



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 2/2024
van 11 januari 2024
Rolnummers : 7480, 7498 en 7537**

In zake : de beroepen tot vernietiging van het decreet van het Waalse Gewest van 1 oktober 2020 «houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/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 » en door het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, en de rechters T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, D. Pieters, E. Bribosia, W. Verrijdt 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 11 december 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 15 december 2020, is beroep tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van het decreet van het Waalse Gewest van 1 oktober 2020 « houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 oktober 2020) ingesteld door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe en Gerd Goyvaerts, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Malherbe, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderden de verzoekende partijen eveneens de gedeeltelijke schorsing van hetzelfde decreet. Bij het arrest nr.45/2021 van 11 maart 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.045), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 16 maart 2021, tweede editie, heeft het Hof dat decreet gedeeltelijk geschorst.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 19 januari 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 20 januari 2021, heeft de « *Ordre des barreaux francophones et germanophone* », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Scarnà, advocaat bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van hetzelfde decreet.

Bij hetzelfde verzoekschrift vorderde de verzoekende partij eveneens de schorsing van hetzelfde decreet. Bij het arrest nr. 94/2021 van 17 juni 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.094), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 januari 2022, heeft het Hof de vordering tot schorsing verworpen.

c. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 17 maart 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 19 maart 2021, heeft het Instituut van de Belastingadviseurs en de Accountants, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Judo en Mr. L. Proost, advocaten bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 3 en 5 van hetzelfde decreet.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7480, 7498 en 7537 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Waalse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Hirsch en Mr. V. Delcuve, advocaten bij de balie te Brussel, heeft memories ingediend en de verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 17 mei 2023 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers K. Jadin en W. Verrijdt te hebben gehoord, beslist :

- dat de zaken in staat van wijzen zijn,
- de partijen uit te nodigen, in een uiterlijk op 15 juni 2023 in te dienen aanvullende memorie, waarvan ze binnen dezelfde termijn een kopie laten toekomen aan de andere partijen, hun standpunt mee te delen over de gevolgen, voor de beroepen tot vernietiging, van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963).
- 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 een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 28 juni 2023 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

De verzoekende partijen hebben aanvullende memories ingediend.

Ingevolge de verzoeken van de verzoekende partijen in de zaken nrs. 7498 en 7537 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. 7480;
 - . Mr. S. Scarnà en Mr. J. Noël, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 7498;
 - . Mr. F. Judo, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 7537;
 - . Mr. V. Delcuve en Mr. M. De Smedt, advocaat bij de balie te Brussel, tevens *loco* Mr. A. Hirsch, voor de Waalse Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers K. Jadin en W. Verrijdt verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten 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 ontvankelijkheid

A.1. De Waalse Regering voert aan dat het beroep onontvankelijk is wat betreft de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers » aangezien dit een feitelijke vereniging is, die bijgevolg niet over de vereiste hoedanigheid beschikt om een beroep in te dienen.

Ten gronde

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7480

A.2.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 leiden een eerste middel af uit de schending, door de artikelen 3 en 5 van het decreet van het Waalse Gewest van 1 oktober 2020 « houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : het decreet van 1 oktober 2020), van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet, van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en van artikel 1^{ter} van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten. Zij voeren aan dat het mogelijk is de artikelen 3 en 5 van het decreet van 1 oktober 2020 zo te interpreteren dat de belastingplichtigen en de intermediairs slechts aan de betwiste meldingsplicht zijn onderworpen wanneer zij persoonlijke aanknopingspunten met het Waalse Gewest hebben. Dat heeft volgens de verzoekende partijen binnen de Belgische economische en monetaire unie een onverantwoord

verschil in behandeling tot gevolg, dat de doelstellingen van de aangevoerde bepalingen in het gedrang brengt. Ze verwijzen daarbij naar het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State, dat volgens hen ten onrechte werd gevolgd.

A.2.2. De Waalse Regering antwoordt dat de bestreden criteria niet werden ingevoerd als antwoord op een opmerking van de afdeling wetgeving van de Raad van State, zodat het voor een intermediair mogelijk is te bepalen wanneer die onderworpen is aan een meldingsplicht in het Waalse Gewest. In dat opzicht biedt de bestreden bepaling net meer rechtszekerheid. Volgens de Waalse Regering kan niet worden ingezien hoe die bepaling de uitoefening van de bevoegdheden van de federale wetgever of van andere decreet- of ordonnantiegevers zou beperken of onmogelijk maken. Meer nog, het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest voorzag in zeer gelijksoortige criteria. De hypothese waarnaar de verzoekende partijen verwijzen, waarbij een intermediair zou kunnen ontsnappen aan de meldingsplicht, is onbestaande, aangezien de bestreden bepaling net de situatie betreft waarin meerdere verplichtingen gelden.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7480

A.3.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 leiden een tweede middel af uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, doordat het decreet 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) omzet in materies, andere dan de vennootschapsbelastingen, zonder dat daartoe een redelijke verantwoording wordt gegeven. In het kader van hun eerste twee middelen vragen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 het Hof de volgende vraag te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« Schendt de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, in haar geheel genomen, de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, lid 5, 6, g), 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU en de artikelen 7, 8, lid 1, en 47 van het Handvest, doordat die richtlijn,

- ten eerste, verplichtingen invoert voor het bereiken van een normdoel dat reeds wordt beoogd bij de richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt en zo de doelstelling van de Europese Unie inzake de verdeling van de bevoegdheden schendt,

- ten tweede, bepalingen invoert die tot gevolg hebben dat zij de werking van de interne markt schaden, terwijl een bevorderend effect een noodzakelijke vereiste is voor de toepassing van de verdragsbepaling op basis waarvan die richtlijn door de Raad werd aangenomen, en zo de doelstellingen van de Europese Unie inzake de verdeling van de bevoegdheden, de bescherming van de private levenssfeer tegen willekeurige overheidsinmengingen en van de eengemaakte markt schendt ? ».

A.3.2. De Waalse Regering voert aan dat de verzoekende partijen noch de te vergelijken categorieën van personen identificeren, noch voldoende uiteenzetten op welke wijze de door hen aangevoerde referentienormen zouden zijn geschonden. Indien het middel in dat opzicht toch ontvankelijk zou zijn, voert de Waalse Regering, in ondergeschikte orde, aan dat de beweringen van de verzoekende partijen feitelijk onjuist zijn. Uit artikel 2 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) blijkt duidelijk dat het toepassingsgebied van die richtlijn niet beperkt is tot de vennootschapsbelastingen. Het feit dat de preambule van de richtlijn (EU) 2018/822 naar die vennootschapsbelastingen verwijst, volstaat niet om daaraan voorbij te gaan. Het middel is bijgevolg niet gegrond.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7480

A.4.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 leiden een derde middel af uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU), met de artikelen 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het Verdrag betreffende de werking van de

Europese Unie (hierna : het VWEU), met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Zij klagen aan dat de informatieverplichtingen die in het decreet worden ingevoerd, gebaseerd zijn op vermoedens van agressieve fiscale planning die niet op redelijke wijze kunnen worden afgeleid uit de in de richtlijn (EU)2018/822 uitgewerkte wezenskenmerken. Daarnaast klagen zij aan dat bepaalde van de wezenskenmerken een onweerlegbaar vermoeden invoeren, doordat zij niet toelaten dat de betrokken belastingplichtige aantoonde dat het oogmerk van de constructie niet voornamelijk fiscaal is.

Zij vragen het Hof aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vragen te stellen :

« 1. Dienen de artikelen 4, lid 3, 5, lid 4, en 6 van het VEU, in samenhang gelezen met de artikelen 2, lid 5, 6, g), 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU en de artikelen 7, 8, 20, 47 tot 53 van het Handvest, die op zijn minst in hetzelfde niveau van bescherming dienen te voorzien als artikel 8 van het EVRM, zo te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de inwerkingstelling van de gehele 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 of van de bepalingen vervat in artikel 1, punt 1), *b*), en punt 2), en bijlage IV ervan, die aan de lidstaten opleggen om volgende verplichtingen in nationale of regionale normen om te zetten :

- meldingsverplichtingen inzake inlichtingen die die nationale overheden mogelijk reeds bekend zijn onder de bestaande Europese regels voor de uitwisseling van informatie of die kunnen worden opgevraagd om misbruiken tegen te gaan ?

- Kan een dergelijke verplichting dan andere nationale belastingen dan de vennootschapsbelasting betreffen zonder dat wordt aangetoond dat de grensoverschrijdende fiscale planning tot ernstige derving van inkomsten uit die andere belastingen leidt ?

- Kan een dergelijke verplichting ontstaan door de loutere aanwezigheid van een van de criteria bedoeld in bijlage IV bij de richtlijn, ook wanneer er geen logisch of noodzakelijk verband is met een risico op belastingontwijking of een aanwezigheid van praktijken die een fiscaal misbruik uitmaken ?

- Kunnen de personen op wie een meldingsverplichting met toepassing van een van de criteria bedoeld in bijlage IV bij de richtlijn betrekking heeft, worden uitgesloten van het recht om het bewijs te leveren dat de grensoverschrijdende constructie een ander dan fiscaal hoofddoel heeft, wanneer hun om opheldering wordt gevraagd ingevolge de niet-melding van de grensoverschrijdende constructie ?

2. In geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag, dienen artikel 1, punt 1), *b*), en punt 2), en bijlage IV 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 zo te worden uitgelegd dat :

- de nationale rechtsnorm die deze Europese norm omzet, noch de Europese norm zelf, kunnen worden toegepast in overeenstemming met het primair Unierecht ?

- de nationale rechtsnorm die deze Europese norm omzet, niet kan worden toegepast buiten de materie van de vennootschapsbelasting, of belastingen met hetzelfde effect als een directe belasting op het omzetcijfer van een rechtspersoon, zonder te hebben aangetoond dat in die andere materie door grensoverschrijdende constructies in belangrijke mate minder inkomsten worden geïnd ?

- de nationale of regionale rechtsnorm welke die Europese norm omzet, verplicht is om de meldingsplicht te beperken tot de aanwezigheid van een of meer gecombineerde aanwijzingen van een belastingvoordeel dat ontstaat uit een agressieve fiscale planning en van een beroep doen op een kunstgreep zoals opgenomen in de aanbeveling van 6 december 2012 van de Europese Commissie ?

- de nationale of regionale rechtsnorm welke die Europese norm omzet, in geval van niet-aangifte de mogelijkheid toelaat om in alle gevallen het tegenbewijs te leveren dat de grensoverschrijdende constructie geen uit een agressieve fiscale planning ontstaan belastingvoordeel als voornaamste oogmerk had, of dat zij een economische realiteit betrof ? ».

A.4.2. Volgens de Waalse Regering is er geen enkele aanleiding om de voorgestelde prejudiciële vragen te stellen, aangezien de redeneringen die daaraan ten grondslag liggen, zelfs niet de schijn wekken gegrond te zijn. Het eerste onderdeel is niet gegrond, aangezien het duidelijk is dat het toepassingsgebied van de richtlijn 2011/16/EU ruimer is dan wat de verzoekende partijen beweren. Dit blijkt ook uit de overwegingen bij de richtlijn (EU) 2018/822. Er valt evenmin in te zien hoe de richtlijn (EU) 2018/822 zou samenvallen met de richtlijn 2011/16/EU, aangezien het net de bedoeling is om die laatste te wijzigen. Met betrekking tot het vermoeden van belastingontduiking, voert de Waalse Regering aan dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 er een zeer eenzijdige lezing van de richtlijn op nahouden. Uit de richtlijn (EU) 2018/822 blijkt immers duidelijk dat er geen vermoeden van belastingontduiking wordt ingevoerd, maar enkel dat er criteria worden opgesteld die een indicatie vormen dat er een risico op belastingontduiking zou kunnen ontstaan.

Wat betreft het vierde, vijfde en zesde middel in de zaak nr. 7480

A.5. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 leiden een vierde middel af uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, doordat het begrip intermediair onvoldoende duidelijk gedefinieerd is ten aanzien van diegenen die geen promotoren zijn. Aangezien de definities in het decreet gebaseerd zijn op de richtlijn, schendt deze volgens de verzoekende partijen eveneens de aangehaalde bepalingen.

A.6. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 leiden een vijfde middel af uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63 en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de aanvang en het einde van de termijn voor het vervullen van de meldingsplicht onvoldoende duidelijk zijn gedefinieerd.

A.7. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 leiden een zesde middel af uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, 172 en 190 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, met de artikelen 49, 56 en 63 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het decreet van 1 oktober 2020 in werking treedt op 1 juli 2020, terwijl het pas op 20 oktober 2020 in het *Belgisch Staatsblad* is verschenen.

A.8. Met betrekking tot hun vierde, vijfde en zesde middel vragen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 om aan het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen te stellen :

« 1. Zijn de artikelen 20, 47 tot 53 van het Handvest, in samenhang gelezen met artikel 6 van het VEU, die op zijn minst in hetzelfde niveau van bescherming dienen te voorzien als de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het EVRM, onverenigbaar met de bepalingen van artikel 1, punt 1), b), punt 20, en punt 2), elk in samenhang gelezen met artikel 1, punt 6), 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, die, afzonderlijk of gezamenlijk, de lidstaten verplichten om in hun nationale of regionale wetgeving een meldingsverplichting voor hun rechtsonderhorigen om te zetten :

- waarbij in onduidelijke en/of subjectieve bewoordingen meldingsverplichtingen worden opgelegd aan personen die afhangen van informatie van derden zonder een eigen toegang tot alle noodzakelijke inlichtingen om rechtsgeldig te kunnen voldoen aan hun eigen meldingsplicht ?

- waarbij in onduidelijke en/of subjectieve bewoordingen de verplichting wordt opgelegd een aanvangspunt van de meldingsplicht te bepalen dat niet afhangt van een handeling die wordt gesteld door de persoon zelf die gehouden is door zijn eigen meldingsplicht ?

- waarbij een retroactieve meldingsplicht wordt opgelegd zelfs vóór de betrokkenen de interpretatie kennen die door de lidstaat aan de Europese norm zal worden voorbehouden ?

2. In geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag, dient artikel 1, punt 1), b), punt 2) en punt 6), 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 zo te worden uitgelegd dat :

- de intermediairs die in de lidstaat kritieke diensten verlenen samen met de intermediair die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbeveelt of verkoopt, gehouden kunnen zijn tot een persoonlijke meldingsplicht tegenover die lidstaat ? En dat op zijn minst de niet-melding niet kan worden bestraft ten aanzien van personen die niet betrokken zijn in kritieke diensten voor de levering van een grensoverschrijdende constructie ?

- het aanvangspunt van een fase pas aanleiding kan geven tot een persoonlijke meldingsplicht voor de intermediair vanaf het ogenblik waarop de intermediair zelf een handeling heeft gesteld die logischerwijze het besef in zich draagt dat daarmee een nieuwe meldingsplichtige fase ontstaat ? En dat bij een ontradende sanctie die wordt opgelegd bij de omzetting van die Europese norm rekening dient te worden gehouden met de omstandigheden eigen aan de zaak teneinde één enkele straf te bepalen zo er enkel korte tijdsintervallen zijn tussen de meldingsplichtige fases van eenzelfde grensoverschrijdende constructie ?

- de meldingsplicht in de tijd beperkt dient te worden tot de fase die lopende is op de dag van de inwerkingtreding van de nationale wet die de Europese norm omzet ?

- de nationale norm geen terugwerkende sancties mag opleggen en bij de omzetting van de Europese norm rekening dient te worden gehouden met de omstandigheden eigen aan de zaak die naar nationale administratieve praktijken kunnen verantwoord worden dat er beperkte sancties worden opgelegd of wordt afgezien van sancties bij niet-naleving van de meldingsplicht onder nationale fiscale bepalingen ? ».

A.9. Volgens de Waalse Regering zijn het vierde, het vijfde en het zesde middel niet zozeer gericht tegen het decreet van 1 oktober 2020, maar wel tegen de richtlijn (EU) 2018/822. Enige verwarring die ontstaat over de invulling van de begrippen intermediair, dan wel de meldingsplicht, wordt vooral door de verzoekende partijen zelf gecreëerd. Ten aanzien van de inwerkingtreding van het decreet, antwoordt de Waalse Regering dat in de praktijk geen retroactieve toepassing kan plaatsvinden, aangezien het Waalse Gewest nog niet zelf instaat voor de betrokken belastingen. Zo staat het Waalse Gewest pas vanaf 1 januari 2021 in voor de onroerende voorheffing. Tot op dat moment geldt de federale regeling. De hypothese waarnaar de verzoekende partijen verwijzen, is bijgevolg onbestaande.

Wat betreft het zevende middel in de zaak nr. 7480

A.10. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 leiden een zevende middel af uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 6 en 19 van het VEU, met artikel 16, lid 1, van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, lid 3, 8 en 10 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het decreet van 1 oktober 2020 het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zou opheffen door hun de meldingsplicht op te leggen. Zij klagen aan dat zelfs de uitzonderingen waarin is voorzien op basis van het beroepsgeheim, gepaard gaan met verplichtingen om andere intermediairs dan wel belastingplichtigen op gemotiveerde wijze op de hoogte te brengen van het feit dat het beroepsgeheim wordt aangevoerd.

Zij voeren aan dat het decreet van 1 oktober 2020 die bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van het decreet, zich op zijn beroepsgeheim beroept om te worden vrijgesteld van de periodieke meldingsplicht inzake marktclare constructies. De advocaat kan echter niet voldoen aan die meldingsplicht zonder zijn beroepsgeheim te schenden.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 klagen eveneens aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, ertoe gehouden is de andere betrokken intermediairs schriftelijk en gemotiveerd ervan op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 vragen aan het Hof om aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

« 1. Dienen de artikelen 2, 4, lid 3, 6 en 19 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, in samenhang gelezen met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 47 tot 53 van het Handvest, die op zijn minst in hetzelfde niveau van bescherming dienen te voorzien als de artikelen 6, lid 3, en 8 van het EVRM, en artikel 16, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie zo te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de gehele richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, die de lidstaten verplicht tot het omzetten van verplichtingen voor advocaten die zijn ingeschreven bij in die lidstaat gevestigde balies en voor hun cliënten om :

- in bepaalde gevallen het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten uit te sluiten ?
- cliënten van advocaten te verplichten om jegens overheden het feit en de inhoud van hun besprekingen met hun advocaat te melden ?
- cliënten van advocaten toe te staan om opheffing te verlenen van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten wanneer dat strijdig is met de rechtstraditie van de betrokken lidstaat ?
- het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten in de rechtstraditie van die lidstaat te onderwerpen aan eenzelfde regeling als voor het beroepsgeheim van andere beroepen en hen zo te verplichten, rekening houdende met de verhoogde vereisten van duidelijkheid voor normen die verplichtingen opleggen aan advocaten :
 - . aan andere personen dan hun cliënt de identiteit van hun cliënt, het voorwerp van de gesprekken met die cliënt, het verleende advies en de geleverde prestaties ter kennis te brengen ?
 - . andere personen dan hun cliënten te bevragen over de aard, het voorwerp en de omvang van hun besprekingen, de verleende adviezen en prestaties aan hun cliënten ?
 - . een melding in te dienen tegen elke notie van het beroepsgeheim in omdat andere personen niet hebben voldaan aan hun meldingsverplichtingen ?
 - . op vraag van de bevoegde overheid het bewijs voor te leggen van de identiteit van hun cliënten of van andere personen aan wie de advocaat kennisgevingen heeft gedaan, alsmede het bewijs van het indienen van een geldige melding door ten minste één van die personen ?
 - . op vraag van de bevoegde overheid eender welke inlichting te verstrekken met betrekking tot grensoverschrijdende constructies ?

2. In geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag, kan aan artikel 1, punt 2), punten 5, 6 en 9, 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 nog toepassing worden verleend met betrekking tot advocaten en hun cliënten in die lidstaten die voorzien in een beroepsgeheim voor advocaten ?

3. In geval van een bevestigend antwoord van een gehele of gedeeltelijke toepassing, kunnen de geschonden normen van het primair Unierecht dan tot een toepassing verplichten waarbij ten minste één of meer van de volgende modaliteiten in acht moeten worden genomen ?

- Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten duldt geen uitsluiting en verzet zich tegen een gelijke behandeling van een advocaat en zijn cliënt onder de vrijstellingsregeling die is ingevoerd voor het beroepsgeheim van andere beroepen.
- Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten verzet zich tegen elke vrijgave van informatie door een advocaat aan een andere persoon dan diens cliënt. Teneinde de cliënt van de advocaat de mogelijkheid te bieden aan diens eigen meldingsverplichtingen te voldoen, dient aan de cliënt te worden toegestaan een abstract schema neer te leggen zonder enige verplichting om in dat schema de identiteit van de advocaat of de inhoud van de met hem uitgewisselde informatie en documenten te melden.
- Voor zover enige verplichtingen nog kunnen worden opgelegd aan advocaten ten opzichte van hun cliënten, dient het toezicht op de naleving van die verplichtingen bij uitsluiting toe te komen aan de stafhouder van de

advocaat, die zal waken over het respect van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten volgens de rechtstraditie van de betrokken lidstaat ».

A.11. De Waalse Regering herhaalt dat ook dat middel voornamelijk is gericht tegen de richtlijn (EU) 2018/822, en niet tegen het decreet. Zij stelt vast dat het Hof reeds een prejudiciële vraag heeft gesteld omtrent dat middel, en is van oordeel dat het de rechtsbedeling ten goede zou komen indien het Hof dezelfde vraag ook in deze zaak zou stellen, zodat de zaken bij het Hof van Justitie worden samengevoegd. Ten minste zouden de partijen in deze zaak zich via een aanvullende memorie moeten kunnen uitspreken over het eventuele arrest van het Hof van Justitie.

Wat het eerste middel betreft in de zaak nr. 7498

A.12. De verzoekende partij in de zaak nr. 7498 leidt een eerste middel af uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 12, 14 en 190 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met artikel 49 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de grondbeginselen van rechtszekerheid en niet-retroactiviteit van de wetten.

Zij merkt in eerste instantie op dat een niet-naleving van de bij het decreet van 1 oktober 2020 opgelegde verplichtingen wordt bestraft met administratieve geldboeten van 2 500 tot 25 000 euro en, in geval van bedrieglijk opzet of oogmerk om schade te berokkenen, van 5 000 tot 50 000 euro. Met verwijzing naar de rechtspraak van het Hof en naar die van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens stelt zij dat die administratieve geldboeten strafrechtelijk van aard zijn, zodat de bepalingen van het decreet van 1 oktober 2020 onderworpen zijn aan het wettigheidsbeginsel in zijn formele en materiële dimensie, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van niet-retroactiviteit van de wetten.

Zij merkt vervolgens op dat, krachtens artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, een intermediair verplicht is de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan hij kennis, bezit of controle heeft, aan de bevoegde overheid te verstrekken. Volgens haar zijn de bestreden bepalingen opzettelijk in vage en onduidelijke bewoordingen en begrippen uitgedrukt, zodat de adressaten van het decreet van 1 oktober 2020 elke rechtszekerheid wordt ontnomen. Ten eerste merkt zij op dat het decreet van 1 oktober 2020 geen definitie geeft van het begrip « constructie », dat nochtans centraal staat. Volgens haar doet de door het decreet van 1 oktober 2020 aangebrachte verduidelijking dat « een constructie [...] uit verscheidene stappen of onderdelen [kan] bestaan » vermoeden dat een constructie ook uit slechts één stap of onderdeel kan bestaan, wat de betekenis van dat begrip nog onzekerder maakt. Daarnaast stelt zij dat, in tegenstelling tot hetgeen in de parlementaire voorbereiding wordt gesuggereerd, het begrip « constructie » niet kan worden gedefinieerd aan de hand van de bij het decreet van 1 oktober 2020 vastgestelde « wezenskenmerken ».

Ten tweede voert zij aan dat noch de tekst van het decreet van 1 oktober 2020, noch de parlementaire voorbereiding van het decreet van 1 oktober 2020, noch de parlementaire voorbereiding van de federale wet waarbij dezelfde Europese richtlijn is omgezet toelaten de draagwijdte van het adjectief « grensoverschrijdend » en van het begrip « deelnemer » aan een constructie te begrijpen.

Ten derde merkt de verzoekende partij op dat het decreet van 1 oktober 2020 in vijf categorieën van wezenskenmerken voorziet om te bepalen of een grensoverschrijdende constructie al dan niet moet worden gemeld. Volgens haar zijn die wezenskenmerken onduidelijk en niet relevant.

Ten vierde is volgens de verzoekende partij in de zaak nr. 7498 de adressaat van de te verstrekken inlichtingen niet duidelijk omschreven in artikel 64^{quinquies}/2, § 3, van het decreet van het Waalse Gewest van 6 mei 1999 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen » (hierna : het decreet van 6 mei 1999), zoals het werd ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020.

Ten vijfde zijn de te verstrekken inlichtingen volgens de verzoekende partij onduidelijk en obscuur. Zij stelt in dat verband onder meer dat de definitie van « verbonden onderneming », ingevoegd in artikel 64^{bis}, § 1, vierde lid, 24°, van het decreet van 6 mei 1999 bij het decreet van 1 oktober 2020, niet voldoende duidelijk en precies is geformuleerd. Zij onderstreept dat het nochtans onontbeerlijk is dat de meldingsplichtige inlichtingen duidelijk worden gedefinieerd, omdat een onvolledige melding wordt bestraft met administratieve geldboeten van strafrechtelijke aard.

Bovendien stelt zij dat artikel 8 van het decreet van 1 oktober 2020 voorziet in een retroactieve toepassing van de meldingsverplichtingen die het decreet oplegt. Zij onderstreept eveneens dat, terwijl dat decreet op 1 oktober 2020 werd goedgekeurd, artikel 64*quinquies*/2, § 11, van het decreet van 6 mei 1999, zoals het werd ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, bepaalt dat de intermediairs en, in voorkomend geval, de relevante belastingplichtigen uiterlijk op 31 augustus 2020 de inlichtingen verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Volgens haar hadden de intermediairs en de relevante belastingplichtigen, op het ogenblik van de implementatie van een grensoverschrijdende constructie, moeten kunnen bepalen of die constructie moet worden gemeld. De verzoekende partij doet gelden dat de terugwerkende kracht van het decreet van 1 oktober 2020 niet absoluut noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang. Zij merkt in dat verband onder meer op dat de richtlijn (EU) 2020/876 van de Raad van 24 juni 2020 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU om te voorzien in de dringende behoefte aan uitstel van bepaalde termijnen voor de verstrekking en uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied vanwege de COVID-19-pandemie » de lidstaten heeft toegestaan om de termijn voor het melden van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 te verlengen tot uiterlijk 28 februari 2021. Volgens de verzoekende partij toont die door de Europese wetgever geboden uitstel­mogelijkheid aan dat de terugwerkende kracht van het decreet van 1 oktober 2020 niet noodzakelijk is.

Daarnaast verwijst de verzoekende partij, aangezien het decreet van 1 oktober 2020 de richtlijn (EU) 2018/822 omzet, naar de prejudiciële vragen die zij voorstelt in het verzoekschrift tot vernietiging; zij verzoekt het Hof die vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie opdat dat Hof zich zou uitspreken over de overeenstemming van de genoemde richtlijn met de grondbeginselen van rechtszekerheid en wettigheid.

Ten slotte verwijst de verzoekende partij, ter vergelijking, naar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie en van het Hof met betrekking tot de verplichting, voor advocaten, om in bepaalde omstandigheden witwasdelicten aan te geven. Zij verwijst ook naar het arrest van het Hof nr. 167/2020 van 17 december 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167).

A.13. De Waalse Regering antwoordt dat het decreet wel degelijk voldoende duidelijk en voorspelbaar is. Het feit dat grensoverschrijdende constructies zelf kunnen evolueren, doet daaraan geen afbreuk. Het middel is in werkelijkheid gericht tegen de richtlijn (EU) 2018/822, en behoort tot de bevoegdheid van het Hof van Justitie, al is volgens de Waalse Regering niet aangetoond dat in dit geval een prejudiciële vraag aangewezen is. Ten aanzien van de inwerkingtreding van het decreet, antwoordt de Waalse Regering dat in de praktijk geen retroactieve toepassing kan plaatsvinden, aangezien het Waalse Gewest nog niet zelf instaat voor de betrokken belastingen. De hypothese waarnaar de verzoekende partijen verwijzen, is bijgevolg onbestaande.

Wat het tweede middel betreft in de zaak nr. 7498

A.14.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 7498 leidt een tweede middel af uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, van de artikelen 7, 8, 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, van de artikelen 1 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 47, 48, 49, 51 en 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de algemene rechtsbeginselen inzake de rechten van de verdediging en met artikel 6, lid 2, van het VEU. In het verzoekschrift tot vernietiging verdeelt zij dat middel in drie onderdelen en verzoekt zij het Hof verschillende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie te stellen.

A.14.2. In het eerste onderdeel voert zij aan dat het decreet van 1 oktober 2020 het recht op bescherming van het privéleven, het recht op een eerlijk proces en het beroepsgeheim van de advocaat schendt.

Na te hebben herinnerd aan de rechtspraak van het Hof en van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens met betrekking tot het recht op eerbiediging van het privéleven, doet de verzoekende partij gelden dat de inlichtingen die worden beoogd door de bij het decreet van 1 oktober 2020 opgelegde meldingsplicht tot de privésfeer behoren, die onder meer de zakelijke en beroepsactiviteiten omvat. Volgens haar vormt het meedelen van die inlichtingen een schending van het recht op eerbiediging van het privéleven van zowel de advocaat-intermediair als de relevante belastingplichtige, ongeacht de persoon die aan de bevoegde overheid die inlichtingen verstrekt.

De verzoekende partij herinnert aan de rechtspraak van het Hof met betrekking tot het beroepsgeheim van de advocaat en doet vervolgens gelden dat artikel 2 van de richtlijn (EU) 2018/822 de lidstaten alle vrijheid van handelen heeft gelaten wat betreft het opleggen van de meldingsplicht aan de intermediairs die aan het beroepsgeheim onderworpen zijn. Volgens de verzoekende partij is, aangezien het decreet van 1 oktober 2020 in een vrijstellingsregeling voorziet wanneer de intermediair onderworpen is aan het beroepsgeheim, de decreetgever van oordeel dat de meldingsplicht een schending zou inhouden van het beroepsgeheim van de advocaat-intermediair. De verzoekende partij is van mening dat de bij het decreet van 1 oktober 2020 ingevoerde vrijstellingsregeling het beroepsgeheim van de advocaat niettemin schendt. In de eerste plaats stelt zij vast dat het enige onderscheid dat door het decreet van 1 oktober 2020 wordt gemaakt tussen de verschillende aan het beroepsgeheim onderworpen beroepen bestaat in de toepassing van de vrijstellingsregeling op uitsluitend de houders van een geheim waarvan de onthulling strafbaar is. Zij onderstreept vervolgens dat een intermediair die zich op die vrijstelling beroept, verplicht is een andere intermediair ervan in kennis te stellen dat hij zijn meldingsplicht niet kan nakomen. Volgens haar schendt een dergelijke kennisgeving aan een andere intermediair, die niet gebonden is door hetzelfde beroepsgeheim, noch door dezelfde deontologische regels, het beroepsgeheim. De verzoekende partij besluit daaruit dat het decreet van 1 oktober 2020 louter voorziet in een overdracht van de meldingsplicht naar een andere intermediair die niet aan het beroepsgeheim onderworpen is of, bij gebrek aan een andere intermediair, naar de relevante belastingplichtige. Volgens haar schendt het onthullen van inlichtingen die onder het beroepsgeheim vallen, door een andere intermediair of door de relevante belastingplichtige zelf, het beroepsgeheim van de advocaat. De verzoekende partij onderstreept ten slotte dat het beroepsgeheim van de advocaat minder goed beschermd wordt door het decreet van 1 oktober 2020, dat betrekking heeft op wettige constructies, dan door de antiwitwaswetgeving, die tot doel heeft bijzonder ernstige misdrijven te bestrijden. Met verwijzing naar de rechtspraak van het Hof besluit zij dat het beroepsgeheim van de advocaat hoe dan ook moet worden beschermd wanneer de advocaat optreedt in het kader van zijn wezenlijke activiteiten, zijnde vertegenwoordiging in rechte en juridisch advies.

A.14.3. In het tweede onderdeel klaagt de verzoekende partij aan dat niet in een vrijstelling is voorzien voor de marktklare constructies. Zij verwijst in dat verband naar het arrest van het Hof nr. 167/2020, waarbij het Hof oordeelde dat de onmogelijkheid, voor de advocaten, om zich op het beroepsgeheim te beroepen met betrekking tot de periodieke meldingsplicht voor marktklare grensoverschrijdende constructies niet in een redelijk verband van evenredigheid staat tot het nagestreefde doel.

A.14.4. In het derde onderdeel voert de verzoekende partij aan dat het decreet van 1 oktober 2020 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, doordat alle intermediairs die gehouden zijn door een beroepsgeheim op dezelfde manier worden behandeld en doordat niet in afzonderlijke regels voor advocaten is voorzien.

A.15. De Waalse Regering merkt op dat ook dat middel voornamelijk gericht is tegen de richtlijn (EU) 2018/822. In die context, en met verwijzing naar de arresten van het Hof in het kader van de schorsingsprocedures, voert zij aan dat het noodzakelijk zal zijn de partijen toe te laten hun opmerkingen te communiceren over het antwoord van het Hof van Justitie.

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7537

A.16. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 leidt een eerste middel af uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet en van de bevoegdheidsverdelende regels vervat in artikel 6, § 1, VI, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen. Zij klaagt aan dat het decreet van 1 oktober 2020 verplichtingen oplegt aan intermediairs die behoren tot intellectuele beroepen, terwijl dit een bevoegdheid is die voorbehouden is aan de federale wetgever. Voor het overige sluit het middel aan bij het eerste middel in de zaak nr. 7480.

A.17. De Waalse Regering herhaalt haar antwoord met betrekking tot het eerste middel in de zaak nr. 7480.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7537

A.18. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 leidt een tweede middel af uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen van artikel 5 van het VEU en met artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Zij klaagt aan dat het decreet van 1 oktober 2020 gebaseerd is op een richtlijn die de fundamentele beginselen van het recht van de Europese Unie schenden. Het middel sluit

aan bij het tweede en derde middel in de zaak nr. 7480 en bij het tweede middel in de zaak nr. 7498. Zij vraagt aan het Hof om de volgende prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie :

« Is de richtlijn 2018/822/EU 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, verenigbaar met het primaire Unierecht en met name met de artikelen 49, 56, 63 en 115 VWEU en de artikelen 7, 8 en 52 van het Handvest van de grondrechten, in zoverre zij kan leiden tot de verplichting voor de intermediairs om hun beroepsgeheim op te heffen op grond van vermoedens die steunen op het secundaire recht ? ».

A.19. De Waalse Regering verwijst in essentie naar haar antwoord op het derde middel in de zaak nr. 7480.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7537

A.20. De verzoekende partij in de zaak 7537 leidt een derde middel af uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Volgens haar doen de bestreden bepalingen een verschil in behandeling ontstaan ten aanzien van het beroepsgeheim, naargelang de intermediairs advies geven over de bestaande rechtstoestand van de cliënt enerzijds of over de toekomstige rechtstoestand van de cliënt of over niet-juridische elementen van de toestand van de cliënt anderzijds. Zij bekritiseert het feit dat de bestreden bepalingen in het tweede geval het beroepsgeheim niet beschermen.

A.21. De Waalse Regering herhaalt in essentie haar antwoord op het tweede middel in de zaak nr. 7480.

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7537

A.22. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 leidt een vierde middel af uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Zij voert aan dat de bestreden bepalingen, zonder dat een redelijke verantwoording bestaat, een verschil in behandeling doen ontstaan onder de intermediairs, naargelang zij al dan niet samenwerken met andere intermediairs. Zij onderstreept dat, in aanwezigheid van meerdere intermediairs, een intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim de andere intermediairs hiervan op gemotiveerde wijze in kennis moet stellen : ofwel zijn de andere intermediairs niet onderworpen aan het beroepsgeheim en schendt de verplichting tot gemotiveerde kennisgeving in dat geval het beroepsgeheim, ofwel zijn de andere intermediairs eveneens onderworpen aan het beroepsgeheim en is de laatste intermediair aldus, met schending van het beroepsgeheim, ertoe gehouden over te gaan tot de melding. Volgens haar vloeit hieruit voort dat, wanneer een intermediair samenwerkt met andere intermediairs, de bestreden bepalingen noodzakelijkerwijs leiden tot een schending van het beroepsgeheim.

A.23. De Waalse Regering antwoordt dat het middel is gebaseerd op een verkeerd uitgangspunt. Als alle intermediairs gehouden zijn door het beroepsgeheim, rust de meldingsplicht op de belastingplichtige. Ook de motiveringsverplichting waarnaar de verzoekende partij verwijst, is onbestaande.

Ten aanzien van de weerslag van het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022

A.24. Bij het voormelde arrest nr. 167/2020 heeft het Hof een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. Het Hof van Justitie heeft die vraag beantwoord bij zijn arrest van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963).

Bij beschikking van 17 mei 2023 heeft het Hof de partijen uitgenodigd om in een aanvullende memorie een standpunt in te nemen over de weerslag van het arrest van het Hof van Justitie op de beroepen tot vernietiging. In wat volgt worden de standpunten van de partijen weergegeven over de weerslag van het arrest van het Hof van Justitie op de beroepen tot vernietiging.

A.25.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 gaan in hun aanvullende memorie hoofdzakelijk in op de argumenten die zij reeds in hun verzoekschriften hebben vermeld. Daarbij stellen zij een aantal aanpassingen voor aan de door hen voorgestelde prejudiciële vragen. Daarnaast breiden zij hun verzoekschrift uit met een aantal bijkomende verzoeken.

A.25.2. De verzoekende partij in de zaak nr. 7498 voert in haar aanvullende memorie aan dat het arrest van het Hof van Justitie, alsook de arresten die het Grondwettelijk Hof reeds in deze materie heeft geveeld, ertoe leiden dat het artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020 moet worden vernietigd. Zij verzoekt bijkomend om ook artikel 64*quinquies*/2, § 12, van het decreet van 6 mei 1999 te vernietigen. Zij argumenteert dat ook de verplichte vermeldingen opgesomd in artikel 64*quinquies*/2, § 14, van het decreet van 6 mei 1999 moeten worden vernietigd in zoverre die ertoe leiden dat de identiteit van de advocaat of het bestaan - en *a fortiori* de inhoud - van de juridische consultatie moeten worden gemeld. Tot slot voert zij aan dat het volledige decreet van 1 oktober 2020 moet worden vernietigd op grond van artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, alsook op grond van een mogelijke schending 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) ».

A.25.3. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 benadrukt in haar aanvullende memorie dat alle conclusies van het Hof van Justitie zonder meer toepasbaar zijn op alle intermediairs die gehouden zijn aan een beroepsgeheim, ongeacht of het advocaten betreft. Op zijn minst biedt het arrest van het Hof van Justitie een zeer nuttige indicatie voor de analyse van de situatie van de intermediairs, andere dan advocaten, die gehouden zijn aan een beroepsgeheim. In zeer ondergeschikte orde verzoekt zij om de uitspraak aan te houden tot het moment dat het Hof van Justitie antwoordt op de prejudiciële vragen die werden gesteld bij het arrest van het Hof nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

A.25.4. De Waalse Regering heeft geen aanvullende memorie ingediend.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van het decreet van het Waalse Gewest van 1 oktober 2020 « houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : het decreet van 1 oktober 2020).

Dat decreet voorziet in 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).

Het doel van de richtlijn 2011/16/EU bestaat erin « de voorschriften en procedures [vast te stellen] 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 [...] belastingen [die vallen onder het toepassingsgebied van die richtlijn] » (artikel 1, lid 1, van de richtlijn 2011/16/EU).

Uit overweging 2 bij de richtlijn (EU) 2018/822 blijkt dat die past in het kader van de inspanningen van de Europese Unie om fiscale transparantie op het niveau van de Unie te faciliteren :

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

Concreet moeten de lidstaten voorzien in een bevoegde autoriteit, die instaat voor de uitwisseling, tussen de lidstaten, van de inlichtingen omtrent « mogelijk agressieve » grensoverschrijdende fiscale constructies. Opdat de bevoegde autoriteiten over die inlichtingen kunnen beschikken, voert de richtlijn een meldingsplicht in met betrekking tot dergelijke constructies.

B.1.2. 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 :

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

[...]

(8) Om de goede werking van de interne markt te garanderen en leemten in de voorgestelde regelgeving te voorkomen, moet de meldingsplicht worden opgelegd aan alle spelers die doorgaans betrokken zijn bij het bedenken, aanbieden, opzetten of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende transactie of een reeks van dergelijke transacties, alsmede aan diegenen die bijstand of advies verlenen. Er mag ook niet worden voorbijgegaan aan het feit dat de meldingsplicht bij een intermediair soms niet kan worden gehandhaafd omdat er een wettelijk verschoningsrecht bestaat of omdat er geen sprake is van een intermediair, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige zelf een regeling bedenkt en implementeert. Het is dus van wezenlijk belang dat de belastingautoriteiten in die omstandigheden toch informatie kunnen blijven krijgen over belastinggerelateerde constructies die mogelijk verband houden met agressieve fiscale planning. Daarom dient de meldingsplicht in dergelijke gevallen te verschuiven naar de belastingplichtige die van de constructie profiteert » (overwegingen 6-8).

B.1.3. Om die meldingsplicht om te zetten voor het Waalse Gewest, brengt het decreet van 1 oktober 2020 een aantal wijzigingen aan in het decreet van het Waalse Gewest van 6 mei 1999 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen » (hierna : het decreet van 6 mei 1999).

Artikel 3 van het decreet van 1 oktober 2020 voegt in artikel 64*bis* van het decreet van 6 mei 1999 een aantal definities in :

« 19° ‘ grensoverschrijdende constructie ’ : een constructie die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreft, waarbij ten minste één van de volgende voorwaarden is vervuld :

a) niet alle deelnemers aan de constructie hebben hun fiscale woonplaats in hetzelfde rechtsgebied;

b) één of meer van de deelnemers aan de constructie heeft zijn fiscale woonplaats tegelijkertijd in meer dan één rechtsgebied;

c) één of meer van de deelnemers aan de constructie oefent een bedrijf uit in een ander rechtsgebied via een in dat rechtsgebied gelegen vaste inrichting en de constructie behelst een deel of het geheel van het bedrijf van die vaste inrichting;

d) één of meer van de deelnemers aan de constructie oefent een activiteit uit in een ander rechtsgebied zonder in dat rechtsgebied zijn fiscale woonplaats te hebben of zonder in dat rechtsgebied een vaste inrichting te creëren;

e) een dergelijke constructie heeft mogelijk gevolgen voor de automatische uitwisseling van inlichtingen of de vaststelling van het uiteindelijk belang.

Voor de toepassing van de punten 19° tot 26°, van paragraaf 2 en van artikel 64*quinquies*/2, wordt onder constructie ook een reeks constructies verstaan. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan;

20° ‘ meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ’ : iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de wezenskenmerken bezit;

21° ‘ wezenskenmerk ’ : een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking, als genoemd in paragraaf 2;

22° ‘ intermediair ’ : een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert.

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

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

a) fiscaal inwoner van een lidstaat zijn;

b) beschikken over een vaste inrichting in een lidstaat via welke de diensten in verband met de constructie worden verleend;

c) opgericht zijn in of onder de toepassing van de wetten vallen van een lidstaat;

d) ingeschreven zijn bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten in een lidstaat;

23° ‘ relevante belastingplichtige ’ : elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie, of die gereed

is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd;

[...]

25° ‘ marktklare constructie ’ : een grensoverschrijdende constructie die is bedacht of aangeboden, implementeerbaar is of beschikbaar is gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn;

26° ‘ constructie op maat ’ : een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is ».

B.1.4. Bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020 wordt een artikel *64quinquies/2* ingevoegd in het decreet van 6 mei 1999. In die bepaling wordt de verplichte verstrekking van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies door intermediairs of relevante belastingplichtigen geregeld, alsook de automatische uitwisseling van die inlichtingen door de bevoegde autoriteit. Het nieuwe artikel *64quinquies/2*, §§ 1 en 2, van het decreet van 6 mei 1999 bepaalt :

« § 1. De intermediairs verstrekken binnen dertig dagen aan de Belgische bevoegde overheid de inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben, vanaf het hieronder vermelde geval dat zich het eerst voordoet :

1° de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld;

2° de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie;

3° het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen.

Onverminderd het eerste lid verstrekken de in artikel *64bis*, § 1, lid 4, 22°, lid 2 bedoelde intermediairs tevens inlichtingen binnen dertig dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt.

§ 2. In het geval van marktklare constructies stellen de intermediairs om de drie maanden een periodiek verslag op met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen als bedoeld in paragraaf 14, 1°, 4°, 7° en 8°, die sinds het laatste ingediende verslag beschikbaar zijn geworden ».

Artikel 64*quinquies*/2, § 3, bepaalt welke autoriteit moet worden ingelicht wanneer meerdere autoriteiten in aanmerking komen. Artikel 64*quinquies*/2, § 4, regelt de meldingsplicht wanneer meerdere intermediairs bij dezelfde constructie betrokken zijn :

« Wanneer er overeenkomstig § 3 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de intermediair ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij aantoonst dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt ».

B.1.5. Artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, bepaalt de manier waarop de meldingsplicht zich verhoudt tot het beroepsgeheim waaraan bepaalde intermediairs gebonden zijn. Een intermediair die gebonden is aan het beroepsgeheim, is krachtens die bepaling enkel vrijgesteld van de meldingsplicht indien hij iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de belastingplichtige op de hoogte brengt van de meldingsplicht die op hen rust krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 6. Volgens artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, kan in geen geval een beroepsgeheim worden aangevoerd aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies. Artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999 bepaalt :

« De intermediairs worden ontheven van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, wanneer de meldingsplicht een inbreuk zou vormen op het wettelijk verschoningsrecht waaraan zij gebonden zijn en waarvan de schending strafbaar is. In die omstandigheden stellen de intermediairs iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis van zijn meldingsverplichtingen uit hoofde van paragraaf 6.

Aan intermediairs mag slechts ontheffing krachtens het eerste lid worden verleend voor zover zij optreden binnen de grenzen van de desbetreffende nationale wetten die hun beroep definiëren, en vanaf het moment dat zij aan de in het eerste lid bedoelde meldingsplicht hebben voldaan.

Geen verschoningsrecht, als bedoeld in dit paragraaf, mag ingeroepen worden betreffende de meldingsverplichting van marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek rapport overeenkomstig paragraaf 2 ».

B.1.6. Als er geen intermediair is of als de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair inlicht over de toepassing van een ontheffing krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 5, valt de verplichting om inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken onder de verantwoordelijkheid van de andere intermediair die werd ingelicht, of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige

(artikel 64*quinquies*/2, § 6, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020).

B.1.7. De automatische uitwisseling, door de bevoegde autoriteit, van de inlichtingen met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies wordt geregeld in artikel 64*quinquies*/2, §§ 13 tot 16, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020 :

« § 13. De Belgische bevoegde autoriteit deelt de in paragraaf 14 bedoelde inlichtingen betreffende de grensoverschrijdende constructies mee waarvan zij door de relevante intermediair of belastingplichtige overeenkomstig paragrafen 1 tot 12 in kennis is gesteld, via automatische uitwisseling van inlichtingen aan de bevoegde autoriteiten van alle andere lidstaten in overeenstemming met de in artikel 64*octies*, § 8, bedoelde nadere regels.

§ 14. De door de bevoegde Belgische autoriteit uit hoofde van paragraaf 13 mee te delen inlichtingen omvatten het volgende, voor zover van toepassing :

1° de identificatiegegevens van intermediairs en relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats in het geval van een natuurlijk persoon, fiscale woonplaats, fiscaal identificatienummer, en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;

2° nadere bijzonderheden over de in bijlage IV vermelde wezenskenmerken op grond waarvan de grensoverschrijdende constructie gemeld moet worden;

3° een samenvatting van de inhoud van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, met onder meer de benaming waaronder zij algemeen bekend staat, indien voorhanden, en een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies, in algemene bewoordingen gesteld, die niet mag leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze, of van inlichtingen waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde;

4° de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;

5° nadere bijzonderheden van de nationale bepalingen die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;

6° de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;

7° de lidstaat van de relevante belastingbetaler(s) en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn;

8° de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat, op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid van invloed zal zijn, waarbij wordt vermeld met welke lidstaten deze personen verbonden zijn.

§ 15. Dat een belastingdienst niet reageert op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie impliceert niet dat de geldigheid of fiscale behandeling van die constructie wordt aanvaard.

§ 16. De automatische inlichtingenuitwisseling geschiedt binnen één maand te rekenen vanaf het einde van het kwartaal waarin de inlichtingen zijn verstrekt. De eerste inlichtingen worden uiterlijk op 31 oktober 2020 meegedeeld ».

B.1.8. Bij artikel 8 van het decreet van 1 oktober 2020 wordt de inwerkingtreding van het decreet, alsook de datum waarop het uitwerking heeft, als volgt geregeld :

« Dit decreet treedt in werking de dag waarop het in het *Belgisch Staatsblad* bekendgemaakt wordt.

De artikelen 2 tot 7 van dit decreet hebben uitwerking met ingang van 1 juli 2020 ».

Krachtens artikel 64^{quinquies}/2, § 11, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, moeten de intermediairs en de belastingplichtigen uiterlijk op 31 augustus 2020 inlichtingen verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020 :

« De intermediairs en relevante belastingplichtigen verstrekken inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. De intermediairs en, in voorkomend geval, de relevante belastingplichtigen verstrekken inlichtingen over die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies uiterlijk op 31 augustus 2020 ».

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

Wat betreft de ontvankelijkheid van het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 7480

B.2.1. De eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7480 is de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers ». De Waalse Regering gaat ervan uit dat die partij niet over de

bekwaamheid beschikt om voor het Hof een beroep tot vernietiging in te stellen, aangezien niet wordt betwist dat het om een feitelijke vereniging gaat.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 voeren aan dat de tweede verzoekende partij, krachtens artikel 703 van het Gerechtelijk Wetboek, als algemeen lasthebber van de feitelijke vereniging de hoedanigheid heeft om op te treden namens alle leden van de vereniging.

B.2.2. Naar luid van artikel 2, 2°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof dient de verzoekende partij voor het Hof een natuurlijke persoon of een rechtspersoon te zijn die doet blijken van een belang.

B.2.3. De tweede en de derde verzoekende partij in de zaak nr. 7480 oefenen het beroep van advocaat uit, waarbij zij ook optreden in fiscale materies.

In de voormelde hoedanigheid van advocaat hebben die verzoekende partijen belang bij een beroep tot vernietiging van een decreet dat hun een meldingsplicht oplegt indien zij als intermediair optreden. Bijgevolg is het niet noodzakelijk de ontvankelijkheid van het beroep van de eerste verzoekende partij te onderzoeken.

De exceptie wordt verworpen.

Wat betreft de aanvullende memories van de verzoekende partijen in de zaken met nrs. 7480 en 7498

B.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 alsook de verzoekende partij in de zaak nr. 7498 formuleren in hun aanvullende memories een aantal aanpassingen en uitbreidingen van hun verzoekschrift. Het staat niet aan de verzoekende partijen in een aanvullende memorie de middelen, zoals door henzelf omschreven in het verzoekschrift, te wijzigen. Een bezwaar dat, zoals te dezen, in een aanvullende memorie wordt aangebracht maar dat verschilt van datgene dat in het verzoekschrift is geformuleerd, is dan ook een nieuw middel en is onontvankelijk.

Ten aanzien van de middelen die afgeleid zijn uit een schending van de bevoegdheidverdelende regels (eerste middel in de zaak nr. 7480 en eerste middel in de zaak nr. 7537)

B.4. Het onderzoek van de overeenstemming van een wetskrachtige bepaling met de bevoegdheidverdelende regels moet in de regel dat van de bestaanbaarheid ervan met de bepalingen van titel II en met de artikelen 170, 172 en 191 van de Grondwet voorafgaan.

B.5.1. Het eerste middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door de artikelen 3 en 5 van het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet, van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en van artikel *1ter* van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, doordat het mogelijk is de artikelen 3 en 5 van het decreet van 1 oktober 2020 zo te interpreteren dat de belastingplichtigen en de intermediairs slechts aan een meldingsplicht zijn onderworpen wanneer zij persoonlijke aanknopingspunten met het Waalse Gewest hebben. Dit zou leiden tot een verschil in behandeling dat ingaat tegen de federale loyautéit en de economische en monetaire unie.

Het eerste middel in de zaak nr. 7537 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 143, § 1, 170 en 172 van de Grondwet en van de bevoegdheidverdelende regels vervat in artikel 6, § 1, VI, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 klaagt aan dat het decreet van 1 oktober 2020 verplichtingen oplegt aan intermediairs die behoren tot intellectuele beroepen, terwijl dit een bevoegdheid is die voorbehouden is aan de federale wetgever. Voor het overige sluit het middel volledig aan bij het eerste middel in de zaak nr. 7480.

B.5.2. Artikel *64quinquies/2*, §§ 3, 4, 7 en 8, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, bepaalt :

« § 3. Wanneer de intermediair verplicht is inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, worden die inlichtingen verstrekt aan de in artikel *64bis*, paragraaf 1, lid 4, 6°, bedoelde bevoegde Belgische overheid, enkel indien het Waalse Gewest als eerste op de

onderstaande lijst voorkomt, wanneer het voorwerp van de desbetreffende constructie onder een belasting valt waarvan het Waalse Gewest de dienst zelf verzekert :

1° de intermediair is fiscaal inwoner in het Waalse Gewest;

2° de intermediair heeft in het Waalse Gewest een vaste inrichting via welke de diensten met betrekking tot de constructie worden verstrekt;

3° de intermediair is opgericht of valt onder toepassing van de wetten van het Waalse Gewest;

4° de intermediair is ingeschreven in het Waalse Gewest bij een beroepsorganisatie in verband met de verstrekking van juridische, fiscale of adviesdiensten.

§ 4. Wanneer er overeenkomstig § 3 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de intermediair ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij aantoont dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt.

[...]

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

Wanneer de relevante belastingplichtige verplicht is inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meer dan één lidstaat, worden die inlichtingen alleen verstrekt aan de in artikel 64*bis*, paragraaf 1, lid 4, 6°, bedoelde bevoegde Belgische overheid, enkel indien het Waalse Gewest als eerste op de onderstaande lijst voorkomt, wanneer het voorwerp van de desbetreffende constructie onder een belasting valt waarvan het Waalse Gewest de dienst zelf verzekert :

1° de relevante belastingplichtige is fiscaal inwoner in het Waalse Gewest;

2° de relevante belastingplichtige heeft in het Waalse Gewest een vaste inrichting die begunstigde van de constructie is;

3° de relevante belastingplichtige ontvangt inkomsten of genereert winsten in het Waalse Gewest, hoewel hij geen fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft;

4° de relevante belastingplichtige oefent een activiteit in het Waalse Gewest uit, hoewel hij geen fiscaal inwoner van een lidstaat is noch een vaste inrichting in een lidstaat heeft.

§ 8. Wanneer er op grond van paragraaf 7 een meervoudige meldingsplicht bestaat, wordt de relevante belastingplichtige ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij aantoont dat dezelfde inlichtingen in een andere lidstaat zijn verstrekt ».

B.5.3. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 zet niet uiteen hoe de voormelde bepalingen enige invloed kunnen hebben op de federale bevoegdheid inzake de voorwaarden voor toegang tot dienstverlenende intellectuele beroepen. Het eerste middel in de zaak nr. 7537 is in die mate niet ontvankelijk.

B.5.4. Uit de uiteenzetting van de middelen kan worden afgeleid dat de verzoekende partijen in de zaken nrs. 7480 en 7537 veronderstellen dat de criteria zo zijn geformuleerd dat zij toelaten dat een intermediair of een belastingplichtige zou kunnen ontsnappen aan een meldingsplicht wanneer hij niet voldoet aan de in de voormelde bepalingen opgesomde criteria.

De voormelde bepalingen zijn enkel van toepassing wanneer een intermediair of een belastingplichtige verplicht is inlichtingen te verstrekken aan de bevoegde autoriteiten van meerdere lidstaten. Wanneer op grond van de voormelde criteria, die zijn gebaseerd op artikel 8*bis ter*, leden 3, 4, 7 en 8, van de richtlijn 2011/16/EU, zoals ingevoegd bij artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2019-2020, nr. 240/1, p. 6), geen inlichtingen moeten worden verstrekt aan de in artikel 64*bis*, § 1, vierde lid, 6^o, van het decreet van 6 mei 1999 bedoelde bevoegde Belgische overheid, veronderstelt dit noodzakelijkerwijze dat die inlichtingen aan een andere autoriteit moeten worden verstrekt.

B.5.5. Het eerste middel in de zaak nr. 7480 en het eerste middel in de zaak nr. 7537, voor zover ontvankelijk, berusten op een verkeerde lezing van de daarin bestreden bepalingen en zijn derhalve niet gegrond.

Ten aanzien van de overige middelen

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7480

B.6.1. Het tweede middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, doordat het decreet de richtlijn (EU) 2018/822 omzet in andere materies dan de vennootschapsbelastingen, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording wordt gegeven.

B.6.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 zetten niet uiteen in welke zin de bestreden bepalingen artikel 170 van de Grondwet zouden schenden. Het middel is niet ontvankelijk in zoverre het is afgeleid uit de schending van artikel 170 van de Grondwet.

B.6.3. Het middel is voor het overige identiek aan het derde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de artikelen 2 tot 60 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). Bij zijn arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

« Schendt de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 ‘ tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies ’ artikel 6, lid 3, van het Verdrag betreffende de Europese Unie en de artikelen 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, en meer specifiek het bij die bepalingen gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in zoverre de richtlijn (EU) 2018/822 de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies niet beperkt tot de vennootschapsbelasting, maar van toepassing maakt op alle belastingen die vallen onder het toepassingsgebied van de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 ‘ betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG ’, hetgeen in het Belgisch recht niet alleen de vennootschapsbelasting omvat, maar ook andere directe belastingen dan de vennootschapsbelasting en indirecte belastingen, zoals de registratierechten ? ».

B.6.4. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.6.1 vermelde middel te worden aangehouden.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7480 en het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7498

B.7.1. Het derde middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU), met de artikelen 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU), met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 klagen aan dat de informatieverplichtingen die in het decreet worden ingevoerd, gebaseerd zijn op vermoedens van agressieve fiscale planning die niet op redelijke wijze kunnen worden afgeleid uit de in de richtlijn uitgewerkte wezenskenmerken. Daarnaast klagen zij aan dat bepaalde van de wezenskenmerken een onweerlegbaar vermoeden invoeren, doordat zij niet toelaten dat de betrokken belastingplichtige aantoont dat het oogmerk van de constructie niet voornamelijk fiscaal is.

In het eerste onderdeel van haar tweede middel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7498 onder andere aan dat het decreet van 1 oktober 2020 een onverantwoorde inbreuk maakt op het recht op bescherming van het privéleven van de betrokken intermediairs en belastingplichtigen.

B.7.2. De voormelde middelen sluiten aan bij het tweede middel dat in de zaak nr. 7409 wordt aangevoerd ten aanzien van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

« Schendt de voormelde richtlijn (EU) 2018/822 het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies zou leiden tot een inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven van de intermediairs en de relevante belastingplichtigen die niet redelijkerwijs verantwoord noch evenredig met de nagestreefde doelstellingen zou zijn en die niet pertinent zou zijn ten opzichte van het doel de goede werking van de interne markt te garanderen ? ».

B.7.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte middelen. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de vijfde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over de in B.7.1 vermelde middelen te worden aangehouden.

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7480 en het eerste middel in de zaak nr. 7498

B.8.1. Het vierde middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, doordat het begrip « intermediair » onvoldoende duidelijk gedefinieerd is ten aanzien van diegenen die geen promotoren zijn. Aangezien de definities in het decreet gebaseerd zijn op de richtlijn, schendt deze volgens de verzoekende partijen eveneens de aangehaalde bepalingen. In haar eerste middel voert de verzoekende partij in de zaak nr. 7498 onder andere aan dat de begrippen « constructie », « deelnemer », en « verbonden onderneming », alsook de kwalificatie « grensoverschrijdende » en de verschillende « wezenskenmerken » onvoldoende duidelijk gedefinieerd zijn.

B.8.2. Beide middelen zijn nagenoeg identiek aan de middelen die de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 en de verzoekende partij in de zaak nr. 7498 aanvoeren ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019 in de zaak nr. 7407 (vijfde middel) en in de zaak nr. 7409 (eerste middel). Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

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

artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre de begrippen ‘ constructie ’ (en derhalve de begrippen ‘ grensoverschrijdende constructie ’, ‘ marktklare constructie ’ en ‘ constructie op maat ’), ‘ intermediair ’, ‘ deelnemer ’, ‘ verbonden onderneming ’, de kwalificatie ‘ grensoverschrijdend ’, de verschillende ‘ wezenskenmerken ’ en de ‘ *main benefit test* ’, die in de richtlijn (EU) 2018/822 worden gebruikt om het toepassingsgebied en de draagwijdte te bepalen van de meldingsplicht voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, niet voldoende duidelijk en nauwkeurig zouden zijn ? ».

B.8.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte middelen. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de tweede prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over de in B.8.1 vermelde middelen te worden aangehouden.

Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7480

B.9.1. Het vijfde middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 5 en 6 van het VEU, met de artikelen 26, lid 2, 49, 56, 63 en 115 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de aanvang en het einde van de termijn voor het vervullen van de meldingsplicht onvoldoende duidelijk zijn gedefinieerd.

B.9.2. Dat middel is nagenoeg identiek aan het zesde middel dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 aanvoeren in de zaak nr. 7407 ten aanzien van de overeenstemmende bepalingen van de wet van 20 december 2019. Bij zijn arrest nr. 103/2022 heeft het Hof geoordeeld dat dit middel niet kan worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

« Schendt de voormelde richtlijn (EU) 2018/822, inzonderheid in zoverre zij artikel 8*bis ter*, leden 1 en 7, van de voormelde richtlijn 2011/16/EU invoegt, het wettigheidsbeginsel in strafzaken gewaarborgd bij artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en het recht op eerbiediging van het privéleven gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre het aanvangspunt van de termijn van dertig dagen waarin de intermediair of de relevante belastingplichtige moet voldoen aan de

meldingsplicht voor een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, niet op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze zou zijn vastgesteld ? ».

B.9.3. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van het thans onderzochte middel. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de derde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over het in B.9.1 vermelde middel te worden aangehouden.

Wat betreft het zesde middel in de zaak nr. 7480 en het eerste middel in de zaak nr. 7498

B.10.1. Het zesde middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, 172 en 190 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, en 6 van het VEU, met de artikelen 49, 56 en 63 van het VWEU, met de artikelen 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, leden 1 en 2, en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het decreet van 1 oktober 2020 in werking treedt op 1 juli 2020, terwijl het pas op 20 oktober 2020 in het *Belgisch Staatsblad* is verschenen. Het eerste middel in de zaak nr. 7498, in zoverre het is gericht tegen artikel 8 van het decreet van 1 oktober 2020, sluit hierbij aan.

B.10.2. Artikel 8 van het decreet van 1 oktober 2020 bepaalt :

«Dit decreet treedt in werking de dag waarop het in het *Belgisch Staatsblad* bekendgemaakt wordt.

De artikelen 2 tot 7 van dit decreet hebben uitwerking met ingang van 1 juli 2020 ».

Het decreet van 1 oktober 2020, dat in het *Belgisch Staatsblad* van 20 oktober 2020 is bekendgemaakt, is dezelfde dag in werking getreden.

B.10.3. Hoewel artikel 190 van de Grondwet het verbindend worden van een wetskrachtige norm vóór de bekendmaking ervan verbiedt, verbiedt die bepaling op zich niet dat aan een bekendgemaakte norm uitwerking wordt verleend vanaf een datum die voorafgaat aan de bekendmaking ervan.

B.10.4. Bij het verlenen van terugwerkende kracht aan een wetskrachtige norm, dient de bevoegde wetgever evenwel rekening te houden met het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten.

B.10.5. De niet-retroactiviteit van de wetten is een waarborg die tot doel heeft rechtsonzekerheid te voorkomen. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende de gevolgen van een bepaalde handeling in redelijke mate kan voorzien op het ogenblik dat die handeling wordt gesteld. De terugwerkende kracht is enkel verantwoord indien die absoluut noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

Indien blijkt dat de terugwerkende kracht bovendien tot doel of tot gevolg heeft dat de afloop van gerechtelijke procedures in een welbepaalde zin wordt beïnvloed of dat de rechtscolleges worden verhinderd zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vereist de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang het optreden van de wetgever verantwoorden, dat, ten nadele van een categorie van burgers, afbreuk doet aan de aan allen geboden jurisdictionele waarborgen.

B.10.6. Een regel moet als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

B.10.7. Krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 11, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij het decreet van 1 oktober 2020, geldt de meldingsplicht voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020. Dezelfde bepaling voorziet erin dat de inlichtingen met betrekking tot die constructies moeten worden meegedeeld uiterlijk op 31 augustus 2020. Artikel 8, tweede lid, van het decreet van 1 oktober 2020, in samenhang gelezen met artikel 64*quinquies*/2, §§ 1 en 7, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij het decreet van 1 oktober 2020, heeft tot gevolg dat voor de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd na 1 juli 2020, de inlichtingen binnen 30 dagen moeten worden verstrekt. Daaruit volgt dat voor constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd in de periode van 25 juni 2018 tot 30 dagen vóór de

inwerkingtreding van het decreet van 1 oktober 2020, de datum waarop die moeten worden gemeld, vóór die inwerkingtreding valt. Bijgevolg is de meldingsplicht voor die constructies retroactief.

B.10.8.1. Noch uit de parlementaire voorbereiding, noch uit de memories van de Waalse Regering, kan worden afgeleid dat die retroactieve meldingsplicht absoluut noodzakelijk zou zijn voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang. Integendeel voert de Waalse Regering enkel aan dat de meldingsplicht vóór die periode in de praktijk niet kon worden toegepast, waarbij zij verwijst naar de parlementaire voorbereiding :

« Er zou kunnen worden gedacht dat we te laat zijn, aangezien de omzetting tegen juni diende te gebeuren. In de praktijk is dat niet het geval, omdat de belastingen waarop die richtlijn betrekking heeft, belastingen zijn die momenteel nog steeds als dienst door de federale overheid worden beheerd. We moesten ervoor zorgen dat de zaak uiterlijk op 1 januari 2021 was geregeld, aangezien we dan de dienst van de onroerende voorheffing overnemen (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2020-2021, *C.R.I.*, nr. 3, p. 26).

B.10.8.2. De richtlijn (EU) 2020/876 van de Raad van 24 juni 2020 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU om te voorzien in de dringende behoefte aan uitstel van bepaalde termijnen voor de verstrekking en uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied vanwege de COVID-19-pandemie » heeft in de richtlijn 2011/16/EU een artikel 27*bis* ingevoegd, waarvan de leden 1 en 2 als volgt luiden :

« 1. Niettegenstaande de in artikel 8*bis ter*, lid 12, bedoelde termijnen voor het verstrekken van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies kunnen de lidstaten de nodige maatregelen nemen om intermediairs en relevante belastingplichtigen in staat te stellen uiterlijk op 28 februari 2021 inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020.

2. Indien de lidstaten de in lid 1 bedoelde maatregelen nemen, nemen zij tevens de nodige maatregelen opdat :

a) niettegenstaande artikel 8*bis ter*, lid 18, de eerste inlichtingen uiterlijk op 30 april 2021 worden meegedeeld;

b) de in artikel 8*bis ter*, leden 1 en 7, bedoelde termijn van 30 dagen voor het verstrekken van inlichtingen uiterlijk op 1 januari 2021 ingaat, indien :

i) een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie of klaar is voor implementatie, of indien de eerste stap van de implementatie ervan is gezet tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020, of

ii) de intermediairs in de zin van artikel 3, punt 21, tweede alinea, rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies verstrekken tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020;

c) in het geval van marktklare constructies het eerste periodieke verslag overeenkomstig artikel 8*bis ter*, lid 2, uiterlijk op 30 april 2021 door de intermediair wordt opgesteld ».

Bijgevolg, en zonder dat het nodig is te beoordelen of dit de terugwerkende kracht van de bestreden bepalingen zou kunnen verantwoorden, is die terugwerkende kracht niet noodzakelijk om het respect van het recht van de Europese Unie te waarborgen.

B.10.9. In het licht van de voormelde elementen is het zesde middel in de zaak nr. 7480, in zoverre het is gericht tegen de terugwerkende kracht van de bestreden bepalingen, gegrond in zoverre het is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Artikel 64*quinquies*/2, § 11, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, en artikel 8, tweede lid, van het decreet van 1 oktober 2020, dienen te worden vernietigd.

Het onderzoek ten aanzien van de overige in het middel vermelde normen zou niet tot een ruimere vernietiging kunnen leiden. Het Hof dient aan het Hof van Justitie van de Europese Unie dus niet de prejudiciële vraag te stellen die de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 suggereren. Het onderzoek van het eerste middel in de zaak nr. 7498, in zoverre het is gericht tegen artikel 8 van het decreet van 1 oktober 2020, kan evenmin tot een ruimere vernietiging leiden.

Wat betreft het zevende middel in de zaak nr. 7480

B.11.1. Het zevende middel in de zaak nr. 7480 is afgeleid uit de schending, door decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, 6 en 19 van het VEU, met artikel 16, lid 1, van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, 20 en 47 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met de artikelen 6, lid 3, 8 en 10 van het Europees

Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het decreet van 1 oktober 2020 het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zou opheffen door hun de meldingsplicht op te leggen.

B.11.2. Het zevende middel in de zaak nr. 7480 is nagenoeg identiek aan het zesde middel dat de verzoekende partijen hebben aangevoerd in de zaak nr. 7443, en sluit aan bij de eerste twee middelen die werden aangevoerd in de zaak nr. 7429. Bij zijn arrest nr. 111/2023 van 20 juli 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111) heeft het Hof zich over die middelen uitgesproken.

B.12.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 voeren aan dat artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, de in B.11.1 vermelde bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van het decreet, zich op zijn beroepsgeheim beroept om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht inzake marktklare constructies.

B.12.2. Ten aanzien van die constructies geldt voor intermediairs een dubbele meldingsplicht. Op het moment dat zij voor het eerst ter beschikking worden gesteld of gereed zijn voor implementatie, moeten die constructies, net als de constructies op maat, individueel worden gemeld (artikel 64*quinquies*/2, § 1, van het decreet van 6 mei 1999).

B.12.3. Ten aanzien van de marktklare constructies geldt daarnaast eveneens een verplichting, voor de intermediairs, om de drie maanden een periodiek verslag op te stellen met een overzicht van de nieuwe meldingsplichtige inlichtingen die ten aanzien van de marktklare constructies beschikbaar zijn geworden (artikel 64*quinquies*/2, § 2, van het decreet van 6 mei 1999). De gegevens die moeten worden gemeld, zijn, als ze van toepassing zijn :

- de identificatiegegevens van intermediairs, van relevante belastingplichtigen, met inbegrip van hun naam, geboortedatum en -plaats (voor de natuurlijke personen), hun fiscale woonplaats en hun fiscaal identificatienummer en, in voorkomend geval, van de personen die een verbonden onderneming vormen met de relevante belastingplichtige;

- de datum waarop de eerste stap voor de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is of zal worden ondernomen;

- de identificatiegegevens van de lidstaat van de relevante belastingbetaler of belastingbetalers en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid invloed zal hebben;

- de identificatiegegevens van andere personen in een lidstaat, op wie de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid invloed zal hebben, waarbij wordt vermeld aan welke lidstaten die personen verbonden zijn.

B.13.1. Bij zijn voormelde arrest nr. 111/2023 heeft het Hof geoordeeld, met betrekking tot het eerste middel in de zaak nr. 7429, dat dit middel niet gegrond is wat betreft de initiële meldingsplicht inzake marktklare constructies, zoals vervat in artikel 11/3 van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen » (hierna : het Vlaamse decreet van 21 juni 2013), aangezien vanwege de aard zelf van een marktklare constructie, kan worden aangenomen dat bij de initiële individuele melding de te leveren inlichtingen geen betrekking zullen hebben op gegevens die onder het beroepsgeheim vallen (B.9.3).

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 voeren geen argumenten aan die tot een andere conclusie leiden met betrekking tot artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.13.2. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7480 niet gegrond in de mate waarin het gericht is tegen artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies.

B.14.1. Met betrekking tot de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 111/2023 geoordeeld :

« B.9.4. In tegenstelling tot wat is vastgesteld inzake de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies, is het, gelet op de in B.9.2 aangehaalde inlichtingen die dienen te worden medegedeeld in het kader van de periodieke meldingsplicht, niet uitgesloten dat die meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die onder het beroepsgeheim vallen.

Ook al moet de regel van het beroepsgeheim wijken in geval van nood of wanneer een hoger geachte waarde hiermee in strijd is, toch dient te worden opgemerkt dat artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij het bestreden decreet, een absolute en voorafgaande opheffing van het beroepsgeheim vastlegt ten aanzien van de periodieke verslagen omtrent marktklare constructies. In de parlementaire voorbereiding wordt die maatregel verantwoord door ‘ het feit dat de driemaandelijke meldingsplicht in geval van marktklare constructies niet kan worden doorgeschoven naar een belastingplichtige, aangezien deze niet over de nodige informatie beschikt om deze melding te doen ’ (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, p. 21).

Zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding, verhindert echter niets dat de intermediair die vanwege het beroepsgeheim zelf niet zou kunnen voldoen aan de meldingsplicht, de belastingplichtige bijstaat bij het voldoen aan de meldingsplicht die in dat geval op hem rust (*ibid.*). Er blijkt niet waarom het in het kader van een constructie op maat wel mogelijk zou zijn de nodige informatie te bezorgen aan de belastingplichtige, maar zulks niet mogelijk zou zijn in het kader van een marktklare constructie, waarvoor voor de belastingplichtige geen wezenlijke aanpassingen nodig zijn, behoudens met betrekking tot gegevens waarover de belastingplichtige in veel gevallen zelf zal beschikken, zoals blijkt uit de opsomming die is vermeld in B.9.2.

B.9.5. Uit wat voorafgaat, blijkt dat artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, in zoverre het bepaalt dat de advocaten zich niet op het beroepsgeheim kunnen beroepen ten aanzien van de periodieke meldingsplicht voor marktklare constructies in de zin van artikel 11/4 van het decreet van 21 juni 2013, niet in een redelijk verband van evenredigheid staat tot het nagestreefde doel.

B.9.6. Het eerste middel in de zaak nr. 7429 is gegrond ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies ».

B.14.2. Artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, bepaalt evenals artikel 11/6, § 3, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoegd bij artikel 14 van het Vlaamse decreet van 26 juni 2020 « tot wijziging van het Vlaamse 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 », dat de intermediair zich ten aanzien van de periodieke meldingsplicht voor marktklare grensoverschrijdende constructies, niet kan beroepen op het beroepsgeheim. Uit de parlementaire voorbereiding bij die bepaling blijkt dat deze steunt op dezelfde verantwoording als de Vlaamse tegenhanger :

« [...] parallel met artikel 326/7, § 3, van het WIB 1992, artikel 289*bis*/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146*duodecies*, § 3, van het Wetboek der successierechten, artikel 211*bis*/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen en artikel 11/6, § 3, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen, voorziet het derde lid erin dat dat beroepsgeheim niet kan worden aangevoerd betreffende de meldingsplicht voor marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek rapport » (*Parl. St.*, Waals Parlement, 2019-2020, nr. 240/1, p. 6).

B.14.3. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7480 gegrond in de mate waarin het gericht is tegen artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het bepaalt dat een advocaat die als intermediair optreedt, zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 64*quinquies*/2, § 2, van het decreet van 6 mei 1999.

B.15.1. In hun zevende middel klagen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7480 eveneens aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, krachtens artikel 64*quinquies*/2, § 5, van het decreet van 6 mei 1999 ertoe is gehouden de andere betrokken intermediairs 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.

De inhoud van artikel 64*quinquies*/2, § 5, eerste lid, van het decreet van 6 mei 1999 is soortgelijk aan die van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013. Bij zijn arrest nr. 111/2023 oordeelde het Hof, ten aanzien van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013, 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.11.3). Met betrekking tot de situatie waarin de andere intermediair niet de cliënt van de advocaat is, heeft het Hof geoordeeld :

« B.11.2. Zoals is vermeld in B.5, 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 dat eveneens ten aanzien van andere spelers, zoals bijvoorbeeld andere betrokken intermediairs.

B.11.3. Zoals eveneens is vermeld in B.5, 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 is 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 ingevoegd 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 een schriftelijk bewijs kunnen voorleggen 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 voorleggen 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.11.4. 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.11.5. 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. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over de aangevoerde schending, heeft het Hof bij zijn voormelde arrest nr. 167/2020 dan ook de volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

‘ 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 [Unie] in zoverre het nieuwe artikel *8bis 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.12. Bij zijn arrest van 8 december 2022 in zake *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) heeft de grote kamer van het Hof van Justitie van de Europese Unie de voormelde prejudiciële vraag beantwoord als volgt :

‘ 18. Vooraf zij opgemerkt dat de gestelde vraag weliswaar verwijst naar de in artikel *8bis 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 *8bis 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 *8bis 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 *8bis 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 *8bis ter*, lid 5, van gewijzigde richtlijn 2011/16 neergelegde verplichting voor de advocaat-intermediair wanneer hij ontheven is van de in artikel *8bis 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 *8bis 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 *8bis 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 *8bis 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 *8bis 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 mogelijkkerwijs 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 vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking.

44. De bestrijding van agressieve fiscale planning en de vermindering van het risico van belastingontwijking en -ontduiking vormen door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang in de zin van artikel 52, lid 1, van het Handvest, op grond waarvan de uitoefening van de door artikel 7 ervan gewaarborgde rechten kan worden beperkt [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 vermindering 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 8*bis 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 8*bis 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 8*bis 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 8*bis 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 8*bis 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 8*bis 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 8*bis 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.13.1. Uit dat arrest blijkt dat artikel *8bis ter*, lid 5, van de richtlijn 2011/16/EU, ingevoerd door de richtlijn (EU) 2018/822, artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie schendt, 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 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 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.

Daaruit volgt dat het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429 gegrond is in zoverre het is gericht tegen de verplichting die op grond van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het decreet van 21 juni 2013 op de advocaat-intermediair rust, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen ».

B.15.2. Om redenen die identiek zijn aan die welke vervat zijn in het voormelde arrest nr. 111/2023, is het zevende middel in de zaak nr. 7480 gegrond in de mate waarin het gericht is tegen de verplichting die op grond van artikel 64*quinquies*/2, § 5, eerste lid, van het decreet van 6 mei 1999, op de advocaat-intermediair rust, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, onverwijld in kennis te stellen van hun meldingsverplichtingen.

B.15.3. Artikel 64*quinquies*/2, § 5, eerste lid, van het decreet van 6 mei 1999, zoals het werd ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, dient te worden vernietigd, in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is, te informeren.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7498

B.16. Het tweede middel in de zaak nr. 7498 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, van de artikelen 7, 8, 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, van de artikelen 1 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en van artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 47, 48, 49, 51 en 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de algemene rechtsbeginselen inzake de rechten van de verdediging en met artikel 6, lid 2, van het VEU.

Het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7498 is afgeleid uit dezelfde grieven als, enerzijds, degene die werd onderzocht in B.15.1 tot B.15.3 en, anderzijds, degene die werd onderzocht in B.7.1 tot B.7.3.

Het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7498 is afgeleid uit dezelfde grief als degene die werd onderzocht in B.12.1 tot B.14.3.

Het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7498 is gericht tegen het ontbreken van afzonderlijke regels voor de advocaten. Het onderzoek van dat onderdeel kan niet tot de vaststelling van een ruimere schending leiden dan datgene wat is vermeld in B.14.3 en B.15.2.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7537

B.17. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 leidt een tweede middel af uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen van artikel 5 van het VEU en met artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Zij klaagt aan dat het decreet van 1 oktober 2020 gebaseerd is op een richtlijn die de fundamentele beginselen van het recht van de Europese Unie schendt. Het middel sluit aan bij het tweede en derde middel in de zaak nr. 7480. Zoals is geoordeeld in B.6.4 en B.7.3 ten aanzien van die middelen, dient ook de uitspraak over het tweede middel in de zaak nr. 7537 te worden

aangehouden in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de eerste en vijfde prejudiciële vraag gesteld bij het arrest nr. 103/2022.

Wat betreft het derde en het vierde middel in de zaak nr. 7537

B.18.1. Het derde middel in de zaak nr. 7537 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Volgens de verzoekende partij in de zaak nr. 7537 doen de bestreden bepalingen een verschil in behandeling ontstaan ten aanzien van het beroepsgeheim, naargelang de intermediairs advies geven over de bestaande rechtstoestand van de cliënt of over de toekomstige rechtstoestand van de cliënt of over niet-juridische elementen van de toestand van de cliënt.

Het vierde middel in de zaak nr. 7537 is afgeleid uit de schending, door het decreet van 1 oktober 2020, van de artikelen 10, 11 en 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. De verzoekende partij in de zaak nr. 7537 voert aan dat de bestreden bepalingen, zonder dat een redelijke verantwoording bestaat, een verschil in behandeling doen ontstaan onder de intermediairs, naargelang zij al dan niet samenwerken met andere intermediairs.

B.18.2. Het Hof onderzoekt de middelen gezamenlijk.

B.19. Ten aanzien van de initiële individuele melding betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.13.2 is vermeld, de inlichtingen die bij die melding moeten worden meegedeeld, niet zijn gedekt door het beroepsgeheim.

B.20. Ten aanzien van de periodieke meldingsplicht betreffende een marktklare constructie dient te worden vastgesteld dat, zoals in B.14.1 is vermeld, het niet uitgesloten is dat die meldingsplicht betrekking heeft op activiteiten die vallen onder het beroepsgeheim.

Om de in B.14.2 en B.14.3 vermelde redenen heeft het Hof geoordeeld dat het niet redelijk verantwoord is dat de advocaten zich niet kunnen beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies.

Hoewel het juist is dat het beroepsgeheim van de advocaat, in zoverre het een fundamenteel bestanddeel is van het recht op een eerlijk proces, zich onderscheidt van dat van de andere houders van het beroepsgeheim, en hoewel het juist is dat de advocaten zijn onderworpen aan een bijzonder statuut en een specifieke opdracht vervullen in het kader van de rechtsbedeling, dient te worden vastgesteld dat, te dezen, de in B.14.2 en B.14.3 vermelde redenen eveneens gelden ten aanzien van de andere intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

De in B.14.3 vastgestelde ongrondwettigheid heeft bijgevolg betrekking op alle intermediairs die zijn gehouden tot het beroepsgeheim.

Artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van het decreet van 6 mei 1999, ingevoegd bij artikel 5 van het decreet van 1 oktober 2020, dient te worden vernietigd in zoverre het erin voorziet dat de intermediair die is gehouden tot het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies in de zin van artikel 64*quinquies*/2, § 2, van het decreet van 6 mei 1999.

B.21.1. Ten aanzien van de verplichting, voor elke intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, in kennis te stellen van hun meldingsplicht, heeft het Hof, bij zijn arrest nr. 103/2022, geoordeeld dat dit middel niet kon worden beantwoord vooraleer aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag wordt gesteld :

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

in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft dat een intermediair die krachtens het recht van die lidstaat is onderworpen aan het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim verplicht wordt de inlichtingen die hij verneemt tijdens de uitoefening van zijn beroep, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is ? ».

B.21.2. De voormelde vraag rijst eveneens in het kader van de thans onderzochte middelen. In afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie op de vierde prejudiciële vraag die is gesteld bij het arrest nr. 103/2022, dient de uitspraak over de in B.18.1 vermelde middelen te worden aangehouden in zoverre zij betrekking hebben op de verplichting, voor de intermediair die zich beroept op een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, anders dan dat van de advocaat, om de andere intermediairs die niet zijn cliënt zijn, in kennis te stellen van hun meldingsplicht.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 8, tweede lid, van het decreet van het Waalse Gewest van 1 oktober 2020 « houdende wijziging van het decreet van 6 mei 1999 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen, met het oog op de omzetting van Richtlijn 2018/822/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies »;

- vernietigt artikel 64*quinquies*/2, § 11, van het decreet van het Waalse Gewest van 6 mei 1999 « betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen », zoals ingevoegd bij artikel 5 van hetzelfde decreet van 1 oktober 2020;

- vernietigt artikel 64*quinquies*/2, § 5, eerste lid, van hetzelfde decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van hetzelfde decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is, te informeren;

- vernietigt artikel 64*quinquies*/2, § 5, derde lid, van hetzelfde decreet van 6 mei 1999, zoals ingevoegd bij artikel 5 van hetzelfde decreet van 1 oktober 2020, in zoverre het bepaalt dat een intermediair die is gehouden aan een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim, zich niet kan beroepen op dat beroepsgeheim ten aanzien van de verplichting tot periodieke melding van marktklare constructies in de zin van artikel 64*quinquies*/2, § 2, van hetzelfde decreet van 6 mei 1999;

- houdt de uitspraak aan over de grieven die zijn vermeld in B.6.1, B.7.1, B.8.1, B.9.1, B.17 en B.18.1, in afwachting van het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vragen die zijn gesteld bij het arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

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

De griffier,

De voorzitter,

N. Dupont

P. Nihoul