bekendmaking van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair noodzakelijk is om de belastingdienst in staat te stellen te verifiëren of de advocaat-intermediair zich terecht beroept op het beroepsgeheim.

55. Dit argument kan niet worden aanvaard.

56. Het is juist dat, zoals in punt 24 van het onderhavige arrest is opgemerkt, artikel *8bis ter*, lid 5, tweede alinea, van gewijzigde richtlijn 2011/16 preciseert dat aan advocaten-intermediairs slechts ontheffing krachtens de eerste alinea van dat lid 5 mag worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren. Het doel van de in artikel *8bis ter* van deze richtlijn opgenomen meldings- en kennisgevingsverplichtingen bestaat er echter niet in om te controleren of de advocaten-intermediairs binnen deze grenzen optreden, maar wel om mogelijk agressieve fiscale praktijken te bestrijden en het gevaar van belastingontwijking en -ontduiking te voorkomen door ervoor te zorgen dat de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies aan de bevoegde autoriteiten worden verstrekt.

57. Zoals blijkt uit de punten 47 tot en met 53 van het onderhavige arrest, verzekert die richtlijn een dergelijke informatieverstrekking aan de belastingdienst, zonder dat het daartoe noodzakelijk is deze dienst op de hoogte te brengen van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair.

58. In die omstandigheden kan op grond van de mogelijkheid dat advocaten-intermediairs zich ten onrechte beroepen op het beroepsgeheim om zich aan hun meldingsplicht te onttrekken, niet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht van artikel *8bis ter*, lid 5, van deze richtlijn en de daaruit voortvloeiende bekendmaking van de identiteit en de raadpleging van de advocaat-intermediair aan de belastingdienst strikt noodzakelijk zijn.

59. Uit het voorgaande volgt dat artikel *8bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in strijd is met het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen de advocaat en zijn cliënt, voor zover het in wezen bepaalt dat de aan het

beroepsgeheim onderworpen advocaat-intermediair gehouden is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is, in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen.

60. Wat de geldigheid van artikel *8bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 47 van het Handvest betreft, moet eraan worden herinnerd dat het door laatstgenoemde bepaling gewaarborgde recht op een eerlijk proces verschillende elementen omvat, waartoe onder meer de rechten van de verdediging, het beginsel van processuele gelijkheid, het recht op toegang tot de rechter en het recht op een advocaat in zowel burgerlijke zaken als strafzaken behoren. De advocaat zou niet in staat zijn om zijn taken van advisering, verdediging en vertegenwoordiging van zijn cliënt naar behoren te verrichten - en deze cliënt zou derhalve de hem bij artikel 47 van het Handvest verleende rechten niet genieten - indien hij in het kader van een rechtsgeding of de voorbereiding daarvan verplicht was met de overheidsinstanties samen te werken door hun informatie te verstrekken die hij heeft verkregen tijdens de juridische advisering in verband met dat geding (zie in die zin arrest van 26 juni 2007, *Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, punten 31 en 32).

61. Uit deze overwegingen volgt dat de vereisten die voortvloeien uit het recht op een eerlijk proces, per definitie impliceren dat er een band is met een rechtsgeding (zie in die zin arrest van 26 juni 2007, *Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, punt 35).

62. Vastgesteld moet worden dat een dergelijke band *in casu* niet is aangetoond.

63. Uit artikel *8bis ter*, leden 1 en 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16, en met name uit de in deze bepalingen gestelde termijnen, volgt immers dat de kennisgevingsplicht in een vroeg stadium ontstaat, uiterlijk wanneer de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie juist is afgerond en gereed is voor implementatie, en dus buiten het kader van een rechtsgeding of de voorbereiding daarvan.

64. Zoals de advocaat-generaal in punt 41 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, treedt de advocaat-intermediair in dit vroege stadium niet op als verdediger van zijn cliënt in een geschil en de enkele omstandigheid dat de adviezen van de advocaat of de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie waarvoor hij is geraadpleegd, aanleiding kunnen geven tot een geschil in een later stadium, betekent niet dat de advocaat is opgetreden in het kader of ten behoeve van de verdediging van zijn cliënt.

65. In deze omstandigheden moet worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht, die voor de aan het beroepsgeheim onderworpen advocaat-intermediair in de plaats komt van de meldingsplicht van artikel *8bis ter*, lid 1, van gewijzigde richtlijn 2011/16, geen inmenging inhoudt in het recht op een eerlijk proces, dat wordt gewaarborgd door artikel 47 van het Handvest.

66. Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel *8bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 ongeldig is in het licht van artikel 7 van het Handvest, voor zover de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van deze richtlijn, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht als bedoeld in artikel *8bis ter*, lid 1, van die richtlijn wegens het beroepsgeheim waaraan hij gebonden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van dat artikel *8bis ter*, lid 6 ».

B.6.1. Uit dat arrest blijkt dat artikel *8bis ter*, lid 5, van de richtlijn 2011/16/EU, ingevoegd bij de richtlijn (EU) 2018/822, artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie schendt, in zoverre de toepassing ervan door de lidstaten tot gevolg heeft dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van artikel 3, punt 21, van de richtlijn 2011/16/EU, wanneer hij ontheven is van de meldingsplicht zoals bedoeld in artikel *8bis ter*, lid 1, van die richtlijn wegens het beroepsgeheim waartoe hij gehouden is, verplicht is om iedere andere intermediair die niet zijn cliënt is onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van dat artikel *8bis ter*, lid 6.

Daaruit volgt dat de in B.64 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief gegrond is in zoverre hij is gericht tegen de verplichting die op grond van artikel 326/7, § 1, eerste lid, 1°, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/7, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/7, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek diverse rechten en taksen, op de advocaat-intermediair rust, om de andere intermediairs die niet zijn cliënten zijn, onverwijld in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen.

B.6.2. Artikel 326/7, § 1er, eerste lid, 1°, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/7, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/7, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019, dienen te worden vernietigd, in zoverre zij een advocaat die optreedt als intermediair verplichten om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren.

*Wat de in B.87 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief betreft, met betrekking tot de ontstentenis van onderscheiden regels voor advocaten (tweede middel, tweede onderdeel, in de zaak nr. 7409)*

B.7. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld :

« B.85. In het tweede onderdeel van haar tweede middel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7409 aan dat de wet van 20 december 2019 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in zoverre zij niet voorziet in onderscheiden regels voor de advocaat.

B.86. Ten aanzien van de marktklare constructies kan het onderzoek van dat onderdeel niet leiden tot een ruimere vaststelling van schending dan die welke is vermeld in B.55.

B.87. Voor het overige valt het onderzoek van dat onderdeel samen met dat van de grief vermeld in B.64. Om de in B.65 tot B.67 vermelde redenen dient de uitspraak over die grief te worden aangehouden in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 167/2020 ».

B.8. Het onderzoek van de in B.87 van het arrest van het Hof nr. 103/2022 vermelde grief zou, aangezien het samenvalt met dat van de in B.64 van hetzelfde arrest vermelde grief, niet tot een ruimere vernietiging kunnen leiden dan die welke in B.6.2 van het onderhavige arrest is vermeld.

Om die redenen,

het Hof

vernietigt artikel 326/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 289*bis*/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek der successierechten en artikel 211*bis*/7, § 1, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019 «tot omzetting van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies», in zoverre zij een advocaat die optreedt als intermediair verplichten om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren.

Aldus gewezen in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, 11 januari 2024.

De griffier,

De voorzitter,

N. Dupont

P. Nihoul