



Datum van inontvangstneming : 04/09/2023

Zaak C-432/23**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

12 juli 2023

Verwijzende rechter:

Cour administrative (Luxemburg)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

11 juli 2023

Appellanten:

Société en commandite simple F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Geïntimeerde:Luxemburgse Staat**1. Voorwerp en feiten van het geding:**

- 1 Op 28 juni 2022, heeft de directeur de l'administration des contributions directes (directeur van de administratie der directe belastingen) de gewone commanditaire vennootschap F [hierna: „vennootschap (F)"] een beslissing toegezonden met de volgende inhoud:

„[...] de bevoegde instantie van de Spaanse belastingdienst heeft bij ons een verzoek om inlichtingen ingediend krachtens [...] richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 [...]

De rechtspersoon op wie het verzoek betrekking heeft, is de Spaanse vennootschap (K) [...]

Ik verzoek u om ons uiterlijk op 3 augustus 2022 de volgende inlichtingen en stukken betreffende het tijdvak van 1 januari 2016 tot en met 31 december 2019 te verstrekken:

- Gelieve aangaande het bedoelde tijdvak alle beschikbare documenten (taakomschrijving, overeenkomsten met de cliënt, verslagen, memoranda, contacten, facturen, enz.) te verstrekken betreffende de diensten die door [uw vennootschap] (F) zijn verleend aan de Spaanse vennootschap (K) in het kader van:
 - o de verwerving van 80 % van de aandelen van (N) door het investeringsconcern (O) in 2015 (factuur nr....);
 - o de verwerving van een andere Spaanse onderneming door het concern in 2018 (factuur nr....);
- Gelieve een uitgebreide beschrijving te verstrekken van het verloop van bovengenoemde verrichtingen, vanaf het inschakelen van de diensten van de vennootschap (F) tot de beëindiging ervan, alsmede een toelichting over de betrokkenheid van deze vennootschap met vermelding van haar gesprekspartners (verkopers, kopers en derden) en de facturen;

[...]”

- 2 Per e-mail van 8 juli 2022 heeft de vennootschap (F) de administration des contributions directes (administratie der directe belastingen) laten weten dat zij als raadsman en juridisch adviseur van het concern waarvan de vennootschap (K) deel uitmaakt, had gehandeld en het hierdoor voor haar wettelijk gezien onmogelijk was om informatie te verstrekken over haar cliënt, aangezien deze informatie onder haar beroepsgeheim valt.
- 3 In een aangetekende brief van 8 augustus 2022 heeft de vennootschap (F) haar standpunt herhaald waarbij zij preciseerde dat haar juridisch mandaat aangaande het in de beslissing bedoelde dossier niet van fiscale aard was, maar uitsluitend betrekking had op het vennootschapsrecht.
- 4 Bij aangetekende brief van 19 augustus 2022 heeft de directeur van de administratie der directe belastingen de vennootschap (F) medegedeeld dat haar antwoord onbevredigend was en haar gewezen op het commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag:

„Een aangezochte staat kan weigeren om informatie te verstrekken over vertrouwelijke contacten tussen advocaten of andere bij de uitoefening van hun functie erkende wettelijke vertegenwoordigers en hun cliënten, voor zover deze contacten op grond van zijn nationale regelgeving worden beschermd tegen iedere openbaarmaking. De reikwijdte van de bescherming van deze vertrouwelijke contacten moet echter strikt worden gedefinieerd. Geheimhouding geldt niet voor stukken die aan een advocaat zijn overhandigd om te trachten deze tegen een wettelijk vereiste openbaarmaking te beschermen. Bovendien wordt informatie betreffende de identiteit van een persoon zoals een directeur dan wel een uiteindelijk gerechtigde van een vennootschap meestal niet beschermd als vertrouwelijke informatie. Hoewel de reikwijdte van de aan vertrouwelijke

contacten verleende bescherming per staat kan verschillen, moet deze niet overdreven ruim zijn, aangezien dit in de weg zou staan aan een effectieve uitwisseling van informatie. De contacten tussen advocaten of andere erkende wettelijke vertegenwoordigers en hun cliënten zijn enkel vertrouwelijk indien en voor zover zij als advocaat dan wel als een andere erkende wettelijke vertegenwoordiger handelen, en niet in een andere hoedanigheid, zoals gevolmachtigde aandeelhouders, trustees, settlors, bedrijfsdirecteuren of krachtens een volmacht om een vennootschap te vertegenwoordigen bij haar zakelijke aangelegenheden handelen”(aanpassing van artikel 26 van het OESO-modelverdrag en het daarbij behorende commentaar, vastgesteld door de Raad van de OESO op 17 juli 2012, punt 19.3).”

- 5 Bij beslissing van 16 september 2022 heeft de directeur van de administratie der directe belastingen de vennootschap (F) een boete opgelegd, omdat zij geen gevolg had gegeven aan het bevel van 19 augustus 2022.
- 6 De vennootschap (F) heeft hiertegen beroep ingesteld waarbij de Orde des avocats du Bureau de Luxembourg (orde van advocaten van de Balie te Luxemburg) heeft geïntervenieerd. Bij uitspraak van 23 februari 2023 heeft de tribunal administratif (bestuursrechter) het beroep verwerpen en de interventie niet toegelaten.
- 7 Bij verzoekschriften, neergelegd op 10 en 13 maart 2023, hebben de vennootschap (F) en de Orde tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij de Cour administrative (hoogste bestuursrechter).
- 8 De Cour administrative acht de twee hogere beroepen in de procedures die gericht zijn tegen de beslissing van 19 augustus 2022, ontvankelijk en stelt bij het onderzoek ervan het Hof van Justitie (hierna: „Hof”) de hieronder vermelde prejudiciële vragen.

2. Relevante bepalingen:

A. Unierecht

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”)

- 9 Artikel 7 luidt:

„De eerbiediging van het privéleven en van het familie- en gezinsleven

Eenieder heeft recht op eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie.”

- 10 Artikel 52 bepaalt:

„Reikwijdte en uitlegging van de gewaarborgde rechten en beginselen

1. Beperkingen op de uitoefening van de in dit Handvest erkende rechten en vrijheden moeten bij wet worden gesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigen. Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen slechts beperkingen worden gesteld, indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

[...]”

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: „richtlijn 2011/16”)

11 Artikel 17 luidt:

„Beperkingen

1. De in artikel 5 bedoelde inlichtingen worden door de aangezochte autoriteit aan de verzoekende autoriteit van een andere lidstaat verstrekt, op voorwaarde dat de verzoekende autoriteit de inlichtingen eerst heeft trachten te verkrijgen uit alle gebruikelijke bronnen die zij in de gegeven omstandigheden kon aanspreken zonder dat het bereiken van de beoogde doelstellingen in het gedrang dreigde te komen.

[...]

4. Het verstrekken van inlichtingen kan worden geweigerd indien dit zou leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze, of indien het inlichtingen betreft waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde.”

12 Artikel 18 bepaalt:

„Verplichtingen

1. De lidstaat die door een andere lidstaat overeenkomstig deze richtlijn om inlichtingen wordt verzocht, wendt de middelen aan waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verzamelen, zelfs indien hij de inlichtingen niet voor eigen belastingdoeleinden nodig heeft. Die verplichting geldt onverminderd de leden 2, 3 en 4 van artikel 17, die, wanneer er een beroep op wordt gedaan, in geen geval zo kunnen worden uitgelegd dat een lidstaat kan weigeren inlichtingen te verstrekken uitsluitend omdat hij geen binnenlands belang bij deze inlichtingen heeft.

[...]”

C. Luxemburgse wettelijke regeling

Loi générale des impôts (Algemene Belastingwet) van 22 mei 1931, „Abgabenordnung”, afgekort „AO”

13 § 177 bepaalt in wezen:

„(1) Het verstrekken van informatie kan voorts worden geweigerd door:

1. raadslieden en advocaten die in strafzaken zijn opgetreden,
2. artsen voor informatie die hun is toevertrouwd bij de uitoefening van hun beroep,
3. advocaten voor informatie die hun is toevertrouwd bij de uitoefening van hun beroep,
4. assistenten van de hierboven onder 1, 2 en 3 bedoelde personen voor feiten die zij in die hoedanigheid hebben vernomen.

(2) Deze bepaling is niet van toepassing op de hierboven onder 1, 2 en 3 bedoelde personen wanneer het om feiten gaat waarvan zij door advisering en vertegenwoordiging in belastingzaken kennis hebben gekregen, tenzij het vragen betreft waarbij door een bevestigend of ontkennend antwoord hun opdrachtgevers een risico van strafrechtelijke vervolging lopen.”

3. Beoordeling door de Cour administrative:

- 14 De beslissing van [19] augustus 2022 is in overeenstemming met de Luxemburgse wettelijke regeling over de internationale uitwisseling van inlichtingen op verzoek op fiscaal gebied en in het bijzonder met § 177 AO, die het beroepsgeheim regelt van advocaten in belastingzaken.
- 15 § 177 AO staat er niet aan in de weg dat een administratie der directe belastingen een advocaat in een nationaal of internationaal verband om informatie vraagt over een andere belastingplichtige. Een verzoek om relevante informatie van welke aard ook wordt niet onrechtmatig omdat het aan een advocaat is gericht.
- 16 Het beroepsgeheim van de advocaat waarop overeenkomstig de criteria van § 177 AO aanspraak wordt gemaakt, moet echter worden beschouwd als een geldige reden op grond waarvan de advocaat het bevel niet uitvoert, en belet dat hem een geldboete wordt opgelegd.
- 17 Appellanten betwisten echter de beslissing van [19] augustus 2022. Met een beroep op artikel 17, lid 4, van richtlijn 2011/16 stellen zij in wezen dat de aan de vennootschap (F) gerichte bevelen om alle beschikbare stukken betreffende de aan haar cliënt verstrekte diensten over te leggen, een ongerechtvaardigde inmenging

vormt in het in artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten. Volgens appellanten kan deze inmenging niet worden gerechtvaardigd op grond van het door richtlijn 2011/16 nagestreefde doel om een correcte vaststelling van de belastingschuld in grensoverschrijdende gevallen te bevorderen en fraude te bestrijden, omdat het aan de vennootschap (F) uitgevaardigde bevel om alle gevraagde informatie te verstrekken niet kan worden geacht strikt noodzakelijk te zijn om de doelstellingen van deze richtlijn te verwezenlijken.

- 18 Appellanten beroepen zich op het arrest van 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies e.a. (C-694/20, EU:C:2022:963). Zij zijn van mening dat de in dit arrest verrichte analyse weliswaar betrekking heeft op mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies, maar dat dit niet wegneemt dat het Hof hierin de strekking van artikel 7 van het Handvest met betrekking tot het beroepsgeheim van advocaten op een meer algemene wijze uitlegt. De in dit arrest neergelegde beginselen zijn daarom van belang voor de rechtsgeldigheid van de bepalingen van richtlijn 2011/16 over de uitwisseling van inlichtingen op verzoek en van de nationale omzettingsbepalingen, alsmede voor de rechtsgeldigheid van de in het onderhavige geval genomen beslissing. Ondanks de algemene formulering van deze beginselen heeft het Hof echter nog niet de gelegenheid gehad om deze beginselen in hun volle omvang toe te passen op de regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek.
- 19 Door de rechtsgeldigheid van de beslissing van 19 augustus 2022 met name in het licht van artikel 7 van het Handvest te betwisten, komen appellanten dan ook op tegen de ter uitvoering van Unierechtelijke en nationaalrechtelijke bepalingen aan de vennootschap (F) opgelegde verplichting om de daarin gevraagde inlichtingen te verstrekken.
- 20 Om binnen deze context uitspraak te kunnen doen in het onderhavige geding, wenst de Cour administrative dat het Hof een aantal preciseringen aanbrengt op de volgende punten:
- 21 In de eerste plaats heeft het Hof verklaard dat artikel 7 van het Handvest „de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren beschermt en een versterkte bescherming toekent aan uitwisselingen van informatie tussen advocaten en hun cliënten” [arrest van 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies e.a. (C-694/20, EU:C:2022:963, punt 27)], waarbij deze bescherming niet alleen betrekking heeft op activiteiten die verband houden met de verdediging, maar ook op juridisch advies, zowel wat de inhoud als het bestaan ervan betreft.
- 22 In het onderhavige geval meldt de vennootschap (F) dat zij haar Spaanse cliënt alleen heeft geadviseerd op vennootschapsrechtelijk gebied, en meer in het bijzonder om een acquisitie- en financieringsconstructie met verschillende Luxemburgse vennootschappen op te zetten. Hoewel het a priori logisch lijkt om aan te nemen dat, wanneer juridisch advies van een advocaat met het oog op de oprichting van grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies onder de

- versterkte bescherming van artikel 7 van het Handvest valt, en dezelfde conclusie kan worden getrokken waar het gaat om advies met het oog op de oprichting van een investeringsconstructie voor vennootschappen, is de Cour administrative toch van oordeel dat gelet op de verscheidenheid van deze gebieden waarop wordt geadviseerd, een uitlegging hierover noodzakelijk is (eerste prejudiciële vraag).
- 23 In de tweede plaats heeft het Hof geoordeeld dat de in richtlijn 2011/16 aan de advocaat opgelegde verplichting tot bekendmaking van zijn identiteit, zijn oordeel over de inhoud van de betrokken grensoverschrijdende constructie en het feit dat hij daarover om advies is gevraagd, alsook de bekendmaking van deze informatie aan de belastingdienst een inmenging vormen in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten (arrest van 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies e.a., C-694/20, EU:C:2022:963, punten 27 tot en met 30).
- 24 In het onderhavige geval verplicht de beslissing van 19 augustus 2022 de vennootschap (F) ertoe om de directeur grosso modo alle stukken over haar relatie met haar cliënt te verstrekken, om bovengenoemde activiteiten uitgebreid te beschrijven, en ook om toelichting te geven over haar betrokkenheid met vermelding van de identiteit van haar gesprekspartners. Gelet op het algemene karakter van de gevraagde informatie lijkt het logisch om vast te stellen dat de beslissing van 19 augustus 2022, als individuele handeling waarmee de bevoegde autoriteit van een lidstaat in een specifiek geval uitvoering geeft aan de krachtens richtlijn 2011/16 op haar rustende verplichtingen, ook een inmenging vormt in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten. Gezien het verschil tussen de respectievelijk aan de orde zijnde regelingen voor uitwisseling van informatie en de daarbij overeenstemmende handelingen, acht de Cour administrative het echter noodzakelijk om deze analyse door het Hof te doen bevestigen (tweede prejudiciële vraag).
- 25 In de derde plaats, voor het geval de bescherming van artikel 7 van het Handvest in casu toepassing vindt en er wordt vastgesteld dat er sprake is van inmenging, merkt de Cour administrative op dat het Hof eraan heeft 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” [arrest van 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies e.a. (C-694/20, EU:C:2022:963, punt 34)]. „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” [arrest van 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies e.a. (C-694/20, EU:C:2022:963, punt 44)].

- 26 Daarom kan worden vastgesteld dat het beroepsgeheim van de advocaat, dat betrekking heeft op de verhoudingen tussen een advocaat en zijn cliënten, niet onvoorwaardelijk wordt beschermd waardoor ieder bevel om informatie te verstrekken naar aanleiding van een verzoek om uitwisseling van informatie dat afkomstig is van een andere lidstaat, zou worden uitgesloten, maar dat een dergelijk bevel toelaatbaar blijft binnen de grenzen overeenkomstig de hierboven bedoelde voorwaarden.

- 27 Met betrekking tot de voorwaarde dat de beperkingen bij wet worden vastgesteld, heeft het Hof artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16 over de kennisgevingsregeling en de automatische uitwisseling van inlichtingen over grensoverschrijdende constructies onderzocht en heeft het vastgesteld dat dit lid, door uitdrukkelijk te voorzien 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, voldoet aan het legaliteitsbeginsel.

- 28 Richtlijn 2011/16 bevat op het gebied van uitwisseling van inlichtingen op verzoek echter geen bepaling die voorziet in een bijzondere regeling met specifieke beperkingen van de verplichting voor een advocaat om als derdehouder inlichtingen te verstrekken, maar vermeldt in artikel 17, lid 4, enkel dat een beroepsgeheim een reden kan zijn om geen gevolg te geven aan een verzoek om uitwisseling van inlichtingen.

- 29 Bijgevolg rijst de vraag naar de verenigbaarheid van richtlijn 2011/16 met artikel 7 en artikel 52, lid 1, van het Handvest, voor zover deze richtlijn, afgezien van artikel 17, lid 4, geen bepaling bevat met een specifieke en geharmoniseerde regeling voor de medewerkingsplicht van een advocaat als derdehouder bij de uitwisseling van inlichtingen op verzoek (derde prejudiciële vraag).

- 30 In de vierde plaats, voor het geval het Hof de verenigbaarheid van richtlijn 2011/16 vaststelt ofschoon bijzondere bepalingen met betrekking tot het beroepsgeheim van advocaten ontbreken, door met name te oordelen dat de richtlijn het rechtsgeldig aan de lidstaten kan overlaten om deze kwestie in nationaal recht te regelen met eerbiediging van de in artikel 7 van het Handvest gestelde grenzen, rijst de vraag of de bij richtlijn 2011/16 ingevoerde regeling voor de door advocaten te verlenen verplichte medewerking bij de uitwisseling van inlichtingen op verzoek waarbij rekening gehouden wordt met de gevolgen van hun beroepsgeheim, in de voor interne situaties geldende nationaalrechtelijke bepalingen van iedere lidstaat kan worden neergelegd, overeenkomstig de verwijzing in artikel 18, lid 1, van de richtlijn. In dat geval zal § 177 AO als bepaling van nationaal recht die de medewerkingsplicht van advocaten als derden regelt, van toepassing zijn (vierde prejudiciële vraag).

- 31 In de vijfde plaats beperkt § 177 AO zich stellig tot uitsluitend advies dat in belastingzaken wordt gegeven. Toch heeft deze afbakening van de informatieplicht van de advocaat slechts betrekking op de uitvoering van het bevel, maar niet op de uitvaardiging van het bevel zelf. § 177 AO bevat namelijk geen specifieke beperking voor de advocaat wat de omvang en de aard van de eventueel te verstrekken informatie betreft, hetgeen de directeur van de administratie der directe belastingen, van bij de vaststelling van zijn bevel, restricties zou opleggen bij de omschrijving van de door de advocaat aan hem te verstrekken informatie.
- 32 „Wat 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 [...] 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” (arrest van 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies e.a., C-694/20, EU:C:2022:963, punt 39). De Cour administrative leidt daaruit af dat een aan een advocaat opgelegde informatieplicht die de vertrouwelijkheid van deze communicatie kan opheffen, moet worden beschouwd als een aantasting van de kern van het recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten.
- 33 In casu wordt de vennootschap (F) in de beslissing van 19 augustus 2022 gelast om de directeur van de administratie der directe belastingen grosso modo alle stukken over haar relatie met haar cliënt te verschaffen, om bovengenoemde verrichtingen uitgebreid te beschrijven, en ook om toelichting te geven over haar betrokkenheid, met vermelding van de identiteit van haar gesprekspartners. Gelet op het algemene karakter van de gevraagde informatie die betrekking heeft op het gehele dossier, waaronder met name de details over de strekking van alle communicatie tussen de vennootschap (F) en haar Spaanse cliënt, kan legitiem worden aangenomen dat de verplichting om al deze informatie te verstrekken de wezenlijke inhoud van het recht op eerbiediging van de communicatie tussen de advocaat en zijn cliënt raakt en met artikel 7 van het Handvest kan botsen. De betrokken beslissing is echter verenigbaar met § 177 AO en de adressaat ervan kan slechts weigeren daaraan gevolg te geven indien hij zijn cliënt enkel op niet-fiscaal gebied advies heeft verleend, tenzij het gaat om fiscale vraagstukken waarop een bevestigend of ontkennend antwoord zijn opdrachtgever blootstelt aan een risico van strafrechtelijke vervolging.
- 34 Bijgevolg is het niet uitgesloten dat ook het Hof verklaart dat § 177 AO niet verenigbaar is met artikel 7 van het Handvest en dat daaruit moet worden afgeleid dat de beslissing op dit punt niet verenigbaar is met het Unierecht.
- 35 Deze conclusie brengt echter niet automatisch de algehele nietigverklaring van deze beslissing mee, aangezien de beslissing niet ondeelbaar is, maar wel degelijk kan worden opgesplitst in elk onderdeel van de bedoelde informatie. Wanneer de

onrechtmatigheid alleen bepaalde ondeelbare delen van een beslissing aantast, in casu de delen van de beslissing van 19 augustus 2022 die moeten worden geacht de wezenlijke inhoud van het recht op eerbiediging van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt te raken, kan de Luxemburgse bestuursrechter de nietigverklaring van de beslissing beperken tot alleen die delen. Met andere woorden, in casu kan de Luxemburgse bestuursrechter besluiten tot handhaving van de verplichting voor de advocaat tot het verstrekken van inlichtingen die niet worden geacht de wezenlijke inhoud van het recht op eerbiediging van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt te raken.

- 36 Ook al zou het Hof in beginsel de mogelijkheid aanvaarden om in het kader van een uitwisseling van inlichtingen op verzoek een advocaat te gelasten informatie te verstrekken en ook al zou § 177 AO in beginsel als rechtmatige nationale grondslag voor dat bevel kunnen dienen, overeenkomstig de verwijzing in artikel 18, lid 1, van richtlijn 2011/16, dat neemt dus echter niet weg dat de Cour administrative zich niet alleen moet beperken tot het onderzoek van de inmenging in de wezenlijke inhoud van de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen de advocaat en zijn cliënt, maar voor het overige dient na te gaan of andere door het Hof in het arrest van 8 december 2022 aanvaarde beginselen de informatie die rechtsgeldig in het kader van een op richtlijn 2011/16 gebaseerde uitwisseling van inlichtingen op verzoek van de advocaat kan worden verkregen, zo nodig, nog meer kunnen beperken.
- 37 In zijn arrest van 8 december 2022 heeft het Hof het evenredigheidsbeginsel namelijk toegepast op de kennisgevingsplicht van advocaten door te verklaren dat „de eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel [vereist] 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” (arrest van 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies e.a., C-694/20, EU:C:2022:963, punt 41).
- 38 De vraag of de voor advocaten geldende verplichting in casu geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstellingen van richtlijn 2011/16, heeft het Hof onderzocht met betrekking tot de kennisgevingsplicht van artikel 8 bis ter, lid 5, van deze richtlijn door na te gaan of deze plicht strikt noodzakelijk is vergeleken met de verplichtingen die rusten op alle andere intermediairs of, in voorkomend geval, op de betrokken belastingplichtige.

Aangezien deze verplichtingen van andere intermediairs en van de betrokken belastingplichtige, naar het oordeel van het Hof, verzekeren dat de bevoegde belastingdienst daadwerkelijk in kennis wordt gesteld van de betrokken constructie, heeft het Hof vastgesteld dat de op de advocaten rustende kennisgevingsplicht niet noodzakelijk is.

- 39 Hoewel deze eisen van geschiktheid en noodzakelijkheid voor de verwezenlijking van de doelstelling van richtlijn 2011/16 van toepassing moeten zijn op de plicht van een advocaat om informatie te verstrekken in het kader van de uitwisseling van inlichtingen op verzoek, kunnen zij aldus worden opgevat dat een uitgebreide toetsing van het vermoedelijke belang van de aan de advocaat gevraagde informatie vereisen teneinde te verzekeren dat deze advocaat wordt verzocht uitsluitend die informatie te verstrekken die daadwerkelijk voor belastingdoeleinden in de verzoekende staat kan worden gebruikt. De eis dat de medewerkingsplicht van de advocaat noodzakelijk is, kan ook een uitgebreide toetsing impliceren of de verzoekende lidstaat, overeenkomstig artikel 17, lid 1, van richtlijn 2011/16, van te tevoren heeft getracht om de inlichtingen te verkrijgen uit alle gebruikelijke bronnen die hij in de gegeven omstandigheden kon aanspreken zonder de verwezenlijking van deze doelstellingen in het gedrang dreigde te komen. Dezelfde eis kan ook nog een aansporing zijn om concreet na te gaan of de betrokken advocaat daadwerkelijk de enige mogelijke bron van de gevraagde informatie is.
- 40 Evenzo kan de evenwichtige afweging tussen de doelstelling van algemeen belang en de in het geding zijnde rechten, die ervoor moet zorgen dat de door deze maatregel berokkende nadelen niet onevenredig zijn aan de nagestreefde doelen, vereisen dat extra voorwaarden worden gesteld voor de rechtsgeldigheid van een bevel dat aan een advocaat in een uitwisseling van inlichtingen op verzoek wordt opgelegd. Deze voorwaarden kunnen te maken hebben met een specifiek fiscaal doel, bijvoorbeeld het opsporen van agressieve of onrechtmatige structuren, dan wel met de relevantie van de financiële implicaties van het lopende onderzoek in de verzoekende staat.
- 41 Volgens de Cour administrative kunnen, bij het onderzoek van de rechtsgeldigheid van een bevel aan een advocaat om bepaalde informatie te verstrekken in een procedure inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek met een andere lidstaat ter uitvoering van richtlijn 2011/16, de in het arrest van het Hof van 8 december 2022 vermelde beginselen de rechtsgeldigheid van richtlijn 2011/16, § 177 AO en de beslissing van 19 augustus 2022 in twijfel trekken (vijfde en zesde prejudiciële vraag).

4. Prejudiciële vragen:

- 42 Krachtens artikel 267 VWEU verzoekt de Cour administrative het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1. Valt een juridisch advies van een advocaat in vennootschapsrechtelijke aangelegenheden – in casu met het oog op de oprichting van een investeringsconstructie voor vennootschappen – onder de in artikel 7 van het Handvest toegekende versterkte bescherming van de uitwisselingen van informatie tussen advocaten en hun cliënten?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, vormt een beslissing van de bevoegde autoriteit van een aangezochte lidstaat die is genomen om gevolg te geven aan een van een andere lidstaat afkomstig verzoek om uitwisseling van inlichtingen op grond van richtlijn 2011/16 en waarbij een advocaat ertoe wordt gelast om deze autoriteit grosso modo alle beschikbare stukken over zijn relatie met zijn cliënt te verstrekken, om de activiteiten waarop zijn adviesverlening betrekking heeft uitgebreid te beschrijven en ook om toelichting te geven over zijn betrokkenheid met vermelding van de naam van zijn gesprekspartners, een inmenging in het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten?

3. Indien de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, is richtlijn 2011/16 verenigbaar met artikel 7 en artikel 52, lid 1, van het Handvest, voor zover deze richtlijn, afgezien van artikel 17, lid 4, geen enkele bepaling bevat die in het kader van het stelsel van uitwisseling van inlichtingen op verzoek een inmenging in de vertrouwelijkheid van de uitwisseling van informatie tussen advocaten en hun cliënten formeel toestaat en die zelf de reikwijdte van de beperking op de uitoefening van het betrokken recht afbakt?

4. Indien de derde vraag bevestigend wordt beantwoord, kan de regeling inzake de medewerkingsplicht van advocaten (of een advocatenkantoor) als derdenhouders bij de toepassing van het met richtlijn 2011/16 ingevoerde stelsel van uitwisseling van inlichtingen op verzoek, meer in het bijzonder de specifieke beperkingen die beogen rekening te houden met de gevolgen van hun beroepsgeheim, worden beheerst door de nationaalrechtelijke bepalingen van elke lidstaat inzake de medewerkingsplicht van advocaten, als derden, bij het belastingonderzoek in het kader van de toepassing van de nationale belastingwet, overeenkomstig de verwijzing in artikel 18, lid 1, van deze richtlijn?

5. Indien de vierde vraag bevestigend wordt beantwoord, is een nationale wettelijke bepaling die de regeling inzake de medewerkingsplicht van advocaten als derdenhouders vastlegt, zoals de bepaling in het onderhavige geval, alleen dan met artikel 7 van het Handvest verenigbaar indien zij specifieke voorschriften bevat die:

- de eerbiediging van de wezenlijke inhoud van de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen de advocaat en zijn cliënt verzekeren; en
- bijzondere voorwaarden stellen om ervoor te zorgen dat de medewerkingsplicht van advocaten beperkt wordt tot wat geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstelling van richtlijn 2011/16?

6. Indien de vijfde vraag bevestigend wordt beantwoord, moeten de bijzondere voorwaarden die ervoor zorgen dat de medewerking van advocaten bij het belastingonderzoek beperkt blijft tot wat geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstelling van richtlijn 2011/16, voor de bevoegde autoriteit van de aangezochte lidstaat de verplichting inhouden om:

- uitgebreid te toetsen of de verzoekende lidstaat, overeenkomstig artikel 17, lid 1, van richtlijn 2011/16, van tevoren heeft getracht om de inlichtingen te verkrijgen uit alle gebruikelijke bronnen die hij in de gegeven omstandigheden kon aanspreken zonder dat de verwezenlijking van deze doelstellingen in het gedrang dreigde te komen; en/of
- zich van tevoren en, zonder succes, te hebben gewend tot andere potentiële houders van informatie teneinde zich in laatste instantie te kunnen wenden tot een advocaat als potentiële houder van informatie; en/of
- om in elk individueel geval een afweging te maken tussen de doelstelling van algemeen belang en de in het geding zijnde rechten op zodanige wijze dat een bevel alleen rechtsgeldig aan een advocaat kan worden uitgevaardigd indien is voldaan aan extra voorwaarden, zoals de eis dat de financiële implicaties van het lopende onderzoek in de verzoekende staat van enig belang zijn of kunnen worden dan wel onder het strafrecht kunnen vallen?”