ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

26 september 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen – Richtlijn 2011/16/EU – Uitwisseling van inlichtingen op verzoek – Bevel aan een advocaat om inlichtingen te verstrekken – Beroepsgeheim van de advocaat – Artikel 7 en artikel 52, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie”

In zaak C-432/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Cour administrative (hoogste bestuursrechter, Luxemburg) bij beslissing van 11 juli 2023, ingekomen bij het Hof op 12 juli 2023, in de procedure

**F SCS,**

**Ordre des avocats du barreau de Luxembourg**

tegen

**Administration des contributions directes,**

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

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

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, vertegenwoordigd door P. Mellina en A. Steichen, avocats,

– de Luxemburgse regering, vertegenwoordigd door A. Germeaux en T. Schell als gemachtigden,

* Procestaal: Frans.

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller, J. Heitz en M. Hellmann als gemachtigden,

– de Spaanse regering, vertegenwoordigd door L. Aguilera Ruiz als gemachtigde,

– de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door A. Posch en J. Schmoll als gemachtigden,

– de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door K. Pavlaki, S. Santoro en A. Sikora-Kalėda als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Ferrand en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 mei 2024,

het navolgende

## Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft, ten eerste, de uitlegging van artikel 17, leden 1 en 4, en artikel 18, lid 1, van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (PB 2011, L 64, blz. 1), alsmede van artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest") en, ten tweede, de geldigheid van richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 7 en artikel 52, lid 1, van het Handvest.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen enerzijds F SCS, een advocatenkantoor in Luxemburg dat is opgericht als commanditaire vennootschap, en de Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (orde van advocaten van de balie te Luxemburg; hierna: „Orde") en anderzijds de administration des contributions directes (administratie der directe belastingen, Luxemburg) betreffende het besluit van deze laatste waarbij F wordt gelast om inlichtingen en documenten te verstrekken, alsmede de boete die aan F is opgelegd omdat zij geen gevolg had gegeven aan dit bevel.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Unierecht*

*Richtlijn 2011/16*

3 Bij richtlijn 2011/16 is een systeem van samenwerking tussen de belastingautoriteiten van de lidstaten ingevoerd en worden de voorschriften en procedures vastgesteld voor de uitwisseling van inlichtingen tussen de lidstaten voor belastingdoeleinden.

4 Artikel 1, lid 1, van die richtlijn bepaalt het volgende:

„Deze richtlijn legt de voorschriften en procedures vast voor de onderlinge samenwerking van de lidstaten met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die naar verwachting van belang zijn voor de

administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten met betrekking tot de in artikel 2 bedoelde belastingen."

5 Artikel 3 van die richtlijn, met het opschrift „Definities", bepaalt:

„In deze richtlijn wordt verstaan onder:

[…]

8. ‚uitwisseling van inlichtingen op verzoek', de uitwisseling van inlichtingen in antwoord op een verzoek van de verzoekende lidstaat aan de aangezochte lidstaat met betrekking tot een specifiek geval;

[…]"

6 Artikel 5 van richtlijn 2011/16, dat de eerste bepaling is van afdeling I, met het opschrift „Uitwisseling van inlichtingen op verzoek", van hoofdstuk II van die richtlijn, luidt als volgt:

„Op verzoek van de verzoekende autoriteit, deelt de aangezochte autoriteit alle in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen die deze in haar bezit heeft of naar aanleiding van een administratief onderzoek verkrijgt, aan de verzoekende autoriteit mee."

7 Artikel 6 van die richtlijn, met het opschrift „Administratief onderzoek", heeft de volgende bewoordingen:

„1. De aangezochte autoriteit laat elk administratief onderzoek verrichten dat noodzakelijk is om de in artikel 5 bedoelde inlichtingen te kunnen verkrijgen.

[…]

3. Voor het verkrijgen van de gevraagde inlichtingen of het verrichten van het gevraagde administratieve onderzoek gaat de aangezochte autoriteit te werk volgens dezelfde procedures als handelde zij uit eigen beweging of op verzoek van een andere autoriteit van de eigen lidstaat.

[…]"

8 Artikel 17 van richtlijn 2011/16, met het opschrift „Beperkingen", dat is opgenomen in hoofdstuk IV, met het opschrift „Voorwaarden inzake de administratieve samenwerking", van die richtlijn, bepaalt het volgende:

„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.

2. De aangezochte lidstaat is op grond van deze richtlijn niet verplicht onderzoek in te stellen of inlichtingen te verstrekken, indien zijn wetgeving hem niet toestaat voor eigen doeleinden het onderzoek in te stellen of de gevraagde inlichtingen te verzamelen.

[…]

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.

[…]”

9 Artikel 18 van richtlijn 2011/16, met het opschrift „Verplichtingen”, dat ook is opgenomen in hoofdstuk IV van die richtlijn, bepaalt:

„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 […] 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.

2. In geen geval worden de leden 2 en 4 van artikel 17 zo uitgelegd dat een aangezochte autoriteit kan weigeren inlichtingen te verstrekken, uitsluitend op grond dat deze berusten bij een bank, een andere financiële instelling, een gevolmachtigde of een persoon die als vertegenwoordiger of trustee optreedt, of dat zij betrekking hebben op eigendomsbelangen in een persoon.

[…]”

*Richtlijn 2018/822*

10 Richtlijn 2011/16 is herhaaldelijk gewijzigd, met name bij 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 (PB 2018, L 139, blz. 1), waarbij een verplichting is ingevoerd om mogelijk agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies te melden bij de bevoegde autoriteiten.

11 Artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16, zoals gewijzigd bij richtlijn 2018/822, draagt het opschrift „Reikwijdte van en voorwaarden met betrekking tot de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies” en bepaalt in de leden 1 en 5:

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

[…]

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."

### *Luxemburgs recht*

*Wet van 29 maart 2013*

12 Artikel 6 van de loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (wet van 29 maart 2013 tot omzetting van richtlijn 2011/16 en tot wijziging van de algemene belastingwet en intrekking van de gewijzigde wet van 15 maart 1979 inzake internationale administratieve bijstand op het gebied van de directe belastingen) (*Mémorial* A 2013, blz. 756; hierna: „wet van 29 maart 2013"), bepaalt:

„Op verzoek van de verzoekende autoriteit deelt de aangezochte Luxemburgse autoriteit haar alle inlichtingen mee die zij in haar bezit heeft of naar aanleiding van een administratief onderzoek verkrijgt en die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de binnenlandse wetgeving van de verzoekende lidstaat betreffende de in artikel 1 bedoelde belastingen."

13 Artikel 7, leden 1 en 3, van de wet van 29 maart 2013 luidt als volgt:

„(1) De aangezochte Luxemburgse autoriteit laat elk administratief onderzoek verrichten dat noodzakelijk is om de in artikel 6 bedoelde inlichtingen te kunnen verkrijgen.

[…]

(3) Voor het verkrijgen van de gevraagde inlichtingen of het verrichten van het gevraagde administratieve onderzoek gaat de aangezochte Luxemburgse autoriteit te werk volgens dezelfde procedures als handelde zij uit eigen beweging of op verzoek van een andere Luxemburgse autoriteit."

14 Artikel 18, leden 2 en 4, van die wet bepaalt:

„(2) De aangezochte Luxemburgse autoriteit is niet verplicht onderzoek in te stellen of inlichtingen te verstrekken, indien haar wetgeving haar niet toestaat voor eigen doeleinden het onderzoek in te stellen of de gevraagde inlichtingen te verzamelen.

[…]

(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."

*Wet van 25 november 2014*

15 Bij de loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (wet van 25 november 2014 tot vaststelling van de procedure inzake de uitwisseling van fiscale inlichtingen op verzoek en tot wijziging van de wet van 31 maart 2010 houdende goedkeuring van belastingverdragen en tot vaststelling van de hierop van toepassing zijnde procedure inzake de uitwisseling van inlichtingen op verzoek) (*Mémorial* A 2014, blz. 4170), zoals gewijzigd bij wet van 1 maart 2019 (*Mémorial* A 2019, nr. 112) (hierna: „wet van 25 november 2014"), is richtlijn 2011/16 omgezet in Luxemburgs recht voor wat betreft de procedurele aspecten ervan.

16 Artikel 1, lid 1, van die wet bepaalt:

„Deze wet is vanaf de inwerkingtreding ervan van toepassing op de verzoeken om uitwisseling van fiscale inlichtingen die uitgaan van de bevoegde instantie van de verzoekende lidstaat op grond van:

[…]

4. de [wet van 29 maart 2013];

[…]"

17 Artikel 2, leden 1 en 2, van de wet van 25 november 2014 bepaalt:

„(1) De belastingdiensten zijn gemachtigd om informatie van welke aard ook van de bezitter van deze informatie op te eisen indien die nodig is voor de toepassing van de uitwisseling van inlichtingen zoals bepaald door de verdragen en de wetten.

(2) De bezitter van deze informatie is verplicht de gevraagde inlichtingen volledig, nauwkeurig en ongewijzigd te verstrekken binnen de termijn van één maand vanaf de kennisgeving van de beslissing waarbij de gevraagde inlichtingen worden gevorderd. Deze verplichting omvat de toezending van de ongewijzigde stukken waarop de inlichtingen zijn gebaseerd."

18 Artikel 3, leden 3 en 5, van die wet luidt als volgt:

„(3) Indien de bevoegde belastingdienst niet in het bezit is van de gevraagde informatie, geeft de directeur van de bevoegde belastingdienst of zijn gemachtigde bij aangetekende brief kennis aan de bezitter van de informatie van zijn besluit om de gevraagde inlichtingen te vorderen.

[…]

(5) Naast het in lid 3 bedoelde bevel, beschikt de bevoegde belastingdienst over dezelfde onderzoeksbevoegdheden als die welke worden toegepast in het kader van belastingprocedures ter vaststelling of controle van de belastingen, rechten en heffingen, met alle waarborgen die daarbij horen."

*Belastingwet*

19 Artikel 171 van de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 (algemene belastingwet van 22 mei 1931) (*Mémorial* A 1931, nr. 900), zoals gewijzigd (hierna: „belastingwet"), bepaalt in lid 2:

„[De belastingplichtige] moet op verzoek, ter inzage en controle, de commerciële nota's, boeken en registers overleggen alsmede de voor de vaststelling van de belasting relevante documenten (artikel 207)."

20 Artikel 175, leden 1 en 2, van de belastingwet bepaalt:

„(1) Elke persoon die niet belastingplichtig is, met uitzondering van personen die worden beschouwd als naasten […], moet eveneens inlichtingen aan de belastingdienst verstrekken over feiten die relevant zijn voor de uitoefening van de belastingcontrole of in het kader van een fiscaal onderzoek ten behoeve van de vaststelling van fiscale vorderingen. […]

(2) De inlichtingen moeten schriftelijk worden opgevraagd en verstrekt, voor zover dit mogelijk is en er geen bijzondere redenen zijn om daarvan af te wijken; de belastingdienst kan echter de verschijning gelasten van de persoon die de inlichtingen moet verstrekken."

21 Artikel 177 van de belastingwet luidt als volgt:

„(1) Het verstrekken van inlichtingen kan […] worden geweigerd door:

1. raadslieden en advocaten die in strafzaken zijn opgetreden,

[…]

3. advocaten voor informatie die hun is toevertrouwd bij de uitoefening van hun beroep,

4. assistenten van de in de punten 1, 2 en 3 hierboven bedoelde personen voor feiten die zij in die hoedanigheid hebben vernomen.

(2) Deze bepaling is niet van toepassing op de in de punten 3 en 4 bedoelde personen wanneer het gaat om feiten waarvan zij door advisering en vertegenwoordiging in belastingzaken kennis hebben gekregen, tenzij het vragen betreft waarbij hun opdrachtgevers door een bevestigend of ontkennend antwoord een risico van strafrechtelijke vervolging lopen."

## Hoofdgeding en prejudiciële vragen

22 Op grond van een door de Spaanse belastingdienst ingediend verzoek om inlichtingen krachtens richtlijn 2011/16 heeft de administratie der directe belastingen F op 28 juni 2022 een bevel gestuurd met het verzoek om alle beschikbare documenten en inlichtingen te verstrekken betreffende de door F aan K, een Spaanse vennootschap, geleverde diensten in het kader van de verwerving van een onderneming en een meerderheidsbelang in een andere onderneming, beide eveneens ondernemingen naar Spaans recht.

23 Dit bevel had de volgende inhoud:

„[…]

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

– […] alle beschikbare documenten (omschrijving van het mandaat, overeenkomsten met de cliënt, verslagen, memoranda, mededelingen, facturen enz.) 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 in N door het investeringsconcern O in 2015 (factuur nr. ... van 04/03/2016);

  o de verwerving van een andere Spaanse onderneming door het concern in 2018 (factuur nr. ... van 13/12/2018);

– […] een uitgebreide beschrijving van het verloop van bovengenoemde verrichtingen, vanaf het inschakelen van de diensten van 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;

– […] een kopie van alle relevante documenten betreffende de in de vorige streepjes bedoelde informatie.

Ik wijs u erop dat, overeenkomstig artikel 2[, lid 2,] van de [wet van 25 november 2014] […], de bezitter van deze informatie verplicht is de gevraagde inlichtingen alsmede de stukken waarop de inlichtingen zijn gebaseerd, volledig, nauwkeurig en ongewijzigd te verstrekken.

[…]”

24 Bij e-mail van 8 juli 2022 heeft F geantwoord dat zij had gehandeld als advocaat en adviseur van het concern waarvan K deel uitmaakt, en dat zij om die reden en op grond van het beroepsgeheim waaraan zij gebonden is, geen informatie kon verstrekken over haar cliënt.

25 Bij e-mail van 11 juli 2022 heeft de administratie der directe belastingen F verzocht, onder verwijzing naar artikel 2, leden 1 en 2, van de wet van 25 november 2014, om gehoor te geven aan het bevel van 28 juni 2022.

26 Bij brief van 8 augustus 2022 heeft F geantwoord dat zij niet beschikte over informatie die niet valt onder het beroepsgeheim van artikel 177, lid 1, van de belastingwet, waarbij zij aangaf dat haar mandaat aangaande het in het bevel bedoelde dossier niet van fiscale aard was, maar uitsluitend betrekking had op het vennootschapsrecht.

27 Bij besluit van 19 augustus 2022 heeft de administratie der directe belastingen F opnieuw gelast, op straffe van een boete, om de gevraagde inlichtingen en stukken te verstrekken, met de vermelding dat het op grond van artikel 2, lid 2, van de wet van 25 november 2014 verplicht was om de informatie volledig, nauwkeurig en ongewijzigd te verstrekken.

28 Bij besluit van 16 september 2022 heeft de administratie der directe belastingen F een fiscale boete opgelegd, omdat er geen gevolg was gegeven aan het bevel van 19 augustus 2022.

29 Op 18 oktober 2022 heeft F bij de Tribunal administratif (bestuursrechter, Luxemburg) een beroep ingesteld tot herziening van het besluit van 16 september 2022, alsmede op 25 november 2022 een beroep tot nietigverklaring van het bevel van 19 augustus 2022 (hierna: „litigieus bevel"). De Orde heeft in het kader van dit tweede beroep een verzoek tot interventie ingediend ter ondersteuning van F.

30 Bij uitspraak van 23 februari 2023 heeft deze rechter het beroep tot nietigverklaring en derhalve het door de Orde ingediende verzoek om interventie ratione temporis niet-ontvankelijk verklaard.

31 F en de Orde hebben tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij de Cour administrative (hoogste bestuursrechter, Luxemburg), de verwijzende rechter.

32 Bij arrest van 4 mei 2023 heeft deze rechter geoordeeld dat het door F tegen het litigieuze bevel ingestelde beroep tot nietigverklaring en het door de Orde ingediende verzoek tot interventie ontvankelijk waren en heeft hij beslist om de zaak zelf af te doen.

33 Ten gronde merkt de verwijzende rechter op dat de verzoekende en de interveniërende partij hun betoog betreffende de onrechtmatigheid van het litigieuze bevel hebben opgebouwd rondom artikel 17, leden 2 en 4, van richtlijn 2011/16 en artikel 18, leden 2 en 4, van de wet van 29 maart 2013, waarbij eerstgenoemde bepaling in Luxemburgs recht is omgezet, en dat zij zich in dit verband beroepen op het arrest van 8 december 2022, Orde van Vlaamse Balies e.a. (C-694/20, EU:C:2022:963; hierna: „arrest Orde van Vlaamse Balies e.a."), alsmede op de bepalingen van het Handvest en met name artikel 7 ervan.

34 In dit verband is deze rechter van oordeel dat, om uitspraak te kunnen doen over dit betoog en het bij hem aanhangige geding te kunnen beslechten, enkele verduidelijkingen van het Hof nodig zijn zodat hij de verenigbaarheid van het litigieuze bevel met het Unierecht kan beoordelen, ongeacht de vraag of F in casu, in voorkomend geval, ook kan worden ontheven van de verplichting om de gevraagde inlichtingen en documenten of een aantal daarvan te verstrekken op grond van artikel 177 van de belastingwet, voor zover de door F gegeven adviezen geen betrekking hebben op „belastingzaken" in de zin van lid 2 van dit artikel.

35 Zo merkt de verwijzende rechter allereerst op dat het Hof in het arrest Orde van Vlaamse Balies e.a. heeft geoordeeld dat de verplichting die artikel 8 bis ter van richtlijn 2011/16, zoals gewijzigd bij richtlijn 2018/822, aan de advocaat die een grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt of opzet, oplegt om een derde op de hoogte te stellen van zijn identiteit, van zijn oordeel over de inhoud van de grensoverschrijdende constructie en van het feit dat hij is geraadpleegd, 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 de advocaat en zijn cliënt. In het onderhavige geval verplicht het litigieuze bevel F ertoe om de administratie der directe belastingen alle documenten te verstrekken over de relatie van deze vennootschap met haar cliënt waar het gaat om de oprichting van bepaalde investeringsconstructies voor vennootschappen. Het lijkt derhalve logisch om aan te nemen dat dit bevel ook een inmenging in dit recht tot gevolg heeft. Gelet op het verschil tussen de regelingen voor uitwisseling van informatie en de daarop betrekking hebbende handelingen die respectievelijk in het arrest Orde van Vlaamse Balies e.a. en in de bij hem aanhangige zaak aan de orde zijn, acht de verwijzende rechter het echter noodzakelijk om deze analyse door het Hof te doen bevestigen.

36 Vervolgens merkt deze rechter op, voor het geval de bescherming van artikel 7 van het Handvest toepassing vindt en er wordt vastgesteld dat er sprake is van inmenging, dat het Hof er in punt 34 van het arrest Orde van Vlaamse Balies e.a. aan heeft herinnerd dat de in dit artikel 7 verankerde rechten geen absolute gelding hebben, maar moeten worden beschouwd in relatie tot hun functie in de samenleving en dat het Handvest, zoals blijkt uit artikel 52, lid 1, ervan, beperkingen op de uitoefening van die rechten toestaat, mits deze beperkingen met name bij wet worden gesteld. De verwijzende rechter merkt echter op dat richtlijn 2011/16, afgezien van artikel 17, lid 4, op het gebied van uitwisseling van inlichtingen op verzoek, geen enkele bepaling bevat die voorziet in een bijzondere regeling met specifieke beperkingen van de verplichting voor een advocaat om als derde-houder inlichtingen te verstrekken. Aangezien een dergelijke bijzondere regeling ontbreekt, rijst derhalve de vraag naar de verenigbaarheid van richtlijn 2011/16 met artikel 7 en artikel 52, lid 1, van het Handvest.

37 De verwijzende rechter is bovendien van oordeel dat, indien het Hof vaststelt dat richtlijn 2011/16 verenigbaar is met het Handvest in het licht van het vorige punt, de vraag rijst of de omvang van de medewerkingsplicht van advocaten in het kader van de in deze richtlijn bepaalde uitwisseling van inlichtingen op verzoek, waarbij rekening wordt gehouden met de gevolgen van hun beroepsgeheim, in de nationaalrechtelijke bepalingen van elke lidstaat kan worden neergelegd overeenkomstig de verwijzing in artikel 18, lid 1, van die richtlijn. Deze rechter geeft aan dat in dat geval artikel 177 van de belastingwet in casu moet worden toegepast als bepaling van nationaal recht die deze medewerkingsplicht van advocaten als derden regelt.

38 In die zin merkt de verwijzende rechter nog op dat het Hof in punt 39 van het arrest Orde van Vlaamse Balies e.a. heeft aangegeven dat, om de eerbiediging van de wezenlijke inhoud van de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt te verzekeren, die vertrouwelijkheid slechts in beperkte mate mag worden opgeheven. In casu verplicht het litigieuze bevel F om alle documenten te verstrekken over de relatie van deze vennootschap met haar cliënt waar het gaat om de oprichting van bepaalde investeringsconstructies voor vennootschappen. In die omstandigheden kan niet worden uitgesloten dat dit bevel de wezenlijke inhoud van het recht op eerbiediging van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt raakt. Aangezien dit bevel echter in overeenstemming is met artikel 177 van de belastingwet, rijst eveneens de vraag of zowel deze nationale bepaling als dit bevel verenigbaar is met artikel 7 van het Handvest.

39 Ten slotte merkt de verwijzende rechter op dat, in geval van non-conformiteit met deze laatste bepaling, die conclusie echter niet automatisch leidt tot de algehele nietigverklaring van dit bevel aangezien het een beslissing betreft die kan worden opgesplitst naargelang de gevraagde inlichtingen. De Luxemburgse rechter kan de advocaat dus nog altijd verplichten om de inlichtingen te verstrekken die niet worden geacht de wezenlijke inhoud van het recht op eerbiediging van zijn communicatie met zijn cliënt aan te tasten.

40 Bijgevolg moet het onderzoek van de verwijzende rechter zich niet beperken tot de vaststelling van een eventuele inmenging in de kern van de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt, maar dient hij tevens na te gaan of andere door het Hof in het arrest Orde van Vlaamse Balies e.a. genoemde overwegingen, met name met betrekking tot het evenredigheidsbeginsel, de informatie die rechtsgeldig van een advocaat kan worden verkregen in het kader van een op richtlijn 2011/16 gebaseerde uitwisseling van inlichtingen op verzoek, zo nodig, verder kunnen afbakenen.

41 In deze omstandigheden heeft de Cour administrative de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„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 uitwisseling 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 documenten 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 uitdrukkelijk toestaat en die zelf de reikwijdte van de beperking op de uitoefening van het betrokken recht afbakent?

4) Indien de derde vraag bevestigend wordt beantwoord: kan de regeling inzake de medewerkingsplicht van advocaten (of een advocatenkantoor) als derden die over informatie beschikken 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 vastlegt van advocaten als derden die over informatie beschikken, 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 bezitters van informatie teneinde zich in laatste instantie te kunnen wenden tot een advocaat als potentiële bezitter van informatie, en/of

– 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?”

**Bevoegdheid van het Hof**

42 De Oostenrijkse regering heeft twijfels geuit over de bevoegdheid van het Hof, waarbij zij in wezen aanvoert dat, aangezien richtlijn 2011/16 niet aangeeft onder welke voorwaarden onderzoek of communicatie rechtsgeldig kan plaatsvinden en met name onder welke voorwaarden een justitiabele het verstrekken van inlichtingen kan weigeren op grond van het beroepsgeheim, dergelijke vragen uitsluitend afhangen van het nationale recht zodat het hoofdgeding niet binnen de werkingssfeer van deze richtlijn valt en dus evenmin binnen die van het Unierecht.

43 In herinnering dient te worden gebracht dat richtlijn 2011/16 de uitwisseling van inlichtingen op verzoek tussen lidstaten regelt en in dit verband in artikel 18, lid 1, bepaalt dat de aangezochte lidstaat de middelen aanwendt waarover hij beschikt om de door de verzoekende lidstaat gevraagde inlichtingen te verzamelen. Wanneer de aangezochte lidstaat naar aanleiding van een verzoek om uitwisseling van inlichtingen overeenkomstig afdeling I van hoofdstuk II van richtlijn 2011/16, een onderzoek instelt volgens zijn nationale procedures en de bezitter van informatie een bevel stuurt met het verzoek om die informatie te verstrekken, voert deze lidstaat die richtlijn – en derhalve het Unierecht – uit.

44 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat wanneer een lidstaat een wettelijke regeling vaststelt tot precisering van de nadere regels voor de bij richtlijn 2011/16 ingestelde procedure voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek, meer bepaald door te voorzien in de mogelijkheid voor de bevoegde autoriteit om een besluit te nemen waarbij een bezitter van informatie wordt gelast om deze informatie te verstrekken, deze lidstaat het Unierecht ten uitvoer brengt, met als gevolg dat het Handvest toepassing vindt, zoals volgt uit artikel 51, lid 1, ervan [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, punten 45 en 46 alsmede aldaar aangehaalde rechtspraak].

45 In deze omstandigheden dient te worden vastgesteld dat het Hof bevoegd is om te onderzoeken of en in welke mate de bepalingen van het Handvest eraan in de weg staan dat een lidstaat nationale bepalingen zoals die in het hoofdgeding, toepast in het kader en ten behoeve van de uitvoering van een verzoek om uitwisseling van inlichtingen op grond van afdeling I van hoofdstuk II van richtlijn 2011/16.

**Eerste en tweede prejudiciële vraag**

46 Met de eerste twee vragen, die gezamenlijk dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 7 van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat juridisch advies van een advocaat in vennootschapsrechtelijke aangelegenheden valt onder de door dit artikel gewaarborgde versterkte bescherming van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt, met als gevolg dat een besluit waarbij een advocaat ertoe wordt gelast om de autoriteiten van de aangezochte lidstaat – met het oog op de uitwisseling van inlichtingen op verzoek als bedoeld in richtlijn 2011/16 – alle documenten en informatie te verstrekken over zijn relatie met zijn cliënt in het kader van die advisering, een inmenging vormt in het door dit artikel gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt.

47 In herinnering dient te worden gebracht 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 (EVRM), ondertekend te Rome op 4 november 1950 (arrest Orde van Vlaamse Balies e.a., punt 25).

48 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 artikel 7 van het Handvest gewaarborgde rechten rekening houden met de daarmee corresponderende rechten die worden gewaarborgd door artikel 8, lid 1, EVRM, zoals uitgelegd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, als minimumbeschermingsniveau (arrest Orde van Vlaamse Balies e.a., punt 26).

49 Zoals het Hof reeds heeft opgemerkt, volgt uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens dat artikel 8, lid 1, EVRM de vertrouwelijkheid van elke briefwisseling tussen particulieren beschermt en een versterkte bescherming toekent aan uitwisseling van informatie tussen advocaten en hun cliënten. 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. Personen die een advocaat raadplegen mogen namelijk redelijkerwijs verwachten dat hun communicatie privé en vertrouwelijk blijft. Behalve in uitzonderlijke situaties moeten deze personen derhalve een gewettigd vertrouwen kunnen hebben in het feit dat hun advocaat zonder hun toestemming aan niemand zal bekendmaken dat zij hem raadplegen (arrest Orde van Vlaamse Balies e.a., punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 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. 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 om onafhankelijk juridisch advies te geven aan eenieder die het behoeft en, ten tweede, het daarmee verband houdende vereiste van loyaliteit van de advocaat jegens zijn cliënt (arrest Orde van Vlaamse Balies e.a., punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat juridisch advies van een advocaat, ongeacht op welk rechtsgebied dat betrekking heeft, valt onder de versterkte bescherming die artikel 7 van het Handvest toekent aan de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt. Bijgevolg vormt een bevel zoals dat in het hoofdgeding, een inmenging in het door dit artikel gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt.

52 Op de eerste twee vragen moet derhalve worden geantwoord dat artikel 7 van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat juridisch advies van een advocaat in vennootschapsrechtelijke aangelegenheden valt onder de door dit artikel gewaarborgde versterkte bescherming van de uitwisseling van informatie tussen een advocaat en zijn cliënt, met als gevolg dat een besluit waarbij een advocaat ertoe wordt gelast om de autoriteiten van de aangezochte lidstaat – met het oog op de uitwisseling van inlichtingen op verzoek als bedoeld in richtlijn 2011/16 – alle documenten en informatie te verstrekken over zijn relatie met zijn cliënt in het kader van die advisering, een inmenging vormt in het door dit artikel gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt.

**Derde en vierde prejudiciële vraag**

53 Met de derde en de vierde vraag, die gezamenlijk dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2011/16 ongeldig is in het licht van 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 communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt uitdrukkelijk toestaat en die zelf de reikwijdte van de beperking op de uitoefening van het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht afbakent, maar het aan de lidstaten overlaat, zoals volgt uit artikel 18, lid 1, van die richtlijn, om in hun wetgeving vast te stellen in welke mate het beroepsgeheim van de advocaat in de weg kan staan aan een verzoek om inlichtingen van de aangezochte lidstaat.

54 In dit verband blijkt met name uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de verwijzende rechter twijfels heeft omtrent de vraag of richtlijn 2011/16 zich verdraagt met artikel 52, lid 1, van het Handvest, in het bijzonder omdat deze bepaling bepaalt dat elke beperking op de uitoefening van de door het Handvest erkende rechten en vrijheden bij wet moet worden gesteld.

55 Richtlijn 2011/16 betreft de administratieve samenwerking en de uitwisseling van inlichtingen tussen lidstaten op het gebied van de belastingen. Zo bepaalt artikel 1, lid 1, ervan dat deze richtlijn „de voorschriften en procedures vastlegt voor de onderlinge samenwerking van de lidstaten met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten met betrekking tot de in artikel 2 bedoelde belastingen”.

56 In het kader van de in afdeling I van hoofdstuk II van richtlijn 2011/16 bedoelde uitwisseling van inlichtingen op verzoek, zoals aan de orde in de onderhavige zaak, regelt deze richtlijn de relatie tussen de verzoekende lidstaat en de aangezochte lidstaat alsmede hun wederzijdse verplichtingen. Zo bepaalt artikel 6, leden 1 en 3, van die richtlijn dat de aangezochte autoriteit elk administratief onderzoek laat verrichten dat noodzakelijk is om de gevraagde inlichtingen te kunnen verkrijgen en dat deze autoriteit in dit verband te werk gaat volgens dezelfde procedures als handelde zij uit eigen beweging of op verzoek van een andere autoriteit van de eigen lidstaat. In hoofdstuk IV van richtlijn 2011/16, met betrekking tot de voorwaarden voor de administratieve samenwerking, bepaalt artikel 18, lid 1, van die richtlijn dat de aangezochte lidstaat de middelen aanwendt waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verzamelen.

57 Richtlijn 2011/16 kent echter, waar het gaat om de uitwisseling van inlichtingen op verzoek en anders dan bij de andere soorten informatie-uitwisseling die daarin worden geregeld – zoals de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen van afdeling II van hoofdstuk II van die richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2018/822 –, geen meldingsplicht voor personen of exploitanten die in het bezit zijn van informatie.

58 Wat artikel 17, lid 4, van richtlijn 2011/16 betreft, is het zo dat die bepaling weliswaar betrekking heeft op de relatie tussen de aangezochte lidstaat en de verzoekende lidstaat en voorziet in het recht voor die eerste lidstaat om te weigeren om aan die tweede lidstaat bepaalde inlichtingen te verstrekken, maar niet aangeeft welke stappen moeten worden ondernomen in het kader van de nationale procedures voor het verzamelen van inlichtingen. Voorts bepaalt artikel 17, lid 2, van deze richtlijn dat de aangezochte lidstaat op grond van die richtlijn niet verplicht is om onderzoek in te stellen of inlichtingen te verstrekken indien zijn wetgeving hem niet toestaat voor eigen doeleinden het onderzoek in te stellen of de gevraagde inlichtingen te verzamelen. Dit artikel geeft echter niet aan welke vereisten in acht moeten worden genomen in het kader van de nationale procedures voor het verzamelen van inlichtingen.

59 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat de wetgever van de Unie, met betrekking tot de uitwisseling van informatie op verzoek zoals geregeld in richtlijn 2011/16, alleen de verplichtingen heeft opgenomen die de lidstaten jegens elkaar hebben, waarbij het hen is toegestaan om geen gevolg te geven aan een verzoek om inlichtingen indien de uitvoering van de gevraagde onderzoeken of het verzamelen van de betrokken inlichtingen in strijd is met hun wetgeving. Aldus heeft de wetgever van de Unie het met name aan de lidstaten overgelaten om erop toe te zien dat hun nationale procedures, die worden toegepast om de voor deze uitwisseling benodigde informatie te verzamelen, in overeenstemming zijn met het Handvest en met name met artikel 7 ervan.

60 Hieruit volgt dat het feit dat de regeling voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek zoals bepaald in afdeling I van hoofdstuk II van richtlijn 2011/16, geen bepalingen bevat met betrekking tot de bescherming van de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt waar het gaat om het verzamelen van informatie door de aangezochte lidstaat, niet betekent dat deze richtlijn in strijd is met artikel 7 en artikel 52, lid 1, van het Handvest. Uit die richtlijn volgt immers dat het in overeenstemming met artikel 51, lid 1, van het Handvest aan elke lidstaat staat om in het kader van de nationale procedures die zijn ingevoerd om die informatie te verzamelen, de door artikel 7 van dit Handvest gewaarborgde versterkte bescherming van de communicatie tussen een advocaat en een cliënt te verzekeren. Zo moet elke lidstaat er met name voor zorgen dat een eventuele uit die nationale procedures voortvloeiende beperking op de uitoefening van de door dit artikel 7 erkende rechten „bij wet [wordt] gesteld” in de zin van artikel 52, lid 1, van het Handvest.

61 In deze omstandigheden dient op de derde en de vierde vraag te worden geantwoord dat bij het onderzoek van de aspecten waarop deze vragen betrekking hebben, niet is gebleken van feiten of omstandigheden die afbreuk kunnen doen aan de geldigheid van richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 7 en artikel 52, lid 1, van het Handvest.

**Vijfde en zesde prejudiciële vraag**

62 Zoals uit de uiteenzetting in de verwijzingsbeslissing blijkt, verplicht het litigieuze bevel F ertoe om de volgende informatie te verstrekken: alle documenten over de relatie van deze vennootschap met haar cliënt wat de oprichting van bepaalde investeringsconstructies voor vennootschappen betreft, een uitgebreide beschrijving van de activiteiten waarop haar advisering betrekking had, een toelichting over haar betrokkenheid bij dit proces en de vermelding van haar gesprekspartners. Dit bevel, dat een herhaling is van een eerder bevel met hetzelfde voorwerp, is door de belastingdienst uitgevaardigd nadat F had geweigerd om die eerder gevraagde informatie en stukken te verstrekken op grond dat dergelijke communicatie in strijd was met het beroepsgeheim van een advocaat waaraan F gebonden is en dat de betrokken advisering in casu bovendien niet van fiscale aard was. In het litigieuze bevel heeft de belastingdienst F met name laten weten dat zij de eerder gevraagde informatie volledig, nauwkeurig en ongewijzigd diende te verstrekken op straffe van een boete, zonder zich te kunnen beroepen op het beroepsgeheim. Ten slotte, aangezien F nog altijd niet had voldaan aan dat bevel, heeft de belastingdienst haar de aangekondigde boete opgelegd.

63 In dit verband geeft de verwijzende rechter aan dat, rekening houdend met de omvang van de gevraagde informatie – die grosso modo de inhoud van het gehele dossier van F omvat, waaronder met name de inhoudelijke details van alle communicatie tussen F en de cliënt van deze vennootschap –, vooral de vraag rijst of een dergelijk bevel, dat overigens in overeenstemming is met het nationale recht en met name met artikel 177 van de belastingwet, geen afbreuk doet aan de wezenlijke inhoud van het recht op eerbiediging van de communicatie tussen advocaten en hun cliënten, dat onder de versterkte bescherming van artikel 7 van het Handvest valt.

64 Wat betreft de omvang van de gevraagde informatie en het nationale recht dat de grondslag vormt van het litigieuze bevel en de boete die daaropvolgend aan F is opgelegd, heeft de verwijzende rechter er tevens op gewezen dat artikel 177 van de belastingwet tot gevolg heeft dat de advocaat die een dergelijk bevel krijgt in beginsel kan weigeren om inlichtingen te verstrekken, maar dat, wanneer hij uitsluitend in belastingzaken als adviseur of vertegenwoordiger optreedt, hij alle gevraagde inlichtingen moet verstrekken, behalve wanneer zijn cliënt door het verstrekken van die inlichtingen het risico van strafrechtelijke vervolging loopt.

65 In die omstandigheden moet worden aangenomen dat de verwijzende rechter met de vijfde en de zesde vraag, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, in wezen wenst te vernemen of artikel 7 en artikel 52, lid 1, van het Handvest aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een bevel zoals omschreven in punt 52 van dit arrest, dat gebaseerd is op een nationale regeling op grond waarvan de advisering en vertegenwoordiging door een advocaat in belastingzaken niet vallen onder de door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde versterkte bescherming van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt, behalve wanneer de cliënt het risico van strafrechtelijke vervolging loopt.

66 In dit verband dient allereerst in herinnering te worden gebracht dat deze versterkte bescherming van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt, zoals uit punt 51 van dit arrest blijkt, van toepassing is ongeacht het rechtsgebied waarop de advisering of vertegenwoordiging van de cliënt betrekking heeft.

67 Er zij evenwel aan herinnerd dat de in artikel 7 van het Handvest verankerde rechten geen absolute gelding hebben, maar moeten worden beschouwd in relatie tot hun functie in de samenleving. Zoals volgt 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 29 juli 2024, Belgian Association of Tax Lawyers e.a., C-623/22, EU:C:2024:639, punt 134 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

68 In het onderhavige geval heeft artikel 177, lid 2, van de belastingwet tot gevolg dat de advocaat die een verzoek heeft gekregen om informatie aan de autoriteiten te verstrekken, de toegang tot hetgeen hem is toevertrouwd in de uitoefening van zijn beroep niet kan weigeren voor zover het gaat om feiten waarvan hij kennis heeft gekregen tijdens zijn advisering of vertegenwoordiging in belastingzaken, behalve wanneer het gaat om vragen waarbij het antwoord het risico van strafrechtelijke vervolging voor zijn cliënt met zich meebrengt. Niets van de inhoud van de informatie-uitwisseling tussen een advocaat en zijn cliënt in belastingzaken, zowel in geval van een adviesgesprek als in het kader van een vertegenwoordiging in rechte, kan dus geheim worden gehouden voor de autoriteiten, met uitzondering van de inhoud die deze cliënt blootstelt aan het risico van strafrechtelijke vervolging.

69 In de lijn van hetgeen in die zin is bepaald in artikel 177 van de belastingwet, heeft ook het litigieuze bevel – waarbij opnieuw is verzocht om, op straffe van een boete, de in punt 62 van dit arrest bedoelde inlichtingen volledig, nauwkeurig en ongewijzigd te verstrekken, nadat F had aangegeven van mening te zijn dat het beroepsgeheim waaraan deze vennootschap gebonden is in de weg stond aan het verstrekken daarvan – tot gevolg dat niets van de inhoud van de informatie-uitwisseling tussen F en haar cliënt met betrekking tot de oprichting van de betrokken investeringsconstructie voor vennootschappen geheim kan worden gehouden voor de autoriteiten waarvan dit bevel afkomstig is.

70 In dit verband dient in herinnering te worden gebracht dat artikel 7 van het Handvest de geheimhouding van het door een advocaat gegeven juridisch advies waarborgt, zowel wat het bestaan als de inhoud ervan betreft. Derhalve mogen personen die een advocaat raadplegen redelijkerwijs verwachten dat hun communicatie privé en vertrouwelijk blijft en moeten deze personen, behalve in uitzonderlijke situaties, vertrouwen kunnen hebben in het feit dat hun advocaat zonder hun toestemming aan niemand zal bekendmaken dat zij hem raadplegen.

71 Het is juist dat het Hof in dit verband met name heeft verklaard dat niet kan worden geoordeeld dat de kennisgevingsplicht van artikel 8 bis ter, lid 5, van richtlijn 2011/16, zoals gewijzigd bij richtlijn 2018/822, 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. Het Hof kwam echter tot deze conclusie na te hebben opgemerkt dat ingevolge deze plicht de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen de advocaat-intermediair en zijn cliënt slechts in beperkte mate werd opgeheven ten aanzien van derden-intermediairs en de belastingdienst, en in

het bijzonder dat deze bepaling niet voorzag 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 (arrest Orde van Vlaamse Balies e.a., punten 39 en 40).

72 In het onderhavige geval leidt, zoals de advocaat-generaal in punt 50 van haar conclusie heeft opgemerkt, artikel 177 van de belastingwet, waarbij de inhoud van de adviezen die advocaten verstrekken op het gebied van de belastingen – een heel rechtsgebied waarover advocaten hun cliënten kunnen adviseren – bijna volledig wordt uitgesloten van de door artikel 7 van het Handvest geboden versterkte bescherming die van toepassing is op het beroepsgeheim van de advocaat, ertoe dat deze bescherming op dit rechtsgebied wordt uitgehold. Wat het litigieuze bevel zelf betreft, is het zo dat dit bevel – voor zover dat lijkt uit te gaan van de veronderstelling dat aangezien het beroepsgeheim van de advocaat niet kan worden tegengeworpen op grond van artikel 177 van de belastingwet, de belastingdienst het gehele dossier van F mag opvragen, waaronder met name de details betreffende de inhoud van de communicatie tussen F en de cliënt van deze vennootschap, ook al heeft het door F verstrekte advies betreffende de oprichting van bepaalde investeringsconstructies voor vennootschappen volgens haar geen betrekking op belastingzaken – tot gevolg heeft dat de kern van het door artikel 7 van het Handvest beschermde recht verder wordt aangetast.

73 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat een nationale bepaling zoals artikel 177 van de belastingwet en de toepassing ervan in de onderhavige zaak door middel van het onderhavige litigieuze bevel zich geenszins beperken tot uitzonderlijke situaties, maar door de omvang van de informatie die aan het beroepsgeheim van de advocaat mag worden onttrokken in het kader van de communicatie tussen deze laatste en zijn cliënt, afbreuk doen aan de wezenlijke inhoud van het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht.

74 Uit alle voorgaande overwegingen volgt dat een bevel zoals het litigieuze bevel dat gebaseerd is op een nationale regeling zoals artikel 177, lid 2, van de belastingwet, afbreuk doet aan de wezenlijke inhoud van het recht op eerbiediging van de communicatie tussen de advocaat en zijn cliënt, en derhalve een ongerechtvaardigde inmenging vormt.

75 Gelet op het voorgaande dient op de vijfde en de zesde vraag te worden geantwoord dat artikel 7 en artikel 52, lid 1, van het Handvest aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een bevel zoals omschreven in punt 52 van dit arrest, dat gebaseerd is op een nationale regeling op grond waarvan de advisering en vertegenwoordiging door een advocaat in belastingzaken niet vallen onder de door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde versterkte bescherming van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt, behalve wanneer de cliënt het risico van strafrechtelijke vervolging loopt.

## Kosten

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

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**1) Artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie**

**moet aldus worden uitgelegd dat**

**juridisch advies van een advocaat in vennootschapsrechtelijke aangelegenheden valt onder de door dit artikel gewaarborgde versterkte bescherming van de uitwisseling van informatie tussen een advocaat en zijn cliënt, met als gevolg dat een besluit waarbij een advocaat ertoe wordt gelast om de autoriteiten van de aangezochte lidstaat – met het oog op de uitwisseling van inlichtingen op verzoek als bedoeld in 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 – alle documenten en informatie te verstrekken over zijn relatie met zijn cliënt in het kader van die advisering, een inmenging vormt in het door dit artikel gewaarborgde recht op eerbiediging van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt.**

2) **Bij het onderzoek van de aspecten waarop de derde en de vierde vraag betrekking hebben, is niet gebleken van feiten of omstandigheden die afbreuk kunnen doen aan de geldigheid van richtlijn 2011/16 in het licht van artikel 7 en artikel 52, lid 1, van het Handvest van de grondrechten.**

3) **Artikel 7 en artikel 52, lid 1, van het Handvest van de grondrechten**

**moeten aldus worden uitgelegd dat**

**zij zich verzetten tegen een bevel zoals omschreven in punt 1 van dit dictum, dat gebaseerd is op een nationale regeling op grond waarvan de advisering en vertegenwoordiging door een advocaat in belastingzaken niet vallen onder de door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde versterkte bescherming van de communicatie tussen een advocaat en zijn cliënt, behalve wanneer de cliënt het risico van strafrechtelijke vervolging loopt.**

ondertekeningen