

Rolnummers 7429 en 7443
Arrest nr. 167/2020 van 17 december 2020

A R R E S T

In zake : de vorderingen tot gehele of gedeeltelijke schorsing van het Vlaamse decreet van 26 juni 2020 « tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies », ingesteld door de Orde van Vlaamse balies en Alain Claes en door de feitelijke vereniging « Belgian Association of Tax Lawyers » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en F. Daoût, en de rechters J.-P. Moerman, P. Nihoul, R. Leysen, J. Moerman en Y. Kherbache, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de vorderingen en rechtspleging

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 31 augustus 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 1 september 2020, is een vordering tot schorsing ingesteld van het Vlaamse decreet van 26 juni 2020 « tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 3 juli 2020) door de Orde van Vlaamse balies en Alain Claes, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Wouters, advocaat bij het Hof van Cassatie.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 1 oktober 2020 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 2 oktober 2020, is een vordering tot gedeeltelijke schorsing ingesteld van hetzelfde decreet 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 dezelfde verzoekschriften vorderen de verzoekende partijen eveneens de gehele of gedeeltelijke vernietiging van hetzelfde decreet.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7429 en 7443 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Bij beschikkingen van 23 september 2020 en 7 oktober 2020 heeft het Hof de terechtzitting voor de debatten over de vorderingen tot schorsing bepaald op 21 oktober 2020, na de in artikel 76, § 4, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof bedoelde overheden te hebben uitgenodigd hun eventuele schriftelijke opmerkingen, in de vorm van een memorie, uiterlijk op 15 en 19 oktober 2020 in te dienen en een afschrift ervan binnen dezelfde termijn aan de verzoekende partijen mee te delen.

De Vlaamse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Delanote, advocaat bij de balie te Brussel, heeft schriftelijke opmerkingen ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 21 oktober 2020 :

- zijn verschenen :

. Mr. M. Storme, advocaat bij de balie te Gent, *loco* Mr. P. Wouters, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7429;

. Mr. P. Malherbe, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443;

. Mr. M. Delanote, voor de Vlaamse Regering;

- hebben de rechters-verslaggevers J. Moerman en J.-P. Moerman 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

Wat betreft het onderwerp van het beroep tot vernietiging en van de vordering tot schorsing in de zaak nr. 7443

A.1. De Vlaamse Regering werpt op dat de vordering tot schorsing in de zaak nr. 7443, op basis van de uiteenzetting in het verzoekschrift, moet worden beperkt tot de vraag naar de verenigbaarheid van het bestreden decreet met het beroepsgeheim van de advocaat.

Wat betreft het belang van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443

A.2. Volgens de Vlaamse Regering zijn het beroep tot vernietiging en de vordering tot schorsing onontvankelijk wat de eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7443 betreft. Het gaat om een feitelijke vereniging die niet voldoet aan de vereisten die het Hof stelt aan dergelijke verenigingen opdat zij kunnen optreden voor het Hof. Aangezien de tweede en de derde verzoekende partij hun belang baseren op hun hoedanigheid van bestuurder dan wel voorzitter van de raad van bestuur van de feitelijke vereniging, getuigen zij evenmin van het vereiste belang.

Wat betreft de toepassing van artikel 20 van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof

A.3.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 vorderen de schorsing van de artikelen 5, 2°, punten 19 tot 23, 11, 12, 14, 15, 17, 18, 23 en 29 van het decreet van 26 juni 2020 « tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : het decreet van 26 juni 2020). Zij voeren aan dat een schorsing op basis van artikel 20 van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof niet voldoet aan de vereiste van een daadwerkelijke rechtsbescherming zoals volgt uit de artikelen 2 en 19 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU) en de rechtspraak van het Hof van Justitie, omdat de schorsing beperkt is tot een maximale periode van drie maanden. Vanwege de nood om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie, is het niet mogelijk dat het Hof een arrest ten gronde uitspreekt binnen die termijn. Zij vragen dat het Hof de bestreden bepalingen schorst op basis van de voormelde artikelen van het VEU.

In ondergeschikte orde vragen zij dat het Hof, in het geval dat het zou overgaan tot de schorsing op basis van artikel 20 van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof, artikel 25 van die bijzondere wet buiten beschouwing zou laten.

A.3.2. De Vlaamse Regering antwoordt dat de artikelen 2 en 19 van het VEU geen procedureregels zijn die een vordering tot schorsing mogelijk maken. De vordering tot schorsing op basis van die bepalingen is dan ook manifest onontvankelijk. Met betrekking tot het eventueel buiten beschouwing laten van artikel 25 van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof merkt de Vlaamse Regering op dat het Hof niet bevoegd is om te toetsen aan de artikelen 2 en 19 van het VEU en dat in het verzoekschrift geen bepalingen worden aangevoerd waaraan het Hof wel mag toetsen.

In ondergeschikte orde voert de Vlaamse Regering aan dat de schorsing een uitzonderlijke maatregel is die slechts in uitzonderlijke omstandigheden mogelijk is. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie blijkt dat een schorsing, dan wel voorlopige maatregelen enkel kunnen worden bevolen wanneer vaststaat dat zij spoedeisend zijn, in die zin dat het ter voorkoming van ernstige en onherstelbare schade aan de belangen van de verzoeker noodzakelijk is dat zij reeds vóór de beslissing in de hoofdzaak worden toegestaan en effect sorteren. Voorlopige maatregelen die niet van dien aard zijn dat zij de door de verzoeker gestelde ernstige en onherstelbare schade zouden kunnen voorkomen, kunnen daartoe zeker niet noodzakelijk zijn. Aan die vereisten is volgens de Vlaamse Regering niet voldaan, maar indien het noodzakelijk zou zijn een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie, zullen de verzoekende partijen aan dat Hof een eventuele schorsing kunnen vragen. Terzijde merkt de Vlaamse Regering op dat het in dat geval ook mogelijk is om de toepassing van de versnelde prejudiciële procedure te vragen.

Wat betreft de ontvankelijkheid van de middelen in de zaak nr. 7443

A.4. De Vlaamse Regering werpt op dat de middelen in de zaak nr. 7443 onontvankelijk zijn, omdat niet duidelijk uit de uiteenzetting kan worden afgeleid op welke wijze de talrijke opgesomde bepalingen de eveneens talrijke toetsingsnormen zouden schenden. *A fortiori* kunnen die middelen niet als ernstig worden beschouwd.

Ten aanzien van de ernst van de middelen

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7429

A.5.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 leiden een eerste middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot en met 30 van het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van de rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met artikel 6 van het VEU. Zij voeren aan dat artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen » (hierna : het decreet van 21 juni 2013), zoals ingevoerd bij artikel 14 van het bestreden decreet, 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 marktklare constructies. De advocaat kan echter niet voldoen aan die meldingsplicht zonder zijn beroepsgeheim te schenden. De verzoekende partijen verwijzen daarbij naar de rechtspraak van het Hof, waaruit blijkt dat het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, onder de bescherming van het beroepsgeheim valt. Volgens de verzoekende partijen is er geen enkele verantwoording voor een dergelijke absolute en *a priori* opheffing van het beroepsgeheim. De doelstelling om lidstaten toe te laten zogenaamde achterpoortjes te sluiten, verantwoordt niet dat de advocaat verplicht wordt zijn beroepsgeheim te schenden om een perfect legale constructie te melden en kan niet worden beschouwd als een dwingende reden van algemeen belang. Het argument dat de advocaat de meldingsplicht moet vervullen en zich in het geval van marktklare constructies, in tegenstelling tot andere grensoverschrijdende constructies, niet kan beroepen op het beroepsgeheim, omdat de belastingplichtige in dat laatste geval onvoldoende informatie heeft om zelf aan de meldingsplicht te voldoen, gaat niet op. Bovendien is er onvoldoende duidelijkheid over de precieze invulling van het begrip « marktklare constructie », zodat de meldingsverplichting in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel.

A.5.2. In ondergeschikte orde, indien het Hof tot de vaststelling zou komen dat het de grondwettigheid van het bestreden decreet niet kan beoordelen zonder de geldigheid 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) te beoordelen, stellen de verzoekende partijen voor om een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Ter zitting doen de verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 afstand van hun verzoek om die prejudiciële vraag te stellen.

A.5.3. De Vlaamse Regering voert aan dat het middel onontvankelijk is bij gebrek aan uiteenzetting in zoverre gericht is tegen andere bepalingen dan artikel 14 van het bestreden decreet. Ten gronde antwoordt de Vlaamse Regering dat de advocaat die marktklare constructies aanbiedt, niet optreedt in het kader van de kernfunctie van een advocaat, maar veeleer moet worden beschouwd als een verkoper van een product, namelijk de marktklare constructie, aan een klant, of in dit geval aan een cliënt. Bijgevolg is het beroepsgeheim hier niet van toepassing. De Regering verwijst daarbij naar het advies van de Raad van State bij de federale regeling. Aangezien de richtlijn (EU) 2018/822 aan de lidstaten de mogelijkheid laat om ervoor te zorgen dat het wettelijke verschoningsrecht wordt gerespecteerd, komt het enkel aan de betrokken lidstaten toe daarover te waken, en is de voorgestelde prejudiciële vraag niet dienstig.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7429

A.6.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 leiden een tweede middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 30 van het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van de rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met artikel 6 van het VEU.

A.6.2. In het eerste onderdeel klagen zij aan dat de ontheffing van de meldingsverplichtingen in het geval van beroepsgeheim slechts uitwerking heeft op het tijdstip dat een andere intermediair voldaan heeft aan de meldingsverplichting. Het is voor de advocaat immers onmogelijk zich daarvan te vergewissen, zonder alsnog zijn beroepsgeheim te schenden.

A.6.3. Volgens de Vlaamse Regering berust dat onderdeel klaarblijkelijk op een foutieve lezing van het decreet. Zodra de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, de andere intermediair, dan wel de belastingplichtige daarvan heeft ingelicht, geldt de ontheffing van de meldingsplicht.

A.6.4. In het tweede onderdeel klagen de verzoekende partijen 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. Die vereiste is volgens de verzoekende partijen onmogelijk te vervullen zonder alsnog het beroepsgeheim te schenden. Bovendien is zij niet noodzakelijk om de melding van de grensoverschrijdende constructie te verzekeren, aangezien de cliënt, al dan niet bijgestaan door de advocaat, de andere intermediairs kan inlichten en hen kan vragen om te voldoen aan hun meldingsplicht. Ter zitting voegen zij hieraan toe dat het in deze context noodzakelijk zou kunnen zijn een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

A.6.5. Volgens de Vlaamse Regering is er geen probleem wanneer de andere intermediair waarvan sprake in het decreet, de cliënt is van de advocaat-intermediair of wanneer die door de cliënt in contact is gebracht met de advocaat. Wanneer dit niet het geval is en de advocaat niet samenwerkt met de andere intermediair, is hij ook niet op de hoogte van diens bestaan en wordt de meldingsplicht doorgeschoven naar de belastingplichtige.

A.6.6. In het derde onderdeel klagen de verzoekende partijen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen ten aanzien van de meldingsplicht, bij gebrek aan andere intermediair, verplicht is de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen van de meldingsplicht. Indien die belastingplichtige niet de cliënt is van de advocaat-intermediair, is het volgens de verzoekende partijen niet mogelijk aan die verplichting te voldoen zonder het beroepsgeheim te schenden. De verzoekende partijen wijzen erop dat het mogelijk moet zijn dat de advocaat zich ertoe beperkt zijn cliënt te wijzen op zijn verplichting om de belastingplichtige te informeren over de meldingsplicht.

A.6.7. Volgens de Vlaamse Regering is de situatie waarnaar de verzoekende partijen in dat onderdeel verwijzen, onbestaande. Ofwel is de belastingplichtige de cliënt van de advocaat, ofwel zal de cliënt een intermediair zijn, en zal bijgevolg de meldingsplicht op die intermediair rusten.

De verzoekende partijen antwoorden hierop, ter zitting, dat het Hof in dit geval uitdrukkelijk de grondwetsconforme interpretatie moet bevestigen. Dit geldt eveneens voor de overige middelen, die volgens de Vlaamse Regering op een foutieve interpretatie gebaseerd zijn.

A.6.8. In het vierde onderdeel klagen de verzoekende partijen aan dat het bestreden decreet in de mogelijkheid voorziet, voor de betrokken belastingplichtige, cliënt van de advocaat-intermediair, om aan de advocaat-intermediair de opdracht te geven toch te voldoen aan de meldingsplicht. Hierdoor zou het voor de belastingplichtige mogelijk worden de advocaat te verplichten zijn beroepsgeheim te schenden. Het vijfde onderdeel gaat uit van dezelfde veronderstelling, maar dan in het geval dat de betrokken belastingplichtige niet de cliënt zou zijn.

A.6.9. De Vlaamse Regering antwoordt dat dit onderdeel gebaseerd is op een gedateerde lezing van de rechtspraak. Uit recente rechtspraak van het Hof van Cassatie en het Hof van Justitie zou blijken dat de mogelijkheid voor de cliënt om zijn advocaat te vragen bepaalde informatie vrij te geven, beter aansluit bij de essentie van het beroepsgeheim, omdat dit de rechten van de verdediging ten goede komt. Het onderdeel is bijgevolg niet ernstig. Met betrekking tot het vijfde onderdeel merkt de Vlaamse Regering nogmaals op dat dit onderdeel gebaseerd is op een onbestaande hypothese, naar analogie met het antwoord op het derde onderdeel.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7429

A.7.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 leiden een derde middel af uit de schending, door de artikelen 1 tot 30 van het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van de rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met artikel 6 van het VEU. Zij klagen aan dat, in het geval dat er meerdere intermediairs zijn, krachtens artikel 17 van het bestreden decreet, de advocaat-intermediair slechts kan worden vrijgesteld van zijn meldingsplicht indien hij schriftelijk bewijs kan voorleggen dat die plicht reeds door een andere intermediair werd volbracht. Het is voor de advocaat-intermediair niet mogelijk dat schriftelijke bewijs te verkrijgen zonder zijn beroepsgeheim te schenden.

A.7.2. Volgens de Vlaamse Regering berust het derde middel op een verkeerde lezing van artikel 17 van het bestreden decreet. Dat artikel regelt de algemene situatie waarin meerder intermediairs betrokken zijn bij een grensoverschrijdende constructie en doet geen afbreuk aan artikel 14, dat betrekking heeft op de situatie waarin één van de intermediairs zich beroept op het beroepsgeheim.

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7429

A.8.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 leiden een vierde middel af uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van de rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met artikel 6 van het VEU. Meer specifiek vragen zij in dat onderdeel de vernietiging van de artikelen 29 en 30 van het decreet, die de inwerkingtreding ervan regelen.

A.8.2. De Vlaamse Regering verwijst naar de antwoorden op de overige middelen in de zaak nr. 7429. Aangezien geen van die middelen ernstig zijn, is ook het vierde middel niet ernstig.

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7443

A.9.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 leiden een eerste middel af uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, doordat het decreet de richtlijn (EU) 2018/822 omzet in materies, andere dan de vennootschapsbelastingen, zonder dat daartoe een redelijke verantwoording wordt gegeven. Zij vragen 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 de artikelen 2, 5(3) en 6 VEU, al dan niet samengelezen met de artikelen 115 VWEU en 16 (1), 26(2), 49, 56 en 63 VWEU, doordat deze richtlijn, ten eerste, verplichtingen invoert voor het bereiken van een normdoel dat reeds wordt beoogd door de Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 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, dan wel bepalingen invoert die de werking van de interne markt niet bevorderen waar dergelijk effect een noodzakelijke vereiste is voor de toepassing van de verdragsbepaling op basis waarvan deze richtlijn werd aangenomen door de raad, en ten tweede, deze verplichtingen tot gevolg hebben de Unie doelstelling van een goed werkende rechtsstaat belemmert ? ».

A.9.2. De Vlaamse Regering antwoordt in hoofddeorde dat het middel onduidelijk en bijgevolg onontvankelijk is. In ondergeschikte orde voert de Vlaamse Regering aan dat de veronderstelling waarop het middel is gebaseerd, namelijk dat de omzetting van de richtlijn (EU) 2018/822 enkel verplicht zou zijn in het kader van de vennootschapsbelastingen, onjuist is. Bijgevolg is het middel niet ernstig.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 7443

A.10.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 leiden een tweede middel af uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 5 van 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, en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna : het BUIPO-Verdrag). 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 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 5(4) en 6 Verdrag van de Europese Unie, samen gelezen met de artikelen 16(1), 26 (2), 49, 56, 63, 65 (3) en 115 van het Verdrag van de Werking van de Europese Unie, en de artikelen 7, 8, 20, 47 tot 52 van het Handvest van de fundamentele vrijheden van de Europese Unie, het artikel 8 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens en het artikel 17 van het Internationaal verdrag inzake burgerlijke en politieke rechten zo te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale norm van een Lidstaat die in het kader van 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, volgende verplichtingen invoert :

- Meldingsverplichtingen tegenover derden, andere dan een administratie of een overheid die afhangen van een lidstaat ?

- Kan een dergelijke verplichting dan ook slaan op andere nationale belastingen dan de vennootschapsbelasting ?

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

- Kunnen de door een meldingsverplichting betroffen personen in toepassing van een van de criteria voorzien door bijlage IV aan de richtlijn worden uitgesloten van het recht om het bewijs te leveren dat die grensoverschrijdende constructie een ander voornaamste oogmerk heeft dan een belastingvoordeel of een economische realiteit betreft wanneer zij worden aangesproken ingevolge het gebrek aan een melding van die grensoverschrijdende constructie ?

2. In geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag, dienen de artikelen 1, 1 b), 1, 2 en de 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 :

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

- Een nationale rechtsnorm deze Europese norm niet kan omzetten buiten de materie van de vennootschapsbelasting, of minstens belastingen met een gelijkaardige effect als een directe belasting op het zakencijfer van een rechtspersoon ?

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

- Een nationale rechtsnorm die deze Europese norm omzet in geval van niet-aangifte in alle gevallen de mogelijkheid tot het leveren van een tegenbewijs moet toelaten dat de grensoverschrijdende constructie geen belastingvoordeel als voornaamste oogmerk had dat ontstond uit een agressieve fiscale planning of het een economische realiteit betreft ? ».

A.10.2. De Vlaamse Regering antwoordt dat het bestaan van andere initiatieven in het EU-recht met een soortgelijke doelstelling, niet noodzakelijk betekent dat de meldingsplicht niet noodzakelijk is bij de bestrijding van de maatschappelijk ongewenste effecten van agressieve fiscale planningsconstructies. Voor het overige voert zij aan dat het middel onduidelijk is en louter bestaat in ongefundeerde veronderstellingen en beweringen. Met betrekking tot de wezenskenmerken, benadrukt de Vlaamse Regering dat die er net op gericht zijn de informatie te verkrijgen die naar verwachting van belang is voor de doelstellingen van de richtlijn, en dus ook van het decreet. Voor het overige is de volledige argumentatie van de verzoekende partijen omtrent de zogenaamde « vermoedens » op niets gebaseerd.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7443

A.11.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 leiden een derde middel af uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 51 en 52 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 BULO-Verdrag, 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.11.2. De Vlaamse Regering merkt op dat uit het verzoekschrift niet blijkt dat de verzoekende partijen de definitie van intermediair onduidelijk vinden, maar dat zij in werkelijkheid enkel van mening zijn dat die definitie te ruim is, waardoor intermediairs verplicht zouden zijn inlichtingen te verstrekken waar zij geen toegang toe hebben. Dit berust op een foutieve lezing van de betrokken bepalingen, aangezien uit artikel 11/3 van het decreet van 21 juni 2013 blijkt dat uiteraard enkel inlichtingen waarvan de intermediair kennis, bezit of controle heeft, moeten worden verstrekt. Iedereen die niet wist en niet redelijkerwijze kon weten dat hij bij een meldingsplichtige constructie betrokken was, is geen intermediair in de zin van het bestreden decreet.

Wat betreft het vierde middel in de zaak nr. 7443

A.12.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 leiden een vierde middel af uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 50, 51 en 52 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.12.2. Volgens de Vlaamse Regering is dat middel onontvankelijk bij gebrek aan uiteenzetting omtrent de wijze waarom de aangehaalde bepaling onduidelijk zou zijn.

Wat betreft het vijfde middel in de zaak nr. 7443

A.13.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 leiden een vijfde middel af uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 172 en 190 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 50, 51 en 52 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 bestreden decreet in werking treedt op 1 juli 2020, terwijl het pas in het *Belgisch Staatsblad* verscheen op 3 juli 2020.

A.13.2. Volgens de Vlaamse Regering is het gebruik van de term « retroactief » misleidend. Het decreet legt een toekomstige meldingsverplichting op, met dien verstande dat het onderwerp van de melding betrekking heeft op feiten die zich reeds hebben voorgedaan. Dit wordt bevestigd in het advies van de Raad van State bij de federale regeling. Het middel is niet ernstig.

A.14. Met betrekking tot het derde, vierde en vijfde middel vragen de verzoekende partijen om aan het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen te stellen :

« 1. Dienen de artikelen 20, 47 tot 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, samen gelezen met het artikel 6 van het Verdrag van de Europese Unie, het artikel 17 van het Internationaal verdrag inzake burgerlijke en politieke rechten en de artikelen 6.1, 6.2 en 7 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens zo te worden uitgelegd dat zij onverenigbaar zijn met een nationale rechtsnorm die, in uitvoering 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 constructie, een meldingsverplichting oplegt :

- In bewoordingen die onduidelijk en/of subjectief zijn aan personen die afhangen van informatie van derden zonder een eigen toegang tot alle noodzakelijke inlichtingen om te kunnen voldoen aan hun eigen meldingsplicht ?

- In bewoordingen die onduidelijk en/of subjectief zijn een aanvangspunt bepalen dat niet afhangt van een handeling die wordt gesteld door de persoon zelf die verplicht is om te melden ?

- Die terugwerkt alvorens de publicatie of de betrokken de interpretatie kennen van de Europese norm door de omzetting ervan in de Lidstaat ?

2. In geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag, dienen de artikelen 1ste 1 b), 1ste 1,2) en 1ste 1,6) 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 :

- Enkel de intermediairs die in de betrokken Lidstaat kritische diensten verlenen samen met de intermediair die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbeveelt of verkoopt gehouden zijn tot een persoonlijke meldingsplicht ? En dat minstens de afwezigheid van een melding niet kan worden bestraft in hoofde van personen die niet betrokken zijn in kritische diensten voor de levering van een grensoverschrijdende constructie ?

- Het aanvangspunt van een fase geen aanleiding kan geven tot een persoonlijke meldingsplicht in hoofde van de intermediair dan vanaf het ogenblik waarop die intermediair zelf een handeling heeft gesteld die logischerwijze het besef in zich draagt dat daarmee een nieuwe meldingsplichtige fase ontstaat ? En dat een ontradende sanctie die wordt opgelegd in uitvoering van deze Europese norm rekening dient te houden met alle omstandigheden eigen aan de zaak teneinde één enkele straf te bepalen zo er enkel korte tijdsverlopen zijn tussen de meldingsplichtige fases van een grensoverschrijdende constructie ?

- De meldingsplicht dient beperkt te worden in de tijd tot die fases die lopende zijn op de dag van de inwerkingtreding van de nationale norm die de Europese norm omzet ?

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

Wat betreft het zesde middel in de zaak nr. 7443

A.15.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 leiden een zesde middel af uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 19, 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, eerste alinea, en 19 van het VEU, met artikel 16, lid 1, van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, 20, 47, 48, 51, 52 en 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 betreden decreet 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. Het middel sluit aan bij de eerste twee middelen in de zaak nr. 7429.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 vragen aan het Hof om aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen :

« 1. de artikelen 2, 4, alinea 3, eerste lid, 6.3 en 19 van het Verdrag van de Europese Unie, samengelezen met de artikelen 7, 8.1, 20, 47 tot 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, het artikel 16(1) van het Verdrag van de werking van de Europese Unie, het artikel 17 van het Internationaal verdrag inzake burgerlijke en politieke rechten en de artikelen 6(3) en 8 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens zo te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale norm die in de uitvoering die het verleent aan 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 inzake fiscale materies, aan advocaten die zijn ingeschreven bij de ordes van die Lidstaat, oplegt :

- In bepaalde gevallen het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten uit te sluiten ?
- Cliënten van advocaten te verplichten om jegens overheden het bestaan en de inhoud van hun betrekkingen met hun advocaat te melden ?
- Cliënten van advocaten toe te staan om opheffing te verlenen van het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten wanneer dit strijdig is met 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 om hen zo te verplichten, rekeninghoudende 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 betrekkingen met deze cliënt, het verleende advies en de prestaties ter kennis moeten brengen ?
 - . Andere personen dan hun cliënt moeten bevragen over de aard, het voorwerp en de omvang van de betrekkingen, de verleende adviezen en de prestaties aan hun cliënt ?
 - . Een verplichting een melding te moeten indienen tegen elke notie van het beroepsgeheim in omdat andere personen niet hebben voldaan aan hun meldingsverplichtingen ?
 - . Op vraag van de bevoegde overheid het bewijs te moeten voorleggen van de identiteit van zijn cliënt of van andere personen en aan wie de advocaat gehouden was om kennis te geven alsmede van het bewijs van het indienen van een geldige melding door minstens één van deze personen ?
 - . Op vraag van de bevoegde overheid eender welke inlichting te moeten verstrekken waarvan zij kennis hebben met betrekking tot grensoverschrijdende constructies ?

2. In geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag, kan aan artikel 1, 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 nog toepassing worden verleend met betrekking tot advocaten en hun cliënten in die Lidstaten die voorzien in een beroepsgeheim voor hun 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 die minstens één of meerdere van volgende modaliteiten moet in acht nemen ?

- Het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten duldt geen uitzondering en verzet zich tegen een gelijke behandeling van een advocaat en van zijn cliënt onder een uitzonderingsregime dat 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 aan de cliënt van de advocaat toe te laten om te voldoen aan diens eigen meldingsplicht, dient die cliënt te worden toegelaten om een abstract schema neer te leggen zonder enige verplichting om in dat regime de identiteit van diens advocaat of de inhoud van de uitgewisselde informatie en documenten met hem te melden.

- Voor zover enige verplichtingen nog kunnen worden opgelegd aan advocaten ten opzichte van hun cliënten, dient het toezicht op de naleving van deze 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.15.2. De Vlaamse Regering merkt op dat ook dat middel bestaat in beweringen, zonder dat, ondanks de omvang van het verzoekschrift, werkelijk wordt uiteengezet hoe het beroepsgeheim zou worden geschonden. In ondergeschikte orde berust het middel op een verkeerd begrip van de omvang van het beroepsgeheim van de advocaat. Wanneer een advocaat bijvoorbeeld marktklare constructies verkoopt, is dit geen activiteit die tot de kern van zijn beroep behoort. Dit blijkt ook uit het advies van de Raad van State bij de federale regeling. Voor het overige loopt het antwoord van de Vlaamse Regering inzake het beroepsgeheim gelijk met haar antwoord op de middelen in de zaak nr. 7429. Wat betreft de aangevoerde schending van het recht op vrije meningsuiting, is het de Vlaamse Regering niet duidelijk in welke mate de meldingsplicht enige impact zou hebben op dat recht.

Ten aanzien van het risico op een moeilijk te herstellen ernstig nadeel

A.16.1 De verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 voeren aan dat hun leden, in het geval van de eerste verzoekende partij, of zijzelf, in het geval van de tweede verzoekende partij, door de bestreden bepalingen voor de keuze worden gesteld om ofwel hun beroepsgeheim te schenden, ofwel niet te voldoen aan de bestreden meldingsplicht. In dat laatste geval kan een boete van 1 250 tot 100 000 euro worden opgelegd. Zo wordt onherstelbare schade toegebracht aan de vertrouwensband tussen de burger en zijn advocaat, aangezien cliënten er niet meer op kunnen vertrouwen dat hun advocaat het beroepsgeheim zal respecteren.

Het feit dat de Vlaamse Belastingdienst, in het kader van de gevolgen van de maatregelen ter bestrijding van het Coronavirus, heeft besloten tot een administratieve tolerantie in de vorm van een uitstel van 6 maanden (tot 1 januari 2021), biedt onvoldoende waarborgen. Een dergelijke administratieve praktijk kan immers niet afwijken van de bestreden decretale bepalingen. Bovendien is het volgens de verzoekende partijen onwaarschijnlijk dat het Hof zich vóór het einde van die tolerantieperiode zal uitspreken over het beroep tot vernietiging.

A.16.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 zijn eveneens een vereniging van advocaten maar dan gespecialiseerd in fiscaal recht, wat betreft de eerste verzoekende partij, of zelf advocaten, wat betreft de tweede en derde verzoekende partij. Hoewel zij van oordeel zijn dat de schorsing *in casu* moet worden gebaseerd op de artikelen 2 en 19 van het VEU, voeren zij in ondergeschikte orde aan dat de vereisten voor een schorsing op basis van artikel 20, 1°, van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof vervuld zijn. Met betrekking tot het risico op een moeilijk te herstellen ernstig nadeel, verwijzen zij naar het beroepsgeheim van de advocaat. Doordat de bestreden bepalingen de advocaat verplicht dat beroepsgeheim te schenden, ontstaat onherstelbare schade aan de vertrouwensband tussen de advocaat en zijn cliënt.

A.16.3. Volgens de Vlaamse Regering is er geen sprake van een risico op een moeilijk te herstellen ernstig nadeel. Het nadeel waarnaar de verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 verwijzen, is niet op voldoende concrete wijze uiteengezet, maar beperkt zich tot algemene beweringen. Het feit dat zij geen vordering tot schorsing hebben ingediend tegen de identieke federale regeling, die nochtans een ruimere impact heeft en die zij aanvechten met een hangend vernietigingsberoep, ondermijnt nog verder de argumentatie van de verzoekende partijen. Als het vertrouwen in de advocatuur al in het gedrang komt, dan is dit doordat bepaalde advocatenkantoren zich inlaten met activiteiten die ver afstaan van de kern van het beroep. Tot slot benadrukt de Vlaamse Regering dat de uitvoering van het bestreden decreet nu reeds in de praktijk wordt opgeschort. Het feit dat dit, net als op federaal niveau, is gebeurd via een standpunt van de Vlaamse Belastingdienst, kan worden verklaard door de uitzonderlijke omstandigheden die de opschorting verantwoorden. Uiteraard zal het Vlaamse Gewest die opschorting respecteren.

Wat betreft de zaak nr. 7443, voert de Vlaamse Regering eveneens aan dat de verzoekende partijen geen precieze feiten aanvoeren die hun beweringen ondersteunen. Het beweerde conflict tussen het tuchtrecht en het bestreden decreet is onbestaande, aangezien het bestreden decreet er net toe leidt dat de melding, door de advocaat, wettelijk is. De advocaat kan dan ook niet worden gesanctioneerd. Wat betreft het beweerde risico op inkomstenverlies, aansprakelijkheidsvorderingen en boetes, gaat het om financiële nadelen die in principe herstelbaar zijn. Als het Hof al het bestaan van een risico op een moeilijk te herstellen ernstig nadeel zou vaststellen, dan nog kan dit enkel in verband met het zesde middel, dat als enig middel in de zaak nr. 7443 werkelijk verband houdt met het beroepsgeheim van de advocaat.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 vorderen de schorsing en de vernietiging van de artikelen 1 tot 30 van het Vlaamse decreet van 26 juni 2020 « tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » (hierna : het decreet van 26 juni 2020). De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 vorderen de schorsing en de vernietiging van de artikelen 5, 2°, punten 19 tot 23, 11, 12, 14, 15, 17, 18 23 en 29 van datzelfde decreet van 26 juni 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). Uit overweging 2 bij die richtlijn 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 noodzakelijke inlichtingen omtrent agressieve fiscale constructies. Opdat de bevoegde autoriteiten over die inlichtingen kunnen beschikken, voert de richtlijn een meldingsplicht in met betrekking tot mogelijke agressieve grensoverschrijdende fiscale 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 Vlaamse Gewest, brengt het decreet van 26 juni 2020 een aantal wijzigingen aan in het decreet van 21 juni 2013 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen » (hierna : het decreet van 21 juni 2013).

Artikel 5, 2°, van het bestreden decreet voert in artikel 5 van het decreet van 21 juni 2013 een aantal definities in :

« 17° grensoverschrijdende constructie : een constructie die ofwel meer dan één lidstaat ofwel een lidstaat en een derde land betreft, waarbij ten minste één van de volgende voorwaarden is vervuld :

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

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

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

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

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

18° meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie : iedere grensoverschrijdende constructie die ten minste één van de wezenskenmerken, vermeld in artikel 5/1, bezit;

19° wezenskenmerk : een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking zoals omschreven in artikel 5/1;

20° intermediair : een persoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert.

Een 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 om 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 dergelijke 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;

21° relevante belastingplichtige : elke persoon voor wie een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie beschikbaar wordt gemaakt voor implementatie, of die gereed is om een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te implementeren of die de eerste stap van een dergelijke constructie heeft geïmplementeerd;

[...]

23° 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;

24° constructie op maat : een grensoverschrijdende constructie die geen marktklare constructie is;

[...] ».

B.1.4. De automatische uitwisseling van de noodzakelijke inlichtingen omtrent agressieve fiscale constructies door de bevoegde autoriteit wordt geregeld in artikel 11/2 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 9 van het decreet van 26 juni 2020 :

« § 1. De bevoegde autoriteit waaraan de inlichtingen conform artikel 11/3 tot en met 11/11 zijn verstrekt, deelt de gegevens, vermeld in paragraaf 2, via automatische uitwisseling mee aan de buitenlandse autoriteiten van alle andere lidstaten conform de regels, vermeld in artikel 28.

§ 2. De gegevens die de bevoegde autoriteit meedeelt, vermeld in paragraaf 1, zijn, als ze van toepassing zijn :

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

2° nadere bijzonderheden over de wezenskenmerken, vermeld in artikel 5/1, 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 ze algemeen bekend staat, als die beschikbaar is, en een omschrijving van de relevante zakelijke activiteiten of constructies, in algemene bewoordingen, 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 met de openbare orde is;

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 interne regelgeving die aan de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie ten grondslag liggen;

6° de waarde van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie;

7° de lidstaat van de relevante belastingbetalers en eventuele andere lidstaten waarop de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie naar alle waarschijnlijkheid invloed zal hebben;

8° 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.

In deze paragraaf wordt verstaan onder lidstaat : een lidstaat van de Europese Unie met inbegrip van België.

§ 3. Als een belastingdienst niet reageert op een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie, betekent dat niet dat de geldigheid of fiscale behandeling van die constructie wordt aanvaard.

§ 4. De inlichtingen, vermeld in paragraaf 2, 1°, 3° en 8°, worden niet meegedeeld aan de Europese Commissie.

§ 5. De automatische inlichtingenuitwisseling, vermeld in paragraaf 1, vindt plaats binnen één maand vanaf het einde van het kwartaal waarin de inlichtingen zijn verstrekt. De eerste inlichtingen worden uiterlijk op 31 oktober 2020 meegedeeld ».

B.1.5. Bij de artikelen 10 tot 19 van het decreet van 26 juni 2020 wordt een onderafdeling 2 toegevoegd aan hoofdstuk 2, afdeling 2, van het decreet van 21 juni 2013. In die onderafdeling wordt de verplichte verstrekking van inlichtingen over meldingsplichtige constructies door intermediairs of relevante belastingplichtigen geregeld. De artikelen 11/3 en 11/4 van het decreet van 21 juni 2013 bepalen :

« Art. 11/3. Elke intermediair is verplicht aan de bevoegde autoriteit en aan de buitenlandse autoriteit inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan ze kennis, bezit of controle heeft, te verstrekken binnen dertig dagen vanaf het hierna vermelde geval dat het eerst plaatsvindt :

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 waarop de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen.

Met behoud van de toepassing van het eerste lid zijn de intermediairs, vermeld in artikel 5, 20°, tweede lid, ook verplicht om inlichtingen te verstrekken binnen dertig dagen vanaf de dag nadat ze, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt.

Art. 11/4. In geval van marktklare constructies stelt de intermediair om de drie maanden een periodiek verslag op met een overzicht van de nieuwe meldingsplichtige inlichtingen, vermeld in artikel 11/2, § 2, 1°, 4°, 7°, en 8°, die sinds het laatste ingediende verslag beschikbaar zijn geworden ».

Artikel 11/5 bepaalt welke autoriteit moet worden ingelicht wanneer meerdere autoriteiten in aanmerking komen.

B.1.6. Artikel 11/6 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 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 een andere betrokken intermediair(s) of, bij gebreke daarvan, de belastingplichtige(n), schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte brengt van het feit dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen. De belastingplichtige kan de intermediair schriftelijk toestemming verlenen om alsnog aan de meldingsplicht te voldoen. Volgens artikel 11/6, § 3, kan in geen geval een beroepsgeheim worden aangevoerd aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies. Artikel 11/6 van het decreet van 21 juni 2013 bepaalt :

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

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

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

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

§ 2. De relevante belastingplichtige kan de intermediair door schriftelijke instemming toelaten alsnog te voldoen aan de in artikel 11/3 bedoelde meldingsplicht.

Als de relevante belastingplichtige geen instemming verleent, blijft de meldingsplicht bij de belastingplichtige en bezorgt de intermediair de nodige gegevens voor het vervullen van de in artikel 11/3 bedoelde meldingsplicht aan de relevante belastingplichtige.

§ 3. Geen beroepsgeheim overeenkomstig de eerste paragraaf kan worden ingeroepen aangaande de meldingsplicht van marktklare constructies die aanleiding geven tot een periodiek verslag overeenkomstig artikel 11/4 ».

B.1.7. Als er geen intermediair is of als de intermediair de relevante belastingplichtige of een andere intermediair op de hoogte brengt van de toepassing van een ontheffing krachtens artikel 11/6, eerste lid, ligt de verplichting om inlichtingen over een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie te verstrekken bij de andere intermediair die op de hoogte werd gebracht, of, bij gebreke daarvan, bij de relevante belastingplichtige (artikel 11/7 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 15 van het decreet van 26 juni 2020). Artikel 11/9, zoals ingevoerd bij artikel 17 van het decreet van 26 juni 2020, regelt de meldingsplicht wanneer meerdere intermediairs bij dezelfde constructie betrokken zijn :

« Wanneer meerdere intermediairs bij dezelfde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie betrokken zijn, verstrekken alle betrokken intermediairs inlichtingen over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

Een intermediair wordt enkel ontheven van het verstrekken van de inlichtingen als hij een schriftelijk bewijs voorlegt dat een andere intermediair dezelfde inlichtingen als vermeld in artikel 11/2, § 2, al heeft verstrekt ».

B.1.8. Bij artikel 29 van het decreet van 26 juni 2020 wordt bepaald dat over de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, vermeld in dat decreet, waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 1 juli 2020, uiterlijk op 31 augustus 2020 inlichtingen worden verstrekt. Krachtens artikel 30 van het decreet treedt het in werking op 1 juli 2020.

Ten gevolge van de Coronacrisis werd bij artikel 1 van 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 », een artikel *27bis* ingevoerd in de richtlijn 2011/16/EU, waarbij de mogelijkheid werd ingevoerd voor lidstaten om uitstel te verlenen voor de meldingsplicht inzake grensoverschrijdende constructies.

Op 29 juni 2020 publiceerde de Vlaamse Belastingdienst het volgende standpunt :

« Uitstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies - verwerking van de meldingen

Standpunt nr. 20051 dd. 29.06.2020

Een Europese richtlijn (zgn. DAC6) verplicht fiscale tussenpersonen tot melding van bepaalde grensoverschrijdende fiscale constructies aan de bevoegde autoriteit. Concreet werd deze richtlijn omgezet door het decreet van 26/6/2020 tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.

De meldings- en rapportageverplichtingen zouden in de loop van de volgende maanden van start gaan. Gezien de huidige situatie, en gelet op een politiek akkoord tussen de EU-lidstaten omtrent een (optioneel) uitstel van deze verplichting, wordt besloten om een uitstel van 6 maanden toe te kennen. Concreet resulteert dit in de hierna volgende termijnen wat betreft de meldingen die aan de bevoegde autoriteit moeten worden gedaan :

- De meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan de eerste stap is geïmplementeerd tussen 25 juni 2018 en 30 juni 2020 moeten uiterlijk gemeld worden tegen 28 februari 2021.

- De 30-dagen periode begint pas te lopen vanaf 1 januari 2021 voor :

. Meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies die tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020 ofwel beschikbaar gemaakt zijn voor implementatie, ofwel gereed zijn voor implementatie, ofwel waarvan de eerste stap is geïmplementeerd;

. Tussenpersonen die tussen 1 juli 2020 en 31 december 2020 rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

- Een eerste periodiek rapport over een ‘ marktklare ’ constructie moet uiterlijk 30 april 2021 gerapporteerd worden ».

Ten aanzien van de omvang van het beroep tot vernietiging en van de vordering tot schorsing in de zaak nr. 7429

B.2.1. Het Hof moet de omvang van het beroep tot vernietiging - en dus van de vordering tot schorsing - vaststellen uitgaande van de inhoud van het verzoekschrift en in het bijzonder op basis van de uiteenzetting van de middelen. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot de bepalingen waartegen middelen zijn gericht.

B.2.2. Uit de uiteenzetting van de middelen blijkt dat de grieven van de verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 enkel betrekking hebben op de artikelen 14, 17, 29 en 30 van het decreet van 26 juni 2020, in zoverre die bepalingen betrekking hebben op advocaten die optreden als intermediair in de zin van het decreet van 26 juni 2020, en de gevolgen van die bepalingen op het beroepsgeheim van die advocaat. Het beroep tot vernietiging en de vordering tot schorsing zijn bijgevolg onontvankelijk in zoverre zij zijn gericht tegen de overige bepalingen van het decreet van 26 juni 2020.

Ten aanzien van de voorwaarden voor de schorsing in de zaak nr. 7429

B.3. Naar luid van artikel 20, 1°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof dient aan twee grondvoorwaarden te zijn voldaan opdat tot schorsing kan worden besloten :

- de middelen die worden aangevoerd moeten ernstig zijn;
- de onmiddellijke uitvoering van de bestreden norm moet een moeilijk te herstellen ernstig nadeel kunnen berokkenen.

Daar de twee voorwaarden cumulatief zijn, leidt de vaststelling dat één van die voorwaarden niet is vervuld tot verwerping van de vordering tot schorsing.

Ten aanzien van het ernstige karakter van de middelen in de zaak nr. 7429

B.4. Het ernstig middel mag niet worden verward met het gegrond middel.

Wil een middel als ernstig worden beschouwd in de zin van artikel 20, 1°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, dan volstaat het niet dat het kennelijk niet ongegrond is in de zin van artikel 72, maar moet het ook gegrond lijken na een eerste onderzoek van de gegevens waarover het Hof beschikt in dit stadium van de procedure.

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 7429

B.5.1. Het eerste middel in de zaak nr. 7429 is onder andere afgeleid uit de schending, door artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22 en 29 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

B.5.2. Artikel 22 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens waarborgen het recht op eerbiediging van het privéleven. Die twee bepalingen vormen een onlosmakelijk geheel.

B.5.3. Artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens beschermt het recht op een eerlijk proces. Hoewel artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet toepasselijk is op niet-strafrechtelijke fiscale geschillen (EHRM, 12 juli 2001, *Ferrazzini t. Italië*), wordt het recht op een eerlijk proces ook gewaarborgd bij een algemeen rechtsbeginsel.

B.5.4. Artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie bepaalt :

« Eenieder heeft recht op eerbiediging van zijn privé-leven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie ».

Artikel 47 van hetzelfde Handvest bepaalt :

« Eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, heeft recht op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden.

Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.

Rechtsbijstand wordt verleend aan degenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken, voor zover die bijstand noodzakelijk is om de daadwerkelijke toegang tot de rechter te waarborgen ».

De verenigbaarheid van wetsbepalingen met de artikelen 7 en 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, in samenhang gelezen met artikel 22 van de Grondwet en met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, kan door het Hof slechts worden onderzocht in zoverre die bepalingen het Unierecht in werking stellen. In zoverre de bestreden bepalingen de richtlijn (EU) 2018/822 omzetten, vallen zij onder het toepassingsgebied van het recht van de Unie.

Het recht op eerbiediging van het privéleven zoals het is gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op een doeltreffende voorziening in rechte gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie moeten, met toepassing van artikel 52, lid 3, ervan, worden gedefinieerd onder verwijzing naar de inhoud en de reikwijdte die door het Europees Verdrag voor de rechten van de mens eraan worden toegekend.

Uit de toelichting bij artikel 7 van het Handvest blijkt dat dat artikel gebaseerd is op artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Uit de toelichting bij artikel 47 van het Handvest blijkt dat de tweede alinea van dat artikel overeenstemt met artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, behoudens in zoverre in het recht van de Unie het recht op toegang tot de rechter niet beperkt is tot geschillen inzake burgerlijke rechten en verplichtingen of op strafvervolging.

B.5.5. Het beroepsgeheim van de advocaat is een essentieel bestanddeel van het recht op eerbiediging van het privéleven en van het recht op een eerlijk proces.

Het beroepsgeheim van de advocaat heeft immers hoofdzakelijk tot doel het fundamentele recht op eerbiediging van het privéleven te beschermen van diegene die iemand in vertrouwen neemt, soms over iets heel persoonlijks. De effectiviteit van de rechten van verdediging van iedere rechtzoekende veronderstelt daarenboven noodzakelijkerwijs dat een vertrouwensrelatie tot stand kan komen tussen die persoon en de advocaat die hem raad geeft en hem verdedigt. Die noodzakelijke vertrouwensrelatie kan alleen tot stand komen en behouden blijven indien de rechtzoekende de waarborg heeft dat wat hij aan zijn advocaat toevertrouwt door die laatstgenoemde niet openbaar zal worden gemaakt. Hieruit volgt dat de aan de advocaat opgelegde regel van het beroepsgeheim een fundamenteel element is van de rechten van verdediging.

Zoals het Hof van Cassatie heeft geoordeeld, « [berust] het beroepsgeheim waaraan de leden van de balie zijn onderworpen, [...] op de noodzaak volledige veiligheid te verzekeren aan diegenen die zich aan hen toevertrouwen » (Cass., 13 juli 2010, *Arr. Cass.*, 2010, nr. 480; zie ook Cass., 9 juni 2004, *Arr. Cass.*, 2004, nr. 313).

Ook al is het « niet onaantastbaar », het beroepsgeheim van de advocaat vormt « een van de grondbeginselen waarop de organisatie van het gerecht in een democratische samenleving berust » (EHRM, 6 december 2012, *Michaud t. Frankrijk*, § 123).

B.5.6. Wanneer de verplichtingen die door de artikelen 11/3 tot 11/11 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij het bestreden decreet, worden opgelegd, niet worden nageleefd, wordt die niet-naleving bestraft met een administratieve geldboete. Die geldboete kan oplopen tot 100 000 euro (artikel 30/1, tweede lid, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 23 van het bestreden decreet) en heeft een overheersend repressief karakter, zodat de omschrijving van die niet-naleving moet voldoen aan het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling.

B.5.7. Uit hetgeen voorafgaat vloeit voort dat de grondwettigheid van de bestreden bepalingen dient te worden beoordeeld rekening houdend met het feit dat het beroepsgeheim van de advocaat een algemeen beginsel is dat verband houdt met de naleving van de fundamentele rechten, dat de regels die van dat geheim afwijken om die reden en met toepassing van het algemeen beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling slechts strikt kunnen worden geïnterpreteerd en dat rekening dient te worden gehouden met de wijze waarop het beroep van advocaat in de interne rechtsorde is geregeld. Aldus dient de regel van het beroepsgeheim maar te wijken indien zulks kan worden verantwoord door een dwingende reden van algemeen belang en indien het opheffen van het geheim strikt evenredig is.

B.6. Het Hof heeft zich reeds verscheidene keren uitgesproken over de grondwettigheid van meldingsverplichtingen in het licht van de voormelde vereisten. Bij zijn arrest nr. 10/2008 van 23 januari 2008 heeft het Hof zich uitgesproken over de grondwettigheid van de verplichting voor de advocaten om in het kader van de strijd tegen het witwassen informatie aan de autoriteiten door te geven.

Bij dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat de gegevens die ter kennis worden gebracht van de advocaat, enerzijds, in het kader van zijn activiteit bestaande in de verdediging en de vertegenwoordiging in rechte, en, anderzijds, wanneer hij de rechtspositie van zijn cliënt bepaalt, door het beroepsgeheim gedekt zijn (B.9.2 en B.9.3).

Daarenboven heeft het Hof, op basis van het arrest van 26 juni 2007 in de zaak C-305/05 van het Hof van Justitie van de Europese Unie, gepreciseerd dat het begrip « bepaling van de rechtspositie » van de cliënt het begrip « juridische advisering » omvat (B.9.4). Het heeft geoordeeld dat de activiteit bestaande in het verstrekken van juridisch advies ertoe strekt « de cliënt te informeren over de staat van de wetgeving die van toepassing is op zijn persoonlijke situatie of op de verrichting die hij overweegt, of hem te adviseren over de wijze waarop die verrichting binnen het wettelijk kader kan worden uitgevoerd » en « altijd tot doel [heeft] het de cliënt mogelijk te maken een rechtsgeding met betrekking tot die verrichting te vermijden » (B.9.5).

Het Hof heeft geoordeeld dat de gegevens die de advocaat 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, door het beroepsgeheim gedekt blijven en dus niet ter kennis kunnen worden gebracht van de overheden, en dat alleen wanneer de advocaat een activiteit uitoefent die verder gaat dan zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies, hij kan worden onderworpen aan de verplichting om de gegevens waarvan hij kennis heeft, aan de overheden mee te delen (B.9.6).

Bij zijn arrest nr. 43/2019 van 14 maart 2019 sprak het Hof zich uit over de verplichting, voor advocaten, om jaarlijks een lijst met bepaalde informatie over de btw-plichtige cliënten aan wie zij diensten hebben verstrekt, door te geven aan de fiscale administratie. Het Hof bevestigde dat het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat onder de bescherming van het beroepsgeheim valt. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van een advocaat (B.6). Dit verhindert echter niet dat het niet zonder redelijke

verantwoording is een advocaat te verplichten de in de btw-listing vermelde beperkte gegevens ter kennis te brengen van de btw-administratie, gelet op de doelstelling om de invordering van de btw te verzekeren en belastingontduiking te vermijden, en gelet op het feit dat de meldingsplicht gepaard gaat met voldoende waarborgen, zoals de geheimhoudingsplicht die op de btw-ambtenaar rust (B.9.1-B.9.3).

Bij zijn arrest nr. 114/2020 van 24 september 2020 bevestigde het Hof de voormelde principes. In dat arrest vernietigt het Hof gedeeltelijk de wet van 18 september 2017 « tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten ». Het oordeelt dat een advocaat niet kan worden verplicht een melding van een vermoeden door te geven aan de Cel voor financiële informatieverwerking (CFI) wanneer zijn cliënt, op zijn advies, van een verdachte verrichting afziet. Evenmin kan aan een persoon die buiten de vertrouwensrelatie tussen de advocaat en zijn cliënt staat, zelfs wanneer hij advocaat zou zijn, worden toegestaan om door het beroepsgeheim gedekte informatie aan de CFI mee te delen.

B.7.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 voeren aan dat artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 14 van het bestreden decreet, de in B.5.1 vermelde bepalingen schendt doordat het uitsluit dat een advocaat die optreedt als intermediair in de zin van het decreet, zijn beroepsgeheim inroept om te worden vrijgesteld van de meldingsplicht inzake marktklare constructies. Bovendien voeren zij aan dat het begrip « marktklare constructie » te vaag zou zijn.

B.7.2. Marktklare constructies, volgens de definitie van artikel 5, 23°, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 5 van het bestreden decreet, zijn grensoverschrijdende constructies die bedacht of aangeboden, implementeerbaar zijn of beschikbaar zijn gemaakt voor implementatie zonder dat er wezenlijke aanpassingen nodig zijn :

« Een ‘ marktklare constructie ’ is een constructie die kant en klaar aangeboden wordt door intermediairs, zonder dat er wezenlijke aanpassingen aan moeten gebeuren voor implementatie. Dit krijgt een afzonderlijke definitie omdat de intermediair een periodiek verslag moet opstellen over de marktklare constructies die zij aanbieden. Het kan bijvoorbeeld gaan om een advies om de aandelen van een exploitatievennootschap in een holdingvennootschap onder te brengen, en de aandelen van die holdingvennootschap via andere holdingvennootschappen in verschillende rechtsgebieden te laten transiteren om bijvoorbeeld via boekhoudkundige ingrepen onder meer dubbele belastingvoordelen te beogen. De systematiek en het fiscale concept blijven gelijk, hoewel deze werkwijze steeds een personalisering noodzaakt per dossier en per relevante belastingplichtige. Hier dient geen fiscale spitsvondigheid aangewend te worden.

De ‘ constructie op maat ’ vormt een residuaire categorie van alle grensoverschrijdende constructies die geen marktklare constructies zijn. Hier zal wel fiscale spitsvondigheid aangewend om een grensoverschrijdende constructie uit te denken of aan te passen » (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, p. 15).

B.7.3. Uit de tekst van artikel 5, 23^o, van het decreet van 21 juni 2013 en uit de parlementaire voorbereiding kan op voldoende duidelijke wijze worden afgeleid dat het gaat om een grensoverschrijdende constructie die op grotendeels identieke en gestandaardiseerde wijze ter beschikking kan worden gesteld van verschillende belastingplichtigen, en waarvan de implementatie voor een concrete belastingplichtige slechts beperkte aanpassingen vereist. De inhoud van het begrip « marktklare constructie » kan bijgevolg met voldoende duidelijkheid worden bepaald.

B.7.4. Ten aanzien van deze 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 11/3 van het decreet van 21 juni 2013).

B.7.5. 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 11/4 van het decreet van 21 juni 2013). De gegevens die op dat moment moeten worden gemeld, zijn, als ze van toepassing zijn :

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

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

- de lidstaat van de relevante 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.7.6. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de decreetgever zich voor artikel 11/6 van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 14 van het bestreden decreet, uitdrukkelijk heeft gebaseerd op artikel 9 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) (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, p. 21).

Luidens de parlementaire voorbereiding bij artikel 9 van de wet van 20 december 2019 heeft de mogelijkheid om zich op het beroepsgeheim te beroepen, slechts betrekking « op hulp die, bijstand die of advies dat de intermediair aan de relevante belastingplichtige verstrekt voor zover het gaat om de bepaling van de rechtspositie van een relevante belastingplichtige of om het verdedigen van een belastingplichtige in een rechtsgeding, hetgeen eveneens is terug te vinden in de Wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten. Meer bepaald gaat het om louter juridisch advies, met uitsluiting van mogelijks agressieve fiscale planning. Het is enkel voor deze activiteiten dat een ontheffing van rechtswege van de meldingsplicht voor de intermediair van toepassing kan zijn. Anderzijds kan een adviseur die zich beperkt tot

voormelde juridische adviezen en voor zover hij op geen enkel tijdstip rechtstreeks of via andere personen hulp, bijstand of advies heeft verstrekt met betrekking tot het bedenken, het aanbieden, het opzetten, het beschikbaar maken voor implementatie of het beheren van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie niet als een intermediair, conform de definitie van de richtlijn, beschouwd worden en zal deze dus niet meldingsplichtig zijn » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 19).

Hieruit, alsook uit de parlementaire voorbereiding bij artikel 11/6 van het decreet (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, p. 20), kan worden afgeleid dat die bepalingen betrekking hebben op gevallen die onder de toepassing vallen van een strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim. In het geval van een advocaat die optreedt als intermediair, houdt dit in dat hij zich enkel aan de meldingsplicht kan onttrekken voor activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Zoals opgemerkt door de Raad van State in zijn advies bij de federale regeling, kan, vanwege de aard zelf van een marktklare constructie, worden aangenomen dat bij de initiële individuele melding, « de te leveren inlichtingen geen betrekking zullen hebben op gegevens die onder de ontheffing van rechtswege of het beroepsgeheim vallen » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114).

Daaruit volgt dat het middel niet ernstig is in zoverre het betrekking heeft op de initiële meldingsplicht inzake marktklare constructies.

B.7.7. In tegenstelling tot wat is vastgesteld inzake de initiële meldingsplicht voor marktklare constructies, is het, gelet op de in B.7.5 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, tweede lid, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij het bestreden decreet, een absolute en *a priori* 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 driemaandelijkse 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, of die nu initieel dan wel periodiek is, 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 dit 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.7.5.

B.7.8. Uit wat voorafgaat blijkt dat artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd 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 grensoverschrijdende 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.7.9. Binnen het beperkte kader van het onderzoek waartoe het Hof bij de behandeling van de vordering tot schorsing is kunnen overgaan, moet het eerste middel ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare grensoverschrijdende constructies, als ernstig worden beschouwd in de zin van artikel 20, 1^o, van de bijzondere wet van 6 januari 1989.

B.7.10. Gelet op het voorgaande en op het feit dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 ter zitting afstand hebben gedaan van hun verzoek om aan het Hof van Justitie van de Europese Unie een prejudiciële vraag te stellen, is het niet noodzakelijk dat verzoek te onderzoeken.

Wat betreft het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429

B.8.1. Het eerste onderdeel van het tweede middel is onder andere afgeleid uit de schending, door artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22 en 29 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. De verzoekende partijen klagen aan dat de ontheffing van de meldingsverplichtingen in het geval van beroepsgeheim, krachtens artikel 11/6, § 1, tweede lid, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 14 van het bestreden decreet, slechts uitwerking heeft op het tijdstip dat een andere intermediair voldaan heeft aan de meldingsverplichting. Het is voor de advocaat onmogelijk zich daarvan te vergewissen, zonder alsnog zijn beroepsgeheim te schenden.

B.8.2. Zoals de Vlaamse Regering aangeeft, heeft de bestreden bepaling niet de draagwijdte die de verzoekende partijen daaraan geven.

Die bepaling strekt niet ertoe de opheffing van de meldingsplicht afhankelijk te maken van de melding door een andere betrokken intermediair of, bij gebreke daarvan, door de belastingplichtige. Die bepaling heeft daarentegen tot gevolg dat de ontheffing enkel geldt wanneer de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept, heeft voldaan aan de verplichting om dit aan de andere betrokken intermediairs of, bij gebreke daarvan, aan de belastingplichtige te melden.

B.8.3. Het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429 berust op een verkeerde lezing van het daarin bestreden artikel en is derhalve niet ernstig.

Wat betreft het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429

B.9.1. Het tweede onderdeel van het tweede middel is onder andere afgeleid uit de schending, door artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22 en 29 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 klagen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen, krachtens artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 14 van het bestreden decreet, ertoe is gehouden de andere betrokken intermediairs schriftelijk en gemotiveerd ervan op de hoogte te brengen dat hij niet aan zijn meldingsplicht kan voldoen. Die vereiste is volgens de verzoekende partijen onmogelijk te vervullen zonder alsnog het beroepsgeheim te schenden. Bovendien is zij niet noodzakelijk om de melding van de grensoverschrijdende constructie te verzekeren, aangezien de cliënt, al dan niet bijgestaan door de advocaat, de andere intermediairs kan inlichten en hen kan vragen om te voldoen aan hun meldingsplicht.

B.9.2. Zoals is vermeld in B.6, wordt de informatie die advocaten over hun cliënten aan de bevoegde autoriteit moeten doorgeven, door het beroepsgeheim beschermd, indien die informatie betrekking heeft op activiteiten die vallen onder zijn specifieke opdracht van verdediging of vertegenwoordiging in rechte en verlening van juridisch advies. Het loutere feit een beroep te hebben gedaan op een advocaat, valt onder de bescherming van het beroepsgeheim. Hetzelfde geldt *a fortiori* voor de identiteit van de cliënten van een advocaat. De informatie die ten aanzien van de autoriteit wordt beschermd door het beroepsgeheim, is dit eveneens ten aanzien van andere actoren, zoals bijvoorbeeld andere betrokken intermediairs.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.10. Het Hof kan zich, zonder vooruit te lopen op het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vraag die bij het onderhavige arrest wordt gesteld in verband met de geldigheid, niet uitspreken over het ernstige karakter van het tweede onderdeel van het tweede middel. Hieruit vloeit voort dat, zonder dat kan worden overgegaan tot het onderzoek van het ernstige karakter van dat onderdeel, ervan moet worden uitgegaan dat is voldaan aan de eerste voorwaarde bepaald in artikel 20, 1°, van de voormelde bijzondere wet van 6 januari 1989.

Wat betreft het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429

B.11.1. In het derde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429 klagen de verzoekende partijen aan dat de advocaat-intermediair die zich op zijn beroepsgeheim wil beroepen ten aanzien van de meldingsplicht, bij gebrek aan andere intermediair, verplicht is de relevante belastingplichtige of belastingplichtigen schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte te brengen van de meldingsplicht. Indien die belastingplichtige niet de cliënt is van de advocaat-intermediair, is het volgens de verzoekende partijen niet mogelijk aan die verplichting te voldoen zonder het beroepsgeheim te schenden.

Volgens de Vlaamse Regering is de hypothese waarop dat onderdeel gebaseerd is, onbestaande. De cliënt van de advocaat die optreedt als intermediair, zal volgens haar immers per definitie ofwel de belastingplichtige, ofwel een andere intermediair zijn.

B.11.2. Uit de parlementaire voorbereiding bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, alsook uit de definitie van het begrip intermediair in artikel 5, 2^o, van het decreet van 21 juni 2013, blijkt dat artikel 11/6, § 1, eerste lid, 2^o, zo moet worden gelezen dat de belastingplichtige of belastingplichtigen waarnaar wordt verwezen, de cliënten zijn van de intermediair die zich op het beroepsgeheim beroept (*Parl. St.*, Vlaams Parlement, 2019-2020, nr. 322/1, p. 21).

B.11.3. Het derde onderdeel van het tweede middel berust op een verkeerde lezing van het daarin bestreden artikel en is derhalve niet ernstig.

Wat betreft het vierde en het vijfde onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 7429

B.12.1. In het vierde onderdeel klagen de verzoekende partijen aan dat artikel 11/6, § 2, eerste lid, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 14 van het bestreden decreet, in de mogelijkheid voorziet, voor de betrokken belastingplichtige, cliënt van de advocaat-intermediair, om aan de advocaat-intermediair de opdracht te geven toch te voldoen aan de meldingsplicht. Hierdoor zou het voor de belastingplichtige mogelijk worden de advocaat te verplichten zijn beroepsgeheim te schenden. Het vijfde onderdeel van het tweede middel is afgeleid uit dezelfde grief, maar met betrekking tot de situatie waarin de belastingplichtige niet de cliënt van de advocaat is.

B.12.2. Uit de uiteenzetting van het middel blijkt dat het vierde onderdeel gebaseerd is op de veronderstelling dat de advocaat-intermediair, in het geval dat een belastingplichtige ervoor kiest artikel 11/6, § 2, eerste lid, van het decreet 21 juni 2013 toe te passen, verplicht zou zijn uit eigen naam de meldingsplicht te vervullen. Uit de parlementaire voorbereiding bij de federale regeling, waarop de bestreden regeling uitdrukkelijk en letterlijk gebaseerd is, blijkt echter dat dit niet het geval is, en de advocaat alsnog kan weigeren, of de melding kan voorleggen aan de tuchtoverheid van zijn beroepsorganisatie :

« Daarom voorziet de wet, naast de situatie met betrekking tot het bepalen van een rechtspositie zoals hierboven beschreven, in een mogelijkheid voor de belastingplichtige om de intermediair die zich beroept op een beroepsgeheim alsnog de toelating te geven om de noodzakelijke melding te doen. Eveneens kan de intermediair, indien de belastingplichtige voor deze toelating kiest, de melding voorleggen aan de tuchtoverheid van zijn beroepsorganisatie teneinde de inhoud en omvang van de melding na te gaan. Indien de relevante belastingplichtige niet opteert om de toelating tot melding, ondanks zijn beroepsgeheim, aan de intermediair te geven voorziet het wetsontwerp evenwel in de verplichting voor de intermediair om de nodige informatie aan de belastingplichtige te bezorgen teneinde deze laatste in staat te stellen om de melding correct te kunnen uitvoeren » (*Parl. St.*, Kamer, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 21).

B.12.3. Het vierde en het vijfde onderdeel van het tweede middel berusten op een verkeerde lezing van het daarin bestreden artikel en zijn derhalve niet ernstig.

Wat betreft het derde middel in de zaak nr. 7429

B.13.1. Het derde middel is afgeleid uit de schending, door de artikelen 1 tot 30 van het decreet van 26 juni 2020, van de artikelen 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het algemeen rechtsbeginsel van de rechtszekerheid, met het algemeen rechtsbeginsel van het beroepsgeheim van de advocaat, met de artikelen 1, 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, met de artikelen 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 en 51 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en met artikel 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna : het VEU). De verzoekende partijen klagen aan dat, in

het geval dat er meerdere intermediairs zijn, krachtens artikel 17 van het bestreden decreet, de advocaat-intermediair slechts kan worden vrijgesteld van zijn meldingsplicht indien hij schriftelijk bewijs kan voorleggen dat die plicht reeds door een andere intermediair werd volbracht. Het is voor de advocaat-intermediair niet mogelijk dat schriftelijke bewijs te verkrijgen zonder zijn beroepsgeheim te schenden.

B.13.2. Zoals Vlaamse Regering aangeeft, heeft de bestreden bepaling niet de draagwijdte heeft die de verzoekende partijen daaraan geven.

Zoals is vermeld in B.1.7, bepaalt artikel 11/9 van het decreet van 21 juni 2013 dat een intermediair enkel wordt ontheven van het verstrekken van de vereiste inlichtingen als hij een schriftelijk bewijs kan voorleggen dat een andere intermediair dezelfde inlichtingen al heeft verstrekt. In tegenstelling tot wat de verzoekende partijen aanvoeren, wijkt artikel 11/9 van het decreet van 21 juni 2013 niet af van artikel 11/6 van hetzelfde decreet. Artikel 11/9 heeft immers betrekking op de hypothese waarin verschillende intermediairs aan de meldingsplicht onderworpen zijn.

B.13.3. Het derde middel in de zaak nr. 7429 berust op een verkeerde lezing van het daarin bestreden artikel en is derhalve niet ernstig.

Wat betreft het risico op een moeilijk te herstellen ernstig nadeel in de zaak nr. 7429

B.14. Een schorsing door het Hof moet kunnen voorkomen dat voor de verzoekende partijen door de onmiddellijke toepassing van de bestreden norm een ernstig nadeel zou ontstaan dat bij een eventuele vernietiging niet of nog moeilijk zou kunnen worden hersteld.

B.15.1. Om aan te tonen dat de toepassing van de bestreden bepalingen hun een moeilijk te herstellen ernstig nadeel dreigt te berokkenen, voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 7429 aan dat hun leden, in het geval van de eerste verzoekende partij in de zaak, of zichzelf, in het geval van de tweede verzoekende partij, door de bestreden bepalingen voor de keuze worden gesteld om ofwel hun beroepsgeheim te schenden, ofwel niet te voldoen aan de bestreden meldingsplicht. In dat laatste geval kan een boete van 1 250 tot 100 000 euro worden opgelegd. Zo wordt volgens de verzoekende partijen onherstelbare schade aangericht aan de vertrouwensband tussen de burger en zijn advocaat, aangezien cliënten er niet meer op kunnen vertrouwen dat hun advocaat het beroepsgeheim zal respecteren.

B.15.2. Zoals is vermeld in B.5.5, is het beroepsgeheim van de advocaat een essentieel bestanddeel van het recht op eerbiediging van het privéleven en van het recht op een eerlijk proces. De verzoekende partijen maken aannemelijk dat de onmiddellijke toepassing van artikel 14 van het bestreden decreet hun een ernstig nadeel dreigt te berokkenen doordat een advocaat, in het kader van 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, ertoe verplicht kan worden informatie te delen die onder het beroepsgeheim valt. Het gaat om een nadeel dat moeilijk kan worden hersteld bij een eventuele vernietiging van die bepaling. De eventuele opschorting van de uitvoering vanwege de administratie heeft hierop geen invloed, des te meer nu blijkt dat die opschorting enkel betrekking heeft op de termijn waarbinnen een eventuele melding dient te gebeuren, maar niet belet dat de meldingsplicht voor de betrokken grensoverschrijdende constructies ontstaat.

B.16. Er is ten aanzien van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1°, en artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, voldaan aan de voorwaarden voor de schorsing. Die bepalingen dienen te worden geschorst in de mate zoals aangegeven in het dictum.

Ten aanzien van de duur van de schorsing

B.17.1. Artikel 25 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 bepaalt :

« Het Hof wijst zijn arrest op de hoofdvordering binnen drie maanden na de uitspraak van het arrest dat de schorsing beveelt. De termijn kan niet worden verlengd.

Indien het arrest op de hoofdvordering niet gewezen is binnen die termijn, houdt de schorsing onmiddellijk op gevolg te hebben ».

B.17.2. Het Hof zal pas in staat zijn zijn arrest over de hoofdvordering te wijzen wanneer het kennis zal hebben kunnen nemen van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in antwoord op de prejudiciële vraag die wordt gesteld bij het onderhavige arrest, alsook van de opmerkingen van de partijen in verband met het arrest van het Hof van Justitie.

B.17.3. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat

« de rechter bij wie een door het gemeenschapsrecht beheerst geding aanhangig is, de mogelijkheid moet hebben, voorlopige maatregelen te gelasten ter verzekering van de volle werking van de rechterlijke uitspraak die moet worden gedaan over het bestaan van de rechten waarop krachtens het gemeenschapsrecht een beroep wordt gedaan » (HvJ, 13 maart 2007, C-432/05, *Unibet*, punt 67).

En :

« Ingeval de nationale instanties belast zijn met de administratieve uitvoering van gemeenschapsverordeningen, hebben de justitiabelen krachtens de door het gemeenschapsrecht gewaarborgde rechtsbescherming het recht om, bij wijze van incident, de wettigheid van deze verordeningen voor de nationale rechter te betwisten en hem te verzoeken, het Hof van Justitie ter zake prejudiciële vragen voor te leggen.

Dit recht zou in gevaar worden gebracht, wanneer de justitiabelen in bepaalde omstandigheden niet, in afwachting van een arrest van het Hof - dat bij uitsluiting bevoegd is de ongeldigheid van een gemeenschapsverordening vast te stellen [...] -, opschorting van de tenuitvoerlegging zou kunnen verkrijgen om zo de werking van de omstreden verordening in hun geval voorlopig stil te leggen » (HvJ, 21 februari 1991, C-143/88 en C-92/89, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen AG en Zuckerfabrik Soest GmbH*, punten 16-17).

B.17.4. Het beginsel van het effectieve karakter van het recht van de Unie houdt in dat de door het Hof bevolen schorsing moet aanhouden totdat het in staat is zijn arrest ten gronde te wijzen, hetgeen niet het geval kan zijn binnen de termijn van drie maanden opgelegd bij artikel 25 van de bijzondere wet van 6 januari 1989.

Te dezen dient artikel 25 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 derhalve buiten toepassing te worden gelaten en dient te worden bevolen dat de schorsing van de in B.16 beoogde bepalingen haar uitwerking blijft hebben tot de datum van bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* van het arrest van het Hof op de beroepen tot vernietiging die op de rol zijn ingeschreven onder de nummers 7429 en 7443.

Ten aanzien van de vordering tot schorsing in de zaak nr. 7443

Wat betreft de ontvankelijkheid van het beroep tot vernietiging en de vordering tot schorsing in de zaak nr. 7443

B.18.1. De eerste verzoekende partij in de zaak nr. 7443 is de « Belgian Association of Tax Lawyers ». De Vlaamse 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. 7443 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.18.2. Aangezien de vordering tot schorsing ondergeschikt is aan het beroep tot vernietiging, dient de ontvankelijkheid van het beroep, inzonderheid het voorhanden zijn van het vereiste belang bij het instellen ervan, reeds bij het onderzoek van de vordering tot schorsing te worden betrokken.

B.18.3. Naar luid van artikel 2, 2^o, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 dient de verzoekende partij voor het Hof een natuurlijke persoon of een rechtspersoon te zijn die doet blijken van een belang.

B.18.4. De tweede en de derde verzoekende partij in de zaak nr. 7443 oefenen het beroep van advocaat uit, waarbij zij ook optreden in fiscale materies.

Uit het beperkte onderzoek van de ontvankelijkheid van het beroep tot vernietiging waartoe het Hof in het kader van de vordering tot schorsing is kunnen overgaan, blijkt niet dat het beroep tot vernietiging - en dus de vordering tot schorsing - onontvankelijk moet worden geacht wat de tweede en de derde verzoekende partij in de zaak nr. 7443 betreft.

In de voormelde hoedanigheid van advocaat hebben die verzoekende partijen immers 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.

Wat betreft risico op een moeilijk te herstellen ernstig nadeel in de zaak nr. 7443

B.19.1. Zoals is vermeld in B.15.2, is het aannemelijk dat de onmiddellijke toepassing van artikel 14 van het bestreden decreet een ernstig nadeel dreigt te berokkenen doordat een advocaat in het kader van 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, ertoe verplicht kan worden informatie te delen die onder het beroepsgeheim valt.

B.19.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 vorderen in hoofdorde de schorsing van het bestreden decreet op grond van het risico dat de toepassing ervan onherstelbare schade zou berokkenen aan de advocaten die verplicht worden hun beroepsgeheim te schenden, en aan hun cliënten. In ondergeschikte orde vorderen zij de toepassing van artikel 20, 1°, van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof. Het risico van een moeilijk te herstellen ernstig nadeel waarop zij die laatste vordering baseren, vloeit, net als in de zaak nr. 7429, uitsluitend voort uit de wijze waarop artikel 14 van het bestreden decreet de gevolgen van de meldingsplicht regelt voor intermediairs die gebonden zijn door een beroepsgeheim, en dan in het bijzonder advocaten die optreden als intermediairs.

Het Hof beperkt zijn onderzoek van de vordering tot schorsing in de zaak nr. 7443 derhalve tot de middelen die gericht zijn tegen artikel 14 van het bestreden decreet.

Wat betreft de eerste vijf middelen in de zaak nr. 7443

B.20.1. Het eerste middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, doordat het decreet de richtlijn (EU) 2018/822 omzet in materies, andere dan de vennootschapsbelastingen, zonder dat daartoe een redelijke verantwoording wordt gegeven.

B.20.2. Het tweede middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 5 van het VEU, met de artikelen 16, lid 1, 26, lid 2, 49, 56, 63, 65, lid 3, en 115 van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, en 51 tot 53 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, met de artikelen 6 en 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna : het BUPO-Verdrag). De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 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.

B.20.3. Het derde middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 51 en 52 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 BUPO-Verdrag, 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.

B.20.4. Het vierde middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 50, 51 en 52 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.20.5. Het vijfde middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 12, 14, 172 en 190 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 20, 48, lid 1, 49, 50, 51 en 52 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 bestreden decreet in werking treedt op 1 juli 2020, terwijl het pas in het *Belgisch Staatsblad* verscheen op 3 juli 2020.

B.21. Uit de uiteenzetting in het verzoekschrift blijkt dat geen van die middelen gericht is tegen artikel 14 van het bestreden decreet. Die middelen dienen bijgevolg niet te worden onderzocht in het kader van de vordering tot schorsing.

Wat betreft het zesde middel in de zaak nr. 7443

B.22.1. Het zesde middel in de zaak nr. 7443 is afgeleid uit de schending, door het bestreden decreet, van de artikelen 10, 11, 19, 22, 29 en 170 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 2, 4, lid 3, eerste alinea, en 19 van het VEU, met artikel 16, lid 1, van het VWEU, met de artikelen 7, 8, lid 1, 20, 47, 48, 51, 52 en 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 bestreden decreet het beroepsgeheim dat eigen is aan advocaten zou opheffen door hun de meldingsplicht op te leggen. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 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. Het middel sluit aan bij de eerste twee middelen in de zaak nr. 7429.

B.22.2. Aangezien het zesde middel in de zaak nr. 7443 niet tot een ruimere schorsing kan leiden dan hetgeen werd vastgesteld in B.16, is het niet nodig dat middel te onderzoeken.

Wat betreft de toepassing van artikel 20, 1^o, van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof

B.23.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 voeren aan dat de schorsing gebaseerd moet worden op de artikelen 2 en 19 van het VEU, omdat artikel 25 van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof de duur van een schorsing op basis van artikel 20 van die bijzondere wet beperkt tot drie maanden.

B.23.2. Gelet op de vaststelling, in B.17.4, dat artikel 25 van de bijzondere wet buiten beschouwing moet worden gelaten in het kader van de schorsing van de uitvoering van artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, en artikel 11/6, § 3, van het decreet van 21 juni 2013, zoals ingevoerd bij artikel 14 van het decreet van 26 juni 2020, is het verzoek om die bepaling te schorsen op basis van de artikelen 2 en 19 van het VEU zonder voorwerp.

Wat betreft de verzoeken, in de zaak nr. 7443, om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie

B.24. Gelet op het voorgaande, is er in deze fase van de procedure geen aanleiding om de door de verzoekende partijen in de zaak nr. 7443 voorgestelde vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Om die redenen,

het Hof

1. stelt aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag :

Schendt artikel 1, punt 2), van de richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 « tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies » het recht op een eerlijk proces zoals gewaarborgd bij artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en het recht op eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd bij artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese in zoverre het nieuwe artikel *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 ?

2. schorst :

- artikel 11/6, § 1, eerste lid, 1^o, van het Vlaamse decreet van 21 juni 2013 « betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen », zoals het werd ingevoegd bij artikel 14 van het Vlaamse decreet van 26 juni 2020 « tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies », uitsluitend in zoverre het een advocaat die optreedt als intermediair verplicht om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren;

- artikel 11/6, § 3, van hetzelfde decreet van 21 juni 2013, zoals het werd ingevoegd bij artikel 14 van hetzelfde decreet van 26 juni 2020, uitsluitend in zoverre het bepaalt dat een advocaat zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim wat betreft de verplichting tot periodieke melding van marktklare grensoverschrijdende constructies in de zin van artikel 11/4 van het genoemde decreet van 21 juni 2013;

beveelt dat de voormelde schorsingen verder uitwerking hebben tot de datum van bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* van het arrest waarbij uitspraak wordt gedaan over de beroepen tot vernietiging die zijn ingeschreven op de rol onder de nummers 7429 en 7443;

3. verwerpt de vorderingen tot schorsing voor het overige.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 17 december 2020.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

L. Lavrysen